



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE
MÉXICO**

**FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO
CONSTITUCIONAL Y DE AMPARO**

**"EL CONTROL JURISDICCIONAL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS
TRATADOS EN MATERIA TRIBUTARIA PREVIO A SU RATIFICACIÓN"**

**TESIS
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

**PRESENTA:
ENRIQUE GONZÁLEZ CERECEDO**

**ASESOR:
LIC. MARCO ANTONIO MARTÍNEZ RAMÍREZ**



CIUDAD UNIVERSITARIA, MÉXICO, D.F, JUNIO DE DOS MIL DIEZ.



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.

AGRADECIMIENTOS

Al concluir tan ardua labor como lo es el presente ensayo, se debe mirar hacia atrás y realizar un análisis objetivo, que te demuestra que sin el apoyo y participación de diversas personas e instituciones, así como diversos acontecimientos el mismo resultaría imposible. Por ello, es un verdadero placer agradecer:

A la vida, por dejarme seguir luchando para alcanzar mis metas.

A mi abuela, a quien agradezco haber edificado los cimientos que perduraran por el resto de mi vida.

A mis padres, por creer y confiar siempre en mí, por su paciencia, comprensión y motivación.

A mis compañeros, por haberme concedido momentos gratos, pero principalmente a mis amigos, los que han perdurado conmigo en las buenas y en las malas.

Al Lic. Marco Antonio Martínez Ramírez, por despertar mi interés por la ciencia constitucional desde que fui su alumno.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, por abrirme desde la educación media superior las puertas de sus aulas y, cuyo agradecimiento más sincero radica en devolverle intelectualmente lo que me ha otorgado.

Así también, a todas aquellas personas que por razón de espacio no menciono, pero que de antemano saben el aprecio que les guardo.

ÍNDICE.

CAPÍTULO I

CONCEPTOS DE CONSTITUCIÓN Y EL CONTROL DEL PODER.

1.1. Concepto de Constitución.....	1
1.1.1. Concepto etimológico.....	1
1.1.2. Concepto gramatical.....	2
1.1.3. Constitución en sentido material.....	2
1.1.4. Constitución en sentido formal.....	3
1.1.5. Concepto de Constitución para Ferdinand Lassalle.....	4
1.1.6. Concepto de Constitución para Hans Kelsen.....	7
1.1.7. Concepto de Constitución para Carl Schmitt.....	9
1.2. Régimen constitucional.....	15
1.2.1. La supremacía constitucional.....	15
1.2.2. Rigidez constitucional.....	17
1.2.3. Defensa de la Constitución.....	18
1.3. Constitución del orden jurídico.....	21
1.4. Concepto de poder.....	25
1.4.1. Poder del Estado.....	26
1.5. Concepto de control.....	30
1.6. Limitación y distribución del poder.....	34
1.7. Concepto y justificación del control de la constitucionalidad de los actos del poder.....	40
1.8 Control jurisdiccional.....	42
1.8.1. Objetivo.....	43
1.8.2. Estudio en virtud de las funciones del control jurisdiccional de la constitucionalidad.....	44
1.8.2.1. Estudio en función del órgano que lo realiza.....	44
1.8.2.2. Estudio en función de la materia objeto de control.....	45

1.8.2.3. Estudio en función de la vía que se emplea para la verificación de la constitucionalidad.....	45
1.8.2.4. Estudio en función de los sujetos legitimados.....	46
1.8.2.5. Estudio en función del momento que se ejerce.....	46
1.8.2.6. Estudio en función de la aplicación de la norma.....	46
1.8.2.7. Estudio en función de los efectos de las resoluciones.....	47
1.8.3. Tipos de resoluciones.....	48
1.8.3.1. Nuevos tipos de decisiones.....	49
1.9. Sistemas de control jurisdiccional de la constitucionalidad de normas generales en los sistemas difuso y concentrado.....	50
1.10. Sistema del control jurisdiccional de la constitucionalidad de normas generales mexicano.....	52
1.11. Control de la legalidad.....	59
1.12. Los medios de control de la constitucionalidad en el sistema jurídico mexicano.....	61

CAPÍTULO II

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES Y EL SECRETO FINANCIERO.

1. Contribuciones.....	62
1.1. Concepto.....	62
1.1.1. Diversas clasificaciones de los ingresos.....	67
1.1.2. Principio de generalidad.....	70
1.1.3 Principio de uniformidad.....	71
1.1.4. Noción de justicia impositiva.....	72
1.1.5. Principio de seguridad jurídica.....	73
1.1.6. Principio de legalidad tributaria.....	74
1.1.7. Principio de capacidad contributiva.....	84
1.2. La potestad constitucional en materia de contribuciones.....	87

1.2.1. La potestad de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios.....	88
1.2.1.1. El Congreso de la Unión.....	89
1.2.1.2. Las legislaturas de los Estados y la asamblea legislativa del Distrito Federal.....	90
1.2.2 La múltiple contribución por uno o varios titulares de la potestad fiscal, en el plano interno e internacional.....	91
1.2.3. Criterios de vinculación entre los hechos causa de las contribuciones y los titulares de la potestad fiscal.....	92
1.3. Facultad del Congreso General en materia de contribuciones.....	95
1.3.1. Procedimiento legislativo.....	95
1.4. El secreto financiero como obstáculo en el intercambio de información tributaria.....	101
1.4.1. Derecho a la intimidad.....	101
1.4.2. Concepto de secreto profesional.....	107
1.4.3. Base legal del secreto bancario, fiduciario y bursátil.	108
1.4.4. Conceptos.....	110
1.4.5. Personas obligadas a guardar el secreto financiero.....	112
1.4.6. Operaciones que protege el secreto financiero.....	113
1.5. Personas facultadas para solicitar directamente informes respecto del secreto financiero.....	114
1.5.1. Autoridades facultadas para solicitar directamente informes respecto del secreto financiero.....	115

CAPÍTULO III

LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA Y EL CONTROL DE SU CONSTITUCIONALIDAD EN MÉXICO.

1. Los Tratados.....	120
1.1. Concepto.....	120
1.1.1. Clasificación de los tratados.....	122
1.1.2. Principios de los tratados.....	124
1.1.3. Negociación y conclusión de los tratados.....	126
1.1.3.1. Fase inicial.....	126
1.1.3.1. Fase final.....	128
1.1.4. Adhesión.....	129
1.1.5. Reservas.....	130
1.1.6. Registro.....	131
1.1.7. Efectos.....	132
1.2. Procedimiento para la celebración de tratados en México.	
Reglas constitucionales.....	133
1.2.1. Jerarquía de los tratados en el sistema jurídico mexicano.....	135
1.3. Ley sobre la celebración de Tratados Internacionales.....	138
1.4 Ley sobre la aprobación de Tratados en materia Económica.....	140
1.5. La doble tributación internacional y los tratados en materia tributaria.....	141
1.5.1. Tratados en materia tributaria.....	146
1.5.1.1. Objetivo de los tratados tributarios.....	149
1.5.1.1.1. Evitar la doble tributación.....	149
1.5.1.1.2. Intercambio de información tributaria.....	150
1.5.1.1.3. Equidad tributaria.....	151
1.5.2. Principios rectores de los modelos tributarios.....	152
1.5.2.1. Principio de ahorro.....	152
1.5.2.2. Principio de fuerza de atracción.....	152
1.5.2.3. Principio de punto de origen.....	152

1.5.2.4. Principio de presencia substancial.	152
1.5.2.5. Principio de asistencia en el cobro.....	153
1.5.2.6. Principio de no discriminación.....	153
1.5.2.7. Principio de procedimiento amistoso.....	153
1.6. Elementos de los tratados tributarios.....	154
1.6.1. Sujetos.....	154
1.6.2. Objeto.....	155
1.6.3. Base impositiva.....	156
1.6.4. Tasa.....	156
1.7. Estructura de los tratados tributarios.....	157
1.8. Requisitos para tener derecho a los beneficios tributarios, establecidos en los convenios para evitar la doble imposición conforme a la legislación mexicana.....	158
1.8.1. Acreditamiento de la residencia.....	158
1.8.2. Cumplimiento de los deberes jurídicos prescritos en el propio tratado tributario.....	160
1.8.3. Cumplimiento de las prescripciones adjetivas domésticas del Estado donde se generó el ingreso obtenido.....	160
1.9. Procedimiento de acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta pagado en el extranjero.....	162
1.9.1. Personas jurídicas colectivas.....	162
1.9.2. Personas físicas.....	166
1.10. Contradicción del procedimiento de celebración de tratados tributarios con los derechos fundamentales en materia impositiva.....	168
1.11. Efectos nocivos del control <i>a posteriori</i> sobre los tratados en materia tributaria.....	171
1.11.1. Problemas derivados por el Tratado tributario México-EUA.....	173
1.12. Ineficiencia de los actuales medios de control de la constitucionalidad para prevenir violaciones constitucionales domésticas y pactos internacionales en México.....	176
1.12.1. Acción de inconstitucionalidad.....	176

1.12.1.1. Sujetos facultados.....	179
1.12.1.2. Plazo legal de la acción.	180
1.12.1.3. Efectos de sus resoluciones.....	180
1.12.1.4. Crítica del medio de control ante la celebración de tratados en materia tributaria.....	181
1.12.2 Amparo.....	184
1.12.2.1 Sujetos facultados.....	186
1.12.2.2. Plazo legal.....	186
1.12.2.3. Resoluciones.....	186
1.12.2.4. Critica del medio de control ante la celebración de tratados en materia tributaria.....	187
1.12.3 Controversia.....	188
1.12.3 .1. Sujetos facultados.....	191
1.12.3 .2. Plazo legal de la acción.....	191
1.12.3 .3. Resoluciones.....	192
1.12.3 .4. Crítica del medio de control ante la celebración de tratados en materia tributaria.....	192

CAPÍTULO IV

EL CONTROL JURISDICCIONAL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS TRATADOS TRIBUTARIOS PREVIO A SU RATIFICACIÓN, Y SU COMPARACIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL.

1.1. Antecedentes del control previo de los tratados en el sistema jurídico mexicano.....	194
1.1.1. Acta Constitutiva de la Federación Mexicana del 31 de enero de 1824.....	194
1.1.2. Las Siete Leyes Constitucionales (1835-1836).....	195

1.1.3. Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1857.....	197
1.2. Comparación jurídica del control de la constitucionalidad sobre tratados...	197
1.2.1. Control previo de tratados en Francia.....	198
1.2.1.1. El Consejo Constitucional como órgano facultado.....	198
1.2.1.2. Estructura.....	199
1.2.1.3. Competencia del Consejo en el control previo de tratados.....	201
1.2.1.4. Proceso.....	203
1.2.1.4.1. Sujetos facultados.....	203
1.2.1.4.2. Plazo.....	203
1.2.1.4.3. Trámite.....	203
1.2.1.4.4. Resoluciones y sus efectos.....	204
1.2.2. Control previo de los tratados en Colombia.....	205
1.2.2.1. La Corte Constitucional colombiana como órgano facultado.....	206
1.2.2.2. Estructura.....	209
1.2.2.3. Competencia de la Corte Constitucional colombiana en el control previo de tratados.....	210
1.2.2.4. Proceso.....	211
1.2.2.4.1. Sujetos que pueden defender o impugnar la constitucionalidad del tratado sujeto a control.....	211
1.2.2.4.2. Plazo.....	211
1.2.2.4.3. Trámite.....	212
1.2.2.4.4. Resoluciones y sus efectos.....	213
1.3. El control jurisdiccional de la constitucionalidad de los tratados en materia tributaria previo a su ratificación.....	215
1.3.1. Características.....	215
1.3.2. Actos de autoridad que se pretenden controlar y su objetivo preventivo.....	216
1.3.3. Proceso y efectos de las resoluciones.....	216

1.3.3.1. Vía de acción.....	216
1.3.3.2. Órgano jurisdiccional competente.....	220
1.3.3.3. Plazos.....	221
1.3.3.4. Requisitos de admisibilidad.....	221
1.3.3.5. Plazo y características de las resoluciones.....	223
1.3.3.6. Efectos de las resoluciones.....	224
1.4. Control concreto de la constitucionalidad de un tratado tributario que fue motivo de estudio previo.....	226
1.5. Beneficios al establecer instrumentos jurídicos que garanticen los Derechos Fundamentales tributarios, previo a la ratificación de los tratados en dicha materia.....	229
Conclusiones.....	231
Bibliografía.....	238
Legislación.....	242
Otras fuentes.....	243

INTRODUCCIÓN

Con el paso del tiempo se ha demostrado que ninguna nación puede vivir aislada del resto de la sociedad, dando paso a múltiples celebraciones de tratados que entrañan el acuerdo de voluntades entre dos o más sujetos de la comunidad internacional, principalmente Estados, con la intención lícita de crear, transmitir, modificar, extinguir, conservar, aclarar, derechos y deberes entre ellos, así como para los gobernados. Razón por la cual la dicotomía entre Derecho Internacional y Derecho Constitucional, en la actualidad se va desvaneciendo, y por el contrario se van vinculando, toda vez que los sujetos internacionales dependen mutuamente, al grado de llegar a una comunidad internacional proclive al establecimiento de integraciones económicas, pero sobre todo y mucho más importante al reconocimiento de los derechos humanos.

De tal forma que al existir una dependencia económica entre los países desarrollados y los países en vía de serlo, en razón de que los primeros exportan artículos manufacturados, capitales y tecnología, y los segundos son exportadores de insumos básicos y materias primas, además de que los sistemas fiscales de los Estados no contemplan dentro de su legislación interna principios sobre la delimitación de su potestad tributaria, surgen problemas de doble tributación internacional que pueden desalentar el comercio exterior, encarecer los bienes y, en general, restringir la actividad y la operación de los sujetos fiscales.

Por tanto, y dado que las políticas sociales, entre ellas las tributarias, ya no solo deben instaurarse en el ámbito doméstico, la jurisdicción constitucional debe evolucionar y no quedarse estática ante el movimiento dinámico internacional, y mediante instrumentos jurídicos velar por la protección constitucional, en razón de que la Constitución es la norma básica que articula el ordenamiento jurídico que prescribe deberes, derechos y decisiones políticas fundamentales, misma que se instaura por elemento o acontecimientos ontológicos, derivados de la actuación del poder constituyente (factores reales de poder). Por ello, en el presente trabajo se expone la implementación de un medio de control jurisdiccional de la constitucionalidad de los tratados en materia tributaria previo a su ratificación.

Resaltando que el control a priori tiene como objetivo prevenir todos los problemas que acarrearán las resoluciones de los actuales medios de control de la constitucionalidad correctivos previstos en la Constitución (acción de inconstitucionalidad, amparo, controversia constitucional), tanto en el ámbito doméstico, como en el plano internacional.

En efecto, y dado que la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de la cual nuestro país forma parte, prescribe en sus artículos 26 y 27 que todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe, las cuales no podrán invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento del mismo, impone el deber jurídico a nuestro país de cumplir dichos actos jurídicos no obstante que los mismos vulneren normas domésticas.

Lo cual se confirma con lo establecido en el artículo 46 de dicha Convención que prescribe: “El hecho de que el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado haya sido manifiesto en violación de una disposición de su derecho interno concerniente a la competencia para celebrar tratados no podrá ser alegado por dicho Estado como vicio de su consentimiento, a menos que esa violación sea manifiesta y afecte a una norma de importancia fundamental de su derecho interno”. Violación que resulta manifiesta si objetivamente es evidente para cualquier Estado que proceda en la materia, conforme a la práctica usual y de buena fe.

De tal forma, con el control a priori nuestro máximo órgano jurisdiccional tendría la posibilidad de inspeccionar, vigilar o verificar la constitucionalidad de los tratados tributarios, mismos que al igual que las contribuciones, contienen elementos esenciales que determinan los sujetos, base impositiva, tasa y exenciones, cuyos beneficios fiscales para evitar la doble imposición se obtienen en el país donde los sujetos pasivos tienen la característica de residentes del extranjero y demuestran dicha residencia en el país con el cual se ha celebrado este Convenio, pero previo a su ratificación, es decir, antes de que nuestro país se obligue a cumplirlos.

Asimismo, el control en comento tiene como propósito subsanar las contradicciones normativas prescritas en la Constitución, en virtud de las cuales no obstante que los tratados tributarios determinan derechos y deberes jurídicos para los gobernados de los

Estados contratantes y las autoridades fiscales, se excluye a la Cámara de Diputados del procedimiento de su celebración, en evidente oposición a la teleología del procedimiento establecido en el inciso h del artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como la vulneración del principio de reserva de ley mediante el cual se impide que una zona acotada al poder legislativo pueda habilitarse genérica o sustancialmente a diversas normas jurídicas que no emanan de diverso poder, tal y como lo son los elementos esenciales de los tributos.

Estableciendo para tal efecto una amplia gama de sujetos facultados para promoverlo, basada en la influencia de la comparación de órdenes e instituciones jurídicas, hecho a los controles preventivos que imperan en Francia y Colombia, entre los que destacan la Cámara de Diputados, las Cámaras de Comercio e Industria legalmente establecidas, y la defensa o impugnación de que cualquier ciudadano mexicano respecto la constitucionalidad de los convenios impositivos, siempre y cuando cualquiera de los sujetos facultados haya accionado el control, con el propósito de subsanar las contradicciones descritas en el párrafo que antecede, pero además para reconocer a los ciudadanas su derecho a participar en el control del ejercicio del poder.

Capítulo 1 El Colegio de Ciencias y Humanidades de la UNAM

1.1. Antecedentes del Colegio de Ciencias y Humanidades

El Colegio de Ciencias y Humanidades (CCH)⁶ fue creado por acuerdo del H. Consejo Universitario en enero de 1971 e inició sus actividades el 12 de abril del mismo año con tres unidades académicas como institución de enseñanza media superior, siendo entonces Rector de la Universidad Nacional Autónoma de México el Dr. Pablo González Casanova.

La idea de este bachillerato cuyo propósito fundamental es la formación integral del adolescente surgió en un momento histórico específico como un proyecto innovador que respondiera a la realidad social que se estaba viviendo, a las exigencias surgidas a partir de las características de la sociedad contemporánea.

La propuesta pedagógica del Colegio representaba una alternativa a los modelos de enseñanza “tradicional”. Aún cuando se trataba de un bachillerato universitario y había colaboración con la Escuela Nacional Preparatoria, las diferencias eran sustanciales con respecto al plan de estudios el cuál estaría organizado por “unidades académicas con carácter interdisciplinario”⁷ en las que participarían especialistas de diferentes disciplinas, habría tanto trabajo académico en las aulas como talleres, laboratorios y centros de trabajo lo que permitiría a los egresados en un momento dado desempeñar actividades de carácter técnico y profesional.

Se trataba de “Crear un órgano permanente de innovación de la Universidad capaz de realizar funciones distintas sin tener que cambiar toda la estructura universitaria, adaptando el sistema a los cambios de la propia Universidad y del país”⁸

Con este proyecto se rechazaba el tipo de enseñanza en la que se privilegiaba el enciclopedismo y el aprendizaje memorístico, donde el alumno era tratado como un

⁶ “Se llama Colegio porque es un esfuerzo asociado, de unión entre distintas escuelas, facultades e institutos de la Universidad, y es de Ciencias y Humanidades porque tradicionalmente estos nombres han correspondido al conjunto de tareas universitarias, aunque de las ciencias derivan las técnicas y la ingeniería y entre las humanidades se encuentran las ciencias sociales, las letras y la filosofía”. Dr. Pablo González Casanova. En Esta es la Universidad. Es la misma Universidad que cambia y se renueva. Documenta CCH. Vol. 1 num. 979 P 83

⁷ “La Unidad Académica del ciclo de bachillerato del CCH imparte enseñanza media superior en los términos de la Ley Orgánica y el Estatuto General de la Universidad. Los planes de estudio, métodos de enseñanza y organización de esta unidad serán el resultado de la combinación interdisciplinaria de diferentes especialidades”. Tomado de Reglamento de la Unidad académica del ciclo de bachillerato del CCH.. Documenta CCH. Vol. 1 num. 979 p. 15

⁸ Gaceta UNAM Tercera época. Vol. II (Número extraordinario) 1 de febrero 1971 P.1

ser pasivo sin posibilidades de participación en su propio proceso de aprendizaje y el profesor era considerado una autoridad incuestionable.

Con el plan de estudios del CCH, se trata de preparar al alumno a partir de las materias básicas, hacer énfasis en la formación del alumno más que en la información, se pretende que a partir de una didáctica considerada crítica haya una retroalimentación del proceso enseñanza aprendizaje en la que el alumno participe activamente y se motive a investigar, a aprender, a informarse

De esta manera las modalidades de trabajo son distintas de los métodos tradicionales, el profesor debe no sólo enseñar sino ser un guía en el proceso de construcción de conocimientos de los alumnos, favorecer su autonomía y actitud crítica de manera que puedan interactuar en su entorno.

De acuerdo con El Dr. González Casanova el estudiante del CCH a través del plan de estudios aprenderá a leer y escribir⁹, aprenderá a aprender partiendo del supuesto de que la escuela no da todos los conocimientos sino que le provee de métodos o estrategias para adquirirlos., para que sea capaz de investigar en diversas fuentes.

Se pretende dar conocimientos básicos que sean punto de partida para que el alumno “como sujeto de la cultura” la aprenda, la interprete bajo otra óptica a partir de los elementos trabajados de manera que pueda revisar y corregir sus adquisiciones, es decir que aprenda a aprender.

El bachillerato del Colegio comparte con la Universidad la responsabilidad de “construir, enseñar y difundir el conocimiento en las ciencias y humanidades, se trata de que el alumno “sepa, que sepa que sabe y por qué sabe”, lo que implica el desarrollo de conocimientos, habilidades y actitudes de reflexión y crítica.

Al trabajar la formación integral (intelectual, ética y social) del adolescente, el bachillerato contribuirá a que de manera natural los alumnos accedan sin problemas a estudios superiores y a la vida social

Así la función social del bachillerato sería formar al estudiante en ciencias y humanidades, en conocimientos, habilidades y actitudes que lo hagan un ciudadano que se relacione y participe de manera solidaria conciente y reflexiva en la sociedad.

⁹ Se refiere a saber a leer y escribir en el sentido de que el estudiante tenga el hábito de la lectura de libros contemporáneos y de clásicos, que adquiera una cultura matemática en lo que tiene de lógica, expresión numérica de la naturaleza y de algunos fenómenos sociales y que relacione los resultados de las ciencias experimentales con el método que permite alcanzar esos resultados. Entrevista en Radio Universidad al Dr. Pablo González Casanova. Publicado en Esta es la Universidad. Es la misma Universidad que cambia y se renueva. Documenta CCH. Vol. 1 num. 979 P 77

1.2. El Modelo educativo del Colegio de Ciencias y Humanidades

Un modelo educativo se puede definir como un conjunto de ejes que caracterizan el proyecto formativo de una institución, su función principal es establecer reglamentos institucionales para dirigir el cumplimiento de sus objetivos y regular y organizar la relación que se da entre profesores, estudiantes, trabajadores y funcionarios a partir del proceso enseñanza y de aprendizaje. Esta relación toma forma en el plan de estudios y programas de las materias, en las políticas y proyectos para el desarrollo académico y en las prácticas educativas de profesores y alumnos.

El modelo educativo del Colegio de Ciencias y Humanidades supone una concepción de alumno como sujeto de la cultura y de su propia educación, a partir de esta concepción se pretende “formar un hombre que asimile y enriquezca concientemente los elementos básicos de la cultura de su medio, logrando como aprendizajes significativos los tres postulados de la UNESCO¹⁰: Aprender a aprender, aprender a hacer y aprender a ser:

En este contexto “aprender a aprender significa la apropiación de una autonomía en la adquisición de nuevos conocimientos congruente con la edad de los alumnos y, por ende, relativa.

Aprender a hacer se refiere, en primera instancia, a la adquisición de habilidades, supone conocimientos y elementos metódicos diversos y, en consecuencia, determina enfoques pedagógicos y procedimientos de trabajo en clase (aprender haciendo).

Aprender a ser se refiere a la formación del alumno no sólo en la esfera del conocimiento sino en los valores humanos, particularmente los éticos, los cívicos y los de la sensibilidad estética. Formar un alumno crítico que sea capaz de juzgar la validez de los conocimientos “(PEA. 1996. p. 39)

De esta manera a partir de la formación de una cultura básica integral el alumno desarrollará sus capacidades intelectuales y valores, adquirirá habilidades y actitudes que lo apoyarán en la toma de conciencia de su condición como ser social y lo prepararán para su incorporación y participación activa en su entorno.

Los ejes que caracterizan el proyecto formativo del Colegio de Ciencias y Humanidades como institución son: la cultura básica, la organización académica por áreas, el alumno como actor de su educación y el docente como guía de aprendizaje.

¹⁰ Se refiere a los pilares que constituyen la educación para la vida propuestos por la UNESCO Aprender a aprender al fomentar habilidades de pensamiento para la adquisición del conocimiento, aprender a hacer fomentando la utilización de los conocimientos en la solución de problemas y aprender a ser y convivir desarrollando actitudes que favorezcan la armonía interior y la convivencia con la sociedad.

Es bachillerato de cultura básica en tanto se hace énfasis en las materias básicas para la formación del estudiante de manera que adquiera conocimientos y desarrolle habilidades de trabajo intelectual y aptitudes de reflexión que le permitan acceder por sí mismo a las fuentes del conocimiento y de la cultura.

La cultura básica es entendida como “conjunto de principios y elementos productores de saber y hacer, a través de cuya utilización el alumno adquirirá mayores y mejores saberes y prácticas”. (PEA 1996. p. 36)

A través de la cultura básica se tratará de que el alumno se forme una concepción diferente del mundo, que sus ideas, valores y aspiraciones le permitan adquirir y utilizar habilidades para participar en su entorno de manera crítica, no se trata de que el estudiante aprenda datos y conceptos solamente, sino que desarrolle las habilidades intelectuales (adquiera las bases metodológicas) que le permitan acceder y aplicar esos conocimientos en la solución de problemas de la vida cotidiana.

La organización académica por áreas entendidas como “grandes campos de conocimiento que fomentan una visión humanista de las ciencias y la naturaleza, una visión científica de los problemas del hombre y de la sociedad”.

Las cuatro áreas: matemáticas, ciencias experimentales, histórico-sociales y talleres de lengua y comunicación tratan de desarrollar en el alumno, actor de su educación, habilidades intelectuales para:

- Adquirir, organizar, analizar y aplicar información.
- Seleccionar o desarrollar procedimientos para la resolución de problemas
- Poseer actitudes que le permitan conducirse de manera crítica, responsable
- Saber leer e interpretar información, comunicar sus ideas, tomar una postura crítica ante lo que lee
- Saber observar y formular hipótesis
- Saber experimentar y verificar procedimientos
- Desarrollar procesos mentales inductivos, deductivos y analógicos

El alumno y el docente

La cultura básica a través de una organización académica por áreas tiene como finalidad el desarrollo de habilidades intelectuales del alumno, en este sentido, se le atribuyen funciones específicas a cada uno de los principales actores del proceso: el alumno y el docente.

Se espera que el alumno participe activamente en su educación, que sea constructor de su propio conocimiento sus tareas se dirigen al manejo de fuentes, experimentación e investigación de campo.

El docente tendrá el papel de guía del aprendizaje y a través de la disciplina que imparte favorecerá la autonomía y la actitud crítica en los alumnos. Será el responsable de la instrumentación didáctica y evaluación de la asignatura, organizará el trabajo en el aula como clase taller¹¹ fomentando el trabajo en equipos y la participación de los alumnos de manera que se vaya construyendo el perfil de egresado propuesto por la institución, es decir que el alumno aprenda a aprender, a hacer y a ser y vaya logrando así la autonomía.

“El maestro del CCH ha dejado de ser el poseedor de la verdad absoluta para convertirse en todo caso en el defensor de una verdad, la personal, desde lo cual ejerce su derecho de juicio u opinión, pero conciente de que no hay nada que pueda imponer. Es un orientador en el proceso de aprendizaje, junto al cual el alumno...responde a motivaciones profundas, al saber por el saber mismo”

“Cumpliendo una valiosa función social el Colegio promueve el máximo contacto del estudiante con la realidad y sus problemas para que logre descubrir en qué medida puede y debe ayudar. Se ha intentado romper con viejas actitudes y dejar al estudiante vivenciar con la piel el mundo en que se desenvuelve la vida de los demás, con los que él comparte su propia vida” (De la Serna. agosto, 1971. p. 62-63)

El profesor del Colegio a partir de su disciplina, con su experiencia y conocimientos contribuye al desarrollo de los alumnos como seres libres y responsables. Su trato con los estudiantes estará basado en el diálogo lo que convertirá el aula en un espacio de interacción entre alumnos y docentes donde la comunicación se dará de manera natural creando una atmósfera de confianza en la que los alumnos se expresen y sean críticos de la realidad que les rodea.

El profesor tratará entonces de construir condiciones para que el alumno pueda ver e interpretar la cultura y su entorno en general, presentará problemas y desarrollará los conocimientos y las habilidades que permitan al alumno participar activamente en la solución de manera creativa.

El profesor no sólo enseñará, también aprenderá. Se habla de motivación intrínseca en tanto fomentará en los alumnos el gusto por la investigación, por el conocimiento por sí mismo más allá de obtener una calificación aprobatoria.

¹¹ Clase taller se define como sesión basada en competencias que consiste en promover simultáneamente la adquisición y construcción del conocimiento, desarrollar la habilidad y propiciar la actitud. Campirán, Ariel (compilador) (2000. p 16). Habilidades del pensamiento crítico y creativo.

1.3. Actualización del Plan de Estudios

En 1992 se presentó la necesidad de revisar y actualizar el Plan de Estudios del Colegio y programas vigentes desde 1971

Esta revisión del plan de estudios que se hizo a partir de investigaciones en las que participaron tanto docentes como funcionarios culmina en 1996 cuando se da a conocer el producto final que es el Plan de Estudios Actualizado (PEA) y vigente hasta la fecha con el que se pretende “formar alumnos sujetos de la cultura capaces de aprender a aprender de acuerdo con el modelo educativo del Colegio, por medio de una docencia de mayor calidad en ciencias y humanidades” (PEA. 1996)

La actualización del Plan se hizo necesaria por varias razones entre las principales se hace referencia al discurso pronunciado por el Dr. González Casanova en la ceremonia del XX Aniversario del Colegio en el que hace mención a una transformación necesaria debido a los cambios en la cultura y la vida social en México:

“La ampliación de los conocimientos en todos los campos del saber, su reorganización y especialización, nuevas relaciones entre cada disciplina y constitución de otras nuevas.

- Desarrollo continuo de tecnologías
- Globalización de la economía y sus consecuencias sociales
- Confirmación del inglés como lengua prácticamente universal en todos los ámbitos del intercambio en la diplomacia, la comunicación, el conocimiento científico y el cómputo.
- Los cambios de valores, de modos de pensar y de vivir, cada uno de los cuales requiere una evaluación específica y concreta y, por consiguiente, una formación que permita a los alumnos elaborar, muchas veces con rapidez, juicios fundados, y elegir con libertad responsable entre las distintas opciones a su alcance.
- La atención social en aumento al respeto irrestricto a los derechos humanos , tantas veces violentado en la práctica; la necesidad de la democracia como forma de vida ¹²

Se trata entonces de adecuar algunos puntos del Plan de acuerdo con los cambios en la concepción del conocimiento y de la ciencia presentes en la cultura contemporánea por ejemplo inclusión de las nuevas tecnologías en educación (con el término “nuevas tecnologías” se hacía alusión a la inclusión de la materia de computación en el plan de

¹² Tomado del discurso del Dr., Pablo González Casanova en la ceremonia del XX Aniversario del Colegio de Ciencias y Humanidades publicado en Gaceta CCH 4 de febrero de 1991.

estudios así como el uso de Internet como herramienta en la búsqueda de información), se habla también de cambios de valores y de la necesidad de la democracia¹³ como una forma de vida.

Se trata de una actualización del Plan y programas de las asignaturas para que a partir de estos la formación del alumno se encamine hacia el desarrollo de la capacidad de aprender a aprender, obtener organizar y evaluar información tanto en el ámbito escolar como fuera de el, favorecer el desarrollo de valores y actitudes que permitan al alumno convertirse en sujeto de su propia cultura y educación pues se detectaron deficiencias en cuanto a satisfacer las necesidades de los alumnos que estudian en el Colegio ya que de acuerdo con el perfil real de los alumnos “se observaron dificultades en cuanto a apropiarse de formas de autonomía en el aprendizaje” (PEA. 1996. p. 7).

En el Plan de estudios actualizado (PEA) hubo cambios diversos, sin embargo se reafirmaron puntos como las concepciones del bachillerato del Colegio y las orientaciones esenciales del proyecto educativo:

- 1.- “La caracterización del bachillerato como un bachillerato universitario, propedéutico, general y único
- 2.- La opción por un bachillerato de cultura básica
- 3.- El consecuente reconocimiento del alumno como sujeto de la cultura y de su propia educación
- 4.- La orientación del plan de estudios y de todas las actividades que rige, a promover que los educandos aprendan cómo se aprende, por lo que será primordial ofrecerles la posibilidad de asimilar conscientemente su propia experiencia de conocimiento.

Por ello, el bachillerato del Colegio promoverá en sus egresados

- La actitud propia del conocimiento científico ante la realidad,
 - La aptitud de reflexión metódica y rigurosa y las habilidades que se requieren para inquirir y adquirir, ordenar y calificar información,
 - La obtención de conocimientos básicos que los capaciten para estudios superiores.
- 5.- La afirmación de la institución como espacio de crecimiento en libertad y en la responsabilidad, en el compromiso humanista, crítico y propositivo con el cambio social hacia una mayor equidad, en el compromiso académico con el rigor de la ciencia y en el compromiso pedagógico con la participación de los alumnos como ingredientes de la propia cultura básica.

¹³ Democracia que de acuerdo con el documento, se inicia con trabajo conjunto entre profesores y alumnos en el que ambos participan en la toma de decisiones en el aula.

- 6.- Las aseveraciones de que la experiencia de aprendizaje más típica será la resolución de problemas, y de que la sesión de trabajo fomentará la reflexión en común y buscará la síntesis colectiva e individual.
- 7.- El papel del profesor como sujeto facilitador o auxiliar del proceso de aprendizaje y no como repetidor o mero instructor.
- 8.- El acercamiento, a través de la organización por áreas, a planteamientos interdisciplinarios, no ya por la consolidación de la diversidad entre las disciplinas, sino por la unidad de los procesos y del objeto de conocimiento
- 9.- La organización del aprendizaje por semestres, para subrayar el proceso de recuperación e inventario de la experiencia, para la atención de nuevos problemas y objetos y una mejor graduación y especificación de objetivos y contenidos
- 10.- La vigencia, en general, de las materias del actual plan de estudios, sobre todo las que de manera central atañen a la cultura básica.
- 11.- Las características de la cultura actual deben tomarse en cuenta en los programas como uso de computadoras y revisar condiciones que no permiten que la práctica docente sea coherente con los postulados del Colegio. (PEA, 5. 1996)

Entre los ajustes realizados en el PEA y en los programas de las materias se encuentran:

- Precisar y difundir las concepciones que fundan el Bachillerato del Colegio, de manera que puedan orientar el quehacer docente.
- Se incrementaron el número de horas de trabajo en grupo escolar para ayudar al alumno a lograr la autonomía en su aprendizaje
- Se implementaron asignaturas, se fusionaron otras, se actualizaron programas de tal manera que respondieran mejor a la filosofía del Colegio.
- Se acordó que las sesiones fueran de dos horas para fomentar el trabajo en taller y así contar con el tiempo para desarrollar habilidades en los alumnos
- Se actualizaron, seleccionaron y reorganizaron los contenidos de los programas de las asignaturas además de renovar sus enfoques disciplinarios y didácticos de manera que respondan mejor a la filosofía del Colegio y al perfil del alumno.
- Se incluyó en el plan de estudios la materia de lengua extranjera cuyo aprendizaje había sido sólo requisito, se le otorgaron créditos y se aumentaron de tres horas a cuatro horas semanales en dos sesiones de dos horas para aprovechar la sesión tipo clase-taller.

La orientación de la materia continuó como comprensión de lectura en inglés.¹⁴

Con la aplicación del Plan Actualizado y los programas de estudio se trató también de subsanar problemas de diversa índole que habían estado presentes desde que el Colegio inició sus funciones, entre los referentes a los docentes se mencionan:

“las insuficiencias en la formación de parte del profesorado, inadecuado tratamiento de excesivo número de alumnos por grupo y la organización inadecuada del trabajo académico de los profesores” (PEA.1996. p. 11)

En este punto es preciso aclarar que cuando inició el Colegio quienes ingresaron para dar clases eran estudiantes de diferentes licenciaturas que formaron parte de la planta docente del Colegio, sin embargo su experiencia era escasa o nula y aún cuando había voluntad por llevar a cabo el proyecto del Colegio se requería de formación docente para que los profesores atendieran al gran número de alumnos que tenían en cada grupo y que a su vez compartieran sus experiencias con otros profesores para lograr una práctica colegiada.

En este sentido, la actualización del Plan de Estudios estuvo dirigida a:

1. “Que los alumnos del Bachillerato del Colegio, aprendan a aprender y se constituyan en sujetos de su propia educación y de la cultura, de acuerdo con el proyecto educativo del Colegio, de manera que su vida personal llegue a ser más plenamente humana y puedan aspirar a cursar estudios superiores con éxito.
2. Contribuir a establecer, tomando el Plan de Estudios como eje, un sistema de apoyos institucionales para el aprendizaje de los alumnos que incluya el trabajo escolar dirigido al desarrollo de la autonomía.
3. Mejorar la docencia según las concepciones didácticas derivadas del modelo educativo del Colegio tomando en cuenta la experiencia de los profesores como un medio al servicio de la formación de los alumnos en ciencias y humanidades”.

1.4. Formación del docente de inglés a partir del Plan de Estudios Actualizado

Desde la puesta en marcha del Plan de Estudios Actualizado del Colegio de Ciencias y Humanidades en 1996, uno de los objetivos ha sido que la planta docente conozca, aplique y evalúe los programas de estudio de las diferentes áreas. En inglés esta

¹⁴ La orientación de la materia desde que inició el Colegio se dirigió a la comprensión de lectura, sin embargo a partir de estudios realizados se detecta la necesidad de cambiar esta orientación por lo que a partir del ciclo escolar 2009-2010 la materia de inglés está dirigida a la enseñanza de las cuatro habilidades requeridas para poseer una lengua (lectura, escritura, producción oral y producción escrita).

apertura se dio en un primer momento con los talleres de docencia para profesores en ejercicio, donde los programas de estudio se difundieron, se analizaron y se discutieron. Actualmente cada periodo interanual o intersemestral el Departamento de Inglés organiza los TPC (Talleres para la preparación del próximo curso) cuyo objetivo es que los profesores en ejercicio, como cuerpo colegiado, compartan experiencias, propongan soluciones a problemáticas del aula, actualicen sus conocimientos sobre la lengua inglesa y didáctica del área, etc. lo cual constituye una guía en la planeación del semestre a iniciar.

Con respecto a los profesores de reciente ingreso es necesario orientarlos, no sólo sobre aquellos elementos, tales como objetivos, aprendizajes, contenidos mínimos, estrategias, materiales, recursos, y formas de evaluación, sino que éstos al reflejarse en el aula respondan al marco teórico del programa en congruencia con el Modelo Educativo del Colegio y perfil de egresado que propone.

Desde el año 2002 hasta el ciclo escolar 2006-2007 estuvo vigente en el campo de Atención a la Formación de Profesores (PROFRED) el programa de Docencia Asistida dirigido a profesores de recién ingreso cuya experiencia docente generalmente es escasa y está dirigida a la enseñanza de las cuatro habilidades del idioma.

En este programa se proponía que de manera individual o en grupo un profesor “experimentado” (se refiere a los profesores que tienen más antigüedad en el Colegio y que han obtenido nombramiento de Profesores de Carrera Asociados o Titulares y cuyo proyecto de trabajo se inscribió en el rubro de atención a la formación docente) diera apoyo académico a otros docentes a través del intercambio de experiencias y propuestas que dieran solución a los problemas de docencia que se pudieran presentar en el aula o de la incorporación en su práctica, de trabajos que lo apoyaran para una posterior producción autónoma. Se buscaba atender especialmente el trabajo de planeación y desarrollo de los cursos para mejorar la actividad en el salón de clases.

La atención se daba preferentemente a profesores con menos de cinco años de antigüedad en el Departamento de inglés y se iniciaba y culminaba con la observación de clase de los profesores asistidos con el fin de ver las modificaciones que había tenido su práctica docente a lo largo del proceso.

Los objetivos del programa eran:

- ✘ Contribuir a la formación de los profesores a través de la planeación colegiada de la docencia
- ✘ Mejorar la instrumentación didáctica de los cursos. Avanzar en el uso eficiente de las dos horas de clase.

- ✘ Proponer, instrumentar y difundir soluciones a obstáculos específicos de aprendizaje de la asignatura.
- ✘ Orientar la clase - taller

Lo anterior para mejorar el proceso de aprendizaje de los alumnos.

Hasta el ciclo escolar 2008-2009 los profesores al ingresar al Departamento además de cumplir con una serie de requisitos¹⁵, al ser contratados deberían asistir a dos cursos: un curso de veinte horas “Modelo Educativo del Colegio” al cuál pueden acceder en la modalidad en línea y otro curso-taller presencial denominado “El sentido y orientación del Departamento de inglés y su expresión en los programas de estudio” que consta también de veinte horas referente a la didáctica del área y que es impartido por profesores de Carrera o de trayectoria reconocida.

De lo anterior se desprende que si bien los profesores que ingresan al Departamento de inglés pueden ser del área, también existen dentro de la planta docente profesores cuya formación profesional es distinta y para ser candidatos a profesores de esta materia tienen que demostrar su conocimiento del idioma inglés y aptitudes para la enseñanza del idioma. Se hace necesario introducir al profesor no sólo en la filosofía del Colegio, sino en cómo ésta filosofía se vea reflejada en el trato con los estudiantes a partir de la enseñanza de la asignatura, introducir al docente en la enseñanza del inglés de acuerdo con el Plan de Estudios de CCH y el programa de la asignatura, que en la planeación y organización de actividades en el aula se vean reflejados el que el alumno aprenda la lengua inglesa no como reglas gramaticales aisladas, sino que el profesor se vea como un formador, que vea los contenidos de la asignatura como funciones de la lengua y a partir de estos logre unir lo oral, la escritura, lectura y comprensión auditiva en un todo que servirá al alumno para comunicarse e interactuar con los demás en la lengua meta.

Dada la heterogeneidad de la planta docente, el Modelo del Colegio y programa de estudios de inglés se hace necesario que el profesor cuente con elementos prácticos

¹⁵ Se refieren al perfil profesiográfico del docente que pretende impartir la materia de inglés son los siguientes:

Académicos: Tener título en la licenciatura de Letras Modernas Inglesas o de Enseñanza del Inglés. En caso de tener estudios universitarios con título en licenciaturas afines o de otra disciplina deberá presentar el examen o Curso de Formación de Profesores impartido en el Centro de Enseñanza de Lenguas Extranjeras (CELE)

Profesionales: No es indispensable la experiencia profesional.

Docentes: Al ingresar al Departamento de inglés los profesores deberán acreditar un “examen filtro” que consta de tres partes: una referente al dominio de la lengua inglesa, la segunda que tiene que ver con metodología y práctica ante grupo.

que lo lleven a la concreción del proceso enseñanza - aprendizaje en el aula y que, a su vez, contribuyan a la adquisición de la cultura básica en los términos que lo define el PEA, es decir, que los profesores cuenten con elementos que les apoyen en la elaboración de su propio programa operativo para una adecuada planeación didáctica.

A partir de este ciclo escolar 2009-2010, después de detectar necesidades en cuanto al manejo de la lengua inglesa en los alumnos egresados del Colegio y que ahora se encuentran cursando una licenciatura y de estudiar cuidadosamente la situación, se acordó dar prioridad a la enseñanza de las lenguas extranjeras (inglés y francés)¹⁶, uno de los cambios fue la orientación de la materia de Comprensión de lectura en inglés y francés a la enseñanza de las cuatro habilidades requeridas para la posesión de una lengua es decir: comprensión oral, comprensión auditiva, lectura y escritura.

Para lo anterior se hicieron las adecuaciones necesarias entre las que se encuentran dividir los grupos de manera que cada profesor tenga entre 25 y 30 alumnos por lo que la planta docente se incrementó al doble, en cada plantel se adecuaron instalaciones y se crearon salones y laboratorios con el equipo de cómputo necesario para que los profesores cuenten con los elementos necesarios cuando requieran el uso de audio y video.

En el ciclo escolar 2009-2010 únicamente empezaron con esta nueva modalidad primero y segundo semestre, tercero y cuarto semestre continúan con Comprensión de lectura y el ciclo 2010-2011 cambia también a las cuatro habilidades.

Dada la situación actual del Departamento de inglés en cuanto al cambio de orientación de la materia, las necesidades de la planta docente siguen siendo las mismas que con la orientación hacia la comprensión de lectura en lo que respecta al conocimiento y manejo de cuestiones relacionadas con el Modelo Educativo del Colegio, más aún, estas necesidades se incrementaron en cuanto a que ingresó un número de profesores similar al que se encontraba en ejercicio y que desconocen la filosofía del Colegio, esto aunado a la incertidumbre que causa el que el programa de estudios de la materia esté aún en proceso de elaboración¹⁷ se hace necesaria la intervención de la institución en cuanto a la formación docente.

¹⁶ Véase el Plan de Desarrollo 2008-20011. Rector Dr. José Narro Robles.

¹⁷ La elaboración del nuevo programa contempla los mismos planteamientos teóricos y el mismo formato que el de comprensión de lectura, por lo que la línea de trabajo sigue siendo la misma, modificando lo que se refiere a la orientación de la asignatura tomando en cuenta los estándares del Marco Común Europeo.

1.5. El modelo educativo del CCH y apropiación en el sentir del ser docente

“El imaginario es la verdad del yo, es su construcción, es un ordenamiento que apunta a lo real y da cuenta de lo simbólico”

El Colegio de Ciencias y Humanidades como institución plasma su filosofía en su modelo educativo a través del cual cumple una función definida. Para lograr esta funcionalidad emite normas que establecen el “deber ser” en la institución la cuál es funcional en cuanto a que proyecta una organización que se debiera cumplir y que está dirigida a cubrir las necesidades reales del tipo de población que atiende: de los alumnos, de los docentes y del personal que participa en ella.

Este “deber ser” planteado por la institución se ve concretizado en la normatividad a través del Plan de estudios y de los programas de cada una de las asignaturas que en su conjunto constituyen símbolos¹⁸ que contienen signos que deben ser interpretados por el docente que ingresa al Colegio. Sin embargo, la forma en que cada uno de los profesores se los apropia, el cómo se acercan al modelo, cómo lo entienden y lo asimilan se da a partir de su imaginario¹⁹, tiene que ver la biografía personal, sus concepciones acerca de la enseñanza que finalmente caracterizan los estilos docentes,

Como se ha podido observar, la institución se ha preocupado por la formación profesional de los docentes, existen cursos, talleres en los que los profesores participan en ocasiones de manera obligatoria, otras veces por convicción.

¹⁸ De acuerdo con Ricoeur (1987, p.13) el símbolo es una expresión lingüística de doble sentido que requiere una interpretación, y la interpretación un trabajo de comprensión que se propone interpretar los símbolos”

La institución es simbólica en tanto está constituida por símbolos que a su vez forman redes simbólicas que conforman cada concepto. Los símbolos que están formados por signos tratarán de dar cuenta de lo real, es decir, serán interpretados por los docentes a partir de lo que han vivido. Según Ricoeur “Lo simbólico es el común denominador de dar sentido a la realidad... es la mediación entre nosotros y lo real.”

¹⁹ Castoriadis (1983, p.219-220) menciona acerca del imaginario “hablamos de imaginario cuando queremos hablar de algo <<inventado> ya se trate de un invento <<absoluto>> <<una historia imaginada de cabo a rabo>>, o de un deslizamiento, de un desplazamiento de sentido, en el que unos símbolos ya disponibles están investidos de otras significaciones que las suyas <<normales>> o canónicas...En los dos casos se da por supuesto que lo imaginario se separa de lo real, ya sea que pretenda ponerse en su lugar (una mentira) o que no lo pretenda (una novela).

Lo imaginario debe utilizar lo simbólico, no sólo para <<expresarse>>...sino para existir para pasar de lo virtual a cualquier otra cosa más. El simbolismo presupone la capacidad imaginaria, la capacidad de ver en una cosa lo que no es, de verla otra de lo que es”. En esta perspectiva, se alude al imaginario de los profesores para explicar que aún cuando éstos se enfrentan a símbolos utilizados por la institución, en este caso el Colegio, les dan significaciones propias. Cuando el profesor trata de interpretar lo real sin poder entender los símbolos en su plenitud recurre al imaginario a través del cual expresa lo simbólico lo que constituye su propia construcción.

En el caso de Inglés, estos cursos tienen como objetivo que los docentes se familiaricen con el programa, se actualicen en el conocimiento de la lengua, cómo impartir el curso de comprensión de lectura, planeación y uso de estrategias, asimismo se trata de que compartan sus experiencia con otros docentes, etc. lo anterior con el fin de mejorar la docencia y que se incida positivamente en el aprendizaje de los alumnos. También se ha trabajado para que tanto los profesores en ejercicio y principalmente los de nuevo ingreso conozcan y se familiaricen con los programas de estudio y con la filosofía del Colegio.

La filosofía del Colegio, el plan de estudios, los programas de las asignaturas, etc. representan símbolos que aparecen como normas impuestas por la institución y constituyen una red simbólica para los profesores, principalmente para los de reciente ingreso.

La terminología utilizada, el aprender a aprender, aprender a hacer y aprender a ser, los términos contenidos en los programas de comprensión de lectura en inglés como estrategias de aprendizaje, aprendizajes, desarrollo de habilidades, estrategias de lectura, etc. se entretajan de tal manera que forman redes simbólicas que el docente que tiene el compromiso de enseñar una materia en el Colegio “debe” entender, darle un sentido, entendiendo el sentido como un proceso donde se van generando significados

La construcción de ese sentido se dará a partir de cómo el docente percibe las redes de acuerdo con su imaginario.

Se entrevistó a algunos docentes que imparten la materia de inglés en diferentes planteles del Colegio, el análisis de estas entrevistas tiene como propósito, en un primer momento, entender las redes simbólicas creadas por los docentes a partir del deber ser propuesto por la institución, cómo van constituyendo su identidad como docentes del Colegio y cómo le dan sentido en su práctica, concretamente en la enseñanza de la lengua inglesa.

El comprender e interpretar esas redes tiene que ver con el cómo los docentes perciben a la institución misma, cómo entienden los cursos impartidos por ésta y cómo se apropian de ellos para llevarlos al aula, de manera que incidan en su labor y su interacción con los estudiantes.

Para los docentes que imparten la materia de inglés el trabajar en el Colegio representa un reto, el apropiarse de lo desconocido, renombrarlo a partir de la propia experiencia que suele ser diferente a lo trabajado, a su experiencia misma como docentes en enseñanza de la lengua inglesa, tomando en cuenta que aún cuando fueron preparados para impartir las cuatro habilidades requeridas para considerar que

se tiene la posesión de una lengua, es decir, hablarla, entenderla, leerla y escribirla, las instituciones y los métodos utilizados presentan características diferentes, para lo que se requiere conocer y familiarizarse con la institución, con el programa de la materia para aclarar qué se espera de él como docente.

De acuerdo con lo anterior se pregunta a los profesores acerca del modelo educativo del Colegio que, siguiendo a Castoriadis (1983) representa el simbolismo, cómo lo entienden y cómo logran relacionarlo con su práctica en el aula a partir de su imaginario.

Se trata de trabajar con sus significaciones, se investiga primero acerca de cómo han llegado a conocer el modelo y cómo han interpretado ese deber ser de la institución, cómo han construido el sentido, qué ha influido para ello y sobre todo cómo lo incorporan para resignificar su práctica, cómo lo incorporan en su trabajo con los estudiantes.

En las entrevistas realizadas los profesores hacen alusión al cómo llegaron a la institución y las razones de su permanencia en el lugar., luego mencionan cómo fueron sus primeros acercamientos con el modelo y cómo lo han entendido, en este punto hablan de su propia construcción a partir de los símbolos que son expresados en su imaginario.

Su llegada al Colegio se da por diferentes circunstancias que pueden ser desde casualidad o la necesidad de conseguir un empleo hasta ingresar por el prestigio que representa para algunos trabajar en la Universidad o por el gusto por enseñar a adolescentes.

Respecto a cómo llegaron y sus razones de permanencia en el Colegio el profesor Ernesto menciona:

“...Me gustó en el CCH porque terminé en la Universidad, soy universitario. En el CCH porque me gusta la interrelación que hay alumno profesor, que eso se puede conseguir en cualquier otra escuela, ¡pero el orgullo de ser universitario, eso no te lo quita nadie! de veras hay posibilidad de trabajar en alguna otra escuela, pero ser universitario a mi me hace sentir parte de algo importante. Pertenezco a una organización importante, me siento orgulloso, contento no solamente con mi actividad sino con los compañeros y en el medio en que me desarrollo. El pertenecer a un grupo como la Universidad a mí me entusiasma, me hace sentir muy bien y yo no dejo la Universidad.

Yo quiero aportar lo poquito que yo ya aprendí de todos mis 26 años de vida de trabajo para ayudar a los muchachos que sea el trampolín para ayudarlos para que vean no solamente la materia de ingles sino la vida, lo que puede ser cuando se los dice alguien que ya estuvo del otro lado y regresa para pues para ver otro punto de vista”.

En este orden la profesora Ruth afirma:

“Yo siempre he sido universitaria de corazón entonces estar en el CCH para mí es un orgullo muy grande porque siento que le estoy regresando como dirían ya a lo mejor muy choteado le regreso algo de lo que el CCH o la Universidad me ha dado a mí”.

Se podría decir que estos profesores están en el Colegio por convicción, su imaginario tiene que ver con sus vivencias como universitarios, se sienten identificados como tales, lo que los hace participar con los alumnos compartiendo algo de su experiencia. En un principio se hace alusión a la relación profesor alumno, se ve como algo “que se puede conseguir en cualquier otra institución” sin embargo se nota el entusiasmo por trabajar en la UNAM por participar y compartir con los estudiantes lo que saben.

El hecho de disfrutar el trabajo que se realiza, de enseñar por convicción habla de una motivación intrínseca por parte de los profesores que conduce a un compromiso consigo mismo, con los alumnos y con la institución, una satisfacción por dar lo mejor de sí. Se refiere a enseñar no como impartir una materia, va más allá, “para que vean no solamente la materia de inglés sino la vida”, es compartir lo que se ha aprendido. En estas frases se ve un sentido de compromiso en la formación del alumno visto como ser humano que coincide con el aprender a hacer y ser de los postulados del Colegio

Otros profesores llegaron al Colegio por “casualidad”, sin embargo, existe algo que les impulsa a seguir trabajando en este lugar, en un primer momento les llama la atención el trabajo con adolescentes y poco a poco se genera un sentido de inclusión y se van involucrando con la propuesta educativa de la institución.

La profesora Aidé dice:

“Cuando empecé a trabajar empecé en nivel medio superior en (menciona ejemplo de escuela pública de nivel medio superior) trabajé muy poco en primarias o secundarias, dije <No, primaria no porque ahí no es trabajar con niños sino con papás de los niños> y la verdad es que hay papás que.... entonces el nivel medio superior pues no hay papás casi, y los que vienen pues ya no vienen así en el plan de <¿Por qué no le enseña a mi niño?> porque no se pero ya vienen sabiendo que los hijos son o deben ser responsables. Y entonces el nivel medio superior siempre me atrajo.

¿Por qué CCH?, cuando iba a terminar la carrera una de mis maestras nos dijo que había exámenes si queríamos dar clases en el CCH entonces fui a acompañar a un compañero a hacer una solicitud y nos dieron a los dos solicitud y entonces como que siento que no he elegido yo mis trabajos sino que aunque suene raro los trabajos me eligen a mi siempre ha llegado así, de pronto... y ya.

Mucho tiempo me desarrolle en (vuelve a mencionar la misma institución pública) y no salía yo de ahí de ese círculo decía “es sencillo entrar y no me piden mucho” pero cuando cambiaron el plan de estudios pidieron que los maestros fueran con carrera

universitaria...nunca pensé en CCH pero se presentó la oportunidad ¡y pasé el examen! y me siento bien”.

La profesora manifiesta la seguridad que le dio haber sido aceptada como profesora en la UNAM en cuanto a demostrar la capacidad para trabajar en el lugar lo cual no se tenía contemplado. Es evidente la preferencia por el trabajo en esta institución y con adolescentes en el sentido de que son “más responsables” y casi no se tiene trato con los padres o al menos la relación con ellos se da indirectamente y en un sentido de cooperación.

El trabajar en el Colegio por convicción o “por casualidad” va creando en el profesor el compromiso de cumplir con la funcionalidad de la institución, acerca de cómo cubrir los objetivos de ésta.

Una vez en el Colegio, los profesores comienzan a acercarse al modelo de diferentes maneras que tienen que ver con cómo perciben lo real a partir de su imaginario, de lo que depende cómo se van apropiando del modelo, la interpretación de los símbolos se da a partir de lo que han vivido y de su experiencia de formación al ingresar a la institución.

La profesora Yunuén dice:

“Por circunstancias de la vida llegue a CCH, yo estaba trabajando también en escuelas particulares a nivel secundaria y a nivel preparatoria pero el modelo es como que más estricto en el sentido de que los profesores tienen que estar a una hora en punto sino se le descuenta o sino ya no puede entrar a clase y se le exige más a los profesores que a los mismos alumnos y aquí en el CCH me gusta porque la libre cátedra te da esa oportunidad también de experimentar los ejercicios y nuevas actividades, de no siempre estar detrás del alumno como en escuelas particulares que tienes que estar con el sellito, con la asistencia, que si trae el uniforme correcto o no lo trae, y aquí es libre, se siente como que más tranquilo en esa cuestión, de que no tenemos que estar detrás del alumno, el alumno debe de tener también su parte de responsabilidad en este proceso de aprendizaje no nada más recae en el profesor y eso es lo que me agrada de aquí en el CCH bueno que los dos son partes iguales los dos partes responsables”.

En este sentido la profesora Aidé afirma:

“El curso del modelo educativo yo no sabía que tenía que tomarlo desde el principio, me dijeron <Ahí está cuando quieras tomarlo>...pues adelante cuando no se que es obligatorio, se que se debe de hacer pero no sabía la importancia que tenía entonces como una guía

El primer curso que tomamos fue... “Conocimiento del programa”, no recuerdo, un curso que se hizo en el Plantel Sur que hasta ahorita nunca supe de qué se trató por que todo era desconocido para mí... y quizás hubo muchos ponentes, platicaron de muchas cosas y yo <Quién sabe de que hablan>

He escuchado a varios maestros que tenemos la misma experiencia, llegamos y no sabíamos cómo empezar, mira, deberían de decir <Los primeros cursos o antes de que empieces directamente a dar las clases tómate este curso o éste> porque aunque teníamos formación de profesores de didáctica pues no es lo mismo y aunque ya había practicado era algo diferente”.

Entonces más o menos ver qué cursos son más que obligatorios esenciales y qué es lo que la escuela o el alumno debe esperar de ti... porque el alumno viene medio perdido al curso ... si el alumno viene perdido y tú estás peor ¡pobres alumnos!, ¡y pobre de uno! no salimos de la misma.

Uno debe tener bien claro, ha trabajado, pero el objetivo del Colegio es diferente, ahí está el programa, si pero yo nunca había tenido un programa en mis manos., en (menciona otra institución de enseñanza media superior) no tenía programas, cuando yo trabajaba ahí decían <Estamos llevando tal libro> y ese era el programa, porque jamás hubo programa.

Tanto el programa, cómo manejarlo, a lo mejor hay maestros que entran sin tener ninguna experiencia docente entonces, ¿cómo va a manejar un programa?, el programa, el modelo del Colegio que es otra cosa diferente a cualquier bachillerato...”

Para los docentes trabajar en el Colegio es algo nuevo, diferente a lo que habían trabajado por lo que existe una ruptura, independientemente del dominio de su disciplina, entre lo que ellos tienen en mente acerca de cómo enseñar los contenidos de la materia de acuerdo con su experiencia como docentes y cómo cubrir los aprendizajes que se plantean en el programa con el cómo a partir de su asignatura pueden contribuir a lograr el perfil de egresado que propone el Colegio.

Parece no haber un puente entre lo que propone la institución referente al perfil del egresado y la realidad del docente en el aula quien se enfrenta a un heterogéneo grupo de adolescentes a los que les debe enseñar inglés y estrategias para que logren su autonomía en el aprendizaje tomando en cuenta el modelo pedagógico derivado de los postulados del Colegio.

Las profesoras manifiestan que cuando ingresan no se les informa o no son conscientes de la importancia de tomar cursos como el del modelo educativo desde un principio, encuentran diferencias del bachillerato de esta institución a otros lugares donde han trabajado, “lo diferente” rompe sus esquemas, su idea de cómo enseñar aún cuando saben la disciplina. Estas diferencias se dan a partir de su realidad, de lo que han experimentado como docentes.

Inicialmente al hablar de lo diferente del Colegio en relación a otros bachilleratos se refieren a aspectos como la disciplina, a la libertad del profesor, responsabilidad del alumno, en general diferencias en la relación profesor-alumno y el papel de cada uno.

Lo importante en este punto es que al presentarse un desequilibrio entre lo que consideran que “es” que tiene que ver con imágenes y valoraciones propias y los símbolos construidos que van percibiendo como diferentes surge una preocupación, por informarse, por conocer y saber cómo manejar este nuevo sentido que se va generando a partir de lo que se está conociendo. Se piensa en cómo empalmar la teoría con lo que se hace en el aula y dejar de verlo como “una relación indirecta” para “dejar de hacer lo mismo”

Bajo este contexto el profesor Andrés afirma:

“El problema con lo que propone el modelo es que la mayoría de los profesores nos dedicamos al programa mediante el libro con el que venimos y hacemos las actividades y por supuesto está la filosofía del modelo educativo, los cursos, como que hacemos énfasis quizás indirectamente a ello pero, como que a veces nos desviamos, tendríamos que llevar a la par estas dos situaciones, hacerles sentir a los muchachos ese aprender a aprender, a hacer... ¡Ay! si me preguntas cómo no sabría que decirte pero creo que habría que hacerlo, hace falta entre nosotros mismos pues por la misma cotidianidad se nos olvida y hacemos lo mismo, habría que hacerlo, habría que tener una liga con esto otro , definitivamente si, en el desempeño docente en lo que uno hace”.

Poco a poco de acuerdo con los intereses y las necesidades de cada docente se cuestionan, tratan de comprender el modelo educativo del Colegio y empiezan a interesarse por entenderlo e ir más allá, encontrar la manera en cómo lo pueden relacionar con su labor cotidiana, con su tarea docente sin darse cuenta de que muchas veces ya manejan en el aula ese aprender a hacer al planear estrategias y actividades que interesen al alumno y lo lleven a conocer y actuar. Es en este punto que se habla de una reapropiación de la intencionalidad de la institución.

1.6. Reapropiación de la intencionalidad de la institución.

Las reapropiaciones que tienen los profesores, la comprensión de la propuesta de la institución y cuál es su papel como docentes se va dando de manera paulatina, a través del tiempo, de la experiencia, a partir del imaginario.

La intencionalidad de la institución, que constituye el “deber ser” de ésta es asumida por cada profesor de manera distinta, más bien se habla de reapropiaciones de ésta intencionalidad que finalmente tienen que ver con el fin educativo de la institución.

La profesora Miriam dice:

“Este sistema educativo es diferente a cualquier tipo de bachillerato tradicional, aquí la propuesta es formar, no informar mejor dicho, porque en las demás escuelas, incluso la misma preparatoria es información, información, y entonces esa información ¿para qué me

sirve?, ¿de qué manera eso me va a ayudar a ser un mejor ser humano?, ¿de que manera eso me va a ayudar a que los demás también sean mejores seres humanos?, a que vivamos en sociedad, a que nos ayudemos mutuamente.

Cuestionándome acerca de esto descubro el plan de estudios del Colegio y dice que habrá que formar a seres pensantes, reflexivos, que sean además críticos en el mejor sentido de la palabra y por supuesto propositivos que al mismo tiempo puedan comprender las múltiples facetas de la realidad que se presentan en nuestro país y que sean susceptibles precisamente a esas problemáticas.

Pero ¿cómo llevar eso a la práctica? al principio no fue fácil, esa conexión bueno, pues mira como todo en la vida es multicausal el asunto. Yo dije <aquí debe de haber una lógica pero yo no puedo... tendría que haber una lógica> y pensando en esa lógica también me acerque a todo tipo de cursos que hubiera en relación al modelo educativo y como profesor de inglés dices <¿qué me quieren decir con esto? ¿qué representa?>... entonces a partir de eso y de muchísimos cursos lo entendí, a través de leer y después leer otro documento al cual me remitía... y así sucesivamente.

Bueno, me di cuenta de que tenía que conocer perfectamente el PEA (Programa de estudios actualizado) porque era lo que pretendía dar respuesta a la sociedad, la escuela y después de eso dije <OK ya está, en ingles ¿qué es lo que se espera de mí?> entonces empecé a ver el programa, a checarlo, analizarlo ¡y me di cuenta de que esto se había realizado a la luz del PEA! tratando de hacer específico lo general porque nuestro programa es de los pocos que abordan los aspectos pedagógicos, los aspectos didácticos de manera clara.

Fue a través de llevarlo a cabo en la practica en la vida cotidiana, de estarlo analizando de mucho, mucho tiempo es cuando dije <Ooops aquí hay una relación que me parece que es muy importante>”

En este sentido la profesora Ruth afirma

“A mi me llama la atención en el CCH la filosofía, ese aprender a ser aprender a hacer y aprender a aprender, esa construcción de crear un alumno crítico, esa libertad que tu tienes de trabajar para enseñarles no solamente una materia sino parte de la vivencia de la vida y eso lo haces a través de tu misma materia, de tu misma experiencia.

Hay otras escuelas no digo que sean malas, por ejemplo hay escuelas particulares yo he trabajado en muchas pero ahí como que tu forma de trabajar se tiene que aislar, tiene que ser muy específica y debes de ir sobre una línea no puedes salirte y esa es la belleza el CCH por que te da la oportunidad de ir creciendo con tus alumnos. En tu materia no te estancas no estas encuadrada en algo, tienes la libertad de tomar de la misma, de lo que te ofrece la misma Universidad para ir incrementado el conocimiento del muchacho y es muy noble en ese sentido.

Y entonces puedes relacionar el modelo con tu práctica, la relación se va formando a través del mismo trabajo, tú te tienes que ir dando cuenta qué es lo que vas alcanzando, cuando tú ya empiezas a ver el producto final en los muchachos cuando tu empiezas a ver

que ellos son capaces de emitir un juicio, de decir <bueno es que yo no estoy de acuerdo con esta idea, es que creo que esto esta mal>, cuando ellos son capaces incluso de decir <oiga maestra es que creo que yo no estoy de acuerdo con usted por este sentido o porque yo se esto>, es lo que me ha permitido ver que ahí está la parte que nosotros le aportamos al egresado del CCH ... pero eso ya es un trabajo , es un trabajo llevarlo al salón de clases sobre todo si estamos acostumbrados a un mundo donde el muchacho está acostumbrado a que le digan <pisa aquí, escribe allá, de éste color, de aquel color>, entonces hay que ir desarrollando solamente a través de la experiencia, del trabajo me he fijado que se consigue.

Para lograr esto yo siempre he creído que se necesita compromiso, trabajo y , de alguna manera estar conciente de que nuestra materia es una materia difícil, pero no imposible de enseñar y si requiere mucho trabajo, no es fácil desarrollarlo, pero también me he fijado que depende mucho de la personalidad del maestro, si no estás dispuesto a involucrarte en el ambiente de trabajo crítico, de trabajo reflexivo, de trabajo razonable con ellos uno no lo consigue.

Porque si tu no eres crítico, no sabes dar un punto de vista, ¿cómo se los puedes inculcar?, y a veces yo creo que es desconocimiento y aplicación del modelo y del programa porque él < contesta las preguntas> no nos lleva a nada.

Bueno y porque tener en cuenta eso implica más trabajo”

El proceso de apropiación del modelo por parte del profesor pasa por diferentes etapas, primero conocerlo, luego comprenderlo, saber qué se espera de él como docente, darle un sentido. y finalmente llevarlo a la propia práctica. Al tratar de comprender e interpretar esos símbolos, al “renombrar lo ya nombrado” lo deconstruye y le imprime características personales a partir de su imaginario.

A pesar de que los profesores, independientemente de la antigüedad que tienen en el Colegio, se han preocupado por prepararse en la misma institución se percibe que no hubo una comprensión y aplicación inmediata de la teoría, las reapropiaciones que mencionan las dos últimas profesoras se han hecho a través del tiempo, en la cotidianidad, al haberse informado, al asistir a diferentes cursos, al pensar en lo que hacen se generan ideas diferentes, y así mencionan aspectos como “Entonces descubro el plan de estudios del Colegio”... “Aquí debe de haber una lógica pero yo no puedo...siempre me estoy cuestionando... como profesor de inglés dices ¿qué me quieren decir con esto? ¿qué representa?”... entonces a partir de eso y de muchísimos cursos... a través de leer”

Palabras como “descubro”, “debe de haber una lógica pero yo no puedo”, “me di cuenta”, “me cuestiono” reflejan una preocupación acerca del quehacer en el aula, pues aún cuando habían tomado cursos referentes al modelo del Colegio, al conocimiento de los

programas de la materia no se cumplían sus expectativas, podría decirse que los signos percibidos en los cursos no llegaron a ser significativos, no se constituyeron en un principio en símbolos a partir de los cuales las profesoras pudieran formar redes de significación y deconstruir la información.

La apropiación de la teoría, las significaciones más bien se han ido buscando a través del tiempo, de cuestionarse, de investigar, de reflexionar a partir de los conceptos que maneja cada docente en la cotidianidad, a partir de su realidad en cuanto lo que se sabe y a lo experimentado en el aula que va creando el estilo docente.

La profesora Ruth explica:

“...A través del mismo trabajo, tú te tienes que ir dando cuenta qué es lo que vas alcanzando, cuando ya empiezas a ver el producto final en los muchachos... que son capaces de emitir un juicio... tener en cuenta eso implica más trabajo”

Pareciera ser que uno de los factores que influyen en las apropiaciones de los profesores, el comprender y deconstruir aspectos referentes a la filosofía de la institución y del programa de la materia, entender qué se espera de ellos como docentes tiene que ver con el tiempo de estancia en el Colegio (en el sentido de pensar en lo que se hace) y el compromiso que se va generando en ese tiempo, entonces se va creando un sentido de pertenencia en la institución a través del cuál va surgiendo la necesidad de investigar a partir de la cotidianidad entendida como experiencia en el aula, de la interacción con los alumnos. El docente se empieza a cuestionar cómo puede mejorar la práctica, qué requiere de él la institución y cómo puede responder a esos requerimientos.

En este punto se hace evidente lo que Honoré maneja como formación y no sólo actualización, si bien los cursos les ayudan a los profesores en su actualización no satisfacen sus necesidades de formación, pues aún cuando la institución parte del supuesto que los profesores ya están formados (en la licenciatura, maestría, etc.) existe la necesidad de ir más allá de recibir información acerca de diferentes teorías o enfoques de aprendizaje, elementos que les permitan acceder a esa información, pero saber cómo retomarla en la práctica.

Comienza entonces por parte de los profesores la búsqueda de información proveniente de diversas fuentes: de los cursos tomados en la institución, de preparación por iniciativa propia, de investigar con los pares acerca de lo que les funciona en el aula,

formando en esos espacios entre clase y clase una comunidad de práctica¹⁵ que los lleva a externar dudas acerca de situaciones que se presentan en el aula y cómo resolverlas, aquí se retoma lo que Honoré menciona como coformación y que se retomará más adelante.

De esta manera los docentes son capaces de reapropiarse de los símbolos y de ir conformando su propia identidad. Asimismo, como se percibe al analizar sus relatos esta reapropiación se da a partir de las vivencias¹⁶ que han tenido lugar en el proceso biográfico, el cómo se constituyó su gusto por la docencia, los modelos que siguieron, la motivación en lo que hacen, el cómo ven a los estudiantes, el tipo de relación que se establece con ellos y que determina el tipo de interacción que se da en el aula, etc. Todos estos elementos se van entretrejiendo y contribuyen a su vez a la conformación del propio estilo docente.

El pensar en el hacer diario, reflexionar y tratar de relacionarlo y comprenderlo a la luz de planteamientos teóricos, la toma de conciencia de lo que se hace y cómo se hace a partir de su propia realidad, el asumir un compromiso con la institución, con los estudiantes y consigo mismo a partir de la decisión de permanecer en el Colegio llevará necesariamente, no sin enfrentarse en ese proceso, a conflictos, desequilibrio, sensación de no saber qué hacer, a mejorar la práctica ciñéndose a los requerimientos de la institución,

Surge entonces una identificación con el rol en el sentido de que se genera la necesidad de aprender, comunicarse, mejorar, preocupación por apoyar a la formación del otro, ese otro visto no sólo como estudiante sino como ser humano, como adolescente que tiene características específicas.

Para ilustrar este punto cito a la profesora Alicia:

“Pues yo no conocía el sistema del CCH, cuando llego como que cambia mi visión de las cosas en cuanto a la enseñanza porque no conocía el modelo educativo, de hecho cuando entro se supone que conozco los primeros cursos que se le dan a los maestros que entran pero por alguna razón no lo tomé o no sabía que era lo primero que había que tomar, bueno después de un tiempo ya lo tomo y entonces empiezo a ver en que consiste.

Yo podría, a lo mejor es demasiado general pero yo podría resumir el modelo educativo del CCH como enseñar a los alumnos a pensar que creo que eso es fundamental para una buena educación y también algo que me gusta, ese aprender a aprender, aprender a hacer que es

¹⁵ De acuerdo con Wenger (2001) el término “comunidad de práctica” proviene de una perspectiva social del aprendizaje y la define como “grupos de personas que comparten una misma preocupación o gusto por algo que hacen y aprenden cómo hacerlo mejor al interactuar de manera regular”..

¹⁶ Por vivencias se entiende “Todas aquellas situaciones que marcan la apropiación del significado, el cual tiene su relación dentro del proceso biográfico de constitución e identidad de los sujetos” Camarena, Eugenio (2006, p. 13) Investigación y Pedagogía.

aplicar los conocimientos en la vida real y el aprender a ser que esto para mi es fundamental, porque se trata de transmitir valores a los alumnos, valores como el respeto, la solidaridad, el hecho de que un alumno sea capaz de ponerse en los zapatos de los demás y de ayudarlos, y decir bueno vamos a trabajar juntos por un bien común es algo que no se enseña en otras escuelas o en otro modelo

Aquí voy para seis años y esto que estoy diciendo ahora no lo podía decir cuando empecé, de ninguna manera, no tenía la menor idea, Yo creo que necesitamos un poquito de orientación, cuando nos contraten que nos digan, < Usted tiene que tomar tal curso, o por lo menos decir mire maestra usted va a ingresar pero en cuanto pueda tiene que tomar este curso, es lo primero que tiene que tomar>, porque tenemos que conocerlo por que de otra manera no estamos haciendo lo que nos requieren y nos vamos por otros caminos.

Pero creo que es algo muy común que nos avienten al ruedo sin elementos, sin armas, te echan al león y entonces bueno ya después vas aprendiendo a manejarlo, como que tienes esa capacidad de escaparte del león, pero bueno poco a poco aprendes a dominarlo y le agarras la onda”.

Concluyendo este capítulo, al trabajar las significaciones de los docentes entrevistados se perciben diferentes maneras de construir el sentido de la institución y apropiarse del modelo de acuerdo con el imaginario y las vivencias de cada uno,

Se puede afirmar que los profesores que llegaron “por casualidad”, sin esperarlo permanecen en el lugar en cuanto encuentran una estabilidad entre lo que son y las habilidades requeridas como docentes aún cuando su proyecto profesional no iba en esa dirección.

En otros casos se da la compatibilidad de su imaginario con sus expectativas iniciales las cuales se ven cumplidas.

El sentido de apropiación se va generando con el tiempo, con la duda que surge a partir de los símbolos que se van conociendo, el pensar en el hacer va creando necesidades que generalmente no se ven cumplidas con la actualización que ofrece la institución, aún asistiendo a los cursos no hay una compatibilidad con las expectativas por lo que se piensa que los cursos son repetitivos y muchas veces no dejan cosas que se puedan aplicar en el aula: por una parte no se logra establecer la relación entre lo que es el modelo de la institución y cómo trabajarlo en el aula y por otra parte no se logra incidir en la práctica en cuanto a cómo planear una clase taller que apoyará al desarrollo de habilidades en el alumno y en la que se le coloque como constructor de su aprendizaje.

Así, aún cuando se asiste a cursos ofrecidos por la institución no hay una resignificación de la práctica, al parecer hay necesidad de incluir elementos acerca del cómo pueden

relacionar la teoría con la práctica, cómo llevar al aula esos símbolos constituidos por la filosofía de la institución y el programa de la materia de inglés

Es conveniente entonces, después de haber analizado la dimensión que tiene que ver con la intencionalidad de la institución, otra dimensión que tiene que ver con el cómo llevar a la práctica esa intencionalidad plasmada en el currículo, de manera que en el siguiente capítulo se abordará la orientación pedagógica que rige la parte de actividades y experiencias de aprendizaje que se desprende de una conceptualización de docente y alumno acorde con la filosofía del Colegio y con el marco teórico de la materia de inglés.

Posteriormente se relacionará con la formación docente, con los cursos ofrecidos por la institución tomando en cuenta las significaciones de los profesores, cómo es percibida la formación, cómo son vistos y reapropiados los cursos, cómo han construido el sentido, cómo se logra deconstruir y reconstruir la información obtenida para llevarla a la cotidianidad, cómo lo incorporan al quehacer diario del aula para resignificar su práctica en función de la intencionalidad de la institución, y en función de objeto de estudio que requiere una forma específica de acercarse a él y planear la enseñanza pensando en el otro.

CAPÍTULO II

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES Y EL SECRETO FINANCIERO.

1. CONTRIBUCIONES.

1.1. Concepto.

“La contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias”.⁸¹

Antes de abordar los principios constitucionales de las contribuciones, conviene señalar su significado y delimitarlo con otras palabras como tributo, así de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, la palabra contribución proviene del latín *contributio,-onis*; cuyos significados son los siguientes:

1. f. Acción y efecto de contribuir.

2. f. Cuota o cantidad que se paga para algún fin, y principalmente la que se impone para las cargas del Estado.

A) De guerra.

1. f. Exacción extraordinaria que los ejércitos beligerantes imponen a las poblaciones que toman u ocupan.

B) De sangre.

1. f. servicio militar.

C) Directa.

1. f. La que pesa sobre personas, bienes o usos determinados.

D) Especial.

⁸¹Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal*. 2ª edición. México, D.F. Oxford University Press-Harla.1998. p. 5.

1. f. Der. Tributo que se exige a quien se beneficia de la realización de obras públicas o del establecimiento de servicios públicos.

E) Indirecta.

1. f. La que grava determinados actos de producción, comercio o consumo.

F) Territorial.

1. f. La que ha de tributar la riqueza rústica.

G) Urbana.

1. f. La que se impone a la propiedad inmueble en centros de población.

H) Poner a.

1. loc. verb. Recurrir a cualesquiera medios que pueden cooperar en la consecución de un fin.⁸²

De lo anteriormente citado, se advierte que en las diversas acepciones de contribución encontramos las palabras: cuota, cooperación, pago, imposición, tributo. Por lo tanto, podemos advertir que la palabra 'contribución' contiene aparejada la idea de cuota o cantidad que se paga para algún fin, cuyo pago puede ser voluntario o impositivo.

En efecto, la palabra contribución es usada para amortiguar una carga monetaria impositiva y denotarla como voluntaria; o bien una cantidad de carácter obligatorio denominada tributo, cuya acepción incluso trae aparejada la idea del poder o capacidad de las personas o grupos para imponer su voluntad sobre otros, a pesar de la resistencia, utilizando el recurso del miedo, retirándole las recompensas regularmente ofrecidas y por el contrario estableciendo impuestos sobre el gobernado.

Sin embargo, el profesor Hugo Carrasco Iriarte sostiene que las palabras "contribución y tributo son sinónimos; cuya diferencia es de carácter histórico, no de contenido"⁸³; toda vez que mientras el concepto de contribución en términos de

⁸² *Diccionario de la Lengua Española* de la Real Academia Española. Vigésima primera edición. Editorial Espasa. España. 2001.

⁸³ Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho fiscal I*. 6ª edición. México, D.F. Iure editores. 2007. p. 12.

Rousseau está “inspirado en un pacto social, el buen salvaje se une con los demás y forma el Estado; y de consenso deciden contribuir al gasto público, o sea, que en una forma democrática se establecen los impuestos”.⁸⁴

La palabra tributo “es una denotación referida a una situación histórica que la humanidad no quiere volver a vivir; el establecimiento de impuestos por el fuerte sobre el débil. El señor exige a sus súbditos el pago de impuestos”.⁸⁵

Sin embargo, las palabra contribución no sólo tiene un carácter histórico, que la asemeja con la denominación tributo, sino además político, toda vez que desde la Constitución de Apatzingan de 1814, se advierte claramente cómo los detentadores del poder atenuaban el impacto que al efecto contiene la palabra tributo estableciendo en el artículo 36 que “las contribuciones no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos, para seguridad y defensa”.⁸⁶

Efectivamente, las cargas tributarias que realizan los detentadores del poder detrás de la figura jurídica denominada Estado siempre se han querido dulcificar con la palabra contribución, al deber de los gobernados de entregar una cuota o cantidad que se paga para algún fin, buscando evitar toda idea de imposición.

Lo anterior no sólo ha servido como herramienta para prescribir y atenuar en la Constitución la palabra contribución, es decir, una “cuota voluntaria”, como sucede en nuestro país, de igual forma los gobiernos buscan moderar sus imposiciones tributarias en las leyes secundarias, nombrando a los impuestos, como contribuciones, no obstante que la denominación más adecuada sería la primera.

Justamente en el paquete fiscal de 2010, el gobierno federal, mediante la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, determinó que en atención a que la pobreza requería de un compromiso presupuestal que no descansara solamente en ingresos petroleros sujetos a volatilidad de precio y a la cada vez menor

⁸⁴ Ídem.

⁸⁵ Ídem.

⁸⁶ Cámara de Diputados. http://www.diputados.gob.mx/biblioteca/bibdig/const_mex/const-apat.pdf. Última consulta 11 de diciembre de 2009.

cantidad de hidrocarburos, es que el combate a la pobreza debía combatirse con base en ingresos públicos más estables y permanentes.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público refería que la pobreza encarece el desarrollo para todos, incluso para aquéllos que disfrutaban de mejores condiciones de vida, dado que un país con un alto índice de pobres, quienes no disponen de los elementos para salir de esa condición y unirse al desenvolvimiento productivo del país, limita el crecimiento y las oportunidades que todos los gobernados reclaman.

Por ello, señaló lo siguiente: “Con el fin de concentrar la fuerza y los recursos del Estado mexicano en un esfuerzo de todos por frenar el crecimiento de la pobreza y por mitigar los impactos negativos que la crisis alimentaria y económica mundial ha dejado en la población de menores ingresos, se propone introducir la Contribución para el Combate a la Pobreza, a través de la cual todos contribuyamos de forma proporcional y equitativa a generar los ingresos públicos que hoy día reclama el cumplimiento de esta impostergable responsabilidad”.⁸⁷

Por lo tanto, en el paquete fiscal de 2010 se proponía una cuota o cantidad a cargo de los gobernados denominada Contribución para el Combate a la Pobreza; no obstante, que la misma contenía los elementos esenciales similares al Impuesto al Valor Agregado por ser un impuesto indirecto, e incluso remitía a preceptos establecidos en la ley del impuesto en comento, se le denominó contribución. Simple y sencillamente con fines políticos para amortiguar el impacto que al efecto contiene la palabra impuesto, toda vez que si bien es cierto todos los impuestos son contribuciones, no todas las contribuciones son impuestos.

Lo anterior es así, en razón de que el impuesto es “la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a

⁸⁷ Secretaría de Hacienda y Crédito Público. http://www.shcp.gob.mx/comunicados_047_2009.pdf. Última consulta 11 de diciembre de 2009.

cargo de las personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato”.⁸⁸

Sin embargo, en las contribuciones si bien existe una prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y jurídico colectivas (sujetos pasivos) para cubrir el gasto público, en algunas contribuciones, como los son los derechos de manera directa e individual, tales contribuyentes reciben alguna contraprestación de servicios administrativos inherentes a la actividad del Estado.

Luego, no todas las contribuciones son impuestos, toda vez que existen: derechos, impuestos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social, tal y como lo establece el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación. Es decir, contribución es el género e impuesto la especie.

Por consiguiente, la denominación adecuada para el gravamen propuesto en el paquete fiscal del 2010, cuyo objeto según el ejecutivo federal era frenar el crecimiento de la pobreza y mitigar los impactos negativos de la crisis alimentaria y económica, era el de impuesto, toda vez que el mismo establecía una prestación en dinero de carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y jurídico colectivas para cubrir el gasto público, sin que existiera un beneficio especial directo o inmediato para los contribuyentes.

Cabe destacar que si bien las contribuciones son ingresos importantes que al efecto el Estado obtiene con base en su potestad tributaria, no son las únicas entradas de dinero que tiene para satisfacer el gasto público. Ello es así, dado que los ingresos públicos son el instrumento principal para la gestión gubernamental y el gasto público representa la prestación de los servicios públicos, los cuales se integran por recursos federales, locales y municipales recaudados, así como los recursos provenientes de financiamiento, endeudamiento o empréstitos.

⁸⁸ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op, cit.* p .61.

Sin embargo, la Dogmática Fiscal únicamente estudia los ingresos que provienen de las contribuciones, cuya distinción es de vital importancia, dado que los principios constitucionales únicamente comprenden a dichos ingresos, razón por la cual el estudio de tal materia debe entenderse como “todo lo relativo a los ingresos del estado, proveniente de las contribuciones y la relación entre el propio estado y los particulares, considerando su calidad de contribuyentes.”⁸⁹ Cuyo antecedente más remoto en el constitucionalismo moderno, siguiendo las ideas de Sergio de la Garza, es la Carta Magna de Juan sin tierra de 1215, “donde se sancionó por primera vez el principio de los tributos solo podían ser establecidos por un acto de consentimiento de los representantes de los contribuyentes, que en aquel tiempo eran los barones. En ese acto de consentimiento estaba toda la base de las libertades políticas que invocaban los barones frente al rey absoluto inglés”.⁹⁰

Por tanto, al ser la dogmática fiscal la que estudia todo lo relativo a los ingresos del Estado, proveniente de las contribuciones y la relación entre el propio Estado y los particulares, considerando su calidad de contribuyentes, conviene precisar qué otros ingresos al efecto obtiene el Estado.

1.1.1. DIVERSAS CLASIFICACIONES DE LOS INGRESOS.

Los ingresos del Estado se pueden agrupar en tres clasificaciones, que determinan la naturaleza de los mismos, las cuales son las siguientes: a) ingresos originarios y derivados, b) ordinarios y extraordinarios; y c) tributarios y no tributarios.

1.1.1.1. INGRESOS ORIGINARIOS Y DERIVADOS.

Originarios: Son todos aquellos ingresos que tienen su origen en el propio patrimonio del Estado, como consecuencia de su explotación directa o indirecta.

⁸⁹ *Ibíd.*, p.11.

⁹⁰ Cfr. De la Garza, Francisco. S. Derecho financiero mexicano. 77^a edición. México. Editorial Porrúa. 1976. p. 22. Ver también: Jarach, Dino. Curso superior de derecho tributario.

Derivados: Son aquellos que el Estado recibe de los particulares, ya que no provienen de su propio patrimonio, es decir, impuestos, derechos, contribuciones especiales, aprovechamientos, empréstitos.

1.1.1.2. INGRESOS ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS.

Ordinarios: Aquellos ingresos que percibe regularmente el Estado, repitiéndose en cada ejercicio fiscal. Por lo tanto, tales ingresos cumplen con las expectativas de los egresos.

Extraordinarios: Son aquellos que percibe el Estado por circunstancias anormales que colocan al Estado frente a necesidades imprevistas, que lo obligan a erogaciones extraordinarias.

1.1.1.3. INGRESOS TRIBUTARIOS Y NO TRIBUTARIOS.

No obstante las clasificaciones antes citadas, para Francisco de la Garza las dos grandes ramas de la clasificación de los ingresos del Estado deben ser tributarios y no tributarios.

Tributarios: “Quedan exclusivamente incluidos los impuestos, derechos, contribuciones especiales”.⁹¹

Por tanto, los ingresos tributarios provienen de manera exclusiva de la relación jurídico-fiscal. Es decir, se trata de aportaciones económicas de los gobernados que, por imperativos constitucionales y legales, se ven forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los gastos públicos.

No tributarios: “Los demás ingresos públicos, que se deriven de un acto de utilidad pública, o bien de actos de derecho público y privado”.⁹²

Es decir, aquellos ingresos financieros que provienen de las diversas fuentes de financiamiento a las que el Estado se ve precisado a recurrir, adición a las

⁹¹ De la Garza Francisco. S. *Op, cit.* p. 120.

⁹² *Ídem.*

prestaciones fiscales recibidas de los contribuyentes, para integrar el gasto público, como pueden ser los empresitos o aprovechamientos.

De lo anteriormente descrito, es importante resaltar que los ingresos tributarios deben obedecer entre otros principios a los de equidad y proporcionalidad tributaria, toda vez que afectan directa o indirectamente la capacidad contributiva personal o real del deudor fiscal, más para que el impuesto no sea un acto indebido, ni esté sujeto, por supuesto, a arbitrariedades, es indispensable que tengan dichas características para limitar la soberanía del Poder Legislativo de un Estado en la imposición de cargas fiscales.

Cuyos derechos fundamentales del gobernado relativo a la proporcionalidad y equidad tributaria, no surgen en forma mecánica y por la buena fe de la autoridad, sino con el objeto de evitar destruir la fuente de la imposición fiscal del Estado, lo cual equivaldría a aniquilarse asimismo, junto con su sistema económico. Corrobora lo antes mencionado la tesis jurisprudencial, emitida por la Sala Auxiliar del Poder Judicial de la Federación, cuyo rubro y contenido son los siguientes:

“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. Es del caso insistir en que el impuesto es un fenómeno histórico del actual Estado constitucional, quien lo decreta mediante un acto legislativo en ejercicio de su soberanía, siendo propio de su naturaleza la trasmisión de valores económicos, en servicio de los intereses sociales que le toca cumplir. El Estado, de consiguiente es el único titular de la soberanía fiscal, acreedor por antonomasia del impuesto, al través del pago de una prestación incondicionada. Todo impuesto afecta directa o indirectamente, la capacidad contributiva personal o real del deudor fiscal, más para que el impuesto no sea un acto indebido, ni esté sujeto, por supuesto a arbitrariedades, es indispensable que sea proporcional y equitativo, con lo cual queda limitada la soberanía del Poder legislativo de un Estado en la imposición de cargas fiscales. La fuente de toda imposición es el conjunto de bienes que constituyen el patrimonio del contribuyente y de los provenientes de productos de rendimientos del capital, del trabajo o de la unión de relación de uno y de otro. El límite constitucional, a la facultad del legislador para decretar un impuesto, a fin de que este sea proporcional y equitativa, es no acabar, jamás destruir la fuente de la imposición fiscal, porque ello equivaldría a aniquilarse a sí mismo, junto con el sistema económico de un país, que debe estar percatado que la peor política financiera que puede adoptarse contra la sociedad moderna, es la existencia de un Estado con escasos recursos económicos para la satisfacción de sus gastos públicos estimados dentro de estos los sociales, y para su cabal desarrollo económico. Corresponde apreciar ya, en cuanto a la función económica que cumple el impuesto en el seno de una sociedad, que si mayor es el potencial económico del contribuyente, mayor tendrá que ser el impuesto, aunque invariablemente, en proporción a una capacidad contributiva personal o real, pues la teoría del interés público en bien de la misma sociedad y esa capacidad contributiva, son las dos bases fundamentales para fijar el impuesto que encuentra, en el escalonamiento de la cuota

tributaria, una proporción cuyos resultados deberán repercutir en la necesidad de una redistribución de la renta nacional; en el quehacer de procurar el desarrollo económico y constante del país; en la estabilidad de su moneda y en el empleo de sus miembros, única forma de lograr, para éstos, un mejor equilibrio social y un bienestar económico.”

Por lo tanto, y sin abundar por el momento, dado que los principios constitucionales de las contribuciones se describen en el siguiente apartado, conviene adelantar que las prescripciones tributarias constitucionales derivan de la idea de facultar al legislador para decretar un impuesto; empero, que él mismo sea proporcional y equitativo, tienen como objeto el no destruir la fuente de la imposición fiscal, porque ello equivaldría a aniquilar al propio Estado, junto con su sistema económico. Es decir, el Estado sólo debe cobrar a las personas lo indispensable para cubrir su gasto público, con el objeto de que la economía de un país respire y se desarrolle.

1.1.2. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

Tal principio, como se adelantaba en el capítulo anterior, no sólo responde a la materia tributaria, sino a las normas jurídicas en general, toda vez que las principales características de una ley es que esta sea: general, impersonal, abstracta y obligatoria.

En este sentido se dice que una ley es general, en oposición a singular, en razón de que los destinatarios de la ley son indeterminados. Por lo cual, los sujetos deberán contribuir al gasto público de la Federación, Entidades Federativas y Municipios, si y sólo si, actualizan la hipótesis jurídica prescrita en una ley, “es decir, el hecho imponible, el cual al realizarse se provoca el surgimiento de una obligación”.⁹³

Por otra parte, cabe precisar que los conceptos de generalidad y abstracción se refieren a características diferentes de la ley, toda vez que mientras el primero, como ya se señaló anteriormente, establece la indeterminación de los sujetos: la

⁹³ Carrasco Iriarte, Hugo. *Op, cit.* p. 13.

segunda acepción se “refiere no a los sujetos, sino a las acciones, de forma que sería abstracta una ley que no predetermine los casos a los que se va aplicar”.⁹⁴

1.1.3. PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD.

“A los sujetos pasivos colocados en el mismo supuesto impositivo se les impone obligaciones iguales”.⁹⁵

Sin embargo, no debe olvidarse el supuesto aristotélico del trato que se debe dar a los iguales y desigual a los desiguales. Por tanto, la ley puede tener un trato desigual a los sujetos pasivos de las contribuciones, siempre y cuando el mismo esté lo suficientemente justificado y razonado.

Lo anterior es así, dado que si bien en nuestro país se establece a rango constitucional el principio de igualdad ante la ley e igualdad en su aplicación, no debe perderse de vista que en el primer caso el legislador se encuentra facultado para prescribir menor carga de obligaciones a determinados contribuyentes, siempre y cuando tal desigualdad jurídica se encuentre lo suficientemente justificada y razonada.

En efecto, para cumplir el principio de equidad tributaria el legislador tiene la facultad de ejercicio obligatorio para crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extra fiscales.

En ese sentido, se advierte que las mencionadas finalidades económicas o sociales, o bien, las razones de política fiscal o extra fiscal que sustenten las categorías diferenciadoras establecidas por el legislador, cuando se materializan a través de bases objetivas y bajo parámetros razonables.

⁹⁴ Carbonell, Miguel. *Los derechos fundamentales*. Op, cit. p .242.

⁹⁵ Carrasco Iriarte, Hugo. Op, cit. p. 13.

Corroborar lo antes mencionado la tesis dictada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyos datos de identificación, rubro y contenido se precisan a continuación:

“Localización:
Novena Época
Instancia: Primera Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXIX, Enero de 2009
Página: 551
Tesis: 1a. XX/2009
Tesis Aislada
Materia(s): Constitucional, Administrativa

FINES EXTRAFISCALES Y DE POLÍTICA FISCAL. CUANDO PERSIGUEN UNA FINALIDAD AVALADA POR LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS APORTAN ELEMENTOS ADICIONALES PARA EL ESTUDIO DE CONSTITUCIONALIDAD DE UN PRECEPTO. Acorde con la jurisprudencia P./J. 24/2000, de rubro: "IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL", para cumplir el principio de equidad tributaria el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales. En ese sentido, se advierte que las mencionadas finalidades económicas o sociales, o bien, las razones de política fiscal o extrafiscal que sustenten las categorías diferenciadoras establecidas por el legislador, cuando se materializan a través de bases objetivas y bajo parámetros razonables, no son una causa que justifique la violación a la garantía de equidad tributaria, sino que tal concatenación de circunstancias es lo que permite salvaguardar dicha garantía, es decir, cuando los indicados fines persiguen una finalidad avalada por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, aportan elementos adicionales para determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un determinado precepto. En tal virtud, partiendo de la premisa de que efectivamente existiría un trato diferenciado, la búsqueda de fines extrafiscales o de política tributaria no es la razón que justificaría el establecimiento de un trato discriminatorio, sino que evidenciaría que la diferenciación no vulnera la Constitución y que se cumplen los postulados de la garantía de equidad. Argumentar lo contrario implica un error metodológico, al alterarse el orden de la conclusión en relación con las premisas, pues se partiría de la existencia -no corroborada- de una violación a la garantía de equidad tributaria, para posteriormente oponer a ésta la existencia de fines fiscales o extrafiscales que supuestamente justificarían la afectación a los derechos de los gobernados. Sin embargo, ello no es así, pues no debe inferirse que el trato simplemente desigual en automático implica una diferenciación discriminatoria y violatoria de garantías, sino que debe reconocerse que, en las circunstancias descritas, no se vulnera la mencionada garantía porque se persiguen las finalidades apuntadas, las cuales podrán analizarse desde una óptica constitucional.”

1.1.4. NOCIÓN DE JUSTICIA IMPOSITIVA.

Según el profesor Carrasco Iriarte, para que exista justicia impositiva, el reparto de las cargas públicas debe ir más allá de lo prescrito en la Constitución y las leyes

tributarias que al efecto emita el poder legislativo, toda vez que tal justicia debe observarse también en la aplicación de las normas tributarias.

Por tanto, debemos distinguir entre la igualdad ante la ley y en su aplicación, dado que mientras esta última es el “mandato de trato igual referido a las autoridades encargadas de aplicar la ley, es decir, este mandato se dirige de manera fundamental a los poderes Ejecutivo y Judicial”.⁹⁶

La igualdad ante la ley es un mandato por medio del cual las prescripciones normativas del legislador no deben contener un trato desigual ante los sujetos que ese encuentran en las mismas situaciones de hecho; sin embargo, como ya se señaló anteriormente, para cumplir el principio de equidad tributaria el legislador tiene la facultad de ejercicio obligatoria para crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extra fiscales.

1.1.5. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.

El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, al igual que el derecho en general, lo debemos advertir como la idea del Estado de derecho en sentido formal, donde las autoridades sólo pueden hacer lo que les está expresamente facultado.

En otras palabras, los poderes públicos del Estado sólo pueden actuar bajo el imperio de lo que les prescribe la ley y por supuesto la Constitución; en oposición a los particulares que todo lo que no está prohibido expresamente, les está tácitamente permitido.

Lo anterior es así, toda vez que el pueblo (poder constituyente) es quien determina la racionalización política y jurídica del poder público, el cual sólo puede afectar la esfera jurídica de los gobernados, sí y sólo sí una norma jurídica así lo faculta.

⁹⁶ Carbonell, Miguel. *Op, cit.* pp. 173 y 174.

Ante ello, el Doctor Carbonell sostiene que los principios de seguridad jurídica que deben estar presentes en todos los ordenamientos jurídicos que se precien de ser democráticos son: a) *Lege promulgata*; b) *Lege manifiesta*; c) *Lege plena*; d) *Lege stricta*; e) *Lege previa*; y f) *Lege perpetua*.

1.1.6. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

El principio de legalidad tributaria está estrechamente ligado al principio de seguridad jurídica, el cual consiste en que las contribuciones impuestas por el Estado, a cargo de las personas físicas y jurídico colectivas, deben ser prescritas en una ley con las características de generalidad y abstracción, y que tal ley responda tanto a la validez formal como material, respetando así el orden jurídico, mismo que es articulado o instaurado por la Constitución.

Es por ello que el profesor Rodríguez Lobato señala que las leyes impositivas contienen dos tipos de prescripciones: “unos de carácter declarativo, que son los que se refieren al nacimiento de las obligaciones fiscales y a la identificación del causante”⁹⁷. Y otras de carácter ejecutivo, “que son las que se refieren a los deberes del causante y, en su caso, de las personas que además de él tienen responsabilidad fiscal para el cumplimiento pleno y oportuno de la obligación fiscal”.⁹⁸

Ahora bien, al ser la imposición tributaria uno de los instrumentos jurídicos que mayor intervención directa tiene en la esfera jurídica del gobernado, es que existen principios en la ley fiscal distintos a los de las demás normas jurídicas, los cuales son: a) anualidad de las leyes fiscales; b) aplicación estricta de la ley fiscal; c) límite en el tiempo de la ley fiscal; d) Cámara de Diputados como órgano originario en el procedimiento legislativo tributario; y e) principio de reserva de ley.

⁹⁷ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op, cit.* p. 35.

⁹⁸ *Ibíd.*, p. 36.

a) Anualidad de las leyes fiscales.

Al prescribir los artículos 73, fracción VII; 74, fracción IV y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que el Congreso de la Unión tiene facultades para determinar las contribuciones necesarias para cubrir anualmente el gasto público, es que se advierte precisamente que la vigencia de las leyes fiscales es anual.

Lo anterior es así, toda vez que las contribuciones al afectar directa o indirectamente la capacidad contributiva personal o real del deudor fiscal, es indispensable que sea proporcional y equitativa, y además que tal imposición sea en la medida necesaria para cubrir el presupuesto de egresos de un año.

Por tanto, los impuestos que al efecto se prescriban en una anualidad, además de establecerlos en la ley respectiva, deben advertirse en una Ley de Ingresos del año respectivo, dado que ello supone que la contribución es indispensable para cubrir el gasto público de esa anualidad. Máxime que si el Estado cobrará contribuciones olvidando sus fines específicos destruiría la fuente de la imposición fiscal, lo cual equivaldría a aniquilarse asimismo, junto con su sistema económico.

b) Aplicación estricta de la ley fiscal.

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. De tal forma, se considera que prescriben cargas a los particulares las normas que determinan:

Sujetos.

Para la existencia de una relación jurídica-tributaria debe existir un sujeto activo y otro pasivo.

I. Sujeto activo. En el derecho tributario se define como la persona o ente soberano investido de la potestad tributaria, que es uno de los atributos de esa

soberanía, el cual a través de prescripciones jurídicas y hechos da nacimiento a los tributos, siendo que en el caos de nuestro sistema jurídico, tanto la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, pueden ser sujetos activos en la relación jurídica-tributaria.

II. Sujeto pasivo. Es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación en dinero o en especie, a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de un deber jurídico fiscal sustantiva o formal.

Objeto.

Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, es decir, qué se va a gravar a las personas que actualicen determinado supuesto jurídico. De tal forma que el legislador puede establecer como objeto de imposición el consumo de bienes, la propiedad, los ingresos, utilidades, producción de bienes.

Base.

“La base del tributo es por regla general el valor pecuniario señalado por la ley al que se le aplica la tarifa, para establecer la cuantía de la obligación fiscal, es decir para precisar el adeudo en cantidad líquida”.⁹⁹ Cuya valoración la hace el propio contribuyente, o bien alguna autoridad facultada, por lo cual pueden existir diversos tipos de base, tales como: bruta, neta, fija, variable, y presuntiva.

Tarifa.

La tasa o tarifa es la escala que señala las diversas contribuciones que se deben pagar por los sujetos pasivos en la relación jurídico-tributaria. En este sentido existen diversos tipos de tarifas tributarias; empero, de conformidad con lo aducido por el profesor Rodríguez Lobato, las más comunes son: de derrama, fija, proporcional y progresiva.

⁹⁹ Ibídem, p. 124.

Derrama fija. “Cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo”.¹⁰⁰

Fija. Cuando en la norma jurídica (ley) se prescribe la cuota o cantidad exacta que al efecto debe pagar el sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria.

Proporcional. Cuando la ley prescribe un tanto por ciento fijo. Tal y como lo establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual fue modificada en el año de 2009, incrementando los porcentajes que se aplican en forma general y en las regiones fronterizas uno por ciento.

Progresivas. Tales tarifas aumentan, de forma permanente y constante, al aumentar la base.

Época de pago.

La época de pago, como su nombre lo indica, hace referencia al plazo legal con el que cuentan los sujetos pasivos de una relación jurídica-tributaria, para satisfacer sus obligaciones fiscales.

c) Límite en el tiempo de la ley fiscal.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el desempeño de la función jurisdiccional, señaló en la tesis 1a. CLXXIX/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta en el mes de diciembre de 2006, página 177, lo siguiente:

“APLICACIÓN RETROACTIVA EN BENEFICIO DEL GOBERNADO. CONFORME AL ARTÍCULO 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO PROCEDE POR REGLA GENERAL EN MATERIA FISCAL. De la interpretación ad contram del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se advierte la posibilidad de aplicar retroactivamente una disposición, si ello se hace en beneficio del gobernado; sin embargo, no hay una regla específica que dicte los supuestos en que la autoridad se encuentra obligada a hacerlo ni una distinción a la luz de la materia de que se trate. Así, en el ámbito del derecho fiscal, que es de interpretación estricta, la regla general emanada del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación expresa que no existe obligación de hacerlo, en tanto que establece que la materia sustantiva tributaria se regirá conforme a las leyes fiscales vigentes al momento de la realización del supuesto, esto es, tanto para la causación como para la determinación del tributo, mientras que para lo adjetivo serán aplicables las disposiciones expedidas

¹⁰⁰ Ídem.

posteriormente. En efecto, los principios constitucionales en materia tributaria, con el objeto de establecer un sistema fiscal justo, pretenden que las personas concurren al levantamiento de las cargas públicas conforme a sus distintas capacidades, motivo por el cual si una persona evidencia encontrarse en una situación demostrativa de capacidad en un momento determinado, justificándose la imposición del gravamen, la circunstancia de que la ley sea modificada o adicionada de tal manera que se aminore la carga fiscal, por regla general, no implica que la situación bajo la cual se causó o enteró el gravamen haya dejado de ser idónea para efectos del cumplimiento del mandato constitucional de contribuir a los gastos públicos. En esta tesitura, lo preceptuado en el referido artículo 6o. evidencia su consistencia lógica con los principios que inspiran el sistema tributario, así como su coherencia en el marco de las normas que pretenden gravar las capacidades existentes y actuales.”

De la tesis anteriormente citada se colige que si bien de conformidad con el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos existe la posibilidad de aplicar retroactivamente una disposición, si ello se hace en beneficio del gobernado. En materia tributaria, tal y como lo establece el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, la autoridad no tiene la obligación de hacerlo, dado que dicho precepto legal establece que la materia sustantiva tributaria se regirá conforme a las leyes fiscales vigentes al momento de la realización del supuesto, esto es, tanto para la causación, como para la determinación del tributo, mientras que para lo adjetivo serán aplicables las disposiciones expedidas posteriormente.

Ello es así según la Corte, en razón de que los principios constitucionales en materia tributaria, con el objeto de establecer un sistema fiscal justo, pretenden que las personas concurren al levantamiento de las cargas públicas conforme a sus distintas capacidades, motivo por el cual si una persona evidencia encontrarse en una situación demostrativa de capacidad en un momento determinado, justificándose la imposición del gravamen, la circunstancia de que la ley sea modificada o adicionada de tal manera que se aminore la carga fiscal, por regla general, no implica que la situación bajo la cual se causó o enteró el gravamen haya dejado de ser idónea para efectos del cumplimiento del mandato constitucional de contribuir a los gastos públicos.

El criterio anterior al sostener que la materia sustantiva tributaria se regirá conforme a las leyes fiscales vigentes al momento de la realización del supuesto, y

que las disposiciones adjetivas les serán aplicables a las prescripciones expedidas posteriormente, es sumamente lógico partiendo de las ideas de justicia fiscal; sin embargo, no debe perderse de vista que tratándose de multas fiscales, las cuales constituyen la sanción a una infracción legal, y que el legislador ha estimado que la sanción es justa para el hecho infractor, tal principio de aplicar retroactivamente una disposición sí debe hacerse en beneficio del gobernado.

Lo anterior es así, toda vez que tales multas no constituyen la manera legalmente normal de proveer a los gastos públicos, sino sólo una sanción a una conducta infractora con miras a evitarla en el futuro y, en ocasiones, a reparar sus efectos; y si el legislador modificará la ley, ya sea suprimiendo la infracción o sancionándola en forma más benigna, debe concluirse que en este supuesto la posibilidad de aplicar retroactivamente una disposición, sí debe hacerse en beneficio del gobernado.

En efecto, al constituir las multas fiscales sólo una sanción a una conducta infractora, con miras a evitarla en el futuro y, en ocasiones, a reparar sus efectos, como de igual forma lo son las sanciones penales, que no tienen como objetivo recaudar y sufragar los gastos públicos (justicia fiscal), y si el legislador al modificar la ley, ya sea suprimiendo la infracción o sancionándola en forma más benigna, debe aplicar retroactivamente una disposición si es benéfica para el gobernado.

Tal y como se advierte de la tesis XVII.2o.P.A.22, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXII, del mes de septiembre de 2005, página 1495, dictada por el Segundo Tribunal Colegiado en materias Penales y Administrativas del Décimo Séptimo Circuito, cuyo rubro indica: "MULTA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SI DICHO PRECEPTO SE MODIFICA Y CON ELLO RESULTA MÁS BENÉFICA PARA EL PARTICULAR, DEBE ESTARSE A LA MÁS RECIENTE, AUN CUANDO LOS HECHOS HAYAN OCURRIDO DURANTE LA VIGENCIA DEL ANTERIOR TEXTO LEGAL".

d) Cámara de Diputados como órgano originario en el procedimiento legislativo tributario.

Sólo cabe resaltar en este momento, dado que el procedimiento legislativo de las leyes tributarias será abordado con mayor detenimiento, que de conformidad con el artículo 72, inciso h) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones, cuyos debates pueden comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras; empero, en la formación de las leyes o decretos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, deben discutirse primero en la Cámara de Diputados.

e) Principio de reserva de ley.

El principio de reserva de ley y legalidad tributaria emanan de lo prescrito en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuya interpretación ha sido que para cubrir el gasto público, las contribuciones sólo pueden ser reguladas mediante ley.

Tal principio es enunciado mediante “el aforismo, adoptado por analogía en el derecho penal, *“nullum tributum sine lege”*. Por lo tanto, la ley debe establecer los elementos esenciales del tributo, a saber, objeto, sujeto, exenciones, base, tarifa, pago, infracciones y sanciones”.¹⁰¹

Sin embargo, cabe destacar que si bien el principio de reserva de ley y legalidad tributaria se encuentran íntimamente ligados, el primero de ellos no se agota al cumplirse el de legalidad, toda vez que con el principio de reserva de ley se impide que una zona acotada al poder legislativo pueda habilitarse genérica o sustancialmente a diversas normas jurídicas que no emanan de dicho poder.

¹⁰¹ Ibídem, p. 43.

Es por ello que el autor español Ángel Garrorena Morales citado por Rodríguez Lobato y Paredes Montiel señala lo siguiente:

“a) La reserva de ley ya no es una forma de delimitar el espacio perteneciente a la ley, esto es, una forma de identificar a la ley misma por referencia total a su ámbito, sino tan solo un modo de impedir que, en la zona así acotada, el legislador pueda habilitar genérica o sustantivamente al reglamento...b) En consecuencia, la reserva no funciona tanto en estos sistemas como una limitación al ejecutivo (lo sigue siendo), cuanto como una limitación al Legislativo, esto es, como un mandato dirigido al propio parlamento para que éste ejerza por sí mismo sus potestades de garantía del legislador frente al príncipe, la reserva de ley ha pasado a ser, así, la garantía de las minorías parlamentarias y del procedimiento legislativo (del “principio democrático, en suma, frente al propio legislador”).”¹⁰²

Efectivamente por mandato constitucional (garantía de reserva de ley) el Congreso General tiene la facultad de ejercicio obligatorio de regular determinada materia, o bien determinados aspectos, tal y como sucede en el ámbito tributario con los elementos esenciales de los tributos, a decir, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, época de pago, exenciones, infracciones y sanciones¹⁰³, los cuales deben ser establecidos y desarrollados por dicho Congreso.

Con el objeto de ejemplificar lo anteriormente expuesto es oportuno citar la tesis aislada P. XLII/97, dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo V, el mes de Marzo del año 1997, página 87, cuyo rubro y contenido es el siguiente:

“AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO. LOS ARTICULOS 19, 47, 48 y 49 DE LA LEY DE LA COMISION RESPECTIVA, DEL MUNICIPIO DE ACAPULCO, VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. Los artículos 19, 47, 48 y 49 de la Ley de la Comisión de Agua Potable y Alcantarillado del Municipio de Acapulco establecen los sujetos obligados a solicitar los servicios de agua potable, alcantarillado sanitario y tratamiento de aguas residuales, disponiendo que el consejo de administración de dicha comisión aprobará las cuotas y tarifas de los servicios públicos y administrativos a su cargo, las que le serán presentadas por su director general en el mes de diciembre de cada año, para cobrar vigor durante el ejercicio fiscal siguiente, debiendo considerar en su monto diversos aspectos técnicos y financieros del sistema municipal de agua potable y alcantarillado y plantas de tratamiento de agua, dotando a la susodicha comisión de facultades para revisarlas y ajustarlas mensualmente, para su actualización, con base en el Índice

¹⁰² Cfr. Paredes Montiel M. y Rodríguez Lobato R. *El principio de reserva de ley en materia tributaria*. México, D.F. Editorial Porrúa. 2001. p.58.

Véase también: Enciclopedia jurídica básica, volumen IV, Pro-Zon. 1ª edición, Madrid, España. Editorial Civitas. 1995, p.5860.

¹⁰³ No debe perderse de vista que el principio de reserva de ley relativo a las sanciones e infracciones tributarias responde a principios penales, por lo tanto su fundamento se encuentra prescrito en el artículo 14 constitucional.

Nacional de Precios al Consumidor. Los aludidos preceptos legales no consignan la cuota o tarifa que deban cubrir los particulares obligados al pago de los servicios de agua potable y alcantarillado, sino que dejan por completo al consejo de administración de la comisión correspondiente, la aprobación de los montos relativos, violando con ello la garantía de legalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, puesto que dejan al arbitrio de la autoridad administrativa la determinación de uno de los elementos del tributo, como lo es la tarifa o cuota del servicio público prestado por el Municipio.

De la tesis antes citada se advierte que nuestro máximo órgano jurisdiccional determino que la Ley de la Comisión de Agua Potable y Alcantarillado del Municipio de Acapulco, resultaba violatoria del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que dejaba al arbitrio de la autoridad administrativa la determinación de uno de los elementos del tributo, como lo es la tarifa o cuota del servicio público prestado por el Municipio.

De tal forma, si bien es cierto que las contribuciones por los servicios públicos y administrativos a cargo del municipio de Acapulco se encuentran establecidos en la Ley de la Comisión de Agua Potable y Alcantarillado de dicho Municipio (legalidad tributaria), no debe perderse de vista que la misma transgrede el principio de reserva de ley, ya que deja al arbitrio de la autoridad administrativa la determinación de uno de los elementos del tributo, como lo es la tarifa o cuota del servicio público prestado por el Municipio, no obstante que dicho elemento del tributo debió prescribirse por el órgano legislativo del Estado de Guerrero.

Ahora bien, tal principio la doctrina lo ha dividido en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal, y por lo tanto la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes secundarias.

En cambio, la reserva relativa permite que otras fuentes de la ley vengán a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse. En otras palabras, la regulación de las normas secundarias que establecen los elementos esenciales de los tributos debe quedar

subordinada a las prescripciones que la ley haya establecido para la materia normativa.

Siendo que en nuestro sistema jurídico-tributario el principio de reserva de ley es relativo, según lo sostenido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada P. CXLVIII/97, localizada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VI, del mes de noviembre de 1997, página 78, cuyo rubro reza: “LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.”

Del cual se advierte que prevalece el principio de reserva de ley relativa, toda vez que por una parte la materia tributaria no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

No obstante dicho criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la doctrina ha criticado severamente las posturas que describen el principio de reserva de ley relativa, entre los cuales se encuentra el autor español Ignacio de Otto, quien sostiene lo siguiente:

“La reserva no puede ser en ningún caso relativa o elástica, porque no está a disposición del legislador, y calificar de relativa una reserva es tanto como decir que, si bien las normas tendrían que ostentar rango de ley, el legislador puede permitir que ostenten otro distinto. De ningún modo puede ser así: si la remisión al reglamento es lícita, sólo puede deberse a que el sector de la disciplina normativa que va a regularse reglamentariamente no está constitucionalmente sujeto a reserva.”¹⁰⁴

¹⁰⁴ Cfr. Paredes Montiel M. y Rodríguez Lobato R. *Op, cit.* p. 77.

1.1.7. PRINCIPIO DE CAPACIDAD TRIBUTARIA.

La capacidad para ser sujeto de una obligación jurídica-tributaria es distinta a la concebida en el campo del derecho privado, donde se distingue y se divide entre capacidad de goce y de ejercicio, toda vez que “para el derecho tributario toda persona es capaz de derechos y obligaciones fiscales”.¹⁰⁵

Cuya “única limitación que encontramos en materia de incapaces es la que no se puede agotar en su contra el procedimiento administrativo de ejecución sino hasta que se tenga representante legal y, de igual manera, el incapaz no podrá formular petición alguna, ya sea ante la autoridad administrativa o jurisdiccional, sino por conducto de su representante legítimo”.¹⁰⁶

Por lo cual se advierte que las limitaciones en materia tributaria relativas a la capacidad jurídica de las personas están profundamente ligadas con aspectos procesales y procedimentales, pero no con las obligaciones sustanciales en la relación jurídica-tributaria. En virtud de lo anterior, y dado que la imposición tributaria es uno de los instrumentos jurídicos que mayor intervención directa tiene en la esfera jurídica del gobernado, es que se establece el principio de proporcionalidad tributaria, mismo del que se desprenden las capacidades de las personas como medida en el pago de las contribuciones, a decir, económica y contributiva.

Capacidad económica. “Es la aptitud de una persona para solventar sus necesidades, ya sea por el patrimonio que posea, los productos que reciba o las rentas que obtenga”.¹⁰⁷

En efecto, en tal capacidad se advierte la aptitud de una persona para sufragar sus gastos indispensables para vivir, incluso para tener un desarrollo humano en todos los aspectos de la vida, tales como educación, salud, vivienda, alimentación, etc.

¹⁰⁵ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op, cit.* p. 151.

¹⁰⁶ Ídem.

¹⁰⁷ Carrasco Iriarte, Hugo. *Op, cit.* p. 70.

Capacidad contributiva. Al respecto, el profesor Hugo Carrasco Iriarte sostiene que dicha capacidad consiste en que “las personas que tienen capacidad económica pueden soportar la incidencia impositiva y, por tanto, cuentan con capacidad contributiva, es decir, la posibilidad de pagar contribuciones que representan para los contribuyentes el mínimo de sacrificio factible”.¹⁰⁸

Por tanto, la capacidad contributiva debe encontrar su justificación en la potencialidad real económica de las personas para contribuir al gasto público, dado que si bien una persona puede tener capacidad económica, es decir, aptitud para sufragar sus gastos indispensables para vivir, e incluso para tener un desarrollo humano en todos los aspectos de la vida, tales como educación, salud, vivienda, alimentación; ello no quiere decir en forma automática que pueda soportar la incidencia impositiva, al igual que el resto de las personas, es decir, la capacidad contributiva deber ser proporcional.

Justamente, si bien una persona puede solventar sus necesidades básicas, no debe perderse de vista que puede tener restringida su potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Por lo cual corresponde apreciar en cuanto a la función económica que cumple el impuesto en el seno de una sociedad, que si mayor es el potencial económico del contribuyente, mayor será su capacidad contributiva.

Lo anterior es así, dado que conforme a la capacidad contributiva de las personas es la base fundamental para fijar el impuesto que encuentra en el escalonamiento de la cuota tributaria una proporción, cuyos resultados deberán repercutir en la necesidad de una redistribución de la riqueza, con el fin de procurar el desarrollo económico y constante del país, y en particular de los sujetos más desfavorecidos económicamente.

En este sentido, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la tesis jurisprudencial, P./J. 109/99, visible en Semanario Judicial de la

¹⁰⁸ Ídem.

Federación y su Gaceta, del mes de noviembre de 1999, página 22, cuyo rubro indica: “CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”, estableció que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

Después, el hecho imponible del gravamen debe reflejar la realidad económica sujeta a imposición, es decir, su potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Pensar lo contrario sería suponer que individuos que tan solo tienen lo indispensable para vivir (capacidad económica), deban contribuir a los gastos públicos de la misma forma que otros que cuentan con mayores recursos económicos.

En este sentido, la Segunda Sala del Tribunal Federal Alemán, mediante la sentencia 2BvL37/91, del 22 de junio de 1995, estableció que la totalidad de las cargas a través de la tributación de la adquisición del patrimonio de los activos y de la utilización del patrimonio, debe determinarse separadamente por el legislador, en forma tal que se garantice la igualdad de las cargas y se evite un carga exagerada, cuyos fundamentos fueron los siguientes:

“La igualdad de todos los seres humanos frente a la ley (Art. 3, párrafo I de la Ley Fundamental) no exige una contribución igual por parte de todos los nacionales en el financiamiento de las cargas comunes, sino que exige en su aplicación, en un ámbito específico en el actual derecho tributario, que cada nacional contribuya a la financiación de las funciones estatales de acuerdo con su capacidad financiera. El legislador ha tomado la decisión de no gravar a los particulares de acuerdo con su capacidad de adquisición, sino de acuerdo con los bienes económicos que hayan adquirido. Quien no pone a funcionar su talento para obtener entradas a través de su trabajo en general no ser privado con impuestos; en cambio, quien deja de aprovechar sus bienes patrimoniales será tratado para las finalidades de la atribución como si tuviere rentas.

(...)

De acuerdo con estos criterios, bajo las condiciones del actual derecho tributario, en donde el patrimonio ya se encuentra gravado mediante los impuestos de renta y de rendimientos, y donde además es objeto de impuestos indirectos, no queda mucho espacio de conformidad con la Constitución para una tributación adicional. El impuesto

al patrimonio solo puede ser dimensionado en la medida que en su cooperación con las cargas tributarias excepcionales no se afecte la sustancia del patrimonio, la base del patrimonio y que pueden ser pagados los posibles rendimientos que se esperan por lo general. De otro modo, un impuesto al patrimonio tendría como resultado una confiscación a pasos, que estaría gravando en forma exagerada a los sujetos pasivos del impuesto, y estaría perjudicando fundamentalmente sus relaciones patrimoniales.”¹⁰⁹

1.2. LA POTESTAD CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES.

Sergio de la Garza sostiene que “recibe el nombre de Poder Fiscal o Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”.¹¹⁰

Sin embargo, la potestad tributaria del Estado no sólo debe constreñirse a establecer contribuciones forzosas por medio del poder legislativo, sino que además la potestad del Estado de igual forma se refleja en los poderes públicos ejecutivo y judicial, en razón de que por medio del ejecutivo se aplican y recaudan las contribuciones prescritas, e incluso controla sus propios actos (Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), y a través del judicial se dirime y controla los actos de los otros poderes públicos.

Entonces es inconcuso que “la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los poderes legislativo, ejecutivo y judicial”.¹¹¹

Ahora bien, Sergio de la Garza aduce que la potestad tributaria del Estado puede ser originaria y delegada, cuya diferencia radica en que la primera “nace originariamente en la Constitución y por tanto no lo recibe de ninguna entidad. Tal es el caso de la Federación y de los Estados en la República Mexicana: ambos

¹⁰⁹ Schwabe, Jürgen. *Jurisprudencias del tribunal constitucional alemán*. Editorial Konrad Adenaur Stiftung. Traducción Anzola G. Marcela y Maus R. Emilio. México. 2009. p. 439.

¹¹⁰ De la Garza, Francisco. S. *Derecho financiero mexicano*. Op. cit. p. 212.

¹¹¹ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. cit. 8.

tipos de entidades tienen poder fiscal originario”.¹¹² Mientras la potestad delegada surge “cuando la entidad política lo posee porque le ha sido transmitido, a su vez, por otra entidad que tiene poder originario”.¹¹³

En virtud de lo anterior, se advierte que la potestad tributaria es:

- a) Inherente al Estado.
- b) Originaria y/o derivada.
- c) Propia de los poderes públicos.
- d) Permanente.

1.2.1. LA POTESTAD DE LA FEDERACIÓN, DE LOS ESTADOS, DEL DISTRITO FEDERAL Y DE LOS MUNICIPIOS.

La facultad para imponer contribuciones, mediante normas generales, impersonales y abstractas, en el sistema impositivo mexicano reconoce a tres órganos legislativos, es decir:

- a) El Congreso General;
- b) Las legislaturas de los Estados; y
- c) La asamblea legislativa del Distrito Federal.

Sin embargo, cabe destacar que los Municipios, si bien carecen de la potestad tributaria para establecer contribuciones, mediante normas generales, impersonales y abstractas (leyes), toda vez que tal facultad recae en los órganos legislativos de la Federación y de las Entidades Federativas (incluido el Distrito Federal); también lo es y no debe perderse de vista que dichos entes de igual forma cuentan con una hacienda municipal, la cual se encarga de la

¹¹² De la Garza, Francisco. S. *Op, cit.* p.213.

¹¹³ *Ibíd.*, p. 214.

administración de sus recursos económicos, así como de instrumentos con los cuales el Municipio gestiona y recauda los tributos.

En efecto, si bien los Municipios no tienen la facultad de establecer tributos, no debe pensarse que no tienen la potestad de recaudar las contribuciones prescritas por la Federación o las Entidades Federativas a la que pertenecen, incluso cobrar por los servicios que prestan, establecidos previamente por la legislatura estatal, y de los cuales se ve favorecido económicamente.

En este sentido, de conformidad con lo establecido en el artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos los Municipios tienen a su cargo las funciones y los servicios siguientes: agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales, alumbrado público, limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos, mercados y centrales de abasto, panteones, rastros, calles, parques, jardines y su equipamiento, seguridad pública. Así como los demás que las Legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socio-económicas de los municipios.

1.2.1.1. EL CONGRESO DE LA UNIÓN.

La Federación a través del Congreso General, el cual se compone, de conformidad con lo establecido en el artículo 50 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por dos cámaras, una de Diputados y otra de Senadores, tiene la potestad tributaria de para establecer contribuciones sobre:

- a) Contribuciones especiales;
- b) Comercio exterior; y
- c) Las demás contribuciones para cubrir el presupuesto de egresos.

1.2.1.2. LAS LEGISLATURAS DE LOS ESTADOS Y LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DEL DISTRITO FEDERAL.

Las Entidades Federativas y el Distrito Federal, por medio de las legislaturas y de la asamblea legislativa respectivamente, tienen la potestad tributaria, la cual como se señaló anteriormente comprende las funciones normativas, administrativas y jurisdiccionales.

Partiendo de lo prescrito en el artículo 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las facultades que no están expresamente concedidas por la propia Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados, incluido el Distrito Federal.

Sin embargo, cabe resaltar que el Distrito Federal en el ejercicio de su potestad tributaria, y en general en el desempeño de sus funciones, de igual forma debe observar las restricciones establecidas en el artículo 122 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que la facultades de la capital de la República Mexicana son más restrictivas.

Lo anterior se puede advertir claramente en lo prescrito en el artículo 122, inciso A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 122. Definida por el artículo 44 de este ordenamiento la naturaleza jurídica del Distrito Federal, su gobierno está a cargo de los Poderes Federales y de los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local, en los términos de este artículo.

(...)

A. Corresponde al Congreso de la Unión:

I. Legislar en lo relativo al Distrito Federal, con excepción de las materias expresamente conferidas a la Asamblea Legislativa;

II. Expedir el Estatuto de Gobierno del Distrito Federal;

III. Legislar en materia de deuda pública del Distrito Federal;

IV. Dictar las disposiciones generales que aseguren el debido, oportuno y eficaz funcionamiento de los Poderes de la Unión; y

V. Las demás atribuciones que le señala esta Constitución.”

Del precepto constitucional antes citado se advierte claramente que además de las restricciones establecidas en todo el texto constitucional, al prescribir la distribución de facultades y competencias de los poderes públicos de la Federación, en el caso del Distrito Federal, el Congreso General, adicionalmente tiene la facultad de expedir su Estatuto de Gobierno, de legislar en materia de deuda pública y dictar las disposiciones generales que aseguren el debido, oportuno y eficaz funcionamiento de los Poderes de la Unión.

1.2.2. LA MÚLTIPLE CONTRIBUCIÓN POR UNO O VARIOS TITULARES DE LA POTESTAD FISCAL, EN EL PLANO INTERNO E INTERNACIONAL.

Al establecer el artículo 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que las facultades que no están expresamente concedidas por la propia Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados, incluido en materia tributaria al Distrito Federal y cuyas facultades exclusivas de la Federación para establecer contribuciones sobre: a) Contribuciones especiales, b) De comercio exterior, y c) Las demás contribuciones para cubrir el presupuesto de egresos; sin embargo, al ser esta última facultad demasiado amplia, surge el supuesto en que el objeto del tributo, es decir, la realidad económica sujeta a imposición, como puede ser la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, se grave por múltiples potestades fiscales.

Es por ello que Alfonso Cortina Gutiérrez, citado por el profesor Hugo Carrasco Iriarte, señala que al existir una concurrencia en la potestad tributaria entre la Federación y las Entidades Federativas para establecer contribuciones, “por un lado, el gobierno federal y, por el otro, los estados de la República imponen con sus propios y personales criterios las contribuciones que estimen necesarias”.¹¹⁴

En virtud de lo anterior, el 27 de diciembre de 1978 en el mandato del presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, José López Portillo, se creó la Ley de Coordinación Fiscal, cuyo objeto de conformidad con su propio artículo

¹¹⁴Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo. *Op. cit.* p. 18.

primero es coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de las Entidades Federativas, Municipios y Distrito Federal; establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

Asimismo, tal precepto prescribe que cuando la ley en comento utilice la expresión Entidades, ésta se referirá a los Estados y al Distrito Federal, y que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público Federal celebrará convenio con las Entidades que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que dicha ley establece. Sin embargo, el profesor Adolfo Arrijo Vizcaíno sostiene que la coordinación prevista en la ley en comento propicia el centralismo fiscal, en clara oposición al federalismo que rige en nuestro país.

Por otra parte y sin abundar demasiado, en virtud de que en el tercer capítulo del presente trabajo se describe con amplitud la doble imposición internacional, cabe señalar que así como existe una concurrencia en la potestad tributaria entre la Federación y las Entidades Federativas para establecer contribuciones, la doble imposición tributaria de igual forma vive en el ámbito internacional, y cuyo problema es mucho más complejo, dado que con la misma se provoca que un contribuyente por la renta que percibe en un país se vea afectado por tributos tanto en éste, como en otro ente jurídico, que de igual forma tiene la potestad tributaria derivado de su soberanía nacional.

1.2.3. CRITERIOS DE VINCULACIÓN ENTRE LOS HECHOS CAUSA DE LAS CONTRIBUCIONES Y LOS TITULARES DE LA POTESTAD FISCAL.

Al tener el Estado la potestad Fiscal o Tributaria, es decir, la facultad para imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas, es que tal ente tiene “plena libertad para adoptar el criterio que estime más idóneo para establecer a los

particulares los tributos, según su organización jurídica, su sentido de justicia y sus necesidades financieras”.¹¹⁵

Por tanto, para gravar las actividades de las personas se han adoptado dos criterios; el subjetivo y el objetivo, en los cuales el legislador advierte los siguientes aspectos:

Objetivos	Subjetivos
Nacionalidad	Fuente de riqueza.
Domicilio.	Establecimiento permanente.
Residencia.	

De dichos aspectos, cabe detenernos en el de nacionalidad, la cual se puede definir según el profesor Carlos Arellano García como la “institución jurídica a través de la cual se relaciona un persona física o moral con el Estado, en razón de pertenencia, por si sola, o en función de cosas, de un manera originaria o derivada”.¹¹⁶

Sostiene el profesor Carlos Arellano García que el concepto citado en el párrafo que antecede es el más adecuado, toda vez que con el mismo se engloba en una sola definición la nacionalidad que se le atribuya a las personas físicas y jurídico colectivas, así como a las cosas (objetos), incluso abarca las formas en cómo se obtiene la misma.

En este sentido, cabe destacar que la nacionalidad mexicana se obtiene por nacimiento o naturalización, es decir, la nacionalidad puede ser originaria o derivada; y en la caso de la primera nunca se pierde, tal y como lo establece el artículo 37, inciso A) de la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 31, fracción IV de de la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos, sólo los mexicanos deben contribuir al

¹¹⁵ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op, cit.* p. 151.

¹¹⁶ Arellano García, Carlos. *Derecho Internacional Privado.* 16ª edición. México. Editorial Porrúa. 2006. p. 195.

gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; sin embargo, surge la interrogante ¿sólo los mexicanos deben pagar contribuciones?

La respuesta la observamos en lo establecido en el artículo 4 de la Convención sobre las Condiciones Jurídicas del Extranjero de 1928, celebrado en La Habana, Cuba, y ratificada por nuestro país, con las reservas a los artículos 5 y 6 de la propia Convención, en el cual se advierte lo siguiente:

“Artículo 4.- Los extranjeros están obligados a las contribuciones ordinarias o extraordinarias, así como a los empréstitos forzosos, siempre que tales medidas alcancen a la generalidad de la población”.

Luego se colige que los extranjeros tienen el deber jurídico de tributar y cumplir con sus obligaciones fiscales formales en la misma condición que los mexicanos, siempre que los tributos o incluso los ingresos no tributarios, alcancen a la generalidad de la población.

No obstante, nuestra Constitución debería modificar el texto del artículo 31, fracción IV, para evitar interpretaciones que dañen el erario público, prescribiendo en forma extensiva el deber jurídico de contribuir al gasto público a los extranjeros, dado que si la propia ley fundamental establece que sólo los mexicanos tienen dicho deber, el tratado en un sentido estricto resulta anticonstitucional, en razón de que amplía el multicitado deber impositivo.

En efecto, al establecer el artículo 31, fracción IV de la Constitución que sólo los mexicanos deben contribuir al gasto público, y el artículo 4 de la Convención sobre las condiciones jurídicas del extranjero el deber jurídico de tributar a los extranjeros, es inconcuso que existe una contradicción entre ambos textos, ya que el precepto constitucional distingue en el sentido de que sólo los mexicanos deben de pagar tributos, para el sostenimiento del Estado. Razón por la cual el texto constitucional debería prescribir un ámbito general, es decir, el deber para “todos los gobernados de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”, tal y como lo establece el artículo 31 de la Constitución Española, cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 31.

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

1.3. FACULTAD DEL CONGRESO GENERAL EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES Y SU FORMACIÓN.

La Federación, a través del Congreso General, tiene la potestad de conformidad con lo establecido en las en las fracciones VII y XXIX del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público y además contribuciones:

- “1. ° - Sobre el comercio exterior;
- 2. ° - Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;
- 3. ° - Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4. ° - Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
- 5. ° - Especiales sobre
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación;
 - f) Explotación forestal, y
 - g) Producción y consumo de cerveza.”

1.3.1. PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO.

a) Iniciativa.- De conformidad con el artículo 71 de la Constitución, cuentan con la facultad para iniciar leyes o decretos: el Presidente de la República, los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión y las legislaturas de las Entidades Federativas, así como la Asamblea del Distrito Federal; empero, respecto a materia relativas de la capital del país, tal y como lo establece el artículo 122 fracción V, inciso ñ) de la norma básica antes comentada. Una vez presentada la iniciativa por los sujetos antes referidos, se le designa a una comisión dictaminadora para debatir la misma y, en su caso, discutirla en el Pleno.

b) Discusión y aprobación o rechazo. De conformidad con el artículo 72 de la Constitución, existen diversas hipótesis jurídicas, al discutir alguna norma jurídica

general. Tal discusión en el sistema federal mexicano se encuentra encomendado de manera exclusiva al Congreso de la Unión.

Ahora bien, en principio, las iniciativas pueden presentarse ante cualquiera de las dos cámaras, la que conoce en primer término se le denomina cámara de origen y a la otra revisora. Asimismo, el precepto antes citado prescribe que las iniciativas de leyes o decretos se discutirán preferentemente en la cámara en que se presentan, a menos que transcurra un mes desde que pasó a la comisión dictaminadora sin que esta hubiera rendido dictamen alguno, y por consiguiente el proyecto puede presentarse y discutirse en la otra cámara.

No obstante, de conformidad con el inciso h) del artículo 72 constitucional, la formación de leyes que versen sobre contribuciones o impuestos, la Cámara de Diputados será siempre la cámara de origen.

En efecto, en lo referente a la formación de leyes que establezcan contribuciones, la Cámara de Diputados será siempre la de origen, y la de Cámara Senadores trabajará como revisora. Por consiguiente, todas las iniciativas deberán presentarse sin excepción ante la Cámara de Diputados en primer término.

Ahora bien, el jurista mexicano Oscar Rabasa citado por Emilio Margáin Manautou “sostiene que el hecho de que la Cámara de Diputados sea la de origen en cuestiones hacendarias, no tiene explicación ni sustento histórico, pues ello deriva de un error al haberse establecido en nuestro país el bicammarismo en el año 1872”.¹¹⁷

Sin embargo, no debemos olvidar que el antecedente más remoto del parlamentarismo (inglés) surge originalmente por la necesidad de aprobar y conceder los medios para sufragar los gastos reales, el cual a mediados del siglo XIV se arriba a la división parlamentaria. Por una parte, la cámara de los lores, integrada por los grandes barones y los delegados del alto clero; por otra parte, se constituyó la cámara de los comunes, que no solamente reunía a los burgueses,

¹¹⁷ Cfr. Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. 20ª edición. México, D.F. Editorial Porrúa. 2008. p. 35.

sino también a los representantes de la pequeña y mediana nobleza rural, dada la comunidad de intereses que se había conformado entre los terratenientes y las clases mercantiles urbanas.

División de facultades que es retomada por Montesquieu; sin embargo, señala que los “impuestos debían ser fijados y determinar únicamente por la cámara popular, toda vez que la cámara conformada por los nobles, podría olvidar al pueblo y cuidar sus intereses particulares”.¹¹⁸

Asimismo, en nuestro país la prescripción relativa a que la Cámara de Diputados sea siempre la cámara de origen, y la de Senadores la cámara revisora, en la formación de leyes tributarias, incluso es defendido desde el poder constituido de 1917, tal y como se advierte en el diario de los debates de la Cámara de Diputados, XXVII Legislatura, celebrada el día 4 de mayo de 1917, donde el C. Ramírez Garrido sostuvo lo siguiente:

“Señores diputados: Ayer, al salir de este recinto, decía al señor Rafael Zubaran, y poco después citaba mis palabras en el Senado, que estaba yo arrepentido de haber sostenido la iniciativa del Ejecutivo. Estaba yo arrepentido porque fuera de este recinto pude con más calma interiorizarme de la Constitución y ver que el Ejecutivo había violado tres artículos de nuestra Constitución. Había, con su carácter de Jefe del Ejército Constitucionalista, mandado una iniciativa de ley a la que nosotros no podemos bajo ningún concepto darle entrada. Había violado el artículo 29, porque para pedir las facultades que solicitaba no lo había hecho basándose en Consejo de Ministros; había violado la fracción I del artículo 71 constitucional, y el 6o. transitorio de la Constitución de 1917, porque había mandado, como he dicho ya, esa iniciativa de ley firmada, no con su carácter de Presidente de la República, sino como Jefe del Ejército Constitucionalista. Ahora bien, señores, el Senado también está violando la Constitución y está contra el reglamento del Congreso General. En asuntos de Hacienda el Senado no puede mandar una iniciativa de ley, sino que de la Cámara de Diputados deben partir las iniciativas referentes a cuestiones hacendarias. En este asunto es terminante el artículo 64 del reglamento del Congreso de la Unión, que dice: “La formación de las leyes puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados”. La Ley que mandó hoy el Senado es una ley perfectamente hacendaria. Creo que allí habla también de arbitrase fondos y esto en buen castellano se llama empréstito, y yo creo que el senado está violando este artículo. Conforme a la Constitución de 17, el Senado violó también ese artículo, puesto que en el artículo 6o. transitorio, ni la Cámara de Diputados ni la Cámara de Senadores tienen facultades para iniciar más leyes que las previstas en dicho artículo; por eso me opongo al trámite de la Mesa, puesto que no es de tomarse en

¹¹⁸ Montesquieu. *Del espíritu de las leyes*. 14ª edición. Editorial Porrúa. México. 2001. p. 149.

consideración absolutamente la iniciativa del Senado, como la que mandó ayer el Poder Ejecutivo”.¹¹⁹

De lo anteriormente citado se observa cómo desde el año de 1917, el legislador C. Ramírez Garrido sostenía que el Senado violaba la Constitución y el reglamento del Congreso General, toda vez que en asuntos de Hacienda el Senado no debía mandar una iniciativa de ley, sino que de la Cámara de Diputados deben partir las iniciativas referentes a esas cuestiones, por lo cual se oponían al trámite de la misma.

Por otra parte, el profesor Hugo Carrasco Iriarte señala que la excepción prevista en la Constitución para las leyes tributarias “se justifica en virtud de que la Cámara de Diputados, dentro del sistema del bicamismo adoptado por nuestra Constitución, representa los intereses populares, a diferencia de la Cámara de Senadores que, a su vez, es representativa de los Estados”.¹²⁰

Por lo anteriormente expuesto, y más allá de los antecedentes legislativos y justificaciones doctrinarias de lo prescrito en el artículo 72, inciso h, de la Constitución, lo importante es resaltar que todos los proyectos de ley o decreto que versen sobre la materia tributaria, deben discutirse primero en la Cámara de Diputados, lo cual abarca cualquier aspecto material, accesorio o formal que se vincule con aquéllos, es decir, deben cumplir con el principio de “primacía de ley”.

En efecto, al establecer el multicitado precepto constitucional un requisito de orden para la validez del procedimiento legislativo, consistente en que en la formación de leyes o decretos que versen, entre otras materias, sobre contribuciones, las iniciativas primero se deben discutir en la Cámara de Diputados. Por consiguiente, debe concluirse que si el proyecto de ley o decreto se vincula con contribuciones o impuestos, sea en su aspecto material, accesorio o formal, debe cumplirse invariablemente con aquél requisito, independientemente si se trata de

¹¹⁹ Cámara de Diputados. <http://cronica.diputados.gob.mx/>. Última consulta 11 de diciembre de 2009.

¹²⁰ Carrasco Iriarte Hugo. *Op, cit.* p. 32.

contribuciones nuevas o de modificaciones a sus elementos esenciales, es decir, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, época de pago, exención.

Corroborar lo anteriormente dicho la tesis jurisprudencial por reiteración de criterios número 44/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta en el mes de Marzo del 2006, página 6, dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro indica: “CONTRIBUCIONES. EL REQUISITO QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 72, INCISO H, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, EN EL SENTIDO DE QUE LOS PROYECTOS DE LEY O DECRETO QUE VERSEN SOBRE LA MATERIA RELATIVA SE DISCUTAN PRIMERO EN LA CÁMARA DE DIPUTADOS, ABARCA CUALQUIER ASPECTO MATERIAL, ACCESORIO O FORMAL QUE SE VINCULE CON AQUÉLLOS”.

Ahora bien, siguiendo con el procedimiento legislativo, una vez que el proyecto de ley ante la cámara de origen es aprobado, este pasa a la cámara revisora, la cual en caso de aprobarlo también deberá enviarlo al titular del Ejecutivo para que este lo publique, si él mismo no hiciera alguna observación; sin embargo, si el proyecto de ley es desechado por la cámara de origen (Cámara de Diputados en materia tributaria), no se puede presentar, sino hasta el siguiente periodo de sesiones.

Empero, si el proyecto de ley es aprobado en la cámara de origen, pero desechado en la cámara revisora, el mismo vuelve a la de origen para ser discutido nuevamente por ésta, por lo cual la propia Constitución establece dos supuestos: a) si es aprobado por la mayoría de los miembros presentes, se regresa a la revisora para que lo analice nuevamente. Si de igual forma la revisora lo aprueba, se envía al Ejecutivo para su sanción; o bien, b) si en el segundo análisis la revisora lo rechaza, el proyecto podrá presentarse hasta el siguiente periodo de sesiones.

Si el proyecto de ley fue aprobado en la cámara de origen, pero desaprobado parcialmente, modificado o adicionado por la revisora, el proyecto debe regresar a la de origen, para que esta discuta nuevamente, pero sólo respecto a lo

rechazado. Entonces pueden ocurrir dos supuestos: a) la cámara de origen apruebe por mayoría absoluta de votos las observaciones que al efecto hizo la revisora, ordenándose el envío al Ejecutivo; o bien, b) que conforme al nuevo análisis la cámara de origen no coincida con las observaciones hechas por la revisora, por lo cual se debe regresar el proyecto a la revisora para un segundo estudio. Si en este segundo razonamiento la revisora ya no insiste en sus observaciones, tal proyecto es enviado al ejecutivo; sin embargo, si la cámara revisora por la mayoría absoluta de los legisladores presentes (senadores en materia fiscal), insiste en su rechazo parcial, modificaciones o adiciones, el proyecto ya no puede presentarse, sino hasta el siguiente periodo de sesiones.

Posteriormente, si el proyecto de ley ya fue aprobado por ambas cámaras, debe pasar al ejecutivo para los efectos de la sanción. Mismo que se considera aprobada por el titular del ejecutivo, si éste no lo devuelve a la cámara de origen, con sus respectivas observaciones dentro de los 10 días siguientes a su recepción; empero, dicho plazo se computará de forma excepcional, cuando el Congreso General hubiera concluido su periodo ordinario de sesiones, en cuyo caso la devolución que pudiera hacer el titular del Ejecutivo sería el primer día útil en que el Congreso estuviera reunido.

En este sentido, sí el Ejecutivo conforme a su derecho de veto rechazara el proyecto de ley, él mismo regresará a la cámara de origen para ser discutido nuevamente, pudiendo ocurrir dos supuestos: a) sí la cámara de origen no estuviera de acuerdo con las observaciones del Ejecutivo, por las dos terceras partes del número total de votos y el proyecto pasaría a la revisora, que en caso de confirmar el proyecto, el mismo se convierte en una norma general (ley), reenviándola al Ejecutivo para el efecto de su publicación.

1.4. EL SECRETO FINANCIERO COMO OBSTÁCULO EN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA.

Al establecer algunos los tratados en materia tributaria, el intercambio de información fiscal de los contribuyentes para evitar la elusión y evasión fiscal, cabría la posibilidad de que se quebrantaran los derechos fundamentales relativos a la protección de los datos personales de la persona.

Lo anterior es así toda vez que conforme a la práctica internacional, y sobre todo conforme a las recomendaciones indicadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), los tratados en materia tributaria tienen tres objetivos esenciales:

- I.- Tratados para evitar la doble imposición;
- II.- Tratados para combatir la evasión y elusión fiscal; y
- III.- Tratados para compartir e intercambiar información sobre contribuyentes que están sujetos a dos potestades tributarias.

Razón por la cual es necesario precisar los derechos a la intimidad, pero sobre todo de protección de datos personales con los que contamos los gobernados en México.

1.4.1. DERECHO A LA INTIMIDAD.

Ahora bien, antes de hablar sobre el derecho de los datos personales, el secreto financiero y profesional, debemos abordar el derecho a la intimidad de las personas, que al efecto constituye un derecho fundamental en la sociedad contemporánea.

El derecho a la intimidad surge como una necesidad intrínseca en las personas de separar sus actos públicos y privados, es decir, una especie de barrera que defiende la autonomía del individuo frente a los demás y, sobre todo, frente a las posibles injerencias indebidas de los poderes públicos, sus órganos y sus agentes.

Sin embargo, la protección del derecho a la intimidad es difícil de determinar, ya que sus alcances pueden variar en cada Estado, en razón de que existen tantas ideas respecto de los importancias de lo íntimo como países hay en el mundo. En

ese sentido, autores como Ernesto Garzón Valdez consideran que para explicar la distinción entre lo privado y lo público, debe agregarse además el término íntimo, el cual no debe confundirse con el primero.

Sostiene que lo íntimo resulta en el “ámbito de los pensamientos de cada cual, de la formación de decisiones, de las dudas que escapan a una clara formulación, de lo reprimido, de lo aún no expresado y que quizás nunca lo será, no sólo porque no se desea expresarlo sino porque es inexpresable”.¹²¹ Por lo tanto, el ámbito íntimo se encuentra aún más alejado del público, ya que en tal ámbito se desenvuelve la personalidad misma del sujeto.

En este sentido, Miguel Carbonell sostiene que el derecho a la intimidad “se asocia con la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y conocimiento de los demás, necesario para mantener un calidad mínima de vida. En sus inicios el derecho a la intimidad es un derecho a la soledad, a ser dejado en paz, sin ser molestado por los demás”.¹²²

Asimismo, autores como Gómez Robledo y Órnelas Núñez aducen que “dentro de la esfera de la vida privada, va a existir un núcleo que por lo general deseamos proteger con un empeño mucho mayor, por considerarlo inseparable de la esencia misma de nuestra persona, y este lo entendemos como el concepto de intimidad”.¹²³

Por consiguiente, y sin profundizar en las distinciones de lo íntimo y lo privado, lo que debe destacarse es que en la presente época derivado de los avances tecnológicos, así como de la globalización en todos los aspectos sociales, el Estado dentro del ámbito de sus funciones está facultado a mantener diversa información de cada persona en bases computarizadas de datos e incluso a través de terceros que participan como auxiliares en la recaudación de las contribuciones

¹²¹ Garzón Valdés, Ernesto. *Lo íntimo, lo privado y lo público*. Cuaderno de transparencia. México. Instituto Federal de acceso a la Información Pública. 2007. p. 15.

¹²² Carbonell Miguel. *Los derechos fundamentales*. Op, cit. p. 450.

¹²³ Gómez Robledo. A. y Órnelas Núñez. L. *Protección de datos personales en México: el caso del poder ejecutivo federal*. México. UNAM. 2006. p. 6.

(intermediarios financieros). Por lo cual surge la posibilidad de que el Estado o particulares se entrometan a la esfera de lo privado en las personas.

Efectivamente, desde la aparición y el desarrollo de las tecnologías de la información que permiten la recolección y transmisión de grandes bases de datos e información, la protección de los datos personales ha cobrado mayor relevancia, toda vez que si bien es cierto que las innovaciones y la tecnología ofrecen grandes avances y ventajas en términos de eficiencia y productividad, no debe dejar de observarse que permiten el almacenamiento masivo de información que concierne a las personas y la formación de perfiles que pueden emplearse inadecuadamente para injerencias arbitrarias o ilegales a la vida privada.

En este sentido, surge la necesidad de la protección de datos personales de las personas, a lo que algunos autores como Pablo Lucas Murillo han denominado “derecho a la autodeterminación informativa”, en el cual las personas deciden qué información relativa a su esfera privada puede ser conocida y qué información debe permanecer en secreto.

Por consiguiente y con el objeto de proteger el derecho a la intimidad de las personas en una sociedad que se precie de regirse bajo la manta del derecho, se impone al Estado deberes jurídicos de carácter negativos, por medio de los cuales los poderes públicos tienen el deber de no difundir información de carácter personal, tal y como lo es el secreto bancario e industrial. Así como también deberes en sentido positivo, a través de los cuales el propio Estado garantice la protección efectiva del derecho a la intimidad.

Nuestra Constitución establece en sus artículos 6 y 16 lo siguiente:

“Artículo 6o. La manifestación de las ideas no será objeto de ninguna inquisición judicial o administrativa, sino en el caso de que ataque a la moral, los derechos de tercero, provoque algún delito, o perturbe el orden público; el derecho de réplica será ejercido en los términos dispuestos por la ley. El derecho a la información será garantizado por el Estado.

Para el ejercicio del derecho de acceso a la información, la Federación, los Estados y el Distrito Federal, en el ámbito de sus respectivas competencias, se regirán por los siguientes principios y bases:

I. Toda la información en posesión de cualquier autoridad, entidad, órgano y organismo federal, estatal y municipal, es pública y sólo podrá ser reservada temporalmente por razones de interés público en los términos que fijen las leyes. En la interpretación de este derecho deberá prevalecer el principio de máxima publicidad.

II. La información que se refiere a la vida privada y los datos personales será protegida en los términos y con las excepciones que fijen las leyes.

III. Toda persona, sin necesidad de acreditar interés alguno o justificar su utilización, tendrá acceso gratuito a la información pública, a sus datos personales o a la rectificación de éstos.

IV. Se establecerán mecanismos de acceso a la información y procedimientos de revisión expeditos. Estos procedimientos se sustanciarán ante órganos u organismos especializados e imparciales, y con autonomía operativa, de gestión y de decisión.

V. Los sujetos obligados deberán preservar sus documentos en archivos administrativos actualizados y publicarán a través de los medios electrónicos disponibles, la información completa y actualizada sobre sus indicadores de gestión y el ejercicio de los recursos públicos.

VI. Las leyes determinarán la manera en que los sujetos obligados deberán hacer pública la información relativa a los recursos públicos que entreguen a personas físicas o morales.

VII. La inobservancia a las disposiciones en materia de acceso a la información pública será sancionada en los términos que dispongan las leyes.”

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Toda persona tiene derecho a la protección de sus datos personales, al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley, la cual establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud públicas o para proteger los derechos de tercero.”

(...)

Prescripciones similares se advierten en el artículo 12 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948 que establece: “Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio, su correspondencia ni ataques a su honra o a su reputación”. Así como en lo establecido en el artículo 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; artículos 5, 9 y 18 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; y el artículo 16 la Convención sobre los Derechos del Niño. Es decir, prescripciones que protegen toda aquella información relativa a la persona que lo identifica o lo hace identificable, incluso datos que describen aspectos más sensibles o delicados sobre tal individuo, como es el caso de su

forma de pensar, familia, estado de salud, características físicas, ideología o vida sexual, entre otros.

En ese sentido, cabe aclarar que el derecho fundamental relativo a la protección de datos personales, al igual que los demás derechos fundamentales de los gobernados, son oponibles y deben respetarse tanto por los poderes públicos del Estado, como por los particulares.

Razón por la cual, en lo relativo al derecho a la intimidad, los particulares como lo podrían ser un médico (persona física) o una sociedad mercantil perteneciente al sistema financiero (persona jurídica colectiva banco), y los poderes públicos del Estado, deben respetar y cuidar la información de una persona, relativa a su origen étnico o racial, características físicas, emocionales, afectivas familiares, domicilio, número telefónico, patrimonio, ideología, creencias o convicciones, secretos profesionales, entre otros.

Ahora bien, de conformidad con lo prescrito en el artículo 16 de la Constitución el derecho a la intimidad cede por razones de seguridad nacional disposiciones de orden público, seguridad y salud públicas o para proteger los derechos de tercero; sin embargo, tales cuestiones resultan demasiado abstractas, propiciando la arbitrariedad de la autoridad en sus actos con la justificación del orden público.

En efecto, si bien es cierto que todos los derechos fundamentales, incluidos el de protección de datos personales, tienen como límites otros derechos fundamentales de terceros, no debe perder de vista que argumentos como orden público y seguridad al establecer un margen tan amplio, sólo propician arbitrariedad en los actos de los poderes públicos.

Al respecto, Miguel Carbonell cita los argumentos del legislador Francisco Zarco del Congreso Constituyente de 1856-1857, de donde se advierte lo siguiente:

(...)

“el orden público, señores es un frase que inspira horror...Un gobierno que teme a la discusión, ve comprometida la paz y atacado el orden público si se censura los actos de los funcionarios; el examen de una ley compromete el orden público; el reclamo de reformas amenaza el orden público; la petición de reformas a una Constitución, pone

en peligro el orden público. Ese orden público es deleznable y quebradizo y llega a destruir la libertad de prensa, y con ello todas las libertades”¹²⁴.

Sólo cabría agregar que con fundamento en ese orden público, no sólo se quebrantan todas las libertades, sino además los derechos de los gobernados teniéndolo como justificación. Respecto al derecho a la intimidad del individuo, el Tribunal Constitucional Federal Alemán por medio de la sentencia de la Segunda Sala del 31 de enero, 1973, -2BvR 454771- declaró que las exigencias de una administración de justicia efectiva e incluso el interés general no pueden justificar la intervención del Estado en la vida privada, tal y como se advierte a continuación:

“El recurso de amparo se relaciona con la posibilidad de valorar una grabación privada, tomada secretamente en una investigación llevada a cabo en contra del quejoso por sospecha de defraudación de impuestos, fraude y falsificación de documentos.

1. El Tribunal Constitucional Federal ha reconocido reiteradamente en su jurisprudencia que la Ley Fundamental garantiza al ciudadano un ámbito inviolable en la confirmación de su vida privada, que ha sido sustraída de la injerencia del poder público (BVerfGE 6,32[41], 389, [433], 27,1[6], 344 [350 y ss]; 32, 373 [378 y ss]; 33, 367 y ss., 376 y ss). El mandato constitucional de respetar ese ámbito fundamental, la esfera de la intimidad del individuo, se fundamenta en el derecho de libre desarrollo de la personalidad de que gozan los ciudadanos por virtud del Art. 2, párrafo 1 de la Ley Fundamental. Para determinar el contenido y extensión del derecho fundamental del Art. 2, párrafo 1 de la Ley Fundamental, se debe tener en cuenta que de conformidad con las normas fundamentales del Art. 1, párrafo primero de la Ley Fundamental, la dignidad del ser humano es inviolable y su respeto y protección es exigible a todos los poderes estatales. Además, de conformidad con el Art. 19, párrafo 2 de la Ley Fundamental, el derecho previsto en el Art. 2, párrafo 1 de la Ley Fundamental tampoco puede ser violado en su contenido esencial. Ni siquiera el interés general puede justificar la intervención en el ámbito de configuración de la vida privada, y que se encuentra protegido en forma absoluta; no es posible una valoración de conformidad con el principio de proporcionalidad.

(...)”

5. Como en el presente caso no se trata de una intervención del poder público en el ámbito inviolable-protégido en forma absoluta- de sus derechos de personalidad, sería admisible exhibir la grabación cuando ello pudiera justificarse con base en un interés preponderante de la colectividad. Pero este no lo es.”¹²⁵

De lo anteriormente expuesto se advierte que el Tribunal Constitucional Federal Alemán consideró que la dignidad del ser humano es inviolable y su respeto y protección son exigibles a todos los poderes estatales, cuya inviolabilidad ni

¹²⁴ Carbonell, Miguel. *Op, cit.* p. 430.

¹²⁵ Schwabe, Jürgen. *Jurisprudencias del tribunal constitucional alemán. Op, cit.* p. 60.

siquiera el interés general puede justificar la intervención en el ámbito de configuración de la vida privada, y que se encuentra protegido en forma absoluta.

En este sentido se observa el gran avance del Continente Europeo en la protección del derecho a la intimidad. Por lo cual en materia de datos personales, en dicho continente se realizó el denominado “Convenio 108”, cuyo objetivo y fin de conformidad con su propio artículo primero es “garantizar en el territorio de cada parte, a cualquier persona física sea cuales sean su residencias, el respeto de sus derechos y libertades fundamentales, concretamente su derecho a la vida privada, con respecto al tratamiento automatizado de los datos de carácter personal correspondiente a dicha persona”.

En dicho Convenio los países firmantes se comprometieron a realizar las reformas necesarias en su legislación nacional para implementar los principios contenidos en dicho instrumento, es decir, ponderando el derecho internacional al interno, las cuales se refieren, en primer lugar, a que los datos personales deben recolectarse y tratarse con fines legítimos y no para otros propósitos distintos, y que los mismos debían conservarse más de lo estrictamente necesario de acuerdo con el fin para el cual fueron recolectados, que sean verdaderos y que no sean excesivos. Asimismo, se estableció que se debería garantizar la confidencialidad de los datos, pero además reconocer el derecho de los individuos para tener acceso y en su caso solicitar la corrección de los mismos.

1.4.2. CONCEPTO DE SECRETO PROFESIONAL.

El secreto en general proviene de “la palabra latina *sertum* que significa lo oculto, lo ignorado, lo escondido, y es una derivación del verbo *secernere*, que significa agregar, separar, apartar”.¹²⁶

Por tanto, según el profesor Miguel Acosta Romero “el secreto profesional hace referencia a que por razón de sus actividades profesionales, existen personas que

¹²⁶ Acosta Romero, Miguel. *Nuevo derecho bancario*. 6ª edición. México. Editorial Porrúa. 1997. p. 336.

conocen hechos, circunstancias, datos o documentos que les confía su clientela”.¹²⁷

Sólo bastaría agregar que el secreto profesional deriva del derecho a la intimidad prescrito en los artículos 6 y 16 de la Constitución y de conformidad con diversos convenios internacionales celebrados y ratificados por nuestro país, mismo que establece el deber jurídico que tienen ciertos profesionistas de mantener en secreto o bajo reserva diversa información que sus clientes les han otorgado.

En efecto, al constituir los derechos fundamentales, derechos positivados a nivel interno en las normas supremas y que devienen de universales al otorgarse a todas las personas que se encuentran en un espacio geográfico determinado, éstos deben respetarse en forma horizontal y vertical, es decir, tales derechos deben ser oponibles tanto a los poderes públicos, como a los propios particulares.

Por lo cual profesionistas como abogados, médicos, psicólogo, compañías de seguros, instituciones financieras (personas jurídicas colectivas), entre otros, tienen el deber jurídico de mantener de forma confidencial cierta información de sus clientes, dado que dicha información repercute en su vida privada.

1.4.3. BASE LEGAL DEL SECRETO BANCARIO, FIDUCIARIO Y BURSÁTIL.

Siguiendo las ideas del profesor Acosta Romero, el primer texto que hace alusión al secreto bancario fue realizado en Francia mediante “una disposición administrativa del 2 de abril de 1639, relativa a la Bolsa de París, que establecía que los asuntos de la bolsa no sean conocidos más que por aquellos que negocian en la misma”.¹²⁸

En tanto, en el sistema jurídico mexicano la idea del secreto bancario fue establecida en la Ley General de Instituciones de Crédito en el año de 1897, cuyo artículo 115 “prohibió a los interventores (de la SHCP) inferirse en la

¹²⁷ Ídem.

¹²⁸ Ibídem, p. 335.

administración de los negocios de los bancos y comunicar a quien quiera que fuese, datos e informes relativos ellos”.¹²⁹

A más de cien años, el artículo 117 de la Ley de Instituciones de Crédito prescribe que ninguna de las instituciones de banca y crédito podrán dar noticias o información de los depósitos, operaciones o servicios, sino al depositante, deudor, titular, beneficiario, fideicomitente, fideicomisario, comitente o mandante, a sus representantes legales o quienes tengan otorgado poder para disponer de la cuenta o para intervenir en la operación o servicio.

Por lo cual, la ley en comento establece que en la protección del derecho a la privacidad de sus clientes y usuarios, las instituciones que prestan el servicio de banca y crédito no podrán dar información o documentación considerada como confidencial, tales como: depósitos bancarios de dinero, préstamos y créditos, bonos bancarios, expedición de tarjetas de crédito con base en contratos de apertura de crédito en cuenta corriente, servicios de cajas de seguridad, operaciones de fideicomiso a que se refiere la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, y llevar a cabo mandatos y comisiones, entre otros.

Asimismo, de conformidad con el artículo 192 de la Ley del Mercado de Valores, las casas de bolsa en ningún caso podrán dar noticias o información de las operaciones que realicen o servicios que proporcionen, sino a los titulares, comitentes, mandantes, fideicomitentes, fideicomisarios, beneficiarios, representantes legales de los anteriores o quienes tengan otorgado poder para disponer de la cuenta o para intervenir en la operación o servicio, con excepción a la solicitud de la autoridad judicial, en virtud de providencia dictada en juicio en que el titular sea parte o acusado y las autoridades hacendarias federales, por conducto de la Comisión Bancaria y de Valores para fines fiscales.

Además, el artículo 14 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información establece que se considerará como información reservada, la que por disposición expresa de una Ley así sea considerada, los secretos, comercial,

¹²⁹ *Ibíd.*, p. 336.

industrial, fiscal, bancario, fiduciario u otro considerado como tal por una disposición legal, entre otras.

En este sentido, de conformidad con el artículo 15 de la ley citada en el párrafo que antecede, la información reservada podrá permanecer con tal carácter hasta por un periodo de 12 años, cuya desclasificación se produce cuando se extingan las causas que dieron origen a su clasificación o cuando haya transcurrido el periodo de reserva.

1.4.4. CONCEPTOS.

El profesor Jesús de la Fuente sostiene que el secreto bancario “es el deber que tienen las instituciones de crédito, a través de sus órganos, funcionarios, empleados y personas en relación directa con dichas entidades, de observar reserva sobre las operaciones activas, pasivas y de servicios que celebran con el público”.¹³⁰

Similares consideraciones manifiesta Menéndez Romero aduciendo que el secreto bancario “es el deber de las instituciones de crédito de no facilitar noticia alguna sobre los fondos o valores que tengan en cuenta corriente, depósito o cualquier otro concepto ni de dar a conocer informaciones confidenciales que reciban de sus clientes o sobre sus clientes”.¹³¹

Asimismo, señala desde el punto de vista del cliente que el secreto bancario “implica la tutela legal del derecho a la reserva sobre las informaciones que están en poder de las entidades de intermediación financiera, en virtud del carácter privado entre ambos sujetos y de la actividad profesional de esta últimas”.¹³²

Ahora bien, siguiendo las ideas de Menéndez Romero, el secreto fiduciario “es el deber de secrecía que debe guardar la institución fiduciaria, en relación con el

¹³⁰ De la Fuente Rodríguez, Jesús. *Análisis y jurisprudencia de la ley de instituciones de crédito exposición de motivos, disposiciones de la SHCP, BANXICO, CNBV y ABM*. 2ª edición. México. Editorial Porrúa. 2003. p. 1134.

¹³¹ Menéndez Romero, Fernando. *Derecho bancario y bursátil*. México. IURE editores. 2006. p. 485.

¹³² Ídem.

encargo ordenado por el fideicomitente y la administración del patrimonio fideicomitado, del cual debe actuar como buen padre de familia, para alcanzar los fines lícitos del fideicomiso en beneficio del fideicomisario”.¹³³

Por último, el secreto bursátil “es el deber jurídico que tienen los intermediarios bursátiles (casas de bolsa y especialistas bursátiles), así como sus consejeros, funcionarios y empleados para guardar reserva o mantener oculta información generada con motivo de la relación contractual originada”.¹³⁴

En ese sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la tesis aislada 2a. LXIV/2008, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVIII, en el mes de mayo del año 2008, página 234, sostuvo lo siguiente:

“SECRETO FINANCIERO O BANCARIO. ES PARTE DEL DERECHO A LA VIDA PRIVADA DEL CLIENTE O DEUDOR Y, POR TANTO, ESTÁ PROTEGIDO POR LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA EN SU VERTIENTE DE DERECHO A LA PRIVACIDAD O INTIMIDAD. De los artículos 2o., 5o. y 20 de la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, en relación con el 117 de la Ley de Instituciones de Crédito, se advierte que el secreto financiero o bancario guarda relación con la vida privada de los gobernados, en su condición de clientes o deudores de las entidades bancarias, por lo que si bien no está consagrado como tal explícitamente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al estar referido a la historia crediticia de aquéllos, puede considerarse como una extensión del derecho fundamental a la vida privada de la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de los gobernados, protegido por el artículo 16, primer párrafo, constitucional.”

En relatadas consideraciones se concluye que el secreto bancario, fiduciario y bursátil, tiene como objeto ofrecer seguridad a los clientes de las instituciones de crédito, para que tengan la confianza de realizar operaciones, y tener una economía estable; empero, como finalidad está proteger el derecho fundamental de los gobernados a la intimidad, incluida la protección de datos personales, relativos al origen étnico o racial, características físicas, emocionales, afectivas familiares, domicilio, número telefónico, patrimonio, ideología, creencias o convicciones, secretos profesionales, entre otros.

¹³³ Ídem.

¹³⁴ Ídem.

1.4.5. PERSONAS OBLIGADAS A GUARDAR EL SECRETO FINANCIERO.

El profesor Jesús de la Fuente señala que las instituciones de crédito están obligadas a guardar el secreto bancario; no obstante, resulta evidente que tales entidades “recurren para realizar las operaciones convenidas a empleados y funcionarios que tienen que ser puestos al corriente de ciertos hechos que entran en el cuadro de la obligación de discreción”.¹³⁵

En efecto, los sujetos que tienen el deber jurídico de salvaguardar el secreto financiero son las instituciones de crédito (banca múltiple y de desarrollo); sin embargo, al constituir las mismas personas ficciones jurídicas creadas por “la técnica jurídica, en virtud de la cual se atribuye a algo, una naturaleza jurídica distinta de la que en rigor le corresponde, con el fin de obtener consecuencias de derecho que de otra manera no podrían alcanzar”¹³⁶, tales deberes recaen directamente en:

- I.- Los miembros del consejo de administración.
- II.- Servidores públicos encargados de prestar el servicio de banca y desarrollo.
- III.- Empleados.
- IV.- Comisarios.
- V.- Auditores
- VI.- Liquidadores.

Cabe destacar que el artículo 46 Bis 1 de la Ley de Instituciones de Crédito prescribe que las instituciones de crédito podrán pactar con terceros, incluyendo a otras instituciones de crédito o entidades financieras, la prestación de servicios necesarios para su operación, así como comisiones para realizar las operaciones

¹³⁵ De la Fuente Rodríguez, Jesús. *Op, cit.* p. 1135.

¹³⁶ Gutiérrez y González, Ernesto. *Derecho administrativo derecho administrativo a la mexicana*. 2ª edición. México, D.F. Editorial Porrúa. 2003. p. 148.

previstas en el artículo 46 de dicha ley. Por lo tanto, quienes presten tales servicios de igual forma tienen los deberes que implica del secreto financiero.

1.4.6. OPERACIONES QUE PROTEGE EL SECRETO FINANCIERO.

El secreto financiero protege las operaciones bancarias, fiduciarias y bursátiles, las cuales se definen a continuación:

Bancarias. El secreto bancario protege las operaciones activas, pasivas y de servicios practicadas por las instituciones de crédito (banca múltiple y de desarrollo).

Fiduciarias. El secreto fiduciario protege precisamente a la figura jurídica denominada fideicomiso, por medio de la cual un fideicomitente destina ciertos bienes a un fin lícito determinado, encomendando su realización a una institución fiduciaria, y designa un fideicomisario para recibir el provecho de esos bienes; surge el deber de las instituciones de banca y crédito (fiduciaria) de salvaguardar las operaciones financieras que al efecto realicen los sujetos del fideicomiso.

Bursátil. El secreto bursátil recae directamente en las casas de bolsa, mismas que tienen el deber jurídico de mantener bajo reserva las operaciones bursátiles que celebran con sus clientes.

Por consiguiente, se advierte claramente que el secreto financiero de conformidad con la legislación bancaria protege todas las operaciones que realizan las instituciones de crédito, ya sean activas, pasivas o de servicios. Pero además todos los documentos y datos personales que los clientes facilitan a las instituciones para la celebración de cualquier operación.

Efectivamente, al solicitar las instituciones de crédito una serie de documentos o información que son obligatorios a sus clientes para integrar los expedientes de crédito, previo a su otorgamiento, y que forman parte del expediente e historial crediticio de las personas, los cuales pueden contener información relativa a la vida privada, es que surge la necesidad del secreto financiero.

1.5. PERSONAS FACULTADAS PARA SOLICITAR DIRECTAMENTE INFORMES RESPECTO AL SECRETO FINANCIERO.

Siguiendo con las ideas de Menéndez Romero, las personas facultadas para solicitar directamente informes respecto el secreto bancario son: a) depositante, b) deudor, c) titular, d) beneficiario, e) fideicomitente, f) fideicomisario, g) comitente, h) mandante, i) representantes legales, y j) apoderados.

En el secreto fiduciario son: a) fideicomitente, b) fideicomisario, c) comitente, d) mandante, y e) representante legal.

En el secreto bursátil, las personas facultadas son: a) titulares, b) comitentes, c) mandantes, d) fideicomitentes, e) fideicomisarios, f) beneficiarios, g) representantes legales, y h) apoderados.¹³⁷

Acosta Romero sostiene que las personas que tienen derecho a solicitar informes directamente a las instituciones son las siguientes:

a) Aquellas que intervienen directamente en las operaciones que pueden ser:

1. Los depositantes.

2. Quienes celebran la operación, aunque ésta no sea de depósito, ya que pueden ser deudores de la institución.

b) En cuentas mancomunadas o solidarias, tendrán derecho aquellas personas que aparezcan en tales cuentas con ese carácter.

c) Los apoderados de las personas antes citadas, siempre que tengan poder general o especial.

d) Personas autorizadas para disponer de la cuenta.¹³⁸

¹³⁷ Menéndez Romero, Fernando. *Op, cit.* pp. 487 y 488.

¹³⁸ Acosta Romero, Miguel. *Op, cit.* p. 350.

1.5.1 AUTORIDADES FACULTADAS PARA SOLICITAR DIRECTAMENTE INFORMES RESPECTO DEL SECRETO FINANCIERO.

El secreto financiero, que emana del derecho a la intimidad y seguridad jurídica con el que todo gobernado cuenta, tiene sus limitaciones al efecto de que tanto algunos particulares como el propio Estado conozcan de la información de las operaciones que realizan las instituciones de crédito, ya sean activas, pasivas o de servicios. Pero además todos los documentos y datos personales que los clientes facilitan a las instituciones para la celebración de cualquier operación. En ese sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la tesis aislada 2a. LXX/2008, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVIII, en el mes de agosto del año 2008, sostuvo lo siguiente:

“SECRETO FINANCIERO O BANCARIO. COMO DERECHO A LA PRIVACIDAD ESTÁ PROTEGIDO POR EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, PERO CON LAS LIMITACIONES DERIVADAS DE LA NECESIDAD DE SALVAGUARDAR OTROS BIENES O DERECHOS QUE LA MISMA CONSTITUCIÓN ESTABLECE. Las garantías individuales encuentran sus límites en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de modo directo y de manera indirecta o mediata en la legislación ordinaria, por la necesidad de preservar otros derechos o bienes protegidos constitucionalmente. De acuerdo con ello, si bien el secreto financiero o bancario está protegido por la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16, primer párrafo, de la Carta Magna, en su vertiente de derecho a la privacidad o intimidad, se encuentra delimitado por la protección que debe darse a otros bienes o derechos constitucionalmente resguardados, como es el de los bancos o instituciones de crédito, de los usuarios o de las sociedades de información, a tener conocimiento del historial crediticio de sus clientes o deudores a fin de realizar las operaciones propias de su objeto.

Por tanto, las autoridades tienen la facultad para solicitar directamente o por medio de otro órgano del Estado información de las operaciones que realizan las instituciones de crédito, ya sean activas, pasivas o de servicios. Así como los documentos y datos personales que los clientes facilitan a las instituciones para la celebración de cualquier otra operación.

Es decir, tal solicitud puede ser directa o indirecta, siendo que las autoridades que pueden hacerlo de forma directa son:

a) Comisión Nacional Bancaria y de Valores;

b) Autoridades judiciales; y la

c) CONDUSEF.

Mientras que las autoridades que deben solicitar información a través de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con autonomía técnica y facultades ejecutivas son:

a) El Procurador General de la República;

b) Los procuradores o subprocuradores generales de justicia;

c) El Procurador General de Justicia Militar (delitos militares);

d) Las autoridades hacendarias federales, para fines fiscales;

e) La Secretaria de Hacienda y Crédito Público;

f) El Tesorero de la Federación;

g) La Auditoria Superior de la Federación;

h) La Secretaria de la Función Pública; y

i) El Instituto Federal Electoral.

No obstante, la legislación en materia financiera, así como las prescripciones de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información, pero sobre todo el derecho fundamental de la intimidad y protección de datos personales, nuestro Congreso General, en los meses de noviembre y diciembre del año 2009 en el estudio del paquete fiscal de 2010, decidió modificar lo establecido en el artículo 32-B. del Código Fiscal de la Federación, otorgándole plenas facultades al Servicio de Administración Tributaria (SAT) para solicitar directamente a las entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, la

información de los depósitos, servicios, fideicomisos o cualquier tipo de operaciones que soliciten.

En efecto, en el Diario Oficial de la Federación, el lunes 7 de diciembre de 2009, se publicó lo siguiente:

“DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el 1 de abril de 1995.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Presidencia de la República. FELIPE DE JESÚS CALDERÓN HINOJOSA, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed: Que el Honorable Congreso de la Unión, se ha servido dirigirme el siguiente DECRETO: "EL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, DECRETA:

SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LAS LEYES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO Y DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y DEL DECRETO POR EL QUE SE ESTABLECEN LAS OBLIGACIONES QUE PODRÁN DENOMINARSE EN UNIDADES DE INVERSIÓN; Y REFORMA Y ADICIONA DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1 DE ABRIL DE 1995.

(...)

Artículo 32-B. Las entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo tendrán las obligaciones siguientes:

.....
IV. Proporcionar directamente o por conducto de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro o de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, según corresponda, la información de los depósitos, servicios, fideicomisos o cualquier tipo de operaciones, que soliciten las autoridades fiscales a través del mismo conducto.

Para efectos del párrafo anterior, el Servicio de Administración Tributaria podrá solicitar directamente a las entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, la información mencionada en dicho párrafo cuando la petición que formule derive del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refieren los artículos 22 y 42 de este Código, en relación con el cobro de créditos fiscales firmes o del procedimiento administrativo de ejecución.

(...)¹³⁹

¹³⁹Cámara de Diputados.<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>.Última consulta 29 de diciembre de 2009.

De lo citado anteriormente se advierte nítidamente que no obstante la legislación en materia financiera, así como las prescripciones de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información, pero sobre todo el derecho fundamental de la intimidad y protección de datos personales, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, las autoridades judiciales y la CONDUSEF no son las únicas autoridades facultadas para solicitar directamente a las entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, la información de depósitos, servicios, fideicomisos o cualquier tipo de operaciones, sino que además se le dotó de plenas facultades al Servicio de Administración Tributaria, con el efecto de quitar el obstáculo de la comisión antes comentada.

Lo anterior es parte de una reforma fiscal para el año 2010 realizada al vapor como sucede en nuestro país, donde los legisladores nunca miran hacia el futuro, sino que por el contrario sólo intentan tapar los huecos tributarios con simples parches legales, sin observar las causas reales de la evasión y elusión fiscal.

Además, no debe perderse de vista que la citada reforma al secreto financiero fue una orden por parte del secretario general de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), José Ángel Gurría, quien en el mes de septiembre de 2009 manifestó ante el ex Secretario de Hacienda y Crédito Público, Agustín Carstens, que el secreto bancario ya no debería ser obstáculo para luchar contra los evasores fiscales.

En efecto, el secretario general de la OCDE sostuvo que al desaparecer el secreto bancario en el sentido de usar la confidencialidad de la información financiera, se evitaría la evasión fiscal; lo anterior como parte de la lucha contra la evasión fiscal en todo el mundo y sin ninguna tolerancia.

Luego se advierte claramente que debe existir un control ante todos estos instrumentos jurídicos que contravienen los derechos fundamentales, pero concretamente el derecho a la intimidad, dado que si bien es cierto que el secreto financiero ha servido a los grandes evasores de impuestos para burlar su obligación de contribuir al gasto público o incluso esconder operaciones

fraudulentas, no debe dejar de observarse que la dignidad del ser humano es inviolable y su respeto y protección son exigibles a todos los poderes públicos estatales e internacionales. Máxime que tampoco puede ser violado en su contenido esencial, ya que ni siquiera el interés general puede justificar la intervención en el ámbito de configuración de la vida privada, y que se encuentra protegido en forma absoluta.

A mayor abundamiento, cabe señalar que los delitos como lo son evasión, fraude y lavado de dinero tienen otros trasfondos como corrupción, narcotráfico, extorsión, secuestro, etc., que emanan de problemas de la sociedad derivados de la injusticia social, los cuales deben atacarse por diversos medios, incluso preventivos, y no sólo con intromisiones arbitrarias de las autoridades hacendarias.

CAPÍTULO III

LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS EN MATERIA TRIBUTARIA Y EL CONTROL DE SU CONSTITUCIONALIDAD EN MÉXICO.

1. LOS TRATADOS.

1.1. CONCEPTO.

De conformidad con el artículo 2, inciso a primer párrafo de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, un tratado es un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.

Cesar Sepúlveda sostiene que se pueden definir a los tratados “en sentido amplio, como los acuerdos entre dos o más Estados soberanos para crear, para modificar o para extinguir una relación jurídica entre ellos”.¹⁴⁰

Modesto Seara Vázquez considera que: “Tratado es todo acuerdo concluido entre dos o más sujetos de Derecho Internacional”.¹⁴¹

Fernando M. Mariño Menéndez aduce que “un tratado internacional celebrado por Estados posee naturaleza de acto jurídico con valor simultáneo en el Derecho Interno de los Estados parte y en el Derecho Internacional”.¹⁴²

Por su parte, el jurista Hans Kelsen indica que “un tratado es un acuerdo concertado normalmente por dos o más Estados conforme al Derecho Internacional general”.¹⁴³ Asimismo, considera que excepcionalmente algunas comunidades que no tienen la cualidad de Estado, tales como la iglesia Católica

¹⁴⁰ Sepúlveda, Cesar. *Derecho Internacional*. 13ª edición. México. Editorial Porrúa. 1983. p. 120.

¹⁴¹ Seara Vázquez, Modesto. *Derecho internacional público*. 21ª edición. México. Editorial Porrúa. 2004. p. 59.

¹⁴² Mariño Menéndez, Fernando. *Derecho internacional público, parte general*. 4ª edición. Madrid. Editorial Trota. 2005. p. 285.

¹⁴³ Kelsen, Hans. *Principios de derecho internacional público*. Traducción de Hugo caminos y Ernesto C. Hermida. Editorial El ateneo. Buenos Aires. 1965. p. 275.

Romana, así como Entidades Federativas pertenecientes a un Estado Federal, pueden celebrar acuerdos internacionales.

No obstante, tales conceptos resultan insuficientes para definir a los tratados, toda vez que en algunos se olvida mencionar que no sólo los Estados son sujetos facultados para celebrar tratados, y en otros se omite precisar las consecuencias jurídicas de los mismos. Es por ello que el profesor Carlos Arellano García considera que “el tratado internacional es el acto jurídico regido por el Derecho Internacional que entraña el acuerdo de voluntades entre dos o más sujetos de la comunidad internacional, principalmente Estados, con la intención lícita de crear, transmitir, modificar, extinguir, conservar, aclarar, certificar, detallar, etcétera, derechos y obligaciones”.¹⁴⁴

Sostiene que lo anterior es así, en razón de que:

- a) Los tratados pertenecen al género de actos jurídicos.
- b) Los tratados se rigen bajo lo establecido en el ámbito del Derecho Internacional.
- c) Los tratados son celebrados por sujetos de la comunidad internacional y no solamente por los Estados; empero, a diferencia de lo propuesto por Kelsen, las Entidades Federativas no tienen la facultad de celebrar tratados, en virtud de que existe una sola personalidad jurídica internacional en un Estado, misma que se le atribuye a la Federación.
- d) El objeto de los tratados, al constituir un acto jurídico debe ser lícito.
- e) Dada la naturaleza de acto jurídico de los tratados, los mismos tienen como resultado o consecuencia jurídica crear, transmitir, modificar, extinguir, conservar, aclarar, certificar, detallar derechos y deberes jurídicos.¹⁴⁵

¹⁴⁴ Arellano García, Carlos. *Primer curso de derecho internacional público*. 7^a edición. México. Editorial Porrúa. 2009. p. 632.

¹⁴⁵ Ídem.

En relatadas consideraciones el concepto aportado por el profesor Carlos Arellano García resulta el más amplio para definir los alcances y la naturaleza de los tratados; sin embargo, no debe perderse de vista que al indicar tratado internacional, tal connotación deviene redundante, en razón de que todos los tratados son internacionales.

En efecto, al ser el tratado un acto jurídico regido por el Derecho Internacional que entraña el acuerdo de voluntades entre dos o más sujetos de la comunidad internacional, principalmente Estados, para crear, transmitir, modificar, extinguir derechos y deberes jurídicos, resulta ocioso indicar que es internacional, dado que si el mismo emanara de prescripciones domésticas, tal acto jurídico podría denominarse contrato o convenio de conformidad con lo establecido en los artículos 1792 y 1793 del Código Civil Federal vigente en nuestro país.

Por último, no debe perderse de vista que los tratados y las convenciones son sinónimos, cuya distinción “ni si quiera puede alegarse la pretendida diferencia de que las convenciones son tratados multilaterales, porque la práctica no ha sido definida en este sentido”¹⁴⁶. Razón por la cual el jurista Hans Kelsen aduce que “algunas veces el tratado se llama acuerdo internacional, convención, protocolo, acta, declaración, etcétera”.¹⁴⁷

1.1.1. CLASIFICACIÓN DE LOS TRATADOS.

Los tratados, siguiendo las ideas del profesor Carlos Arellano García, pueden clasificarse de la siguiente forma: a) número de altas partes contratantes; b) por la materia que regula; c) carácter normativo; d) de la futura adhesión; e) duración; f) permisión o rechazo de reservas; g) punto de vista de la ratificación; y h) alcance subjetivo.

a) Número de altas partes contratantes. Los tratados pueden ser celebrados por dos o más sujetos del Derecho Internacional, en el primer caso se les denomina

¹⁴⁶ Sepúlveda, Cesar. *Op, cit.* p. 120.

¹⁴⁷ Kelsen, Hans. *Op, cit.* p. 272.

bilaterales, en el segundo multilaterales o plurilaterales, dado que intervienen más de dos partes.

b) Por la materia que regulan. Al existir en la época contemporánea el fenómeno denominado globalización, así como un avance ejemplar de la tecnología, los Estados se ven obligados a interactuar en la comunidad internacional evitando su aislamiento. Por tanto, surge la necesidad de los mismos, así como de los diversos organismos internacionales de celebrar todo tipo de tratados, ya sean económicos, comerciales, administrativos, políticos, militares, de alianza, culturales, tecnológicos, entre otros, conforme a las necesidades que surgen día con día.

c) Carácter normativo. Se pueden clasificar de la siguiente forma bipartita:

I. Tratados-contrato. Con la intención lícita de crear, transmitir, modificar, extinguir derechos y deberes en forma individualizada entre los sujetos contratantes (Estados y organismos internacionales)

II.- Tratados-leyes. Por medio de los cuales se prescriben normas jurídicas generales para los Estados.

d) De la futura adhesión. Conforme a esta clasificación los tratados pueden ser abiertos o cerrados, los primeros permiten adhesiones futuras de otros Estados a lo establecido en el tratado al que se adhiere, ya sea por medio del consentimiento tácito o expreso. A su vez, los tratados cerrados no permiten la adhesión futura de otros Estados referente a los derechos y deberes jurídicos de lo prescrito en determinados acuerdos internacionales.

e) Duración. Los tratados, desde el punto de vista de su permanencia en el tiempo, pueden dividirse en transitorios y permanentes. Los primeros se establecen con una duración temporal, que tiene como finalidad resolver una situación momentánea; los permanentes se rigen indefinidamente.

f) Permisi3n o rechazo de reservas. Desde este punto de vista los tratados pueden estipular, previo a su celebraci3n, si los sujetos facultados para suscribirlos pueden realizar reservas en cuanto al contenido, alcance, consecuencias jur3dicas e interpretaci3n del tratado. Por tanto, los que permiten hacer dichas reservas se les denominan flexibles, en oposici3n a los estrictos, los cuales no lo admiten.

g) Desde el punto de vista de la ratificaci3n. Los tratados pueden obligar a las partes contratantes, aun y cuando no se haya ratificado el tratado en cuesti3n por alg3n 3rgano del Estado que se compromete, siendo que tales actos jur3dicos “en la pr3ctica internacional son “denominados “acuerdos ejecutivos” que no se someten a ratificaci3n”.¹⁴⁸

h) Los tratados pueden clasificarse conforme a sus alcances subjetivos de la siguiente forma:

I.- Limitados. Los tratados s3lo establecen derechos y deberes jur3dicos para los Estados y organismos contratantes.

II. Amplios. Los tratados prescriben derechos y deberes para los gobernados de los Estados suscriptores, para las Entidades Federativas, organismos internos o incluso para terceros Estados.

1.1.2. PRINCIPIOS DE LOS TRATADOS.

Los tratados est3n fundados en varios principios que a continuaci3n se detallan; sin embargo, cabe destacar que de igual forma el Derecho Internacional tiene como fuente formal a los principios generales del derecho, que conforme a la ideas del profesor Carlos Arellano Garc3a son conceptos jur3dicos fundamentales, “que por su validez universal se preservan a trav3s del tiempo y del espacio y, por lo tanto, constituyen una fuente formal desde el momento que sirven de base en la creaci3n de normas jur3dicas”.¹⁴⁹

¹⁴⁸ Arellano Garc3a, Carlos. *Op, cit.* p. 640.

¹⁴⁹ *Ib3dem*, p. 193.

Por lo tanto, en la celebración de los tratados, si bien es cierto que los Estados y organismos internacionales deben observar los principios arraigados en el plano internacional; no deben dejar de advertir los principios generales del derecho. Lo anterior es así en razón de que pueden existir tantos sistemas jurídicos como países hay en el mundo; empero, los problemas y conceptos jurídicos fundamentales suelen ser los mismos.

Principios:

a) *Pacta sunt servanda*. Tal principio suele ser el más relevante en el plano internacional, “de origen consuetudinario, recogido por la Convención de Viena de 1969 en su artículo 26, afirma la obligatoriedad de los tratados, respecto a las partes, añadiendo, además la necesidad de su cumplimiento de acuerdo con la buena fe”.¹⁵⁰

b) *Res inter alios acta*. Principio que determina que los tratados sólo crean deberes entre las partes y no pueden, en principio, obligar a sujetos que no han participado en él. “Pero tampoco puede anunciarse en modo absoluto, y en algunos casos, un tratado crea derechos y obligaciones respecto de terceros”.¹⁵¹

c) *Ex consensu advenit vinculum*. Al ser el consentimiento la base de la obligación jurídica en el Derecho Internacional, dado que no existe un órgano creador de normas jurídicas al igual que en el derecho interno, los Estados y organismos internacionales en un plano de igualdad auto regulan su actuación internacional.

d) *Jus cogens*. Principio establecido por medio de una fuente formal del Derecho Internacional como lo es la Convención de Viena de 1969, por medio de la cual se establece en su artículo 53 que “es nulo todo tratado que en el momento de su celebración esté en oposición con una norma imperativa de Derecho Internacional general.”

¹⁵⁰ Seara Vázquez, Modesto. *Op, cit.* p. 61.

¹⁵¹ Ídem.

e) *Rebus sic standibus*. El significado de dicha frase latina, tal y como lo indica el aludido profesor Arellano García, hace referencia a las palabras “rebús” que significa “cosas”; “sic” alude al vocablo “así” y “standibus” significa “permanezcan”; por tanto *rebus sic standibus* quiere decir mientras las cosas así permanezcan.¹⁵²

Luego los tratados deben cumplirse y acatarse mientras las cosas así permanezcan, cuestión que se opone al principio aludido “*pacta sunt servanda*”, por medio del cual se afirma la obligatoriedad de los tratados respecto a las partes, añadiendo, además la necesidad de su cumplimiento de buena fe, en virtud de que conforme al principio de *rebus sic standibus*, los acuerdos se pueden desacatar por el nacimiento de nuevas condiciones o circunstancias.

1.1.3. NEGOCIACIÓN Y CONCLUSIÓN DE LOS TRATADOS.

Fernando Mariño Menéndez indica que la celebración de los tratados está compuesta por una fase inicial que comprende la negociación, adopción y autenticación del texto, así como la firma del tratado que no manifiesta el consentimiento en obligarse por el mismo. Y la “fase final que consiste en la manifestación del consentimiento en obligarse por un tratado”.¹⁵³

1.1.3.1. FASE INICIAL.

a) Negociación. La negociación está integrada por el conjunto de actos, eventos, conferencias, reuniones encaminadas a la discusión y el análisis por parte de los representantes de los diversos Estados y organismos internacionales para la celebración de un tratado.

Las negociaciones en tratados bilaterales en su mayoría se realizan por la vía diplomática ordinaria, correspondiendo la iniciativa a cualquier Estado o grupo de Estados interesados; mientras que los acuerdos multilaterales, dado que participan tres o más entes internacionales, se realizan a través de conferencias o reuniones en foros de organismos internacionales.

¹⁵² Arellano García, Carlos. *Op, cit.* p. 693.

¹⁵³ Mariño Menéndez, Fernando. *Op, cit.* pp. 301 y 305.

b) Adopción del texto. Es el acto “por medio del cual quedan fijados contenidos y forma del tratado”.¹⁵⁴ En esta fase se materializan las negociaciones y el análisis por parte de los representantes de los Estados y organismos internacionales, por lo cual se determina un texto congruente con las negociaciones y los razonamientos previos.

Al respecto, el artículo 9 de la Convención de Viena de 1969 establece lo siguiente:

“Artículo 9. Adopción del texto.

1. La adopción del texto de un tratado se efectuará por consentimiento de todos los Estados participantes en su elaboración, salvo lo dispuesto en el párrafo 2.

2. La adopción del texto de un tratado en una conferencia internacional se efectuará por mayoría de dos tercios de los Estados presentes y votantes, a menos que esos Estados decidan por igual mayoría aplicar una regla diferente.”

c) Autenticación del texto, conforme al artículo 10 de la Convención antes aludida, el texto de un tratado quedará establecido como auténtico y definitivo en los siguientes casos:

I. Mediante el procedimiento que se prescriba en él o que convengan los Estados que hayan participado en su elaboración; o

II. A falta de tal procedimiento, mediante la firma, la firma "ad referéndum" o la rúbrica puesta por los representantes de esos Estados en el texto del tratado o en el acta final de la conferencia en la que figure el texto.

Entonces se advierte que la autenticación del texto está estrechamente relacionada con la firma de los representantes legales de los Estados y organismos internacionales, dado que con esta se afirma el consentimiento respecto a lo establecido en el texto del tratado.

d) Firma del tratado. Como se señaló anteriormente, la firma establece el consentimiento expreso de las partes, relativo al texto del tratado; sin embargo, tal

¹⁵⁴ *Ibidem*, p. 302.

y como lo manifiesta Fernando Mariño Menéndez, dicha rúbrica “no manifiesta el consentimiento definitivo, pero le prepara el camino a los procedimientos de manifestación formal del consentimiento que sean aplicables. La apertura a la firma favorece la consolidación del instrumento y lo deja abierto en muchas ocasiones a círculos de sujetos negociadores del texto”.¹⁵⁵

1.1.3.2. FASE FINAL.

La fase final de un tratado consiste en la manifestación del consentimiento de los Estados u organismos internacionales de obligarse, es decir, la ratificación de los derechos y deberes establecidos. En este sentido, “el vocablo ratificación proviene del latín: ‘ratus’, que significa ‘confirmado’ y ‘facere’, ‘hacer’; es decir, ratificar es aprobar o confirmar actos, palabras o escritos dándolos por valederos o ciertos”.¹⁵⁶

Al respecto, el artículo 14 de la Convención de Viena de 1969 establece que la aceptación o la aprobación de un tratado se manifestarán mediante la ratificación en los siguientes casos:

- a) Cuando el tratado disponga que tal consentimiento debe manifestarse mediante la ratificación;
- b) Cuando conste de otro modo que los Estados negociadores han convenido que se exija la ratificación;
- c) Cuando el representante del Estado haya firmado el tratado a reserva de ratificación; o
- d) Cuando la intención del Estado de firmar el tratado a reserva de ratificación se desprenda de los plenos poderes de su representante o se haya manifestado durante la negociación.

¹⁵⁵ *Ibidem*, p. 304.

¹⁵⁶ Arellano García, Carlos. *Op, cit.* p. 669.

Asimismo, establece que el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado se manifestará mediante la aceptación o la aprobación en condiciones semejantes a las que rigen para la ratificación.

Luego, la ratificación de un tratado para confirmar el consentimiento de un Estado es independiente de las prescripciones jurídicas internas del mismo, que al respecto exijan o no la revisión y/o control de algún órgano constituido, antes de que el órgano facultado de un Estado firme el correspondiente instrumento de ratificación.

1.1.4. ADHESIÓN.

El jurista Cesar Sepúlveda sostiene que la accesión y adhesión guardan cierta similitud; sin embargo, son conceptos diferentes, dado que mientras en la accesión “significa que un tercer Estado se agrega a petición propia a un tratado ya en vigor entre otros Estados, para convertirse en parte de los derechos y deberes concomitantes”¹⁵⁷; en el acto de adhesión si bien de igual forma se incorpora un Estado a lo prescrito en un tratado, en este se pueden formular reservas, “y así se pacta solo parcialmente”.¹⁵⁸

No obstante, el profesor Carlos Arellano García siguiendo las ideas de Charles Rousseau, manifiesta que la adhesión es un fenómeno unitario sinónimo de la accesión, el cual se puede definir como la “manifestación de la voluntad de un Estado tercero, no celebrante original de un tratado internacional, por el que se somete a lo establecido en el tratado internacional celebrado entre otros sujetos de la comunidad internacional”.¹⁵⁹

Por lo cual se advierte que la adhesión o accesión consiste en la declaración de un Estado para tener los mismos derechos y deberes establecidos previamente en un tratado celebrado entre dos o más sujetos del Derecho Internacional; empero, tal declaración no es unilateral, dado que en el tratado los propios sujetos que lo

¹⁵⁷ Sepúlveda, Cesar. *Op, cit.* p. 132.

¹⁵⁸ Ídem.

¹⁵⁹ Arellano García, Carlos. *Op, cit.* p. 690.

celebran pueden manifestar según su voluntad e interés, sí al efecto otro sujeto puede adherirse a su acuerdo de voluntades.

1.1.5. RESERVAS.

“Las reservas es el acto jurídico unilateral por el cual un Estado parte de un tratado declara que rechaza la aplicación de ciertas disposiciones, o que les atribuye determinado sentido”.¹⁶⁰

Cesar Sepúlveda aduce que las reservas que al efecto realice un Estado respecto del contenido de algún tratado pueden ser encaminadas a no quedar obligado por determinada disposición. Pero además, un Estado puede “manifestar que el tratado, para él, tiene tal o cual interpretación y en este caso recibe el nombre de “declaración interpretativa” por más que la esencia es la misma, pues el Estado queda obligado en los límites de su interpretación”.¹⁶¹

Asimismo, el profesor Carlos Arellano García sostiene que las reservas en los tratados “constituyen una institución jurídica mediante la cual, uno varios de los Estados suscriptores de un tratado internacional, expresan su voluntad en el sentido de excluir cierta disposición de un tratado internacional, o interpretar en cierto sentido algo de lo preceptuado en el tratado o de limitar o ampliar el alcance del tratado internacional”.¹⁶²

En tales consideraciones podemos concluir que las reservas son actos unilaterales de los Estados, cuyo objeto estriba en limitar o interpretar lo prescrito en los tratados que al efecto suscriben los Estados, con la finalidad de que los tratados no sean contrarios a las prescripciones normativas del orden jurídico interno, o bien sus propios intereses.

En este sentido, el artículo 19 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 establece que un Estado podrá formular una reserva en el

¹⁶⁰ Seara Vázquez, Modesto. *Op, cit.* p. 211.

¹⁶¹ Sepúlveda, Cesar. *Op, cit.* p. 132.

¹⁶² Arellano García, Carlos. *Op, cit.* p. 666.

momento de firmar, ratificar, aceptar o aprobar un tratado o de adherirse al mismo, salvo las siguientes excepciones:

- a) Que la reserva esté prohibida por el tratado;
- b) Que el tratado disponga que únicamente pueden hacerse determinadas reservas, entre las cuales no figure la reserva de que se trate; o
- c) Que, en los casos no previstos en los apartados a) y b), la reserva sea incompatible con el objeto y el fin del tratado.

1.1.6. Registro.

El artículo 18 del pacto de la Sociedad de Naciones establece lo siguiente:

“Todo tratado o compromiso internacional celebrado en lo futuro por un miembro de la sociedad deberá ser inmediatamente registrado por la secretaría y publicado por ella a la brevedad posible. Ninguno de esos tratados o compromisos internacionales será obligatorio antes de haber sido registrado.”

Del precepto anteriormente citado se advierte que todos los tratados, acuerdos, pactos, compromisos o bien como se le quiera llamar a la manifestación de voluntades de dos o más sujetos de la comunidad internacional, principalmente Estados (miembros de la Sociedad de Naciones) que tengan como objeto crear, transmitir, modificar, extinguir derechos y deberes jurídicos, deben ser registrados ante la Secretaría de la Sociedad de Naciones. Asimismo, se observa que en caso de omisión al registro del tratado ante el órgano antes aludido, tiene como consecuencia la falta de sus efectos jurídicos.

En este sentido sostiene Charles Rousseau, citado por el profesor Arellano García, que la finalidad de establecer el deber de los sujetos del Derecho Internacional de registrar los acuerdos internacionales es “asegurar la publicidad de los tratados, facilitando así, la intervención de la opinión pública en las negociaciones diplomáticas y eliminando la práctica de los tratados secretos (principio de la diplomacia abierta)”¹⁶³.

¹⁶³ Cfr. *Ibíd.*, p. 676.

1.1.7. EFECTOS.

Al constituir un acto jurídico un tratado, cuya esencia es la manifestación de la voluntad entre dos o más sujetos de la comunidad internacional, con el objeto de crear, transmitir, modificar, extinguir, derechos y deberes jurídicos, sus efectos se constriñen precisamente en la imposición de deberes y el otorgamiento de derechos entre los sujetos contratantes.

Sin embargo, no debe de perderse de vista que existen “un grupo de tratados que por virtud de un cierto mecanismo genera efectos con respecto a terceros ajenos, pero aquí se busca precisamente ampliar los efectos de una manera jurídica. Tales son los pactos de comercio en los que aparece la cláusula de la nación más favorecida.”¹⁶⁴ Aunque cabe precisar que, de conformidad con el artículo 34 de la Convención de Viena de 1969, un tratado no crea obligaciones ni derechos para un tercer Estado sin su consentimiento.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 24 de la Convención referida en el párrafo que antecede, un tratado entrará en vigor de la forma y en la fecha que en él se disponga o acuerden los Estados negociadores; empero, ante ausencia del acuerdo sobre la entrada en vigor de un tratado, el mismo surgirá a la vida jurídica tan pronto como haya constancia del consentimiento de todos los Estados negociadores en obligarse por el mismo.

Asimismo, prescribe que cuando el Estado haga constar en una fecha posterior a la entrada en vigor de un tratado su voluntad de obligarse, éste entrará en vigor con relación a ese Estado en dicha fecha, salvo que el tratado disponga otra cosa.

Por último, las disposiciones de un tratado que regulen la autenticidad de su texto, la constancia del consentimiento de los Estados en obligarse por el tratado, la manera o la fecha de su entrada en vigor, las reservas las funciones del depositario y otras cuestiones que se susciten necesariamente antes de la entrada en vigor del tratado, se aplicarán desde el momento de la adopción de su texto.

¹⁶⁴ Sepúlveda, Cesar. *Op, cit.* p. 136.

Para el supuesto de que un tratado tenga como destinatarios a los gobernados de los Estados suscriptores, existen dos tipos de sistemas, los cuales son:

a) Que aun firmado y ratificado un tratado, el mismo no tiene por sí solo la fuerza jurídica para establecer derechos y deberes a los gobernados, sino hasta que una ley interna dirigida a los particulares así lo prescriba.

b) Que desde el momento en que se obliga el Estado, a través de un tratado, con otro sujeto o grupo de sujetos del Derecho Internacional, el mismo impone deberes y otorga derechos tanto a los gobernados como a las autoridades estatales.

Sin embargo, el profesor Arellano García sostiene que existe un “tercer sistema en el que, ni el tratado requiere una ley posterior para obligar a los particulares, ni obliga a los particulares al mismo tiempo que al Estado. En este tercer sistema el tratado obliga a partir de su publicación interna”.¹⁶⁵

1.2. PROCEDIMIENTO PARA LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS EN MÉXICO REGLAS CONSTITUCIONALES.

Los artículos 15, 117 fracción I; 76 fracción I; 89 fracción X y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prescriben esencialmente las reglas constitucionales para la celebración de cualquier tratado, incluyendo los convenios para evitar la doble tributación internacional.

En este sentido, el artículo 89 de la Constitución establece las diversas facultades de ejercicio obligatorio del Ejecutivo Federal, entre las cuales se encuentran de conformidad con la fracción X de dicho precepto constitucional, la de dirigir la política exterior y celebrar tratados, así como la terminación, denuncia, suspensión, modificación, enmendación, reservas y declaraciones interpretativas sobre los mismos, pero con la aprobación del Senado. Por lo que de la facultad en comento se advierten los siguientes aspectos:

¹⁶⁵ Arellano García, Carlos. *Op, cit.* p. 685.

- a) El Ejecutivo Federal es quien representa al ente denominado Estados Unidos Mexicanos, en la celebración de los tratados.
- b) Para que un tratado tenga todos sus efectos jurídicos, el Senado de la República lo debe aprobar.
- c) Tal precepto fue reformado por el constituyente de 1917, en virtud de que la Constitución del año 1857 prescribía que la facultad de aprobar los tratados recaía en el Congreso General.
- d) El Ejecutivo Federal, al dirigir la política exterior y por lo tanto celebrar tratados, debe observar los principios generales del derecho.

A su vez, el artículo 76, fracción I de la Constitución, establece la facultad exclusiva del Senado de la República para aprobar los tratados y las convenciones diplomáticas que suscriba el Ejecutivo Federal, así como su decisión de terminar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos. Por tanto, en dicha prescripción constitucional se observan los siguientes aspectos:

- a) El único órgano perteneciente al Congreso General, con la facultad de aprobar los tratados suscritos por el titular del Ejecutivo es el Senado de la República. Tal facultad exclusiva de conformidad con el jurista Tena Ramírez citado por Cesar Sepúlveda “fue tomada de la Constitución Norteamericana, en la que el Presidente tiene la atribución, con el Consejo y el consentimiento del Senado (*advice and consent*) de celebrar tratados”.¹⁶⁶
- b) La voluntad del Estado mexicano para crear, transmitir, modificar, extinguir derechos y deberes jurídicos en el ámbito internacional, se integra por el consentimiento del titular del Ejecutivo Federal y el Senado de la República.

¹⁶⁶ Sepúlveda, Cesar. *Op, cit.* p. 130.

c) El Senado de la República tiene la facultad de terminar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los tratados.

d) La aprobación del Senado de la República confirma lo suscrito por el titular del Ejecutivo Federal.

Asimismo, los artículos 117, fracción I, 15 de la Constitución prescriben respectivamente, la prohibición de celebrar tratados por parte de las Entidades Federativas, así como celebrar convenios internacionales por parte del Estado mexicano, en virtud de los cuales se quebranten derechos fundamentales de los gobernados.

1.2.1. JERARQUÍA DE LOS TRATADOS EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO.

El artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece lo siguiente:

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

Del citado precepto constitucional se advierte lo siguiente:

a) En el nivel más alto del orden jurídico mexicano se encuentran la Constitución, las leyes del Congreso de la Unión y los tratados que estén de acuerdo con la misma.

b) En razón de que los tratados que al efecto suscribe el Ejecutivo Federal y aprueba el Senado de la República deben celebrarse conforme a lo prescrito en la

Constitución. Entonces “a contrario sensu, si los tratados internacionales no están de acuerdo con la Constitución no serán ley suprema de toda la Unión”.¹⁶⁷

c) Los tratados forman parte del sistema jurídico mexicano, los cuales se encuentran jerárquicamente por encima de las normas jurídicas generales, impersonales y abstractas establecidas por las Entidades Federativas.

d) Los jueces de las Entidades Federativas deben observar lo prescrito en la Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las normas jurídicas generales, impersonales y abstractas de cada entidad federativa.

No obstante, no debe perderse de vista que el control de la constitucionalidad en el sistema jurídico mexicano se encuentra depositado en el Poder Judicial Federal, por lo tanto, los órganos jurisdiccionales que no pertenecen a dicho poder tendrán sólo la facultad de pronunciar sus fallos a la luz de lo previsto en las leyes, tratados, reglamentos, entre otras normas jurídicas.

Respecto a la interpretación del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la tesis aislada P.C/92, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta LX, el mes de diciembre del año 1992, página 27, concluyó lo siguiente:

“LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA. De conformidad con el artículo 133 de la Constitución, tanto las leyes que emanen de ella, como los tratados internacionales, celebrados por el ejecutivo Federal, aprobados por el Senado de la República y que estén de acuerdo con la misma, ocupan, ambos, el rango inmediatamente inferior a la Constitución en la jerarquía de las normas en el orden jurídico mexicano. Ahora bien, teniendo la misma jerarquía, el tratado internacional no puede ser criterio para determinar la constitucionalidad de una ley ni viceversa. Por ello, la Ley de las Cámaras de Comercio y de las de Industria no puede ser considerada inconstitucional por contrariar lo dispuesto en un tratado internacional.”

Sin embargo, el mismo órgano jurisdiccional, trabajando de igual forma en Pleno, mediante la tesis aislada P.IX/2007, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, el mes de abril del año 2007, página 6, concluyó:

¹⁶⁷ Arellano García, Carlos. *Op. cit.* p. 698.

“TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL. La interpretación sistemática del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los tratados internacionales y las leyes generales. Asimismo, a partir de dicha interpretación, armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el texto constitucional, así como con las normas y premisas fundamentales de esa rama del derecho, se concluye que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, en la medida en que el Estado Mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales y, además, atendiendo al principio fundamental de derecho internacional consuetudinario "*pacta sunt servanda*", contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional.”

De la tesis aislada anteriormente citada se colige que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó que los tratados se ubican jerárquicamente por debajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, toda vez que el Estado mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales relativo al principio fundamental de derecho internacional "*pacta sunt servanda*", contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional.

Resolución que resulta parcialmente correcta, en razón de que continúa la posibilidad de que un un tratado contravenga lo prescrito en la Constitución, y por lo tanto el mismo no sea ley suprema. Por ello, al no cumplirlo se quebrantaría el principio del Derecho Internacional "*pacta sunt servanda*", por medio del cual los Estados contraen libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional.

Razón por la cual el propio Kelsen aduce lo siguiente:

“Así pues, tenemos que asimilar las leyes contrarias al derecho internacional a las leyes inconstitucionales. La solución es la misma ya sea que esas normas hayan sido “recibidas” por la Constitución con el rango de leyes constitucionales o no. Pues, en uno y en otro caso su “recepción” significa que estas leyes no pueden ser excluidas por una ley ordinaria. Esta “recepción” solemne debe traducir la voluntad de asegurar el respeto al derecho internacional y es a la solución contraria a la que se llegaría si, no obstante esta “recepción”, toda ley ordinaria pudiera violar el derecho internacional sin que en ello se vea, desde el punto de vista de la Constitución que la contiene, una irregularidad.”¹⁶⁸

Entonces, no importa si se establece como motivo para el incumplimiento de un tratado una disposición interna con un rango constitucional, o bien de ley secundaria, toda vez que los Estados al celebrar acuerdos internacionales contraen libremente obligaciones que deberán ser cumplidas en los términos en los que fueron pactadas, correspondiendo a cada Estado decidir soberanamente sobre los mecanismos o procedimientos mediante los cuales traduce las obligaciones contraídas a su derecho interno, en el entendido de que el incumplimiento de éstas supondrá una responsabilidad internacional para el Estado.

1.3. LEY SOBRE LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES.

La Ley sobre Celebración de Tratados fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de enero de 1992, y entró en vigor al día siguiente. Dicha ley consta de once artículos que en su mayoría repiten conceptos de la Convención de Viena o de la propia Constitución, cuyo objeto según lo prescrito en su artículo primero es regular la celebración de tratados y acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional. Asimismo, establece que los tratados sólo podrán ser celebrados entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, y que los acuerdos interinstitucionales sólo podrán ser celebrados entre una dependencia u organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales.

¹⁶⁸ Kelsen, Hans. *La garantía jurisdiccional de la constitución*. Traducción Rolando Tamayo y Salmorán. México. UNAM. Anuario jurídico I. 1974. pp. 75 y 76.

Sin embargo, dicha ley ha sido señalada por diversos autores como anticonstitucional, al contravenir lo prescrito en los artículos 76, fracción I; 89, fracción X, y 133 de la Constitución, en razón de que en la misma se otorga la facultad a las dependencias u organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales de celebrar “acuerdos interinstitucionales”. No obstante que conforme a los preceptos constitucionales citados en el párrafo que antecede, los órganos del Estado facultados para la suscripción y ratificación de los tratados respectivamente, corresponden al titular del Ejecutivo Federal y al Senado de la República.

Máxime que los órganos de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal, ni siquiera cuentan con la facultad para crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y deberes jurídicos con particulares, toda vez que de conformidad con el artículo 45 de la Ley Federal de la Administración Pública Federal sólo los organismos descentralizados tienen personalidad jurídica y patrimonio propio.

Asimismo, la ley en comento contraviene lo establecido en el artículo 117, fracción I de la Constitución, toda vez que otorga a las Entidades Federativas y Municipios la potestad de celebrar acuerdos interinstitucionales, no obstante que conforme a dicho precepto las Entidades Federativas no deben en ningún caso celebrar alianza, tratado o coalición con otro Estado ni con las potencias extranjeras.

Por último, cabe resaltar que el artículo 9 de la Ley sobre la Celebración de Tratados Internacionales establece que el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos no reconocerá cualquier resolución de los órganos de decisión de los mecanismos internacionales para la solución de controversias, cuando esté de por medio la seguridad del Estado, el orden público o cualquier otro interés esencial de la Nación.

Por lo cual se advierte que el Estado mexicano por cuestiones sumamente vagas y abstractas como son el orden público y la seguridad, puede incumplir con su responsabilidad internacional, es decir, nuestro país ha adoptado una postura

excesiva dado que ni por medio de mecanismos internacionales para la solución de controversias se adopta el Derecho Internacional.

1.4. LEY SOBRE LA APROBACIÓN DE TRATADOS EN MATERIA ECONÓMICA.

La Ley sobre la Aprobación de Tratados en Materia Económica fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de septiembre de 2004, cuyo objeto de conformidad con su artículo primero es reglamentar el artículo 93 de la Constitución General de la República en materia de las facultades constitucionales del Senado de requerir información a los secretarios de estado, jefes de departamento administrativo, así como a los directores de los organismos descentralizados competentes sobre la negociación, celebración y aprobación de tratados relacionados con el comercio de mercancías, servicios, inversiones, transferencia de tecnología, propiedad intelectual, doble tributación, cooperación económica y con las demás materias a que se refiere este ordenamiento cuando se relacionen con las anteriores.

Ahora bien, el artículo 4 de la ley en comento establece que para la aprobación de un tratado se debe observar lo siguiente:

I. En materia de solución de controversias:

- a) Otorgar a los mexicanos y extranjeros que sean parte en la controversia el mismo trato conforme al principio de reciprocidad internacional;
- b) Asegurar a las partes la garantía de audiencia y el debido ejercicio de sus defensas, y
- c) Garantizar que la composición de los órganos de decisión aseguren su imparcialidad;

II. En materia de prácticas desleales de comercio exterior:

- a) Fomentar la libre competencia y buscar las sanas prácticas de competencia, y
- b) Prever y promover mecanismos para contrarrestar los efectos de las prácticas desleales de comercio de los países con los que se contrate;

III. Fomentar el respeto de los derechos de propiedad intelectual;

IV. Impulsar el fomento y la protección recíproca de las inversiones y las transferencias de tecnología, generación, difusión y aplicación de los conocimientos científicos y tecnológicos que requiere el desarrollo nacional;

V. Impulsar la eliminación o reducción de obstáculos innecesarios al comercio que sean incompatibles con la ley y con los compromisos internacionales;

VI. Prever que las normas de los tratados consideren las asimetrías, diferencias y desequilibrios así como las medidas correspondientes para compensarlas, y

VII. Los demás objetivos que correspondan a la naturaleza del tratado.

No obstante que dicho precepto establece objetivos sumamente importantes para la celebración de un tratado, surge la interrogante, misma que será contestada al final del presente capítulo, ¿existen garantías eficientes a favor de los gobernados para hacer cumplir tales objetivos?

1.5. LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y LOS TRATADOS EN MATERIA TRIBUTARIA.

En la época contemporánea surge un proceso económico, tecnológico, social y cultural a gran escala, consistente en la creciente comunicación e interdependencia entre los distintos países del mundo, lo cual ha unificado los mercados, las sociedades y las culturas, a través de una serie de transformaciones sociales, económicas y políticas que les dan un carácter global.

Tal proceso resulta dinámico y emana principalmente de las sociedades que viven bajo el capitalismo democrático o la democracia liberal y que han abierto sus puertas a la revolución informática, tecnológica, comercial, entre otras, impactando a un nivel considerable de liberalización y democratización en su cultura política, en su ordenamiento jurídico y económico nacional, y en sus relaciones internacionales.

Es decir, ha surgido un fenómeno denominado globalización, el cual impacta todos los aspectos sociales de una nación, ya sean tecnológicos, culturales y, por supuesto, el derecho y concretamente la materia fiscal. En razón de que dicho fenómeno incrementa la tendencia de los mercados y de las empresas a extenderse con el objeto de alcanzar una extensión mundial que supera las fronteras de los países.

En este sentido, al existir una dependencia económica entre los países desarrollados y los países en vía de serlo, en razón de que los primeros exportan artículos manufacturados, capitales y tecnología, y los segundos son exportadores de insumos básicos y materias primas, surgen problemas de doble tributación que pueden desalentar el comercio exterior y encarecer los bienes. Razón por la cual puede actualizarse una doble tributación para los contribuyentes que “se presenta cuando un mismo acto u operación celebrado entre sujetos pertenecientes a distintos países, es gravada con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos”.¹⁶⁹

Es decir, una doble imposición que en términos generales puede ser definida como aquella circunstancia o acontecimiento en el que dos o más normas tributarias someten a imposición la realización o descripción de un mismo hecho generador, sea por uno o por varios sujetos activos.

¹⁶⁹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho fiscal*. 20ª edición. México. Editorial Themis. 2009. p. 319.

Razón por la cual un contribuyente se ve afectado por dos o más normas jurídicas tributarias al pago de tributos, no obstante que realizó un sólo hecho generador, se encuentra obligado a cumplir dos prestaciones a diversos sujetos activos.

Efectivamente, la doble imposición internacional se caracteriza por dos elementos, a decir “la intervención de dos o más soberanías fiscales, la identidad o similitud de impuestos (lo que necesariamente obliga a comparar los presupuestos de naturaleza jurídica o económica en que se basan dichos impuestos) y la identidad de sujetos gravados”¹⁷⁰. Así como la coincidencia del periodo impositivo y la acumulación de cargas tributarias.

Ahora bien, es oportuno destacar que con las definiciones anteriormente expuestas se describe la doble tributación internacional jurídica, en oposición a la económica, la cual se produce cuando un mismo beneficio se grava en dos o más países a nombre de sujetos distintos.

Es decir, existen una doble tributación internacional económica y una jurídica, cuya distinción estriba en los siguientes aspectos:

- a) La doble imposición internacional jurídica ocurre cuando a una persona se le grava la misma capacidad económica por más de un Estado; y
- b) La doble imposición internacional económica ocurre cuando una misma capacidad objeto de gravamen grava a personas diferentes por más de un Estado.¹⁷¹

La doble tributación jurídica se actualiza cuando previamente una ley prescribe el hecho generador, cuya realización por el contribuyente genera la obligación del pago del tributo; sin embargo, el mismo sujeto se encuentra ante la existencia dos leyes impositivas que lo obligan al pago de dos tributos idénticos, en su objeto,

¹⁷⁰ Del Arco Ruete, Luis. *Doble imposición internacional y derecho tributario español*. Madrid. Ministerio de Hacienda. 1977. p. 47.

¹⁷¹ Roy, Rohatgi. *Principios básicos de tributación internacional*. Traducción Juan Manuel Idrovo. Bogotá; 1ª edición en español. México. Editorial Legis. 2008. p. 29.

sujeto y causa, cuyo deber de la persona estriba en el pago a dos sujetos activos en un mismo periodo.

A su vez, en la denominada doble imposición económica como en el caso de la doble imposición jurídica se requiere la existencia de dos leyes que incurran sobre un mismo bien, pero a diferencia de aquella no recae sobre el mismo sujeto, sino sobre varios. Con la doble imposición económica se pretende diferenciar la capacidad contributiva de los sujetos, pilar básico de la tributación, en aquellos supuestos en los que se deben abonar tributos derivados de una sola fuente, pero que benefician a personas distintas.

Sin embargo, en el presente trabajo debemos limitar el estudio sobre la doble imposición internacional jurídica, por ser la regulada en los tratados para evitar la doble tributación. Así podemos concluir que el fenómeno de doble tributación jurídica, siguiendo las ideas de Hugo B. Margain, ocurre cuando se actualizan los siguientes supuestos:

- a) Incidencia de dos o más soberanías;
- b) Identidad o similitud de impuestos;
- c) Identidad del sujeto gravado;
- d) Identidad de periodo impositivo; y
- e) Acumulación de la carga tributaria.¹⁷²

Por tanto, se advierte claramente que el problema de doble tributación internacional jurídica surge con motivo de la potestad tributaria de los países para imponer a su satisfacción los tributos a los sujetos pasivos que se encuentran bajo su jurisdicción, y aparecen como causa inmediata la múltiple imposición

¹⁷² Cfr. Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Op, cit.* p.319.

Véase: Margain Hugo. B. *Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta, basada en la teoría de la fuente de ingreso gravable.* México. SHCP. 1956. p. 7.

internacional y los diversos criterios de imposición que aplican los diversos países. Es decir, al existir tantos sistemas fiscales, como países hay en el mundo, y los cuales al no contemplar dentro de su legislación interna principios sobre limitación de su potestad tributaria, se crea para el contribuyente una concurrencia de impuestos por un mismo hecho generador.

En efecto, si bien la doble tributación internacional tiene como características esenciales la incidencia de dos o más potestades fiscales, por similares o idénticos impuestos que coinciden en el mismo sujeto y periodo impositivo, y cuya consecuencia jurídica acarrea la acumulación de la carga tributaria, es preciso señalar que tales incidencias que generan la doble imposición internacional surgen de los conflictos en cuanto a la jurisdicción fiscal de los Estados en donde se generan los ingresos, siendo los mismos lo siguientes:

Conflicto de origen: Dos o más Estados tienen la potestad tributaria de gravar a determinado sujeto pasivo, en virtud de que el origen del ingreso, utilidad o rendimiento emana de su jurisdicción.

Conflicto de residencia: Dos o más Estados tienen la potestad tributaria de gravar a determinado sujeto pasivo, en razón de que dicho sujeto reside en el espacio geográfico estatal. El problema se agudiza cuando un contribuyente conforme a las normas jurídicas internas es residente en ambos Estados.

Conflicto de residencia y origen: Un Estado argumenta que tiene la potestad tributaria sobre los ingresos, utilidades o rendimientos de determinado sujeto pasivo originados en el extranjero, toda vez que dicho sujeto es residente en ese Estado. A su vez, el otro Estado afirma que tiene el derecho de gravar los mismos ingresos, utilidades o rendimientos, dado que se originaron dentro de su jurisdicción.

Asimismo, “la doble tributación internacional también puede ocurrir debido a las diferencias en la forma en que los Estados definen a los ingresos, la oportunidad de obtener éstos y las reglas de contabilidad fiscal que adopten”.¹⁷³

1.5.1. TRATADOS EN MATERIA TRIBUTARIA.

En virtud de la existencia del problema de doble tributación internacional jurídica que restringe la actividad y la acción de los sujetos fiscales, los Estados se ven obligados a modificar sus políticas fiscales, con miras hacia el ámbito internacional, y ya no simplemente a planear de forma aislada en su interior, sino por el contrario deben buscar las mejores condiciones para sus habitantes. Lo anterior es así, con el objeto de alentar el comercio exterior y disminuir el costo de los bienes en los mercados, para que la economía de un país respire y se desarrolle.

En otras palabras, sí las cargas fiscales producto de la doble tributación aumentan, las mismas pueden repercutir de manera importante en el desarrollo de la inversión y del comercio internacional, así como la economía de una nación. Por lo cual, surge la necesidad de atenuar el efecto que produce la doble tributación con el objeto de lograr la equidad y proporcionalidad en el ámbito de la globalización impositiva, con el fin de conseguir una política fiscal que aliente la inversión tanto nacional como extranjera, pero siempre observando la justicia impositiva.

En este sentido, si bien es cierto que para lograr una política fiscal adecuada en el plano internacional los Estados tienen que sacrificar su potestad tributaria, y por lo tanto su recaudación, ello es indispensable en la economía de un país, a cambio de permitir el flujo de mercancías en los mercados nacional e internacionales, con el objeto de evitar desalentar el comercio exterior y encarecer los bienes y servicios, y en general para impedir que se restrinja la actividad y la operación de los sujetos fiscales.

¹⁷³ Bettinger B. Herbert. y Bettinger G. Herbert. *Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación*. Tomo I. 14^a edición. México. Ediciones fiscales ISEF. 2007. p. 128.

Razón por la cual los Estados implementan medidas para eliminar o atenuar la doble imposición internacional, las cuales son:

a) Medidas bilaterales. Los Estados celebran convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional.

b) Medidas unilaterales. Los Estados renuncian a la tributación, por medio de su legislación interna.

Ambas medidas tienen como objeto evitar la doble imposición internacional y pueden aplicarse en forma *a posteriori*, una vez que se ha identificado el problema de doble tributación, o bien *a priori*, para impedir que se produzca la misma.

Sin embargo, tan solo limitaremos el estudio sobre las medidas bilaterales, en virtud de ser las mismas el motivo de la presente propuesta. En este orden de ideas, los convenios para evitar la doble imposición internacional constituyen “acuerdos internacionales entre Estados, de carácter bilateral o multilateral, que tienen como objeto garantizar a los contribuyentes la eliminación de la doble imposición internacional, mediante la renuncia a un ámbito de soberanía fiscal por parte de las partes signatarias”.¹⁷⁴

Asimismo, Herbett Bettinger Barrios en colaboración con su hijo Herbett Bettinger Barrios García Cornejo consideran que “los tratados tributarios son el conducto para que a través de un acuerdo de voluntades entre los Estados Contratantes se celebren los Convenios para evitar la doble tributación”.¹⁷⁵

De tal forma, al partir de la idea general sobre la naturaleza de los tratados podemos concluir que los mismos constituyen actos jurídicos regulados por el Derecho Internacional que entrañan el acuerdo de voluntades entre dos o más Estados, que buscan lograr la equidad y proporcionalidad en el ámbito de la

¹⁷⁴ Montoya López, María del Prado. *Los convenios para evitar la doble imposición internacional, estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*. Madrid. Centro de Estudios Fiscales, Universidad de Castilla-La Mancha. 2005. p. 39.

¹⁷⁵ Bettinger B. Herbert. y Bettinger G. Herbert. *Op, cit.* p. 83.

globalización impositiva, con el fin de conseguir una política fiscal que aliente la inversión tanto nacional como extranjera, así como evitar restringir la actividad y la operación de los sujetos fiscales, pero siempre observando la justicia impositiva.

Para lograr la equidad y proporcionalidad en el ámbito de la globalización impositiva, y asegurar una política fiscal que aliente la inversión tanto nacional como extranjera, los Estados en los tratados tributarios se ven obligados a hacer lo siguiente:

- a) Renunciar a gravar determinados ingresos de sus residentes, en virtud de que los mismos tienen un origen en el extranjero.
- b) Prescribir en su derecho interno los diversos métodos para evitar la doble imposición internacional (deducción, exención, crédito) acordados en los convenios tributarios.
- c) Imponer determinados ingresos, pero con una cantidad máxima que responda a una justicia impositiva.

De ahí que por un parte esta clase de pactos internacionales preferentemente se deben suscribir “entre países cuyas mutuas balanzas comerciales se encuentren en una situación de equilibrio que permitan el sacrificio económico en el que inevitablemente se incurre, resulte proporcional y equitativo en cada caso”.¹⁷⁶

Respecto a la naturaleza de los tratados tributarios, el Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, mediante la tesis aislada I.9o.A.74 A, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y en su Gaceta XVIII, en el mes de septiembre del año 2003, página 1372, sostuvo que las cargas tributarias que emanan de las legislaciones fiscales de cada país constituyen la fuente de las obligaciones fiscales y que los convenios para evitar la doble imposición internacional es el origen de los beneficios, cuando se satisfacen los requisitos en ellos previstos, tal y como se advierte a continuación:

¹⁷⁶ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Op, cit.* p. 325.

“DOBLE TRIBUTACIÓN. LAS CARGAS FISCALES DERIVAN DE LAS LEGISLACIONES NACIONALES Y NO DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES CELEBRADOS PARA EVITARLA. La doble imposición fiscal se concibe en el ámbito internacional como un problema que desalienta el desarrollo en el intercambio de bienes y servicios entre los países. Por tanto, se colige que las cargas tributarias emanan de las legislaciones fiscales de cada país y para evitar que dichas cargas se generen para el mismo contribuyente, por igual hecho imponible y similar periodo, es que los países celebran los convenios internacionales para evitar la doble imposición, de manera que las primeras constituyen la fuente de las obligaciones fiscales y, los segundos, el origen de beneficios cuando se satisfacen los requisitos en ellos previstos.”

1.5.1.1. OBJETIVO DE LOS TRATADOS TRIBUTARIOS.

Los tratados tributarios constituyen herramientas jurídicas con la que cuentan los Estados, que tienen entre su principal objeto eliminar o atenuar la doble imposición internacional; empero, también dichos convenios internacionales tienen otros objetos como lo son el intercambio de información tributaria (control sobre el ingreso universal), y brindar seguridad jurídica a los sujetos fiscales a quienes se les aplica el convenio, los cuales se describen a continuación.

1.5.1.1.1. EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.

Entre los principales mecanismos o medios que los Estados implementan para eliminar la doble imposición internacional, se encuentran los tratados tributarios, por medio de los cuales se permite a los sujetos pasivos el acreditamiento o la deducción del gravamen causado y enterado en el extranjero, permitiendo de esta forma la recuperación del monto pagado. Asimismo, los tratados tributarios permiten el equilibrio de las tasas de retención de impuestos, con el objeto de estimular la competitividad en materia fiscal y evitar que la doble tributación internacional desaliente el capital y la inversión.

Los métodos para evitar la doble imposición internacional contenidos en los tratados tributarios son los siguientes:

a) Método de deducción. Conforme a este método los Estados gravan a sus residentes sobre los ingresos generados en el extranjero, pero permiten a esos contribuyentes deducir los impuestos que fueron pagados, al momento que la

persona física o jurídica colectiva autodetermina el impuesto por pagar, bajo el principio de ingreso universal.

b) Método de exención. Conforme a este método se elimina por completo la doble imposición internacional, en razón de que los Estados sólo gravan los ingresos generados en su espacio geográfico, y exentan de impuestos a los ingresos originados en el extranjero.

No obstante que dicho método otorga eficacia económica a la política fiscal, contraviene la equidad individual del sujeto pasivo, toda vez que al ser menores los impuestos en el extranjero, los contribuyentes residentes con ingresos exentos originados en el extranjero, reciben un tratamiento más favorable en comparación con los demás residentes.

c) Método de crédito. Por medio de este método de igual forma se elimina por completo la doble tributación, dado que con el mismo los ingresos originados en el extranjero están sujetos a impuestos locales, siempre que las tasas de los impuestos en el extranjero sean menores que las tasas de los gravámenes locales.

Es decir, de acuerdo con el método de crédito los Estados, a los ingresos originados en el extranjero por lo general se les grava con tasa locales más elevadas, razón por la cual se reconoce como el mejor para eliminar la doble imposición internacional.

1.5.1.1.2. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA.

Las autoridades hacendarias de los Estados contratantes de los residentes o nacionales fuera de su territorio, logran tener mayor control de lo declarado por los sujetos pasivos, con el fin de evitar la elusión y evasión fiscal, dado que con dicho intercambio de información, se verifica si el ingreso universal corresponde a lo declarado por las personas físicas y jurídicas colectivas en el ámbito interno.

Sin embargo, tal intercambio de información no debe ser en forma absoluta, sin el respeto de los derechos fundamentales establecidos en la Constitución, pero primordialmente los relativos al derecho a la privacidad de las personas. Razón por la cual los acuerdos en comento deben prescribir detalladamente bajo qué supuestos jurídicos y qué autoridades están facultadas para solicitar dicha información.

Así pues, los tratados que tengan como objeto el intercambio de información tributaria deben respetar los derechos fundamentales prescritos en la Constitución, pero, esencialmente, los que protegen los actos de molestia de las autoridades y la privacidad de las personas, tal y como son los secretos profesionales, lo que incluye los secretos empresariales, industriales, comerciales, fiduciarios, bancarios y bursátiles, entre otros.

1.5.1.1.3. EQUIDAD TRIBUTARIA.

Al constituir los tratados tributarios, una vez que fueron aprobados y ratificados por los órganos competentes de los Estados, fuentes formales del Derecho Interno, los mismos resultan verdaderas normas jurídicas generales que afectan a sujetos indeterminados.

Razón por la cual se crean derecho y deberes jurídicos que afectan la esfera jurídica de los gobernados, y distribuyen facultades a los poder públicos del Estado, las cuales sólo pueden actuar bajo el imperio de lo que les prescribe el tratado; en oposición a los particulares, que todo lo que no está prohibido les está permitido.

En este sentido, los convenios para evitar la doble tributación tienen como objeto otorgar equidad impositiva bajo un esquema de ingreso universal, ya sea eliminando o atenuando la doble tributación.

1.5.2. PRINCIPIOS RECTORES DE LOS MODELOS TRIBUTARIOS.

Los principios para eliminar o disminuir los efectos de la doble tributación internacional, siguiendo las ideas de Herbett Bettinger Barrios y su hijo Herbett Bettinger Barrios García Cornejo, son los siguientes:

1.5.2.1. PRINCIPIO DE AHORRO.

Conforme a este principio, los países tienen la potestad de aplicar su ley interna, en materia impositiva a sus residentes y/o ciudadanos, cuya única limitante es lo pactado por los Estados contratantes.

1.5.2.2. PRINCIPIO DE FUERZA DE ATRACCIÓN.

Este principio tiene como objeto que los Estados en donde efectivamente se creó el ingreso o la fuente de riqueza, sean los que obtengan el beneficio impositivo.

1.5.2.3 PRINCIPIO DE PUNTO DE ORIGEN.

De conformidad con este principio, los países intentan acotar los beneficios que arrojan los convenios tributarios, exclusivamente a los sujetos pasivos que demuestren nexos comerciales en los Estados contratantes.

1.5.2.4. PRINCIPIO DE PRESENCIA SUBSTANCIAL.

Con base en el principio de presencia substancial, los sujetos pasivos que deseen beneficiarse de lo establecido en el tratado tributario deben actualizar la hipótesis jurídica ahí prescrita. Este principio sólo se encuentra en el modelo americano, y dispone que la autoridad hacendaria de los Estados Unidos de América sólo aplicará lo establecido en el convenio para evitar la doble imposición internacional, cuando se lleven a cabo negocios en los que se generen ingresos sujetos a un supuesto y bajo los lineamientos contemplados en el convenio celebrado con dicha nación, de lo contrario aplicará lo prescrito en su ley interna.

1.5.2.5. PRINCIPIO DE ASISTENCIA EN EL COBRO.

Tiene como objeto que los Estados contratantes procuren recaudar las contribuciones por cuenta del otro Estado contratante, con la finalidad de que los sujetos pasivos que no tengan derecho a las exenciones o reducciones establecidas en el convenio de doble tributación no se vean beneficiados.

La determinación de los créditos fiscales generados en el extranjero, sus accesorios, sanciones, plazos de prescripción y caducidad, deberán determinarse conforme a la ley del Estado extranjero que solicitó el procedimiento coactivo; sin embargo, el procedimiento de ejecución hecho por autoridades hacendaria mexicanas, puede ser objeto de impugnación conforme a los medios legales previstos en la legislación mexicana.

1.5.2.6. PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN.

Con base en el principio de no discriminación, un sujeto pasivo que conforme a la legislación interna de cada nación posea la calidad de ciudadano, debe recibir la protección del convenio tributario, aun cuando no sea residente en ninguno de de los países contratantes.

1.5.2.7. PRINCIPIO DE PROCEDIMIENTO AMISTOSO.

Al constituir un convenio para evitar la doble imposición internacional, una norma jurídica general, impersonal, abstracta, que asigna deberes y concede derechos, tanto a los Estados contratantes como a sus gobernados, las autoridades competentes de cada país tienen el deber de cooperar para resolver las posibles controversias que pudieran surgir en la interpretación y aplicación de lo prescrito en los tratados tributarios.

1.6. ELEMENTOS DE LOS TRATADOS TRIBUTARIOS.

Al igual que las contribuciones, los tratados también contienen elementos esenciales que determinan los sujetos, objeto, base impositiva y tasa, que tienen como objeto lograr una equidad y proporcionalidad en el ámbito de la globalización impositiva, atenuando o extinguiendo la doble imposición internacional.

1.6.1. SUJETOS.

Los sujetos en el ámbito internacional, a semejanza de lo prescrito en la legislación doméstica, se dividen en activos y pasivos.

Sujetos activos. Los Estados que por medio de un acto jurídico regido por el Derecho Internacional, el cual entraña un acuerdo de voluntades, establecen lineamientos que permitan determinar y mantener tasas de retención similares, o bien implementar “disposiciones que liberen a los ingresos generados de un Estado Contratante del cumplimiento fiscal a través de efectuar la retención del gravamen”.¹⁷⁷

Sujetos pasivos. Las personas físicas o jurídico colectivas que detenten la residencia en alguno de los Estados contratantes, o bien atendiendo al principio de no discriminación; de igual forma resultan sujetos pasivos los que poseen la calidad de ciudadanos en un país contratante, por lo tanto deben recibir la protección del convenio tributario, aunque no sean residentes de ninguno de los sujetos activos.

“Cabe aclarar que los beneficios de un Convenio de doble tributación, se obtienen en el país donde los sujetos pasivos tienen la característica de residentes del extranjero y demuestran dicha residencia en el país con el cual se ha celebrado este Convenio, ya que en el Estado en el que tiene su residencia fiscal se aplicará la ley doméstica”.¹⁷⁸

¹⁷⁷ Bettinger B. Herbert. *Op, cit.* p. 63.

¹⁷⁸ *Ibíd.*, p. 65.

En este sentido, se consideran como residentes a cualquier persona física o jurídica colectiva que se encuentra sometida al establecimiento de impuestos en virtud de su domicilio, residencia, sede de operación o cualquier otro criterio similar.

Por ejemplo, conforme a la legislación de nuestro país, la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece en su artículo 5 lo siguiente:

“Artículo 5o. Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo las obligaciones de registro, de presentar dictámenes y de designar representante legal.

(...)”

Entonces se colige que los únicos que podrán beneficiarse de los lineamientos establecidos en los tratados tributarios son aquellos sujetos pasivos que demuestren ser residentes de algún Estado contratante, y además cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en la ley interna (Caso de México); sin embargo, los considerados establecimientos permanentes, de igual forma tendrán los derechos y deberes jurídicos prescritos en los tratados.

Razón por la cual se concluye que tanto los sujetos pasivos que demuestren su residencia fiscal en alguno de los países contratantes, como los establecimientos permanentes y bases fijas se podrán ver beneficiados de lo prescrito en los tratados.

1.6.2. OBJETO.

Como ya se adelantaba el objeto de los tratados tributarios, entendido como el medio para lograr la equidad y proporcionalidad en el ámbito de la globalización impositiva, comprende tres aspectos:

a) Control sobre el ingreso universal. Las autoridades hacendarias de los Estados contratantes cuentan con los elementos necesarios que les permitan conocer,

pero sobre todo mantener el control sobre el ingreso universal de los sujetos pasivos, y así evitar la evasión y elusión fiscal.

b) Equilibrio de las tasas impositivas de retención. Los Estados contratantes acuerden un porcentaje o un monto determinado de retención, cuya aplicación se realice en igualdad de circunstancias entre los Estados contratantes, a fin de eliminar las consecuencias económicas que influyeran la decisión de un sujeto para efectuar algún negocio en un Estado.

c) Equidad tributaria. Es decir, una equidad impositiva que abarque el ingreso universal de las personas.

1.6.3. BASE IMPOSITIVA.

Se puede definir como base “la cuantificación del hecho imponible sobre la cual se habrá de aplicar la tasa o tarifa correspondiente”.¹⁷⁹ De esta forma los tratados tributarios establecen los ingresos que conforme a la voluntad de los Estados contratantes no se encuentran tutelados (denominados “otras rentas”), y los ingresos que si lo están, y que por lo tanto se les debe aplicar una tasa de retención por los ingresos generados por el residente en el extranjero o no efectuar retención alguna.

1.6.4. TASA.

La tasa establecida en los tratados tributarios la constituyen los porcentajes que se aplican sobre el importe bruto del beneficio económico generado en el Estado contratante, y quien lo obtiene se considera como residente en el extranjero. Por lo cual, las tasas internas se pueden disminuir o en su caso eliminar, siempre que la autoridad hacendaria del Estado donde se haya generado el ingreso lo permita.

¹⁷⁹ *Ibíd*em, p. 71.

1.7. ESTRUCTURA DE LOS TRATADOS TRIBUTARIOS.

En virtud de los elementos anteriormente descritos y de conformidad con las ideas de Herbett Bettinger Barrios, los convenios para evitar la doble imposición internacional con el objeto de estudiarlos se pueden dividir en dos grupos: el primero de “aspectos generales” y el segundo relativo a los “ingresos que tutelan”.

La estructura de los tratados tributarios, siguiendo el modelo de la OCDE, mismo que nuestro país ha tomado de base para celebrar acuerdos para evitar la doble imposición internacional, sería la siguiente:

I.- Aspectos Generales.

- Personas comprendidas.
- Impuestos comprendidos.
- Definiciones generales.
- Residencia.
- Establecimiento permanente.
- Empresas asociadas.
- Método de exención.
- Método de imputación.
- No discriminación.
- Procedimiento amistoso.
- Intercambio de información.
- Asistencia en el cobro de impuestos.
- Extensión territorial.
- Entrada en vigor.
- Denuncia.

II.- Ingresos tutelados.¹⁸⁰

DIRECTOS	DERIVADOS
Ingresos por rendimientos	Servicios personales independientes:

¹⁸⁰ Ibídem, pp. 96 y 97.

inmobiliarios.	-Artistas y deportistas.
Beneficios empresariales.	-Pensiones.
Navegación marítima, interior y aérea.	-Funciones públicas.
Dividendos.	
Intereses.	Servicios personales dependientes:
Cánones.	-Participación de consejeros.
Ganancias del capital	-Artistas y deportistas.
Servicios personales.	

1.8. REQUISITOS PARA TENER DERECHO A LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS, ESTABLECIDOS EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN CONFORME A LA LEGISLACIÓN MEXICANA.

De conformidad con lo prescrito en el artículo 5 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para que los contribuyentes eviten el problema de la doble imposición internacional, a través de los beneficios establecidos en los tratados tributarios, deben acreditar que son residentes del Estado con el que se haya celebrado un convenio para evitar la doble tributación, pero además tienen la obligación de demostrar que han cumplimentado los establecido en el propio tratado y las leyes adjetivas internas.

Es decir, los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, para gozar de los beneficios previstos en los convenios para evitar la doble imposición internacional, deben cumplir con los requisitos que se describen continuación.

1.8.1. ACREDITAMIENTO DE LA RESIDENCIA.

Para que el sujeto pasivo se beneficie del convenio para evitar la doble imposición internacional, debe acreditar su residencia observando lo establecido tanto en la legislación doméstica de los países contratantes, como lo prescrito en el tratado.

Por ejemplo, en la legislación mexicana, el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación prescribe que se consideran como residentes en México tanto la persona física como la jurídica colectiva, cuando ocurran los siguientes supuestos normativos:

Personas física:

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México;
- b) Cuando las personas teniendo su casa habitación en otro país, su centro de intereses vitales se encuentre en el territorio nacional. Para tal efecto se considera que una persona tiene su centro de intereses vitales en el territorio nacional cuando:
 - i) Mas de 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.
 - ii) Cuando en el país tengan su centro principal de sus actividades profesionales.
- c) Las personas de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

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

Persona jurídica colectiva:

- a) Que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

En el supuesto de que el contribuyente no acredite su residencia, o bien aun acreditando la misma, nuestro país no tenga acuerdo tributario alguno, el ingreso obtenido en nuestro país será objeto de tributación conforme al Título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Sin embargo, en el caso de que un residente en el extranjero adquiriera la residencia de nuestro país, se le dejará de aplicar en principio el convenio y dejará de tributar bajo el Título V de la citada Ley, y en su caso deberá cumplir con el Impuesto Sobre la Renta en términos del Título II si es una persona jurídica colectiva, o del Título IV si es una persona física.

1.8.2. CUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES JURÍDICOS PRESCRITOS EN EL PROPIO TRATADO TRIBUTARIO.

Los tratados tributarios “establecen en forma general, así como en lo particular, obligaciones con las que debe cumplir con el fin de ubicarse en los supuestos normativos y por lo tanto, tener derecho a los beneficios que se desprenden de estos convenios.”¹⁸¹

Por ejemplo, si el sujeto pasivo omite cumplir con los requisitos previstos en un tratado, la consecuencia jurídica sería que el Estado en donde es residente el contribuyente no aceptara el acreditamiento del gravamen retenido por el otro Estado en donde se originó el ingreso, ello en virtud de lo previsto en la legislación doméstica.

1.8.3. CUMPLIMIENTO DE LAS PRESCRIPCIONES ADJETIVAS DOMÉSTICAS DEL ESTADO DONDE SE GENERÓ EL INGRESO OBTENIDO.

Las normas jurídicas pueden dividirse en procesales o adjetivas, y sustantivas o materiales, atendiendo a la función que desempeñan. Razón por la cual si las normas prescriben un procedimiento para hacer efectivo el ejercicio de un derecho, deben considerarse como adjetivas; en oposición, las normas que establecen un aspecto material o de fondo. Sin embargo, por razones de técnica, imprecisiones y necesidades legislativas, es frecuente encontrar dentro de los códigos procesales normas sustanciales o materiales y en los códigos sustantivos normas procesales, adjetivas o de actuación.

¹⁸¹ Ibídem, p. 121.

Por lo cual, atendiendo al criterio sostenido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, en la tesis aislada I.3o.C.63 K, publicada en el Semanario Judicial de la Federación en su Gaceta XVIII, en el mes de julio del año 2003, página 1159, bajo el rubro:“NORMAS JURÍDICAS. SU UBICACIÓN LEGISLATIVA NO DETERMINA SU NATURALEZA SUSTANTIVA O PROCESAL”; para determinar el carácter sustantivo o adjetivo de una norma debe atenderse a la función que desempeñen, y no así a su codificación, toda vez que la naturaleza de la norma no depende del ordenamiento en que esté prevista, sino de la función que cumpla, es decir, la ubicación legislativa de la norma no es la que determina su naturaleza sustantiva o adjetiva.

Razón por la cual si la norma tiene una función instrumental continuará siendo procesal aunque se le incluya en un código de fondo y, consecuentemente, si regula el fondo de una situación jurídica conservará su naturaleza sustantiva a pesar de estar inmersa en una legislación adjetiva. Como ejemplo de lo anterior, en la legislación mexicana se advierte que si bien el Código Fiscal de la Federación prescribe normas adjetivas, dado que regula diversos procedimientos en materia tributaria, también establece normas sustantivas, como son las que se refieren a los elementos de los impuestos, a decir: sujeto, objeto, base tarifa época de pago, así como las sanciones, infracciones, exenciones, condonaciones, entre otras normas sustantivas.

Por lo cual en el ámbito internacional, el sujeto pasivo para gozar de los beneficios prescritos en los convenios para evitar la doble tributación, tiene el deber jurídico de cumplir con los procedimientos establecidos en la legislación interna del Estado donde se generó el ingreso obtenido. De lo contrario, las autoridades hacendarias del país donde se generó el ingreso no permitirán ejercer el derecho de retención o exención del gravamen, y a su vez, el Estado donde es residente el contribuyente, acumulará los ingresos, desconociendo las retenciones, deducciones o amortizaciones de la otra nación.

1.9. PROCEDIMIENTO DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PAGADO EN EL EXTRANJERO.

Con el objeto de que los residentes en el territorio nacional no paguen un impuesto superior al establecido en nuestra legislación tributaria, el artículo 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2010 establece el procedimiento de acreditamiento de los impuestos pagados en el extranjero.

Para tal efecto, el primer párrafo del precepto legal citado en el párrafo que antecede, prescribe la facultad de los residentes en México para acreditar contra el Impuesto Sobre la Renta que les corresponda pagar, el impuesto directo 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 la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, y cuyo acreditamiento sólo es procedente siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya dicho impuesto directo pagado en el extranjero.

Sin embargo, cabe aclarar que dicho precepto legal hace algunas distinciones entre los derechos y deberes que las personas físicas y jurídicas colectivas deben cumplir al efecto de acreditar el impuesto pagado en el extranjero, siendo las mismas las que a continuación se describen.

1.9.1. PERSONAS JURÍDICAS COLECTIVAS.

Para que proceda el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero en el caso de las personas jurídicas colectivas, el citado artículo 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece diversos supuestos que deben actualizar dichos entes jurídicos, entre los cuales se advierte, en primer término, el previsto en el segundo párrafo que prescribe:

“Tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero a personas morales residentes en México, también se podrá acreditar el impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades en el monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México. Quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considerará como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del

impuesto sobre la renta pagado por la sociedad, correspondiente al dividendo o utilidad percibido por el residente en México. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando la persona moral residente en México sea propietaria de cuando menos el diez por ciento del capital social de la sociedad residente en el extranjero, al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo o utilidad de que se trate.”

De lo anterior se colige que tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidas por sociedades residentes en el extranjero a personas jurídicas residentes en nuestro país, sólo procederá el acreditamiento en manera proporcional al dividendo percibido por la persona jurídica, siempre y cuando acumulen el ISR pagado en el extranjero al dividendo, y que la persona residente en México sea propietaria por lo menos de 10% del capital social de la residente en el extranjero, al menos por los seis meses anteriores en que se paguen o entreguen los dividendos. Así, el tercer párrafo establece lo siguiente:

“Para los efectos del párrafo anterior, el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en otro país correspondiente al ingreso acumulable por residentes en México, determinado conforme a dicho párrafo, se obtendrá dividiendo dicho ingreso entre el total de la utilidad obtenida por la sociedad residente en el extranjero que sirva para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo y multiplicando el cociente obtenido por el impuesto pagado por la sociedad. Se acumulará el dividendo o utilidad percibido y el monto del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad residente en el extranjero correspondiente al dividendo o utilidad percibido por la persona moral residente en México, aun en el supuesto de que el impuesto acreditable se limite en los términos del párrafo sexto de este artículo.”

De lo anteriormente citado se advierte el procedimiento para determinar el monto proporcional del ISR pagado en el extranjero, por la sociedad residente en el extranjero correspondiente a los dividendos percibidos por el residente en nuestro país, cuya operación es la que a continuación se detalla:

. Ingresos acumulables por dividendos distribuidos por sociedades residentes en el extranjero.

÷

.Total de la utilidad obtenida por la sociedad residente en el extranjero que sirva de base para determinar el ISR a su cargo.

= Cociente

Una vez obtenido el cociente se realiza la siguiente operación:

.Cociente

x

.ISR pagado en el extranjero por la sociedad no residente en el país por los dividendos distribuidos.

= Monto proporcional del ISR pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero correspondiente a los dividendos percibidos por el residente en México.

Lo anterior se puede ejemplificar así:

1. Datos.	
Dividendo pagado	500,000
Dividendo bruto	757,000
Utilidad fiscal	2,650,000
ISR total pagado en el extranjero	927,500
2. Determinación del cociente de acreditamiento.	
Dividendo pagado	757,000
Entre:	
Utilidad fiscal	2,650,000
= Cociente de acreditamiento	0.02856
3. Determinación del ISR acreditable.	
ISR total pagado	927,500
Por	
Cociente de acreditamiento.	0.02856
= ISR acreditable	273,462

Cabe señalar que adicionalmente podrán acreditar el Impuesto Sobre la Renta pagado por la sociedad residente en el extranjero que distribuya dividendos a otra sociedad residente en el extranjero, si esta última, a su vez, distribuye dichos dividendos a una persona jurídica colectiva residente en México.

Tal acreditamiento se hará en la proporción que le corresponda del dividendo o utilidad percibido en forma indirecta, cuyo resultado se obtendrá multiplicando la proporción de la participación que en forma directa tenga el residente en nuestro país en la sociedad residente en el extranjero, por la proporción de participación en forma directa que tenga esta última en la sociedad en la que participe en forma indirecta el residente en México.

Siempre y cuando la participación directa del residente en México en el capital social de la sociedad que le distribuye dividendos sea de cuando menos 10%, y la sociedad residente en el extranjero en la que la persona jurídica residente en nuestro país tenga participación indirecta, deberá ser residente en un país con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información.

Asimismo, se requiere que la sociedad residente en el extranjero, en la que el residente en México tiene participación directa en su capital social, sea propietaria de cuando menos 10% del capital social de la sociedad residente en el extranjero, en la que el residente en nuestro país tenga participación indirecta, debiendo ser esta última participación de cuando menos 5% de su capital social.

El sexto párrafo establece:

“Tratándose de personas morales, el monto del impuesto acreditable a que se refiere el primer párrafo de este artículo no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 10 de esta Ley, a la utilidad fiscal que resulte conforme a las disposiciones aplicables de esta Ley por los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero. Para estos efectos, las deducciones que sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero se considerarán al cien por ciento; las deducciones que sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional no deberán ser consideradas y, las deducciones que sean atribuibles parcialmente a ingresos de fuente de riqueza en territorio nacional y parcialmente a ingresos de fuente de riqueza en el extranjero, se considerarán en la misma proporción que represente el ingreso proveniente del extranjero de que se trate, respecto del ingreso total del contribuyente en el ejercicio. El monto del impuesto acreditable a que se refieren el segundo y cuarto párrafos de este artículo, no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 10 de esta Ley a la utilidad determinada de acuerdo con las disposiciones aplicables en el país de residencia de la sociedad del extranjero de que se trate con cargo a la cual se distribuyó el dividendo o utilidad percibido.”

De lo anteriormente transcrito se colige lo siguiente:

- a) El ISR pagado en el extranjero no podrá exceder de aplicar la tasa del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a la utilidad fiscal que resulte conforme a las disposiciones aplicables de esta Ley por los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, en el ejercicio fiscal 2010 será de 30%, a la utilidad determinada conforme al artículo en comento.
- b) Las deducciones atribuibles a la fuente de riqueza en el extranjero, en este caso se considerarán al 100% para determinar la utilidad antes referida.
- c) Las deducciones atribuibles a la fuente de riqueza nacional no deberán ser consideradas para determinar esta utilidad.

d) Las deducciones atribuibles parcialmente a la fuente de riqueza nacional y extranjera se considerará en la proporción que represente el ingreso proveniente en el extranjero del ingreso total del contribuyente, para determinar la utilidad.

En el caso de que se tengan deducciones que sean atribuibles a la fuente de riqueza en el extranjero y a su vez sea atribuible a la fuente de riqueza nacional, se debe determinar la proporción de la deducción, que se puede disminuir del ingreso en el extranjero para determinar la utilidad.

1.9.2. PERSONAS FÍSICAS.

En el caso de las personas físicas, el artículo 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece:

(...)

“En el caso de las personas físicas, el monto del impuesto acreditable a que se refiere el primer párrafo de este artículo, no excederá de la cantidad que resulte de aplicar lo previsto en el Capítulo XI del Título IV de esta Ley a los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, una vez efectuadas las deducciones autorizadas para dichos ingresos de conformidad con el capítulo que corresponda del Título IV antes citado. Para estos efectos, las deducciones que no sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero deberán ser consideradas en la proporción antes mencionada.

En el caso de las personas físicas que determinen el impuesto correspondiente a sus ingresos por actividades empresariales en los términos del Capítulo II del Título IV de esta Ley, el monto del impuesto acreditable a que se refiere el primer párrafo de este artículo no excederá de la cantidad que resulte de aplicar al total de los ingresos del extranjero la tarifa establecida en el artículo 177 de esta Ley. Para estos efectos, las deducciones que no sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero deberán ser consideradas en la proporción antes mencionada.

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 este artículo hasta por una cantidad equivalente al impuesto que hubieran pagado en el extranjero de no haber tenido dicha condición.

Cuando el impuesto acreditable se encuentre dentro de los límites a que se refieren los párrafos que anteceden y no pueda acreditarse total o parcialmente, el acreditamiento podrá efectuarse en los diez ejercicios siguientes, hasta agotarlo. Para los efectos de este acreditamiento, se aplicarán, en lo conducente, las disposiciones sobre pérdidas del Capítulo V del Título II de esta Ley.

Para determinar el monto del impuesto pagado en el extranjero que pueda acreditarse en los términos de este artículo, se deberá efectuar la conversión cambiaria respectiva, considerando el tipo de cambio que resulte aplicable conforme a lo señalado en el tercer párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, a los

ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero a que corresponda el impuesto.

(...)"

De lo anteriormente citado se colige en primer término el tratamiento que deben seguir las personas físicas para efectuar el acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta pagado en el extranjero, y cuyos ingresos de fuente de riqueza son distintos a la actividad empresarial.

El acreditamiento de las personas físicas no debe exceder de la cantidad que resulte de aplicar lo previsto en el Capítulo XI denominado "De la declaración anual", del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, una vez que fueron realizadas las deducciones autorizadas para dichos ingresos, de conformidad con el capítulo que corresponda a las personas físicas de la multicitada ley.

Ahora bien, en el caso de las personas físicas que realicen actividades empresariales y obtengan ingresos de fuente de riqueza en el extranjero, tendrán derecho a acreditar el impuesto pagado en el extranjero, siguiendo la misma mecánica de las personas físicas; empero, para determinar la utilidad aplicarán todo lo referente al Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, denominado "De los ingresos por actividades empresariales y profesionales", y cuyo monto acreditable no debe exceder la cantidad que resulte de aplicar al total de los ingresos del extranjero la tarifa establecida en el artículo 177 de la ley antes aludida.

Cabe destacar que 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 hasta por una cantidad al impuesto que hubieran pagado en el extranjero de no haber tenido dicha condición. En tal virtud, cuando el impuesto acreditable se encuentre dentro del límite y no pueda acreditarse, total o parcialmente, el acreditamiento podrá realizarse en los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo.

La parte final del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta prescribe lo siguiente:

“Los contribuyentes que hayan pagado en el extranjero impuesto sobre la renta en un monto que exceda al previsto en el tratado para evitar la doble tributación que, en su caso, sea aplicable al ingreso de que se trate, sólo podrán acreditar el excedente en los términos de este artículo una vez agotado el procedimiento de resolución de controversias contenido en ese mismo tratado.

No se tendrá derecho al acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, cuando su retención o pago esté condicionado a su acreditamiento en los términos de esta Ley.

Los contribuyentes deberán contar con la documentación comprobatoria del pago del impuesto en todos los casos. Cuando se trate de impuestos retenidos en países con los que México tenga celebrados acuerdos amplios de intercambio de información, bastará con una constancia de retención.”

De lo anterior se advierte que los contribuyentes que hayan pagado en el extranjero el Impuesto Sobre la Renta en un monto que exceda al previsto en el tratado para evitar la doble tributación que, en su caso, sea aplicable al ingreso de que se trate, sólo podrán acreditar el excedente en los términos del propio precepto en comento, una vez agotado el procedimiento de resolución de controversias contenido en el mismo tratado.

Así también se observa que los contribuyentes no tendrán derecho al acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero cuando su retención o pago esté condicionado a su acreditamiento, conforme a lo prescrito en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como el deber de los contribuyentes de contar con la documentación comprobatoria del pago del impuesto en todos los casos, o bien, una constancia de retención, siempre y cuando se trate de impuestos retenidos en países con los que nuestro país tenga celebrados acuerdos amplios de intercambio de información.

1.10. CONTRADICCIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE CELEBRACIÓN DE TRATADOS TRIBUTARIOS CON LOS PRINCIPIOS EN MATERIA IMPOSITIVA.

Tal y como se describió en el presente capítulo, de conformidad con los artículos 76, fracción I, y 89, fracción X, de la Constitución, la voluntad del Estado mexicano para crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y deberes jurídicos, en el

ámbito internacional, por medio de convenios o tratados, se integra por el consentimiento del titular del Ejecutivo Federal y del Senado de la República, siempre que los mismos no quebranten derechos fundamentales y garantías de los gobernados, tal y como lo establece el artículo 15 de la norma básica antes comentada.

Asimismo, en el presente capítulo se observó que los tratados tributarios son mecanismos jurídicos que los Estados implementan para evitar la doble imposición jurídica internacional de los contribuyentes, permitiendo a los sujetos pasivos el acreditamiento o la deducción del gravamen causado y enterado en el extranjero; además de equilibrar las tasas de retención de los impuestos. Por ello dichos convenios constituyen normas jurídicas que modifican los elementos esenciales de los impuestos directos, como son los sujetos, base, tasa, exenciones¹⁸² y en general prescriben derechos y deberes jurídicos para los sujetos pasivos y las autoridades hacendarias de nuestro país.

Por otra parte, en el capítulo segundo del presente trabajo se señaló que de conformidad con el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las contribuciones sólo pueden ser reguladas mediante ley, es decir, atendiendo al derecho fundamental de seguridad jurídica establecidos en el numeral en comento, y en virtud del aforismo adoptado por analogía en el derecho penal, en el sistema jurídico mexicano existe la máxima de “nullum tributum sine lege”. Por lo tanto, la ley emanada del Congreso General debe establecer los elementos materiales, accesorios y formales de las contribuciones.

Respecto al procedimiento legislativo tributario el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis jurisprudencial por reiteración de criterios, número 44/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta en el

¹⁸² Así por ejemplo el artículo 8 del Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta, prescribe el deber de algún Estado contratante de exentar los ingresos procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional aun cuando sean atribuibles a un establecimiento permanente en ese Estado, cuando dichos ingresos pertenecen a una persona que no es residente del mismo.

mes de marzo del 2006, página 6, estableció lo siguiente: “CONTRIBUCIONES. EL REQUISITO QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 72, INCISO H, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, EN EL SENTIDO DE QUE LOS PROYECTOS DE LEY O DECRETO QUE VERSEN SOBRE LA MATERIA RELATIVA SE DISCUTAN PRIMERO EN LA CÁMARA DE DIPUTADOS, ABARCA CUALQUIER ASPECTO MATERIAL, ACCESORIO O FORMAL QUE SE VINCULE CON AQUÉLLOS.” Por tanto las leyes que impongan contribuciones y modifiquen los elementos esenciales de las mismas deben discutirse en un primer término en la Cámara de Diputados y, posteriormente, en la de Senadores, siempre siguiendo este orden procedimental (primacía de ley).

Entonces resulta inconcuso que al excluir a la Cámara de Diputados en el procedimiento de su celebración de los tratados tributarios, no obstante que en ellos se establecen derechos y deberes jurídicos para los gobernados de los Estados contratantes y las autoridades fiscales, se contradiciendo la teleología del procedimiento establecido en el inciso h del artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mediante el cual todo proyecto de ley independientemente si se trata de contribuciones nuevas o de modificaciones a sus elementos esenciales, debe cumplir invariablemente con el mismo.

Así también, tal y como se menciona en el segundo capítulo del presente trabajo, el principio de reserva de ley tiene como objetivo impedir que una zona acotada al Congreso General pueda habilitarse genérica o sustancialmente a diversas normas jurídicas que no emanan del mismo. Lo anterior deriva como una limitación al Legislativo, esto es, como un mandato dirigido al propio Congreso para que determinadas materias se discutan a través de este órgano colegiado, tal y como sucede en el ámbito tributario con los elementos esenciales de los tributos, a decir, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, época de pago, exenciones, infracciones y sanciones.

Por lo tanto al modificar los tratados tributarios elementos de los impuestos acotados al Congreso General (sujetos, base, tasa, exenciones); de igual forma su procedimiento de celebración contraviene el principio de reserva de ley prescrito en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al dejar fuera de la discusión parlamentaria a la Cámara de Diputados y por el contrario se habilita al Ejecutivo Federal para participar en el establecimiento de dichos elementos esenciales.

Razón por la cual el administrativista mexicano Roldán Xopa sostiene lo siguiente:

(...)

“Así pues, la reserva de ley sería un espacio de actuación oponible a los tratados internacionales...de entrada se antoja fundado afirmar que como condición de regularidad Constitucional, un tratado internacional no debe regular una materia reservada.

En tiempos de globalización, el problema es de mayor relevancia ya que la reserva de ley vendría a configurar severa limitación a las facultades del Ejecutivo para celebrar tratados internacionales.”¹⁸³

1.11. EFECTOS NOCIVOS DEL CONTROL A *POSTERIORI* SOBRE LOS TRATADOS EN MATERIA TRIBUTARIA.

Los convenios para evitar la doble imposición internacional, cuyos efectos se inician a partir de su entrada en vigor se regulan usualmente en el propio clausulado de los tratados que representan el acuerdo de voluntades entre los Estados contratantes sobre diversos derechos y deberes jurídicos, tanto para los particulares como para ellos mismos, con el objeto de delimitar los actos de imposición y establecer que hacienda estatal deberá exigir el pago de determinado crédito fiscal; y en oposición la renuncia de la diversa hacienda de gravar a determinados contribuyentes, además del compromiso de cumplirlos de buena fe, conforme al principio “*Pacta Sunt Servanda*”.

¹⁸³ Cfr. Paredes Montiel M. y Rodríguez Lobato R. *El principio de reserva de ley en materia tributaria*. México, D.F. Editorial Porrúa. 2001.p.66.

Sin embargo, pueden surgir diversos problemas jurídicos, como son los de interpretación de los tratados tributarios y sus alcances, o bien, que las prescripciones de los tratados vulneren preceptos constitucionales, es decir, en la celebración de los multireferidos convenios internacionales en materia fiscal, pueden surgir los siguientes inconvenientes:

a) Que los requisitos y deberes jurídicos prescritos en los tratados tributarios, para gozar de sus beneficios, sean desiguales o excesivos para los residentes de un Estado contratante.

b) Que alguna palabra establecida en el tratado se haya definido en forma ambigua, incompleta o incluso que el significado de la misma se altere conforme a la legislación interna de los Estados contratantes.

c) Que en el convenio para evitar la doble imposición internacional no hayan sido previstos diversos supuestos que entrañan la doble imposición internacional de un sujeto pasivo.

d) Que la tasa del impuesto que regula el tratado en materia tributaria se disminuya o elimine en un solo Estado, de tal forma que los beneficios sólo sean efectivos para los residentes de una nación.

e) Que los tratados tributarios, al prescribir el intercambio de información de los residentes en los Estado contratantes, quebranten derechos fundamentales relativos a la intimidad de las personas, que abarca los secretos profesionales, empresariales, industriales, comerciales, fiduciarios, bancarios y bursátiles, entre otros.

No obstante lo anteriormente expuesto, cabe aclarar que dichas probables violaciones a prescripciones constitucionales se describen en forma ejemplificativa y no limitativa, dado que al constituir los convenios para evitar la doble imposición internacional, normas jurídicas que prescriben derechos y deberes jurídicos a los residentes de México en el extranjero que obtienen ingresos en ese Estado y a los

extranjeros que generan ingresos en nuestro país, pueden existir más violaciones a preceptos constitucionales. Así como contradicciones jurídicas, tal y como sucede con el procedimiento de celebración de tratados tributarios en nuestro país, que no incluye a la Cámara de Diputados para su aprobación, no obstante los principios y teleología tributaria.

1.11.1. PROBLEMAS DERIVADOS POR EL TRATADO TRIBUTARIO MÉXICO-EUA.

Con el objeto de ejemplificar los efectos nocivos del control *a posteriori* de los tratados en materia tributaria, se cita como ejemplo el Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta¹⁸⁴, en el cual se advierte que debido al incumplimiento indeliberado de un requisito estipulado en el mismo, tiene como consecuencia para el contribuyente no poder acreditar el impuesto pagado en el extranjero.

El artículo 11-A del convenio comentado en el párrafo que antecede prevé la “imposición sobre sucursales”, prescribiendo lo siguiente:

“1.Una sociedad residente de un Estado Contratante puede someterse a imposición en el otro Estado contratante a un impuesto adicional al impuesto aplicable de conformidad con lo previsto en las demás disposiciones del presente convenio.

2. Sin embargo, dicho impuesto adicional no excederá del:

a) 5 por ciento de la cantidad equivalente al dividendo de los beneficios de la sociedad que estén efectivamente vinculados (o se traten como efectivamente vinculados) con la realización de actividades empresariales en el otro Estado Contratante, y que sean atribuibles a un establecimiento permanente en este otro Estado o estén sometidos a imposición en este otro Estado conforme al Artículo 6 (Rentas Inmobiliarias) o al Artículo 13 (Ganancias de Capital); y

b) 10 por ciento del excedente, si lo hubiere, de (i) los intereses deducibles, en uno o más ejercicios, al calcular los beneficios de la sociedad que sean atribuibles a un establecimiento permanente en este otro Estado Contratante o estén sometidos a imposición en este otro Estado conforme al Artículo 6 (Rentas Inmobiliarias) o al Artículo 13 (Ganancias de Capital), sobre ii) los intereses pagados por o con cargo a

¹⁸⁴ Dicho convenio tributario fue celebrado en Washington D.C., el 18 de septiembre de 1992, aprobado por el Senado mexicano el 12 de julio de 1993 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de Febrero de 1994.

dicho establecimiento permanente o actividad empresarial. Cuando se trate de las personas a que se refiere el subinciso i) del inciso a) del párrafo 2 del artículo 11 (Intereses), el impuesto aplicable conforme al presente inciso no podrá exceder del 4.9 por ciento, después de cinco años a partir de la fecha en que el Artículo 11 (Intereses) surta sus efectos.

(Adicionada 26 de noviembre de 2002)

3. No obstante las disposiciones de los párrafos anteriores, una sociedad estará exenta de impuesto descrito del subpárrafo a) del párrafo 2, si esa sociedad:

a) Antes del 1 de octubre de 1998 se dedicaba a actividades que dieron lugar a utilidades atribuibles al establecimiento permanente descrito en el párrafo 2 o a ingreso o ganancia a los cuales aplican las disposiciones de la Clausula 6 (Ingresos de bienes inmuebles) o según sea el caso, párrafos 1 y 4 de la Clausula 13 (Ganancias de capital);

b) Tiene derecho a los beneficios del Convenio de conformidad con las Clausulas (i) ó (ii) del subpárrafo d) del párrafo 1 de la clausula 17 (Limite de los beneficios); o

c) Tiene derecho a los beneficios del Convenio con respecto a los dividendos de conformidad con el subpárrafo g) del párrafo 1 de la Cláusula 17; o

d) Ha recibido una determinación de la autoridad competente relevante de conformidad con el párrafo 2 de la Cláusula 17 con respecto a este párrafo.”

Respecto a los alcances del artículo anteriormente citado, el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos sostuvo que tal prescripción faculta a los Estados Unidos de América a imponer sus impuestos sobre una sucursal por la cantidad equivalente de dividendo y el interés excedente de una compañía mexicana que obtenga utilidades comerciales atribuibles a un establecimiento permanente en los Estados Unidos de América o que obtenga ingresos sujetos a impuestos sobre una base neta en dicho país, de acuerdo con los ingresos derivados de propiedades inmuebles o ganancias de capital.

Asimismo, señaló que si bien es cierto que en el actual sistema tributario de México no existe un impuesto a nivel de accionistas sobre dividendos, ni tampoco un impuesto mexicano sobre la cantidad equivalente de dividendos de utilidades de sucursales o sobre el interés excesivo de sucursales de compañías extranjeras, también lo es que la redacción de dichos impuestos a través del tratado tributario, es bajo el principio de reciprocidad internacional. De tal forma que si en el futuro nuestro país adoptara tales impuestos de reciprocidad, podrían aplicarlos a

compañías de los Estados Unidos de América, sujeto a las mismas limitaciones de tarifa que este artículo impone.¹⁸⁵

Ahora bien, de conformidad con lo pactado en el convenio suscrito por los gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, la contribución que se regula es el Impuesto Sobre la Renta establecido en la Ley del mismo nombre.

Para acreditar el impuesto pagado en el extranjero, los residentes en México deben cumplir con lo prescrito en la ley interna. En este sentido, de conformidad con los artículos 5 y 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sólo se puede acreditar contra el impuesto directo a cargo, el ISR pagado en el extranjero por los ingresos a los que se esté obligado conforme a la citada ley.

Luego al establecer el artículo 11-A del convenio en comento, al sujeto pasivo un impuesto adicional al impuesto sobre la renta retenido, lo cual es reiterado por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, toda vez que acepta que este impuesto sólo se impondrá a residentes de México en su país, y no así a residentes americanos en México, debido a que afirma que el sistema fiscal mexicano no tiene un impuesto sobre la cantidad equivalente de dividendos de sucursales.

Es evidente que el impuesto que pagan estos residentes de México en Estados Unidos por los dividendos de sucursales, al no estar previsto por la ley mexicana, no será acreditable al Impuesto Sobre la Renta pagado y al no ser acreditable la base gravable aumentara, y por lo tanto en el impuesto directo por pagar, desnaturalizando por completo el objeto de los tratados tributarios.

No obstante que el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos afirmó que el precepto en comento se redactó bajo el principio de reciprocidad internacional, es evidente que el mismo no cumplía con su propósito de atenuar el efecto que produce la doble tributación en el ámbito de la globalización impositiva, y por lo tanto vulneraba el principio de equidad tributaria.

¹⁸⁵ *Ibidem*, p. 708.

Razón por la cual mediante el “SEGUNDO PROTOCOLO ADICIONAL QUE MODIFICA EL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION E IMPEDIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA”, de fecha 26 de noviembre de 2002, se estableció la exención a los sujetos pasivos descritos en el subpárrafo a) del párrafo 2, del artículo 11-A del convenio en comento, siempre y cuando actualicen lo previsto en los incisos adicionados, modificación que “no ha sido comentado por el Departamento del Tesoro”.¹⁸⁶

Sin embargo los demás supuestos jurídicos, en virtud de los cuales se adiciona un impuesto domestico, continúan quebrante el principio de equidad, al aumentar la base gravable del ISR que debe pagarse en México.

1.12. INEFICIENCIA DE LOS ACTUALES MEDIOS DE CONTROL DE LA CONSTITUCIONALIDAD EN MÉXICO PARA PREVENIR VIOLACIONES CONSTITUCIONALES Y PACTOS INTERNACIONALES, ANTE LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS EN MATERIA TRIBUTARIA.

1.12.1. ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD.

El ex Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Juventino. V. Castro y Castro, sostiene que en “la acción de inconstitucionalidad se plantea en una controversia que se instaura sólo dentro de un juicio constitucional, para intentar invalidar una norma general-ley o tratado internacional-, por considerarlas inconstitucionales el accionante”.¹⁸⁷

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el desempeño de la función jurisdiccional, mediante la jurisprudencia número 22/99, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, en su Gaceta IX, en el mes de abril del año 1999, visible en la página 257, estableció lo siguiente:

¹⁸⁶ Idem.

¹⁸⁷ Castro y Castro, Juventino. *El artículo 105 constitucional*. 6ª edición. México. Editorial Porrúa. 2008. p. 123.

“ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. SÓLO PROCEDE CONTRA NORMAS GENERALES QUE TENGAN EL CARÁCTER DE LEYES O DE TRATADOS INTERNACIONALES. Del análisis y la interpretación de la fracción II del artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierte que: a) Si las acciones de inconstitucionalidad tienen por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general y la Constitución, entonces sólo son procedentes contra normas de carácter general; b) En el propio precepto se habla sólo de leyes y tratados internacionales entendidos como normas de carácter general. Consecuentemente, las acciones de inconstitucionalidad proceden contra normas de carácter general, pero no contra cualquiera de éstas, sino sólo contra aquellas que tengan el carácter de leyes, o bien, de tratados internacionales. En iguales términos, la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 Constitucional, tratándose de acciones de inconstitucionalidad, se refiere únicamente a normas generales, leyes y tratados internacionales; por lo tanto, también debe concluirse que prevé la procedencia de las acciones de inconstitucionalidad exclusivamente en contra de esas normas. La intención del Constituyente Permanente, al establecer las acciones de inconstitucionalidad, fue la de instituir un procedimiento mediante el cual se pudiera confrontar una norma de carácter general con la Constitución y que la sentencia que se dictara tuviera efectos generales, a diferencia de lo que sucede con el juicio de amparo, en el que la sentencia sólo tiene efectos para las partes. No puede aceptarse su procedencia contra normas diversas, ya que en tales casos, por la propia naturaleza del acto combatido, la sentencia no tiene efectos generales, sino relativos. Por ello, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 59 y 19, fracción VIII, de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el artículo 1o. de la misma ley y con la fracción II del artículo 105 constitucional, las acciones de inconstitucionalidad sólo son procedentes contra normas de carácter general, es decir leyes o tratados, y son improcedentes en contra de actos que no tengan tal carácter.”

De la jurisprudencia anteriormente citada se advierte:

- a) Que las acciones de inconstitucionalidad tienen por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general y la Constitución.
- b) Que las acciones de inconstitucionalidad proceden contra normas de carácter general, pero no contra cualquiera de éstas, sino sólo contra aquellas que tengan el carácter de leyes, o bien, de tratados internacionales.
- c) Que según la Corte, existe un constituyente permanente, el cual tuvo como intención al establecer la acción de inconstitucionalidad, un procedimiento mediante el cual se pudiera confrontar una norma de carácter general con la Constitución y que la sentencia que se dictara tuviera efectos generales, a diferencia de lo que sucede con el juicio de amparo, en el que la sentencia sólo tiene efectos para las partes.

d) Que no puede aceptarse la procedencia de la acción de inconstitucionalidad contra normas diversas, ya que en tales casos, por la propia naturaleza del acto combatido, la sentencia no tiene efectos generales, sino relativos, es decir, dicho medio de control sólo procede contra leyes o tratados, siendo improcedente en contra de actos que no tengan tal carácter.

Sin embargo, cabe señalar que la sola característica de generalidad no debe ser factor preponderante para determinar la naturaleza de las leyes y los tratados que pudieran ser impugnados en la acción de inconstitucionalidad, en razón de que con arreglo a nuestra Constitución, si una ley no es general, es privativa, y por lo tanto contraviene el principio de igualdad prescrito en el artículo 13 constitucional.

Asimismo, resulta relevante las conclusiones alcanzadas por el Pleno de nuestro máximo órgano jurisdiccional, en la tesis jurisprudencial número 16/2001, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIII, en el mes de marzo del año 2001, página 447, y cuyo rubro indica: “ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. ES PROCEDENTE PARA IMPUGNAR CONSTITUCIONES LOCALES, AL SER ÉSTAS, NORMAS DE CARÁCTER GENERAL Y ESTAR SUBORDINADAS A LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”. Por medio de la cual dicho órgano jurisdiccional concluyó que la acción de inconstitucionalidad al constituir un medio de control abstracto, cuyo objeto estriba en analizar la regularidad de las normas generales subordinadas al Pacto Federal, es procedente para verificar que las denominadas Constituciones Locales en nuestro sistema jurídico, se analicen por dicha vía.

Se debe concluir que la acción de inconstitucionalidad es un medio de control de la constitucionalidad abstracto, promovido por vía de acción, a través del cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación verifica que las normas generales (leyes y tratados) no contravengan lo establecido en la Constitución, pudiendo incluso anular de forma general la norma en debate, siempre y cuando se cumplan con los supuestos procesales que al efecto establece la propia Constitución.

1.12.1.1. SUJETOS FACULTADOS.

De conformidad con el artículo 105, fracción II de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los sujetos facultados para ejercer las acciones de inconstitucionalidad son:

“(…)

- a) El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, en contra de leyes federales o del Distrito Federal expedidas por el Congreso de la Unión;
- b) El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes del Senado, en contra de leyes federales o del Distrito Federal expedidas por el Congreso de la Unión o de tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano;
- c) El Procurador General de la República, en contra de leyes de carácter federal, estatal y del Distrito Federal, así como de tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano;
- d) El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de alguno de los órganos legislativos estatales, en contra de leyes expedidas por el propio órgano, y
- e) El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, en contra de leyes expedidas por la propia Asamblea.
- f) Los partidos políticos con registro ante el Instituto Federal Electoral, por conducto de sus dirigencias nacionales, en contra de leyes electorales federales o locales; y los partidos políticos con registro estatal, a través de sus dirigencias, exclusivamente en contra de leyes electorales expedidas por el órgano legislativo del Estado que les otorgó el registro.
- g) La Comisión Nacional de los Derechos Humanos, en contra de leyes de carácter federal, estatal y del Distrito Federal, así como de tratados internacionales celebrados por el Ejecutivo Federal y aprobados por el Senado de la República, que vulneren los derechos humanos consagrados en esta Constitución. Asimismo los organismos de protección de los derechos humanos equivalentes en los estados de la República, en contra de leyes expedidas por las legislaturas locales y la Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, en contra de leyes emitidas por la Asamblea Legislativa del Distrito Federal.”

En tal virtud se colige que los únicos sujetos facultados para promover la acción de inconstitucionalidad en contra de los tratados en general, y particularmente los tributarios, son: el equivalente a 33 % de los integrantes del Senado; el Procurador General de la República; y el Presidente de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos.

1.12.1.2. PLAZO LEGAL DE LA ACCIÓN.

De conformidad con el artículo 60 de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la acción de inconstitucionalidad que tenga por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general y la Constitución, podrá ejercitarse dentro de los treinta días naturales siguientes a la fecha de publicación de la ley o tratado, en el correspondiente medio de información oficial.

1.12.1.3. EFECTOS DE SUS RESOLUCIONES.

Las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia en la conclusión de la acción de inconstitucionalidad sólo podrán declarar la invalidez de las normas impugnadas, siempre que fueren aprobadas por una mayoría de cuando menos ocho votos.

Así, en caso de actualizarse la invalidez de la norma jurídica, en la acción de inconstitucionalidad, las mismas no tendrán efectos retroactivos, salvo en materia penal, en las que regirán los principios generales y las disposiciones legales aplicables a dicha materia.

Respecto a los efectos jurídicos en las resoluciones derivadas del medio de control de la constitucionalidad en comento, es oportuno citar la jurisprudencia dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que aunque contempla normas jurídicas de carácter electoral, establece un criterio sumamente importante relativo a la ultractividad de normas con vigencia anterior a aquellas declaradas inválidas, cuyos datos de identificación rubro y contenido son los siguientes:

“Localización:
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVI, Diciembre de 2007
Página: 778
Tesis: P./J. 86/2007
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional

ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. LAS FACULTADES DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN PARA DETERMINAR LOS EFECTOS DE LAS SENTENCIAS ESTIMATORIAS FRENTE A UN SISTEMA NORMATIVO QUE HA REFORMADO A OTRO, INCLUYEN LA POSIBILIDAD DE ESTABLECER LA REVIVISCENCIA DE LAS NORMAS VIGENTES CON ANTERIORIDAD A AQUELLAS DECLARADAS INVÁLIDAS, ESPECIALMENTE EN MATERIA ELECTORAL. Si el Máximo Tribunal del país declara la inconstitucionalidad de una determinada reforma en materia electoral y, como consecuencia de los efectos generales de la sentencia se produce un vacío normativo que impida el inicio o la cabal continuación de las etapas que componen el proceso electoral respectivo, las facultades que aquél tiene para determinar los efectos de su sentencia, incluyen la posibilidad de restablecer la vigencia de las normas vigentes con anterioridad a las declaradas inválidas, de conformidad con el artículo 41, fracción IV, de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del artículo 105 constitucional, que permite al Alto Tribunal fijar en sus sentencias "todos aquellos elementos necesarios para su plena eficacia en el ámbito que corresponda", lo que, en último término, tiende a salvaguardar el principio de certeza jurídica en materia electoral reconocido en el artículo 41, fracción III, primer párrafo, de la Norma Suprema, que consiste en que al iniciar el proceso electoral los participantes conozcan las reglas fundamentales que integrarán el marco legal del procedimiento y que permitirá a los ciudadanos acceder al ejercicio del poder público."

De la tesis jurisprudencial antes citada se advierte que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al declarar la inconstitucionalidad de determinada reforma en materia electoral y en virtud de que como consecuencia de los efectos generales de la sentencia se produce un vacío normativo que impida el inicio o la cabal continuación de las etapas que componen el proceso electoral respectivo, tiene la facultad de restablecer la vigencia de las normas con anterioridad a las declaradas inválidas (ultractividad), con el objeto de salvaguardar el principio de certeza jurídica en materia electoral, que consiste en que al iniciar el procedimiento electoral los participantes conozcan las reglas fundamentales que integrarán el marco legal del mismo y que permitirá a los ciudadanos acceder al ejercicio del poder público.

1.12.1.4. CRÍTICA DEL MEDIO DE CONTROL ANTE LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS EN MATERIA TRIBUTARIA.

a) Sujetos. Los sujetos legitimados para promover dicho medio de control son muy reducidos, incluso los gobernados no pueden intervenir en el mismo, dado que los únicos sujetos facultados son: el equivalente a 33% de los integrantes del Senado, el Procurador General de la República y el Presidente de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos.

Llegando al absurdo de que la Cámara de Diputados no tiene la facultad para promover la acción de inconstitucionalidad en contra de los tratados en materia tributaria que celebra nuestro país, no obstante que dicho órgano legislativo es el de origen en la formación de las leyes o decretos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos.

En tal virtud es evidente que existe una contradicción entre los preceptos constitucionales que establecen por un lado las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados en materia tributaria, con los que prescriben tanto el procedimiento de celebración de tratados, como los que legitiman a los sujetos en la acción de inconstitucionalidad, para combatir las posibles violaciones de los convenios para evitar la doble imposición tributaria con la Constitución.

Asimismo, la acción de inconstitucionalidad deviene de ineficiente respecto de los sujetos legitimados, dado que el porcentaje de integrantes de la Cámara de Senadores que tiene la facultad de promoverlo, no representa una minoría parlamentaria, ya que al integrarse dicho órgano legislativo por 128 Senadores, para alcanzar el porcentaje de 33% tendrían que acordar promover el medio de control en comento cerca de 42 legisladores. Entonces, una minoría parlamentaria difícilmente podría conjuntar 42 Senadores para promover la acción de inconstitucionalidad, sin requerir del apoyo de otras fuerza políticas.

Por último, es claro que el Procurador General de la República no combatiría nunca acto alguno ejercido por el titular del Ejecutivo Federal, y el Presidente de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos difícilmente promovería acciones para someter a control los tratados en materia tributaria, dado que los mismos contienen aspectos impositivos.

b) Plazo. La acción de inconstitucionalidad resulta ineficiente para controlar la celebración de tratados en materia tributaria, toda vez que dicho control se promueve hasta que el tratado cobra vigencia, es decir, un vez que el Senado de la República lo aprobó y, a su vez, dicho consentimiento es notificado (ratificado) al diverso Estado, por lo tanto nuestro país se ha comprometido; sin embargo, los

países adquieren derechos y deberes a gravar ciertos actos y el deber de cumplirlo lo prescrito en el mismo de buena fe, conforme al principio "*Pacta Sunt Servanda*", no importando si los tratados vulneran disposiciones domésticas.

c) Resoluciones. Entre la bondades de la acción de inconstitucionalidad es que los efectos de sus resoluciones pueden ser generales, es decir, *erga omnes*, siempre que así lo decidieran cuando menos ocho Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, trabajando en Pleno.

Sin embargo, establecer que un tratado o una ley solamente puede invalidarse, si así lo deciden las dos terceras partes de los integrantes del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resulta sumamente complejo, dado que lo ideal sería que tan solo con la aprobación de la mayoría de Ministros se pudiera hacer dicha declaración.

En efecto, si el objeto de la acción de inconstitucionalidad es verificar, comprobar o inspeccionar la constitucionalidad de los tratados tributarios, ¿cuál es el inconveniente que tan solo la mayoría de los integrantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, decidirán declarar la invalidez del tratado en análisis si este vulnera alguna prescripción constitucional? Máxime que dicho órgano jurisdiccional es el máximo tribunal en nuestro país que tiene la facultad de ejercicio obligatorio de garantizar los derecho fundamentales de los gobernados.

Asimismo, otro inconveniente de las resoluciones de la acción de inconstitucionalidad, radica en que se emiten una vez que el tratado se encuentra vigente, razón por la cual al promoverse dicho medio una vez que nuestro país ratificó el tratado y cobró vigencia, y si en determinado debate el convenio para evitar la doble imposición internacional quebrantara alguna prescripción Constitucional, el Estado mexicano no tendría la facultad de declarar su invalidez dado que ante la comunidad internacional y concretamente con el Estado contratante se ha comprometido a cumplirlo de buena fe.

1.12.2. AMPARO.

El jurista Ignacio Burgoa al conceptualizar el juicio de amparo sostiene lo siguiente:

(...)

“el amparo es un medio jurídico que preserva las garantías constitucionales del gobernado contra todo acto de autoridad que las viole (fracción I de art 103 de la Constitución); que garantiza a favor del particular el sistema competencial existente entre las autoridades federales y las de los Estados (fracciones II y III de dicho precepto) y que, por último, *protege toda la constitución, así como toda la legislación secundaria*, con vista a la garantía de legalidad consignada en los artículos 14 y 16 de la Ley Fundamental y *en función del interés jurídico particular del gobernado.*”¹⁸⁸

No obstante lo aducido por tan importante jurista en nuestro país, si bien es cierto que el amparo es un medio de control de la legalidad y/o constitucionalidad de los actos u omisiones de la autoridad, de igual forma lo es y no debe perderse de vista que el mismo no protege toda la Constitución, sino sólo los derechos fundamentales y garantías primarias del gobernado prescritas en la Constitución y/o tratados.

Incluso dicho medio de control de la constitucionalidad ni si quiera protege todos los derechos fundamentales del gobernado prescritos en la Constitución, tales como los derechos de libertad económica, toda vez que conforme a lo establecido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la jurisprudencia número 1/2009, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIX, del mes de febrero del año 2009, página 461, cuyo rubro indica: “RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. EL ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, NO OTORGA A LOS GOBERNADOS GARANTÍA INDIVIDUAL ALGUNA PARA EXIGIR, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, QUE LAS AUTORIDADES ADOPTEN CIERTAS MEDIDAS, A FIN DE CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A AQUÉLLA”. Los principios de la rectoría económica del Estado que garantiza el crecimiento económico del país, no concede garantía

¹⁸⁸ Burgoa O. Ignacio. *El juicio de amparo*. 41ª edición. México. Editorial Porrúa. 2005. p. 169.

individual alguna que autorice a los particulares a exigir, a través del juicio de amparo, que las autoridades adopten ciertas medidas para cumplir con tales encomiendas constitucionales, ya que el propósito del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se dirige a proteger la economía nacional mediante acciones estatales fundadas en una declaración de principios contenidos en la propia Ley Fundamental.

Efectivamente, no obstante que la doctrina se ha descrito que los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prescriben derechos fundamentales de libertades económicas, al implementar dichos preceptos que en nuestro país la economía se rige por los principios de: a) Rectoría del Estado; b) Economía mixta; c) Planeación democrática del desarrollo; d) Libertad económica de los particulares; y e) Prohibición de monopolios y exención de impuestos.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó que los mismos no constituyen derechos fundamentales a favor de los gobernados, exigibles a través del juicio de amparo. Similares consideraciones fueron concluidas por el Pleno de dicho órgano jurisdiccional, pero mediante la tesis aislada número CXIV/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XII, en el mes de agosto del año 2000, página 149, cuyo rubro indica: RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. LOS ARTÍCULOS 25 Y 28 CONSTITUCIONALES QUE ESTABLECEN LOS PRINCIPIOS RELATIVOS, NO OTORGAN DERECHOS A LOS GOBERNADOS, TUTELABLES A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, PARA OBLIGAR A LAS AUTORIDADES A ADOPTAR DETERMINADAS MEDIDAS.

Por lo tanto, debemos concluir que el juicio de amparo en un medio de control de la legalidad y/o constitucionalidad de los actos u omisiones de la autoridad, que procede a petición de las personas que estimen afectado alguno de los derechos fundamentales y/o garantías que prescribe la Constitución y/o tratado (no todos), y cuyos efectos son relativos.

1.12.2.1 SUJETOS FACULTADOS.

Los sujetos facultados para promover el juicio de amparo son las personas que estimen afectado alguno de los derechos fundamentas y garantías primarias que prescribe la Constitución, siempre y cuando exista agravio personal y directo.

1.12.2.2 PLAZO LEGAL.

De conformidad con los artículos 21 y 22 de la Ley de Amparo, los plazos para promover el medio en comento son:

“a) Quince días que se contarán desde el día siguiente, al en que haya surtido efectos, conforme a la ley del acto, la notificación al quejoso de la resolución o acuerdo que reclame; al en que haya tenido conocimiento de ellos o de su ejecución, o al en que se hubiese ostentado sabedor de los mismos.

b) Treinta días cuando se reclame en la vía de amparo una ley, contados a partir de la vigencia de la ley.

c) En cualquier momento, tratándose de actos que importen peligro de privación de la vida, ataques a la libertad personal, deportación, destierro, cualquiera de los actos prohibidos por el artículo 22 de la Constitución, o la incorporación forzosa al servicio del ejército o armada nacionales.

d) Quince días para impugnar un acuerdo de la Secretaría de Relaciones Exteriores, favorable a la extradición de alguna persona reclamada por un Estado extranjero.

e) Noventa días si el agraviado reside fuera del lugar del juicio, pero dentro de la República, y ciento ochenta días, si residiere fuera de ella, cuando se trate de sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, en los que el agraviado no haya sido citado legalmente para tal proceso, contando en ambos casos, desde el siguiente al en que tuviere conocimiento de la sentencia.”

1.12.2.3. RESOLUCIONES.

De conformidad con lo establecido en la fracción II del artículo 107 de la Constitución, las sentencias definitivas en el juicio de amparo son siempre relativas y sólo afectan la esfera jurídica de las partes que intervinieron en dicho proceso.

1.12.2.4. CRÍTICAS DEL MEDIO DE CONTROL ANTE LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS EN MATERIA TRIBUTARIA.

a) Sujetos. Si bien es cierto que existe amplitud de los sujetos legitimados para promover el juicio de amparo, en razón de que cualquier persona e incluso las personas morales oficiales (artículo 9 de la Ley de Amparo) pueden promover el control en comento; también lo es que debe existir un agravio personal y directo sobre la esfera jurídica de una persona.

Razón por la cual surge el primer inconveniente en el juicio de amparo, dado que si un sujeto no acredita un agravio personal y directo, el órgano jurisdiccional competente tiene la facultad de ejercicio obligatorio de desechar la demanda de amparo.

En el caso concreto de la celebración de un convenio para evitar la doble imposición internacional, para que el sujeto promueva el amparo deberá esperar la aplicación del tratado, mediante un acto de molestia o privación de la autoridad, o bien ante su sola entrada en vigor combatirlo, siempre y cuando demuestre la existencia de un agravio personal y directo sobre su esfera jurídica.

Por lo tanto los sujetos facultados para promover el juicio de amparo son las personas físicas o jurídicas colectivas que tienen la calidad de residentes en el extranjero al ser los entes que tienen a su cargo los deberes y beneficios del tratado en nuestro país. A su vez, los residentes o ciudadanos mexicanos podrán promover los recursos previstos en el derecho interno del otro Estado, o bien, solicitar el procedimiento amistoso o de acuerdo mutuo ante la autoridad competente (Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el caso de México); sin embargo, tal y como se describirá en el último capítulo de la presente tesis el mismo no resulta completamente eficiente.

Asimismo, resulta ineficiente el amparo, dado que el mismo sólo protege derechos fundamentales y garantías, e incluso no todos, razón por la cual si un tratado en

materia tributaria vulnera otras prescripciones previstas en la Constitución, al sujeto no se le protegerá.

b) Plazo. Al promoverse el medio de control en comento, una vez que nuestro país ratificó el tratado y cobro vigencia, el Estado mexicano al declarar su invalidez con efectos particulares, tendría que resolver el asunto de manera unilateral, dado que ante la comunidad internacional y concretamente con el Estado contratante se ha comprometido a cumplirlo de buena fe.

c) Resoluciones. El primer defecto de las sentencias emitidas en la conclusión del juicio de amparo radica en que sus efectos son particulares, es decir, los alcances de las resoluciones son siempre relativos y sólo amparan y protegen al quejoso.

Es decir, aunque un convenio para evitar la doble imposición internacional (norma general) suscrito y ratificado por nuestro país quebrante diversos derechos fundamentales, los efectos de la sentencia siempre deberán ser relativos, y por lo tanto el tratado seguiría con plena vigencia.

1.12.3. CONTROVERSIA.

Juventino. V. Castro y Castro, ex Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostiene que el litigio a que se refiere en la controversia constitucional “se plantea entre órganos que se estructuran en nuestro sistema federal respecto de la *constitucionalidad de sus actos*”.¹⁸⁹

Sin embargo, el Doctor Miguel Covián Andrade afirma que los legisladores que elaboraron la reforma constitucional de diciembre de 1994, confundieron los dos tipos de conflicto que se pueden dar entre órganos constituidos, “a saber: los conflictos o las controversias entre los órganos constituidos y las controversias entre ellos, sobre la constitucionalidad de sus actos”.¹⁹⁰

Afirma que lo anterior es así, toda vez que “cuando la controversia tiene un contenido distinto o ocasionado por cualquier otro tipo de diferencia entre los

¹⁸⁹ Castro y Castro Juventino. *Op, cit.* p. 56.

¹⁹⁰ Covián Andrade Miguel. *El control de la constitucionalidad en el derecho comparado*. México. Centro de estudios de ingeniería política constitucional, A.C. 2004. p. 292.

órganos constituidos, se suprime el calificativo “constitucional” y se le denomina sencillamente “controversia” o conflicto entre órganos”.¹⁹¹

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo en el desempeño de la función jurisdiccional, por medio de la tesis jurisprudencial 71/2000, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XII, del mes de agosto del año 2000, página 965, cuyo rubro indica: “CONTROVERSIAS CONSTITUCIONALES Y ACCIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD. DIFERENCIAS ENTRE AMBOS MEDIOS DE CONTROL CONSTITUCIONAL”. Que si bien es cierto que la controversia constitucional y la acción de inconstitucionalidad son dos medios de control de la constitucionalidad previstos en el sistema jurídico mexicano, también lo es que tales medios tienen diferencias sustanciales entre las cuales se destacan las siguientes:

- a) La controversia constitucional es instaurada para garantizar el principio de división de poderes, toda vez que los órganos facultados pueden plantear una invasión de las esferas competenciales establecidas en la Constitución, en oposición a la acción de inconstitucionalidad que procede cuando se alega una contradicción entre la norma impugnada y la norma básica que articula el ordenamiento jurídico.
- b) La controversia constitucional sólo puede ser planteada por la Federación, los Estados, los Municipios y el Distrito Federal a diferencia de la acción de inconstitucionalidad que puede ser promovida por el Procurador General de la República, los partidos políticos y el treinta y tres por ciento, cuando menos, de los integrantes del órgano legislativo que haya expedido la norma.
- c) Que en la controversia constitucional, el promovente plantea la existencia de un agravio en su perjuicio, en tanto que en la acción de inconstitucionalidad se eleva una solicitud para que la Suprema Corte de Justicia de la Nación realice un análisis abstracto de la constitucionalidad de la norma.

¹⁹¹ *Ibíd*em, p. 294.

d) Que en la controversia constitucional se realiza todo un proceso (demanda, contestación de demanda, pruebas, alegatos y sentencia), mientras que en la acción de inconstitucionalidad se ventila mediante un procedimiento.

e) Que en la controversia constitucional no pueden impugnarse normas en materia electoral, en tanto que en la acción de inconstitucionalidad pueden combatirse cualquier tipo de normas.

f) Que en la controversia constitucional pueden impugnarse normas generales y actos de los diversos órganos del Estado, mientras que la acción de inconstitucionalidad sólo procede por lo que respecta a normas generales.

g) Que los efectos de la sentencia dictada en la controversia constitucional tratándose de normas generales, consistirán en declarar la invalidez de la norma con efectos generales siempre que se trate de disposiciones de los Estados o de los Municipios impugnados por la Federación, de los Municipios impugnados por los Estados, o bien, en conflictos de órganos de atribución y que cuando menos haya sido aprobada por una mayoría de por lo menos ocho votos de los Ministros de la Suprema Corte; mientras que en la acción de inconstitucionalidad la sentencia tendrá efectos generales siempre y cuando ésta fuere aprobada por lo menos por ocho Ministros.

Sin embargo, respecto al inciso d), por medio del cual el Pleno sostiene que en la controversia constitucional se realiza todo un proceso (demanda, contestación de demanda, pruebas, alegatos y sentencia), mientras que en la acción de inconstitucionalidad se ventila mediante un procedimiento, resulta desafortunada tal distinción, toda vez que si bien es cierto que al constituir la acción de inconstitucionalidad un medio abstracto; de igual forma lo es que en la misma existe un proceso dado que en la sola idea de control jurisdiccional advierte una *litis* o conflicto entre las partes, en oposición al procedimiento, donde no existe un conflicto, sino simple y llanamente actos concatenados cuya finalidad puede ser variable.

En efecto, mientras en el proceso existe una solución heterocompositiva, dado que existe una solución imparcial, a cargo de un órgano del Estado (juzgador) que interviene a instancia de una de las partes o de oficio y cuya autoridad deriva del imperio del propio Estado; el procedimiento resulta una figura más amplia que el proceso, cuyo ámbito puede abarcar el poder legislativo o ejecutivo en la manifestación unilateral de la voluntad de los mismos para crear diversas consecuencias jurídicas.

Razón por la cual Juventino. V. Castro y Castro sostiene lo siguiente:

“En efecto, de hechos ambos procedimientos son controversia constitucionales; unas para resolver impugnaciones de entidades federativas, poderes u órganos, que constituyen el sistema federativo, contra otras de igual calidad, para evitar su enfrentamiento o choque; y otras acciones, de carácter procesal constitucional, que intentar despojar de fuerza obligatoria a las normas generales que una minoría calificada no está de acuerdo se ajustan totalmente a la Constitución Política, la cual es el marco escrito del Pacto Federal.”¹⁹²

Podemos concluir que la controversia constitucional resulta un medio de control de la constitucionalidad que tiene por objeto resolver las controversias entre los órganos constituidos en los tres niveles de gobierno, sobre la constitucionalidad de sus actos lato sensu. Y a su vez, dirimir las controversias ocasionadas por cualquier otro tipo de diferencia entre dichos órganos.

1.12.3.1. SUJETOS FACULTADOS.

Los sujetos facultados para promover la controversia constitucional son los órganos constituidos en los tres niveles de gobierno, siempre que exista un agravio en su perjuicio.

1.12.3.2. PLAZO LEGAL.

De conformidad con el artículo 21 de la Ley Reglamentaria de las fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el plazo para la interposición de la demanda será:

¹⁹² Castro y Castro, Juventino. *Op, cit.* p. 141.

- a) Tratándose de actos, de treinta días contados a partir del día siguiente en que conforme a la ley del propio acto surta efectos la notificación de la resolución o acuerdo que se reclame; en que se haya tenido conocimiento de ellos o de su ejecución; o en que el actor se ostente sabedor de los mismos;
- b) Tratándose de normas generales, de treinta días contados a partir del día siguiente a la fecha de su publicación, o del día siguiente en que se produzca el primer acto de aplicación de la norma que dé lugar a la controversia, y
- c) Tratándose de los conflictos de límites distintos de los previstos en el artículo 73, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de sesenta días contados a partir de la entrada en vigor de la norma general o de la realización del acto que los origine.

1.12.3.3. RESOLUCIONES.

De conformidad con los últimos párrafos del artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los efectos de la sentencia dictada en la controversia constitucional tratándose de normas generales, consistirán en declarar la invalidez de la norma con efectos generales siempre que se trate de disposiciones de las Entidades o de los Municipios impugnados por la Federación, de los Municipios impugnados por las Entidades, o bien en conflictos de órganos de atribución, y que por lo menos una mayoría ocho votos de los Ministros de la Suprema Corte la hayan aprobada. Así en los demás casos, las resoluciones del citado órgano jurisdiccional tendrán efectos únicamente respecto de las partes en controversia.

1.12.3.4. CRÍTICA DEL MEDIO DE CONTROL ANTE LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS EN MATERIA TRIBUTARIA.

Las ineficiencias de la controversia constitucional ante la celebración de tratados en materia tributaria son las siguientes:

- a) Sujetos. Los sujetos únicamente son los órganos constituidos de los tres niveles de gobierno, siempre y cuando el promovente plantea la existencia de un agravio

en su perjuicio, lo anterior es así en razón de que el medio de control en comento es instaurado para garantizar el principio de distribución de facultades y competencias establecido en la Constitución.

b) Plazo. Al igual que el amparo, los plazos para promover la controversia constitucional varían de acuerdo con la naturaleza jurídica del acto que se combate; sin embargo, tienen una coincidencia, todos son una vez que el acto (*lato sensu*) se encuentra vigente.

Razón por la cual la controversia constitucional resulta ineficiente para controlar la celebración de tratados en materia tributaria, toda vez que dicho control se promueve una vez que nuestro país ratificó el tratado y cobró vigencia.

c) Resoluciones. Al igual que la acción de inconstitucionalidad, los efectos de las resoluciones en la controversia constitucional pueden ser generales, es decir, *erga omnes*, siempre que así lo decidieran cuando menos ocho Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación trabajando en Pleno. Sin embargo, surgen las mismas críticas hechas en la acción de inconstitucionalidad.

CAPÍTULO IV

EL CONTROL JURISDICCIONAL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS TRATADOS EN MATERIA TRIBUTARIA PREVIO A SU RATIFICACIÓN, Y SU COMPARACIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL.

1.1. ANTECEDENTES DEL CONTROL PREVIO DE LOS TRATADOS EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO.

Por las consideraciones planteadas a lo largo de los capítulos precedentes, en la presente tesis se propone “el control jurisdiccional de la constitucionalidad de los tratados en materia tributaria previo a su ratificación”. Antes de describir las características esenciales del control en comento, conviene observar si en nuestro país existen antecedentes del control previo de los tratados, así como beneficiarnos de la comparación jurídica internacional, para advertir la experiencia de otros Estados ante la celebración de los acuerdos internacionales en general, y concretamente los convenios para evitar la doble imposición internacional.

1.1.1. ACTA CONSTITUTIVA DE LA FEDERACIÓN MEXICANA DEL 31 DE ENERO DE 1824.

El 5 de noviembre de 1823 se integró el Congreso Constituyente bajo la corriente “federalista, que tenía por líder a Miguel Ramos Arizpe y la centralista, con Fray Servando Teresa de Mier al frente”¹⁹³, dando nacimiento al Estado mexicano y a la primera República Federal en México, tal y como lo prescribió el artículo 5 del Acta Constitutiva de la Federación Mexicana del 31 de enero de 1824.

Ahora bien, respecto a la regulación de la celebración de los convenios internacionales, los artículos 10; 13, fracción XVII, y 16, fracción XI del Acta Constitutiva de la Federación Mexicana del 31 de enero de 1824, establecían la facultad del poder Ejecutivo para dirigir las negociaciones diplomáticas, celebrar

¹⁹³ Márquez Rábago, Sergio. R. *Evolución constitucional mexicana*. México. Editorial Porrúa. 2002. p. 162.

tratados de paz, amistad, alianza, federación, tregua, neutralidad armada, comercio y otros, pero con la aprobación del Congreso General.

Es decir, en el procedimiento para la celebración de acuerdos internacionales intervenía el poder Ejecutivo y el Congreso General que se constituía en dos cámaras; sin embargo, del contenido del Acta Constitutiva de la Federación Mexicana del 31 de enero de 1824, no se advierte ningún control jurisdiccional de los tratados previo a su ratificación.

Asimismo, cabe resaltar que al instaurarse el primer Congreso Constituyente en el cual se dio inicio a las decisiones políticas fundamentales del Estado mexicano previstas en el Acta Constitutiva de la Federación Mexicana del 31 de enero de 1824, el 3 de octubre del mismo año se concluye con la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, publicada el día 5 siguiente; no existió modificación alguna respecto al procedimiento para la celebración de acuerdos internacionales.

1.1.2. LAS SIETE LEYES CONSTITUCIONALES (1835-1836).

Contrario a las decisiones políticas fundamentales prescitas en el Congreso Constituyente de 1824, y en virtud de la fuerza política de los grupos conservadores que obtuvieron un preponderante dominio en nuestro país, “el congreso ordinario se atribuye el carácter de Constituyente, bajo la presidencia de Atenógenes Castillero”¹⁹⁴, con el objeto de integrar una comisión que redactara un proyecto de base para la nueva Constitución del 23 de octubre de 1835.

En dicho año, el poder conservador pone fin a la primera República Federal Mexicana, imponiendo un sistema centralista, a través de diversas normas básicas que se les conocen como “las siete leyes constitucionales”, “aunque realmente no fueron siete, sino tres, las leyes publicadas, la primera en diciembre de 1835, la

¹⁹⁴ Márquez Rábago, Sergio. R. *Op, cit.* p. 205.

segunda en abril de 1836 y de la tercera a la séptima en diciembre del mismo año”.¹⁹⁵

Ahora bien, respecto a la regulación del procedimiento para la celebración de los convenios internacionales, la tercera ley denominada “Del Poder Legislativo, de sus miembros y de cuanto dice relación a la formación de las leyes”, establecía en los artículos 1, 17, fracción XVI y 44, fracción VII, la facultad del Ejecutivo para dirigir las negociaciones diplomáticas y celebrar tratados de paz, amistad, alianza, tregua, neutralidad armada, y demás convenios con las naciones extranjeras, con la aprobación del Congreso antes de su ratificación, el cual se constituía por dos cámaras.

Es decir, las prescripciones constitucionales del Congreso Constituyente de 1836 eran similares a las del Acta Constitutiva de la Federación Mexicana del 31 de enero de 1824, así como la inexistencia de un control jurisdiccional de los tratados previo a su ratificación. Sin embargo, no pasa desapercibida la facultad del Supremo Poder Conservador prevista en la segunda ley constitucional de 1836, fracción I del artículo 12 que establecía:

“Artículo 12. Las atribuciones de este supremo poder son las siguientes:

I. Declarar la nulidad de una ley o decreto, dentro de dos meses después de su sanción, cuando sean contrarios a artículo expreso de la constitución, y le exijan dicha declaración, o el supremo poder Ejecutivo, o a la alta Corte de Justicia, o parte de los miembros del poder Legislativo, en representación que firmen dieciocho por lo menos.”

De tan importante precepto constitucional, se colige que un órgano político, como lo era el Supremo Poder Conservador, tenía la facultad de declarar la nulidad de una ley o decreto que contraviniera lo prescrito en la Constitución, siempre y cuando los diversos poderes ejecutivo, legislativo o judicial le solicitaran la verificación de la constitucionalidad de dichos actos.

¹⁹⁵ Ídem.

1.1.3. CONSTITUCIÓN FEDERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS DE 1857.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1857 establecía en sus artículos 50 al 53 que el supremo poder de la federación se dividía para su ejercicio en legislativo, ejecutivo y judicial. Así, el ejercicio del poder legislativo estaba encomendado al Congreso de la Unión compuesto por representantes denominados diputados, elegidos cada dos años y nombrados por cada cuarenta mil habitantes, o por una fracción mayor de veinte mil.

De tal forma que el bicammarismo se destruye y sólo se ejerce el poder legislativo en la Cámara de Diputados, quien tenía la facultad de aprobar los tratados, convenios o convenciones diplomáticas que celebrara el Ejecutivo, de conformidad con los artículos 72 y 85 de la Constitución en comento.

1.2. COMPARACIÓN JURÍDICA DEL CONTROL DE LA CONSTITUCIONALIDAD SOBRE TRATADOS.

Diversos autores sostienen que existe un derecho comparado que tiene como objeto de estudio la comparación de diversos sistemas e instituciones jurídicas, ya sean nacionales o internacionales; sin embargo, los juristas de habla alemana advirtieron imprecisiones y errores en dicho término, y por ello nombran “*die Rechtsvergleichung*, como la acción que denota un proceso de comparación (la acción de comparar derecho)”.¹⁹⁶

Es decir, sustituyen el término derecho comparado por el de comparación jurídica, en razón de que este último no denomina un conjunto de normas que constituyen una rama del derecho positivo, sino que alude a la acción de confrontación de los ordenamientos e instituciones jurídicas.

Sea el término que se quiera implementar, la comparación de órdenes e instituciones jurídicas ha sido de suma importancia para la teoría general del

¹⁹⁶ Tamayo y Salmorán Rolando. *Elementos para una teoría general del derecho*. 2ª edición. México. Editorial Themis. 2001. p. 382.

derecho para esclarecer “la universalidad de la explicación jurídica”.¹⁹⁷ Razón por la cual se describe a continuación el control previo de tratados que al efecto realizan países como Francia y Colombia, con sus características generales y consecuencias jurídicas.

1.2.1. CONTROL PREVIO DE LOS TRATADOS EN FRANCIA.

Francia, paradigma del constitucionalismo moderno, no podía ser la excepción en el modelo y avance del control previo de tratados, mediante un órgano político denominado Consejo Constitucional, cuyas decisiones no constituyen simplemente opiniones de carácter consultivo, sino verdaderos actos con fuerza obligatoria.

1.2.1.1 EL CONSEJO CONSTITUCIONAL COMO ÓRGANO FACULTADO.

El Consejo Constitucional francés es el órgano político¹⁹⁸ encargado de verificar la constitucionalidad de las normas jurídicas, previo a su entrada en vigor, cuyas consecuencias jurídicas pueden declarar la constitucionalidad de la norma, impedir que la norma en estudio entre en vigor, o bien permitir su vigencia, siempre y cuando los preceptos que contravienen lo prescrito en la Constitución se puedan separar del resto de la norma en debate.

El órgano político en comento tiene la facultad de ejercicio obligatorio para conocer sobre la constitucionalidad de los actos *lato sensu*, siempre y cuando la Constitución o diverso ordenamiento jurídico así lo establezca; sin embargo, existen tres casos de excepción, por virtud de la cuales el Consejo interviene o ha intervenido, las cuales son:

¹⁹⁷ *Ibíd*em, p. 387.

¹⁹⁸ El Consejo Constitucional conserva su esencia de órgano político, en virtud de la integración de sus miembros y la ausencia de requisitos en su elegibilidad. Sin embargo, no debe perderse de vista que dicho órgano francés ha pasado progresivamente de la vigilancia del parlamento, a la defensa de los derechos humanos, es decir, un verdadero juez garante de la constitucionalidad de los actos de los poderes públicos franceses.

- a) El Consejo emite un visto bueno sobre la decisión de recurrir al referéndum, a pesar que su competencia se reduce a vigilar el desarrollo del mismo y a proclamar sus resultados;
- b) Verifica la ausencia del presidente, siendo que su facultad consiste sólo en verificar el impedimento del jefe de Estado para ejercer sus funciones; y
- c) Ha llegado a admitir recursos interpuestos ante él por 60 parlamentarios con relación a la revisión de compromisos internacionales, no obstante que de conformidad con el artículo 60 constitucional sólo facultaba a los legisladores a presentarlo tratándose de leyes antes de ser reformada para ampliar esta atribución en el ámbito de tratados.¹⁹⁹

1.2.1.2. ESTRUCTURA.

El artículo 56 de la Constitución de Francia de la Quinta República del 4 de octubre de 1958 establece:

“Artículo 56. El Consejo Constitucional estará compuesto por nueve miembros, cuyo mandato durará nueve años y no será renovable. El Consejo Constitucional se renovará por tercios cada tres años. Tres de sus miembros serán nombrados por el Presidente de la República, tres por el Presidente de la Asamblea Nacional y tres por el Presidente del Senado. Además de los nueve miembros arriba mencionados, los ex-Presidentes de la República serán miembros vitalicios de pleno derecho del Consejo Constitucional. (Reforma del 23 de julio de 2008). “Artículo 56. El Consejo Constitucional estará compuesto por nueve miembros, cuyo mandato durará nueve años y no será renovable. El Consejo Constitucional se renovará por tercios cada tres años. Tres de la Asamblea Nacional y tres por el Presidente del Senado. El procedimiento previsto en el último párrafo del artículo 13 será aplicable a sus miembros serán nombrados por el Presidente de la República, tres por el Presidente de estos nombramientos. Los nombramientos realizados por el Presidente de cada Cámara serán sometidos únicamente al dictamen de la comisión permanente competente de la Cámara correspondiente. Además de los nueve miembros arriba mencionados, los ex-Presidentes de la República serán miembros vitalicios de pleno derecho del Consejo Constitucional. El Presidente será nombrado por el Presidente de la República. Tendrá voto de calidad en caso de empate.”²⁰⁰

¹⁹⁹ Covián Andrade Miguel. *El control de la constitucionalidad en el derecho comparado*. México. Centro de estudios de ingeniería política constitucional, A. C. 2004. p. 161.

²⁰⁰ En virtud de la ley constitucional N.º 2008-724 del 23 de julio de 2008, el artículo 56 de la Constitución de Francia de la Quinta República del 4 de octubre de 1958, entrará en vigor en las condiciones fijadas por las leyes orgánicas necesarias para su aplicación. Consejo Constitucional francés. <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/espanol/consejoconstitucional>. Última consulta 9 de febrero de 2010.

De lo anteriormente citado se colige que el Consejo Constitucional está compuesto por miembros de derecho y hecho, siendo que estos últimos son nombrados respectivamente por el Presidente de la República, el Presidente de la Asamblea Nacional (Congreso de Diputados francés) y el Presidente del Senado.

A su vez, los miembros de derecho se componen por los ex Presidentes de la República Francesa, y tienen un carácter vitalicio en el órgano político en comento, con la condición de que no ocupen una función incompatible con su mandato como miembros del Consejo, caso por el cual no podrían desempeñar dicho cargo.

La duración en el cargo de los consejeros de hecho es de nueve años y su designación no es renovable, de tal forma que los miembros del Consejo cambian de manera terciada cada tres años; sin embargo, en caso de nombramiento por sustitución de un miembro debido a la imposibilidad de acabar su mandato, el mandato del sustituto puede prorrogarse con la duración de un mandato entero con la condición de que al terminarse el mandato del consejero sustituido, el sustituto no haya ocupado esta función más de tres años.

El Presidente del Consejo Constitucional es nombrado por el Presidente de la República entre los miembros, y el resto de los consejeros nombrados prestan juramento ante dicho mandatario. Asimismo, cabe destacar que no existe condición de edad, ni de profesión para ser miembro del Consejo Constitucional; empero, dicha función es incompatible con las de miembro del gobierno o del Consejo Económico y Social, y también con cualquier mandato electoral.

Además, los miembros del Consejo Constitucional se someten a las mismas incompatibilidades profesionales que los parlamentarios y durante sus funciones no pueden ser nombrados para un empleo público ni recibir promoción a elección si son funcionarios.

1.2.1.3. COMPETENCIA DEL CONSEJO EN EL CONTROL PREVIO DE TRATADOS.

En forma general, el Consejo Constitucional tiene la facultad de conocer sobre los siguientes asuntos:

1. Facultad jurisdiccional compuesta de dos contenciosos distintos:

a) Contencioso normativo.

El control contencioso de las normas es abstracto, a petición de los sujetos facultados para las leyes ordinarias y los compromisos internacionales, y de oficio para las leyes orgánicas y los reglamentos de las cámaras parlamentarias, y se ejerce por vía de acción después del voto del Parlamento pero antes de la promulgación de la ley, la ratificación o la aprobación de un compromiso internacional y la entrada en vigor de los reglamentos de las cámaras.

Los sujetos facultados en las leyes ordinarias y compromisos internacionales son:

I.- Presidente de la República;

II.- Primer Ministro;

III.- Presidente de la Asamblea Nacional;

IV.- Presidente del Senado; y

V.- Grupo de 60 senadores o 60 diputados.

b) Contencioso electoral y en materia de referéndum.

El Consejo Constitucional resuelve sobre la regularidad constitucional de la elección del Presidente de la República y de las operaciones de referéndum de las que proclama los resultados. Asimismo, declara la regularidad de la elección de los regímenes de elegibilidad y las incompatibilidades de los parlamentarios.

2. Competencia consultiva.

El órgano político en comento tiene la facultad de ejercicio obligatorio de emitir un dictamen cuando es consultado de manera oficial por el Jefe del Estado sobre la aplicación del artículo 16 de la Constitución francesa y ulteriormente sobre las resoluciones tomadas en este ámbito. Por otra parte, el gobierno consulta al Consejo sobre los textos relativos a la organización del escrutinio para la elección del Presidente de la República y el referéndum.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 52 de la Constitución de Francia, el Presidente de la República tiene la facultad de negociar y ratificar los tratados que al efecto celebre el Estado francés; sin embargo, tal y como lo prescribe el artículo 53 de dicho ordenamiento jurídico no pueden ser ratificados ni aprobados, sino en virtud de una ley, los tratados de paz, comercio, organización internacional, los que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública, los que modifiquen disposiciones de naturaleza legislativa, los relativos al estado de las personas y los que entrañen cesión, canje o accesión territorial.

Además, dicho precepto prescribe que los tratados no surtirán efecto sino después de haber sido ratificados o aprobados, y que ninguna cesión, canje o accesión territorial será válida sin el consentimiento de las poblaciones interesadas.

Asimismo y en razón de que, (eliminar ,) en el estado Francés impera el control *a priori* de las normas, el artículo 54 de la Constitución de Francia de la Quinta República del 4 de octubre de 1958 prescribe:

“Artículo 54. Si el Consejo Constitucional, requerido por el Presidente de la República, por el Primer Ministro, por el Presidente de cualquiera de las dos Cámaras o por sesenta diputados o por sesenta senadores, declara que un compromiso internacional contiene una cláusula contraria a la Constitución, la autorización para ratificar o aprobar el referido compromiso internacional sólo podrá otorgarse previa reforma de la Constitución.”

Del precepto constitucional se advierte que el Consejo Constitucional tiene la facultad de ejercicio obligatorio, siempre que así lo requiera el Presidente de la República, el Primer Ministro, el Presidente de cualquiera de las dos Cámaras, o bien sesenta diputados o sesenta senadores, de verificar la constitucionalidad de

los tratados, y en caso de constatar que no existe, para ratificar o aprobar el mismo, previamente deberá realizarse una reforma a la Constitución.

1.2.1.4. PROCESO.

El Consejo Constitucional es un órgano permanente cuyo período de sesiones sigue el ritmo de los requerimientos que le son sometidos, por lo cual sólo celebra sesiones y juzga en el Pleno, mediante un procedimiento escrito y contradictorio, con excepción de la materia de contencioso electoral, toda vez que las partes pueden solicitar ser oídas.

En el caso del control de los tratados, los sujetos, plazos, trámite y resoluciones son las que a continuación se detallan:

1.2.1.4.1. SUJETOS FACULTADOS.

Los sujetos facultados para accionar el control de la constitucionalidad de los tratados son:

- a) El Presidente de la República;
- b) El Primer Ministro;
- c) El Presidente de cualquiera de las dos Cámaras; y
- d) Sesenta diputados o sesenta senadores.

1.2.1.4.2. PLAZO.

Los sujetos anteriormente citados tienen la posibilidad de promover la verificación, inspección o control de los tratados ante el Consejo Constitucional, previo a la ratificación o aprobación de los tratados que al efecto suscriba el Estado francés.

1.2.1.4.3. TRÁMITE.

En el análisis de los tratados, una vez que los sujetos facultados para ejercer el control promueven su demanda, esta es recibida ante el Consejo Constitucional, por lo que el Presidente de dicho órgano nombra a un ponente relator, quien con

ayuda del Secretario General (nombrado mediante decreto del Presidente de la República, basándose en la propuesta del Presidente del Consejo), realizan diversas investigaciones jurídicas respecto del asunto en debate.

Una vez hechas las observaciones pertinentes, el consejero relator presenta las consideraciones y el proyecto de sentencia del tratado en debate ante el Pleno del Consejo Constitucional, quien es convocado por su Presidente, cuya deliberación se somete a una regla de quórum en virtud de la cual se necesita la presencia efectiva de siete miembros para tomar decisión por mayoría de votos, en caso de empate prevalece el voto del Presidente del órgano en comento.

Por último, cabe destacar los debates en período de sesiones y en el Pleno, así como los votos, no son ni públicos ni publicados, cuyo proceso finaliza con la sentencia emitida por el Consejo Constitucional.

1.2.1.4.4. RESOLUCIONES Y SUS EFECTOS.

El Consejo Constitucional en el control previo de los tratados puede declarar:

- a) La constitucionalidad de los tratados, por lo cual se puede proceder a su ratificación o aprobación.
- b) La anticonstitucionalidad del tratado, en tal virtud no podrá ratificarse o aprobarse, sin una reforma constitucional previa.

Las resoluciones del Consejo Constitucional son obligatorias para los poderes públicos y para todas las autoridades administrativas y jurisdiccionales, y en ningún caso son recurribles.

Podemos concluir que el control de la constitucionalidad de los tratados en el Estado francés tiene las siguientes características:

- a) El control lo ejerce un órgano político;
- b) El control es *a priori*, es decir, antes de su aprobación o ratificación;

c) El Consejo Constitucional francés actúa mediante el requerimiento del Presidente de la República, el Primer Ministro, el Presidente de cualquiera de las dos Cámaras, o bien sesenta Diputados o sesenta Senadores.

d) En caso de manifestar la constitucionalidad de los tratados, el Presidente de la República puede proceder a su ratificación o aprobación; sin embargo, en caso de constatar la anticonstitucionalidad del acuerdo internacional, el mismo no podrá ratificarse o aprobarse, sin una reforma constitucional previa.

1.2.2. CONTROL PREVIO DE LOS TRATADOS EN COLOMBIA.

El control previo de tratados no solamente se encuentra establecido en países del viejo continente, dado que Colombia ha implementado un sistema similar al francés; sin embargo, cabe resaltar que en dicho país latinoamericano impera el control difuso en virtud de que la Corte Constitucional, al igual que la totalidad de los jueces y tribunales de ese Estado, puede conocer sobre la constitucionalidad de los actos *lato sensu* de los poder públicos.

Razón por la cual el artículo 4 de la Constitución Política de Colombia de 1991 prescribe que la Constitución es norma de normas, y en caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se deben aplicar las disposiciones constitucionales.

A su vez, el artículo 6 de dicha norma básica colombiana establece la responsabilidad de los particulares ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes, así como la de los servidores públicos por las mismas causas, además por la omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones.

Es decir, en Colombia rige el Estado de derecho, cuya norma máxima o norma de normas, como los colombianos denominan a la Constitución, se encuentra por encima de los actos y hechos de los colombianos, extranjeros y los servidores públicos.

1.2.2.1 LA CORTE CONSTITUCIONAL COLOMBIANA COMO ÓRGANO FACULTADO.

Si bien en el sistema jurídico colombiano existe un control difuso de la constitucionalidad de los actos *lato sensu* de los poderes públicos, con la entrada en vigor de la Constitución Política de Colombia de 1991 se estableció una Corte Constitucional como máxima autoridad jurisdiccional constitucional con facultades exclusivas.

En efecto, el artículo 241 de la Constitución Política de Colombia de 1991 establece:

“Artículo 241. A la Corte Constitucional se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución, en los estrictos y precisos términos de este artículo. Con tal fin, cumplirá las siguientes funciones:

1. Decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que promuevan los ciudadanos contra los actos reformativos de la Constitución, cualquiera que sea su origen, sólo por vicios de procedimiento en su formación.
2. Decidir, con anterioridad al pronunciamiento popular, sobre la constitucionalidad de la convocatoria a un referendo o a una Asamblea Constituyente para reformar la Constitución, sólo por vicios de procedimiento en su formación.
3. Decidir sobre la constitucionalidad de los referendos sobre leyes y de las consultas populares y plebiscitos del orden nacional. Estos últimos sólo por vicios de procedimiento en su convocatoria y realización.
4. Decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación.
5. Decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra los decretos con fuerza de ley dictados por el Gobierno con fundamento en los artículos 150 numeral 10 y 341 de la Constitución, por su contenido material o por vicios de procedimiento en su formación.
6. Decidir sobre las excusas de que trata el artículo 137 de la Constitución.
7. Decidir definitivamente sobre la constitucionalidad de los decretos legislativos que dicte el Gobierno con fundamento en los artículos 212, 213 y 215 de la Constitución.
8. Decidir definitivamente sobre la constitucionalidad de los proyectos de ley que hayan sido objetados por el Gobierno como inconstitucionales, y de los proyectos de leyes estatutarias, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación.
9. Revisar, en la forma que determine la ley, las decisiones judiciales relacionadas con la acción de tutela de los derechos constitucionales.

10. Decidir definitivamente sobre la exequibilidad de los tratados internacionales y de las leyes que los aprueben. Con tal fin, el Gobierno los remitirá a la Corte, dentro de los seis días siguientes a la sanción de la ley. Cualquier ciudadano podrá intervenir para defender o impugnar su constitucionalidad. Si la Corte los declara constitucionales, el Gobierno podrá efectuar el canje de notas; en caso contrario no serán ratificados.

Cuando una o varias normas de un tratado multilateral sean declaradas inexecutable por la Corte Constitucional, el Presidente de la República sólo podrá manifestar el consentimiento formulando la correspondiente reserva.

11. Darse su propio reglamento.”

De tal forma que la Corte Constitucional entre las facultades exclusivas que al efecto tiene destaca la prevista en el numeral 10 del precepto constitucional antes citado, por virtud del cual se le atribuye a dicho órgano jurisdiccional el estudio de la exequibilidad de los tratados y de las leyes que los aprueben con la Constitución, en virtud del cual cualquier ciudadano puede intervenir para defender o impugnar su constitucionalidad, y en caso de existir la misma el gobierno colombiano puede efectuar el canje de notas; en caso contrario se le impide ratificarlos.

Sin embargo, pese a la centralización de las competencias de control de constitucionalidad que en cabeza de la Corte Constitucional, que estimula un sistema concentrado de la constitucionalidad, en Colombia existe la posibilidad de que cualquier juez pueda directamente inaplicar la ley que a su juicio sea incompatible con la Constitución, sin necesidad de suscitar ningún incidente ante la Corte Constitucional. De tal forma en el sistema jurídico colombiano se advierten las siguientes vías:

a) Vía de acción pública o ciudadana. De conformidad con lo prescrito en el artículo 40 de la norma básica colombiana, todo ciudadano tiene derecho a participar en la conformación, ejercicio y control del poder político, razón por la cual para hacer efectivo este derecho, los ciudadanos colombianos tiene la facultad de promover ante la Corte la anticonstitucionalidad formal y material de las leyes y decretos.

Asimismo, cualquier ciudadano colombiano puede ejercer las acciones públicas previstas en el artículo 241 de la Constitución, e intervenir como impugnador o defensor de las normas sometidas a control en los procesos promovidos por otros,

así como en aquéllos para los cuales no existe acción pública. Lo anterior de conformidad con lo establecido en el artículo 242 de dicha norma fundamental.

b) Vía de excepción. Al existir un control difuso en Colombia por virtud del cual cualquier juez o las propias partes en un proceso pueden plantear la constitucionalidad de un acto *lato sensu*, el control de la constitucionalidad se puede actualizar por vía incidental o de excepción, cuya resolución sólo afectará a las partes en concreto.

Lo anterior tiene como sustento jurídico lo prescrito en el artículo 4 de la Constitución, el cual establece que en caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales.

c) Vía automática o forzada. El control de la constitucionalidad diversos actos *lato sensu* de los poderes públicos, resulta obligatorio por mandato de la propia Constitución, aun y cuando no exista promoción por sujeto alguno, tal y como sucede en el caso con el estudio de los tratados y de las leyes que los aprueben.

Asimismo, se observa el control de la constitucionalidad por vía automática o forzada, en el caso de la objeciones del Presidente para sancionar algún proyecto de ley ya aprobado por ambas cámaras del congreso colombiano, por considerarlo inconstitucional, cuyo órgano jurisdiccional encargado de estudiar tal objeción es la Corte Constitucional, tal y como lo establece el artículo 167 de la de la Constitución colombiana.

Otro ejemplo del control forzado se advierte en el artículo 214 numeral 6 de la norma básica antes citada, por virtud del cual el Gobierno tiene el deber jurídico de enviar a la Corte Constitucional, al día siguiente de su expedición, los decretos legislativos que dicte en uso de las facultades de excepción previstos en dicha norma básica, para que aquélla decida definitivamente sobre su constitucionalidad. Así, en el caso de que el gobierno no cumpla con el deber de enviarlos, dicho órgano jurisdiccional toma de oficio y en forma inmediata el conocimiento de los mismos.

1.2.2.2. ESTRUCTURA.

“La Corte es un organismo perteneciente a la rama judicial del Poder Público y se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Carta Política”²⁰¹, misma que fue creada por la vigente Constitución Política de Colombia desde el 7 de julio de 1991.

La Corte Constitucional constituye la cabeza de la jurisdicción constitucional, al conocer de manera exclusiva de los asuntos de constitucionalidad cuyo análisis le confía la propia Constitución, así como su carácter de intérprete autorizado, cuyas jurisprudencias establecen el alcance de las normas contenidas en la misma.

Según lo dispuesto en el artículo 239 de la Constitución y el artículo 44 de la Ley 270 de 1996 Estatutaria de la Administración de Justicia, la Corte Constitucional está integrada por nueve magistrados, nombrados por el Senado de la República para períodos individuales de ocho años, de ternas designadas por el Presidente de la República, la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado.

Asimismo, de conformidad con lo establecido en el artículo 232 de la Constitución Política de Colombia para ser Magistrado de la Corte Constitucional, de la Corte Suprema de Justicia (máximo tribunal de la jurisdicción ordinaria) y del Consejo de Estado (órgano jurisdiccional en materia contenciosa administrativa), se requiere:

- I.- Ser colombiano de nacimiento y ciudadano en ejercicio.
- II.- Ser abogado.
- II.- No haber sido condenado por sentencia judicial a pena privativa de la libertad, excepto por delitos políticos o culposos.
- IV.- Haber desempeñado, durante diez años, cargos en la Rama Judicial o en el

²⁰¹Corte Constitucional de Colombia. <http://www.corteconstitucional.gov.co/lacorte/>. Última consulta 9 de febrero de 2010.

Ministerio Público, o haber ejercido, con buen crédito, por el mismo tiempo, la profesión de abogado, o la cátedra universitaria en disciplinas jurídicas en establecimientos reconocidos oficialmente.

1.2.2.3. COMPETENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL COLOMBIANA EN EL CONTROL PREVIO DE TRATADOS.

En el sistema jurídico colombiano, tal y como lo prescriben los artículos 150, numeral 16, y 189, numeral 2, corresponde al Presidente de la República en su carácter de Jefe de Estado celebrar con otros Estados y entidades de Derecho Internacional tratados o convenios que se someterán a la aprobación del Congreso, sobre las bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional.

Para la celebración de un tratado en el Estado colombiano participan tanto el titular del Ejecutivo como ambos órganos del Congreso (cámara de representantes y cámara de senadores); empero, tal y como se detalló anteriormente, de conformidad con el artículo 241, numeral 10 de la Constitución, la Corte Constitucional tiene la facultad de ejercicio obligatorio de decidir definitivamente sobre la exequibilidad de los tratados y de las leyes que los aprueben, por medio de un proceso, en virtud del cual cualquier ciudadano podrá intervenir para defender o impugnar su constitucionalidad.

De tal forma que si la Corte Constitucional declara constitucional el convenio internacional en debate, el gobierno podrá efectuar el canje de notas²⁰²; en caso contrario, el mismo no podrá ser ratificado. Asimismo, si dicho órgano jurisdiccional declara que una o varias normas de un tratado multilateral son inexecutable con la Constitución, el Presidente de la República sólo podrá manifestar su consentimiento formulando las correspondientes reservas.

Por lo cual podemos concluir que la Corte Constitucional realiza un ejercicio de oficio y *a priori* del control de la constitucionalidad de los tratados, y en caso de

²⁰² De conformidad con el artículo 11 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. El consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado podrá manifestarse mediante la firma, el canje de instrumentos que constituyan un tratado la ratificación, la aceptación, la aprobación o la adhesión, o en cualquier otra forma que se hubiere convenido.

constatar que no existe dicho órgano jurisdiccional prohíbe efectuar su canje de notas, o bien al declarar que una o varias normas de un tratado multilateral son inexecutable con la Constitución, el Presidente de la República sólo podrá manifestar su consentimiento formulando las correspondiente reservas.

1.2.2.4. PROCESO.

La Corte Constitucional es un órgano jurisdiccional que posee la centralización de algunas competencias de control de constitucionalidad que la propia Constitución establece, estimulando así un sistema concentrado de la constitucionalidad. Tal es el caso del control de la constitucionalidad de los tratados, cuyos sujetos facultados, plazos, trámite y resoluciones son los que a continuación se detallan:

1.2.2.4.1. SUJETOS QUE PUEDEN DEFENDER O IMPUGNAR LA CONSTITUCIONALIDAD DEL TRATADO SUJETO A CONTROL.

De conformidad con el aludido artículo 241, numeral 10 de la Constitución colombiana, cualquier ciudadano podrá intervenir para defender o impugnar la constitucionalidad de los tratados. Asimismo, de conformidad con el artículo 98 de dicha norma básica, la ciudadanía la ejercen tanto los nacionales como los extranjeros reconocidos como ciudadanos, a partir de los dieciocho años de edad y que hayan tramitado su respectivo documento de identidad.

Razón por la cual se debe concluir que en el control de la constitucionalidad de los convenios internacionales en el sistema jurídico colombiano, cualquier persona nacional o extranjero reconocido como ciudadano, a partir de los dieciocho años de edad y que haya tramitado su respectivo documento de identidad, tiene la facultad de intervenir para defender o impugnar la constitucionalidad de los tratados.

1.2.2.4.2. PLAZO.

El control de la constitucionalidad de los tratados ante la Corte Constitucional es previo a su ratificación, por lo cual la propia Constitución establece el deber

jurídico del gobierno de remitir ante dicho órgano jurisdiccional dentro de los seis días siguientes a la sanción de la ley para el estudio del mismo.

1.2.2.4.3. TRÁMITE.

El artículo 44 del decreto 2067 de 1991, “por el cual se dicta el régimen procedimental de los juicios y actuaciones que deban surtirse ante la corte constitucional”, establece:

“Artículo 44.-En los procesos de constitucionalidad de los tratados y de los leyes que los aprueban de que trata el artículo 241 numeral 10 de la constitución, se aplicará en lo pertinente lo dispuesto para el control de los proyectos de leyes estatutarias. Si la inexequibilidad fuera parcial, se aplicará lo dispuesto en dicho artículo.”

En el proceso para el control de la constitucionalidad de los tratados en Colombia, se aplica lo pertinente a lo dispuesto para el control de los proyectos de leyes estatutarias, luego los actos sucesivos son los siguientes:

I.- Tal y como lo establece el artículo 241, numeral 10 de la Constitución colombiana, y en virtud de que el control de la constitucionalidad de los tratados es *a priori* y de oficio, el gobierno tiene el deber de enviar a la Corte constitucional el texto del tratado y de la ley mediante el cual es aprobado, dentro de los seis días siguientes a la sanción de la ley aprobatoria del mismo.

II.- El Presidente de la Corte Constitucional reparte para su sustanciación, los asuntos de constitucionalidad de conformidad con el programa de trabajo y reparto que determine el Pleno de la misma, teniendo la facultad de asignar a más de un magistrado la sustanciación de un mismo asunto.

En todo momento después de admitida la demanda, cualquier magistrado podrá solicitar por escrito que se reúna el Pleno de la Corte para que se lleve a cabo una deliberación preliminar sobre la constitucionalidad de las normas sometidas a control. El Presidente de la Corte convocará la correspondiente sesión dentro de la semana siguiente a la solicitud (Artículos 3 y 4 del decreto 2067 de 1991).

III.- Repartida la demanda, el magistrado sustanciador proveerá sobre su admisibilidad dentro de los diez días siguientes (Artículo 6 del decreto 2067 de 1991).

IV.- Admitida la demanda, o vencido el término probatorio cuando éste fuere procedente, el Magistrado sustanciador ordenará correr traslado por treinta días al Procurador General de la Nación, para que rinda concepto. Cuyo plazo legal empezará a contarse al día siguiente de entregada la copia del expediente en el despacho del Procurador.

Asimismo, en el auto admisorio de la demanda se ordenará fijar en lista las normas acusadas por el plazo de diez días para que, por duplicado, cualquier ciudadano las impugne o defienda. Dicho término correrá simultáneamente con el del Procurador; y a solicitud de cualquier persona, el Defensor del Pueblo podrá demandar, impugnar o defender ante la Corte normas directamente relacionadas con los derechos constitucionales (Artículo 7 del decreto 2067 de 1991).

V.- Vencido el plazo para que rinda concepto el Procurador, se iniciará el cómputo de 30 días para que el Magistrado sustanciador presente el proyecto de sentencia a la Corte. A su vez, vencido dicho plazo para la presentación del proyecto, comenzarán a correr los 60 días de que dispone la Corte para adoptar su decisión (Artículo 8 del decreto 2067 de 1991).

1.2.2.4.4. RESOLUCIONES Y SUS EFECTOS.

La Corte Constitucional en su decisión definitiva sobre la exequibilidad de los tratados puede declarar:

- a) La constitucionalidad del tratado y de su ley aprobatoria, razón por la cual el gobierno podrá efectuar el canje de notas;
- b) La inconstitucionalidad del tratado y/o de su ley aprobatoria, prohíbe efectuar el canje de notas respectivo.

c) En el supuesto de inexecutable parcial, esto es, cuando una o varias normas de un tratado multilateral fueran declaradas inconstitucionales por la Corte, el Presidente de la República sólo podrá manifestar el consentimiento formulando la correspondiente reserva.

d) Por otra parte, si la inconstitucionalidad fuera de la ley por vicios de procedimiento subsanables y no del tratado, la Corte deberá devolver al Congreso o al Gobierno, según el caso, para de ser posible enmiende el defecto observado. Si éste es subsanado, se enviará de nuevo la ley a la Corte para que decida sobre su executable.

En virtud de lo anteriormente expuesto, el control de la constitucionalidad de los tratados en el Estado colombiano tiene las siguientes características:

a) El control lo ejerce un órgano jurisdiccional;

b) El control es *a priori*, es decir, antes de su aprobación o ratificación;

c) La Corte Constitucional actúa de oficio;

d) Cualquier ciudadano puede intervenir para defender o impugnar la constitucionalidad del tratado;

e) En caso de constara la constitucionalidad de los tratados y de su ley aprobatoria, el gobierno tiene la facultad de efectuar el canje de notas; sin embargo, ante la anticonstitucionalidad del tratado y/o de su ley aprobatoria, el mismo no podrá realizarse.

Asimismo, en el supuesto de inexecutable parcial, el Presidente de la República sólo podrá manifestar el consentimiento formulando la correspondiente reserva, además si la inconstitucionalidad fuera de la ley por vicios de procedimiento subsanables y no del tratado, la Corte deberá devolver al Congreso o al Gobierno, según el caso, para que, de ser posible, enmiende el defecto observado. Si éste es subsanado, se enviará de nuevo la ley a la Corte para que decida sobre su executable.

1.3. EL CONTROL JURISDICCIONAL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS TRATADOS EN MATERIA TRIBUTARIA PREVIO A SU RATIFICACIÓN.

1.3.1. CARACTERÍSTICAS.

a) El control propuesto resulta jurisdiccional. En virtud de que mediante una la solución heterocompositiva, es decir, la solución imparcial a cargo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuya autoridad deriva del imperio del propio Estado, podrá intervenir a instancia de una de las partes facultadas, para vigilar la constitucionalidad de los tratados en materia tributaria.

b) Preventivo o *a priori*. Lo anterior es así, dado que la inspección, vigilancia o control llevado a cabo por el órgano jurisdiccional competente, es previo a la ratificación del tratado tributario. Por tanto, al ser preventivo, el debate del convenio impositivo debe llevarse a cabo una vez que el Ejecutivo Federal lo suscriba, y a su vez, el Senado lo apruebe, pero antes de su ratificación ante el diverso Estado contratante.

c) En virtud del grado técnico-jurídico que representan los tratados en materia tributaria, el control propuesto será promovido por vía de acción por lo sujetos facultados, y mediante el estudio de los agravios que los particulares consideren pertinentes.

d) El estudio de la constitucionalidad de los tratados en materia tributaria por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación debe ser tanto en su aspecto material, como formal.

e) En forma similar a las resoluciones de la Corte Constitucional Colombiana, las sentencias dictadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el control de la constitucionalidad formulado, podrán establecer la anticonstitucionalidad total o parcial del tratado sometido al control previo.

1.3.2. ACTOS DE AUTORIDAD QUE SE PRETENDEN CONTROLAR Y EL OBJETIVO PREVENTIVO.

Inspeccionar o vigilar la constitucionalidad de los tratados tributarios, previo a su ratificación (ámbito internacional) y vigencia (ámbito domestico) de los mismos, para evitar el establecimiento a los particulares de derechos y deberes jurídicos que quebranten prescripciones constitucionales.

1.3.3. PROCESO Y EFECTOS DE LAS RESOLUCIONES.

1.3.3.1. VÍA DE ACCIÓN.

Se propone un proceso vía de acción de forma directa, es decir, que los sujetos cuya facultad determinada por la Ley Suprema tendrán la legitimación para acudir ante el Órgano Jurisdiccional competente para combatir el tratado tributario que al efecto se pretenda ratificar.

El control jurisdiccional constitucional tiene una función abstracta, en virtud de que el estudio que al efecto haga el órgano jurisdiccional facultado de la norma infraconstitucional (tratado tributario artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos) con la Constitución sea sin conexión alguna de un caso concreto, observando los aspectos formales y/o materiales de la norma en debate, previo a su ratificación.

En este sentido el estudio es previo a la ratificación del tratado, pero con posterioridad a la aprobación del Senado. En efecto, el control de la constitucionalidad jurisdiccional del tratado en materia tributaria, tendría que llevarse a cabo con posterioridad a que el Senado aprobara el mismo; pero previo a su ratificación con el diverso Estado contratante, con el objeto de respetar las atribuciones del Senado respecto al análisis de la política exterior. Máxime que resultaría absurdo controlar los actos del mencionado órgano legislativo, cuando incluso éste no aprobó lo actuado por el Presidente de la República.

Los sujetos legitimados para promover el control en comento, aduciendo sus razonamientos lógico-jurídicos relativos a la anticonstitucionalidad del tratado

tributario en análisis, sin la necesidad de acudir ante diverso órgano u organismo público, serían los siguientes:

- I.- El 20% de los integrantes de la Cámara de Diputados;
- II.- El 20% de los integrantes de la Cámara de Senadores;
- III.- El Presidente de la Comisión Nacional de Derechos Humanos;
- IV.- Los Gobernadores de la Entidades Federativas, así como el Jefe de Gobierno del Distrito Federal;
- V.- Las Cámaras de Comercio e Industria, legalmente establecidas.

Así también cualquier ciudadano mexicano podrá intervenir para defender o impugnar la constitucionalidad del tratado en materia tributaria, siempre y cuando cualquiera de los sujetos anteriormente descritos haya promovido el control previo, y acredite su calidad de ciudadano mexicano.

Ahora bien, cabe aclarar que se facultan a dichos sujetos para promover el control jurisdiccional de la constitucionalidad de los tratados en materia tributaria previo a su ratificación por los siguientes motivos:

- a) El 20% de los integrantes de ambos órganos legislativos federales, con el objeto de que las minorías ahí constituidas tengan la posibilidad de accionar el medio de control en comento, y facultar a la Cámara de Diputados que no actúa en el procedimiento de celebración de tratados en general, y concretamente en materia tributaria, no obstante sus facultades constitucionales de iniciar y discutir leyes o decretos que versen sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, así como su potestad exclusiva de aprobar anualmente las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrir el presupuesto de egresos.

Ahora bien, se considera idóneo el porcentaje de 20% para que las minorías parlamentarias puedan promover el control previo, es decir 100 Diputados y 25 Senadores, dado que la actual composición de los órganos legislativos federales en nuestro país es la siguiente:

“Cámara de Diputados.
Fecha de actualización 16 de febrero de 2010.”²⁰³

Partido	Mayoría	Plurinominales	TOTAL
PRI	184	53	237
PAN	70	73	143
PRD	38	31	69
PVEM	5	16	21
PT	3	10	13
NUEVA ALIANZA	0	9	9
CONVERGENCIA	1	7	8
TOTAL	300	200	500

Cámara de Senadores.



De las graficas anteriormente citadas se advierte que los partidos de oposición podrian alcanzar facilmente el porcentaje propuesto, incluso en el caso del Senado el partido más importante de izquierda en nuestro país, si lograra conjuntar a las diversas corrientes politicas que ahí residen, podría promover el control previo sin necesidad de conjuntarse con algun otro partido politico.

b) El Presidente de la Comisión Nacional de Derechos Humanos, toda vez que si bien es cierto en la práctica difícilmente promovería algún medio de control de la

203 http://www3.diputados.gob.mx/001_diputados/005_grupos_parlamentarios. Última consulta 19 de mayo de 2010.

204 Cámara de Senadores. <http://www.senado.gob.mx/legislatura.php?ver=grupos>. Última consulta 19 de mayo de 2010.

constitucionalidad en materia impositiva, también lo es que no debe cerrarse la puerta al organismo autónomo que tiene el deber jurídico de defender los derechos humanos, entre ellos los tributarios.

c) Asimismo se faculta a los Gobernadores de la Entidades Federativas, así como el Jefe de Gobierno del Distrito Federal, con el propósito de que actúen como representantes de dichos niveles de gobierno.

d) Se justifica la propuesta como sujetos facultados para promover el control jurisdiccional de la constitucionalidad de los tratados en materia tributaria previo a su ratificación, a las Cámaras de Comercio e Industria legalmente establecidas por dos cuestiones fundamentales que son:

i) Al facultar a dichos entes se otorga facultad a los particulares de impugnar los tratados tributarios, pero evitando múltiples gestiones que contiene la mayoría de las veces los mismos agravios, y que podrían entorpecer el trabajo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al existir un excedente de demandas; y

ii) Al tener como objeto esencial las Cámaras de Comercio e Industria, representar, promover y defender los intereses generales del comercio, los servicios, el turismo o la industria, y en general las actividades generales de la economía nacional anteponiendo el interés público sobre el privado; tales personas jurídicas colectivas resultan las idóneas para tener la potestad de impugnar algún tratado tributario, que pueda perjudicar a una rama de la economía nacional.

Máxime que si algún ciudadano mexicano conforme a sus intereses no le conviniera adherirse a la demanda que al respecto formulara la Cámara de Comercio e Industria, el mismo tendría la posibilidad de impugnar o defender la aprobación del tratado tributario, toda vez que el control ya fue accionado.

e) Por último se establece la intervención de cualquier ciudadano mexicano para defender o impugnar la constitucionalidad del tratado en materia tributaria, siempre y cuando cualquiera de los sujetos anteriormente descritos haya promovido el

control previo, y acredite su calidad de ciudadano mexicano, por las razones citadas en el párrafo que antecede, pero además con el objeto de que la inspección de la constitucionalidad en comento sea eficaz y abarque un estudio detallado del tratado.

Asimismo, cabe aclarar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación tiene el deber de tomar en cuenta las promociones de todos los ciudadanos que hayan intervenido dentro de los plazos legales para defender o impugnar el tratado tributario, sometido a control previo.

1.3.3.2. ÓRGANO JURISDICCIONAL COMPETENTE.

Con el presente trabajo se pretende promover una propuesta efectiva conforme a las instituciones jurídicas existentes en nuestro sistema, evitando así propuestas exorbitantes que posiblemente serían una solución a largo plazo, pero no conforme a un cambio radical respecto a lo prescrito en nuestra estructura jurisdiccional. Se propone que la Suprema Corte de Justicia de la Nación actuando en Pleno sea el órgano competente, encargado de conocer sobre el control jurisdiccional de la constitucionalidad de los tratados en materia tributaria previo a su ratificación.

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sería el órgano jurisdiccional competente para resolver el control previo propuesto con el fin de lograr una verdadera barrera y protección de lo prescrito en la Constitución, y especialmente a los Derechos Fundamentales de equidad y proporcionalidad en las cargas impositivas, es innegable que se debe garantizar la imparcialidad y la capacidad jurídico-política de los integrantes de dicho órgano frente a los demás poderes públicos. Razón por lo cual, de igual forma se propone la implementación de mayores requisitos profesionales de sus integrantes, así como una modificación de los sujetos facultados, para designar a los Ministros que componen la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Se exponen las siguientes modificaciones:

a) Que la Suprema Corte de Justicia de la Nación siga integrada por los 11 Ministros, tal y como lo establece el párrafo tercero del artículo 94 Constitucional;

pero en cuyo nombramiento de los integrantes participen ambas Cámaras, el Ejecutivo, y el Consejo de la Judicatura.

b) Que la designación de sus miembros, no tan solo recaiga “preferentemente” entre aquellas personas que hayan servido con eficiencia, capacidad y probidad en la impartición de justicia o que se hayan distinguido por su honorabilidad, competencia y antecedentes profesionales en el ejercicio de la actividad jurídica, sino que el mismo constituya un requisito “sine qua non” en su designación, partiendo de bases objetivas tal y como lo podría ser los exámenes de que al efecto aplica la judicatura.

c) Sin embargo, de igual forma debe dejarse abierta la posibilidad de que destacados catedráticos universitarios, sean aspirantes a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

d) Que el aspirante a Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuente además del título en Derecho, con la antigüedad establecida en nuestra Constitución para tal efecto, con un título en posgrado en Derecho Constitucional, con una antigüedad mínima de tres años al día de la designación.

e) Que el quórum de dicho órgano jurisdiccional trabajando en Pleno sea de siete Ministros.

f) Que sus resoluciones deben dictarse por mayoría absoluta de sus miembros presentes.

1.3.3.3. PLAZOS.

El plazo para accionar el control previo sería de 30 días contados a partir de la fecha en que el Senado de la República publique en el Diario Oficial de la Federación su consentimiento para ratificar el tratado en materia tributaria.

1.3.3.4. REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD.

Los requisitos serían en forma analógica a los prescritos en la acción de inconstitucionalidad, previstos en el Título Tercero, Capítulo I, de la Ley

Reglamentaria del artículo 105 Constitucional, tales como la forma del escrito de demanda y anexos que debe contener el mismo. Sin embargo, y en virtud de la naturaleza *per se* del control en comento, se requiere lo siguiente:

I.- Que la acción promovida por los sujetos legitimados para exigir el control jurisdiccional de la constitucionalidad de los tratados en materia tributaria previo a su ratificación, sea dentro de los 30 días naturales, contados a partir del día siguiente a la fecha que sea publicado por el Senado de la República su aprobación para ratificar el tratado tributario. Si el último día del plazo legal antes referido fuese inhábil, la demanda podrá presentarse el primer día hábil siguiente.

II.- Las cámaras de comercio e industria, que al efecto promuevan el control previo de los tratados en materia tributaria, deberán acreditar plenamente su constitución legal.

III. Los ciudadanos que pretendan defender o impugnar el tratado tributario, una vez que los sujetos facultados accionen el control previo, deberán acreditar su ciudadanía.

Una vez promovido el control jurisdiccional de la constitucionalidad de los tratados en materia tributaria previo a su ratificación, se seguirán las siguientes etapas:

I.- Etapa preliminar. Conforme al número de asuntos, el Presidente del Pleno de la Corte tendrá la facultad de designar a dos Ministros, al efecto de que los mismos lleven a cabo la instrucción y el proyecto de la resolución definitiva.

II.-Etapa expositiva. Admitida la demanda, el y/o los Ministros instructores ordenarán emplazar a la parte demandada para que dentro del plazo de quince días produzca su contestación, y dará vista a las demás partes para que dentro del mismo plazo manifiesten lo que a su derecho convenga.

Asimismo, en el auto admisorio de la demanda se ordenará publicar en el Diario Oficial de la Federación por el mismo plazo citado en el párrafo que antecede, para que cualquier ciudadano impugne o defienda el tratado tributario. Dicho plazo

correrá simultáneamente con el de la contestación, y dará vista a las demás partes para que dentro del mismo plazo manifiesten lo que a su derecho convenga.

III.- Etapa probatoria. Las partes podrán ofrecer todo tipo de pruebas, excepto la de posiciones y aquellas que sean contrarias a derecho. Lo anterior con el objeto de que las partes puedan ofrecer sobre todo peritos en materia contable y/o económica.

IV.- Etapa conclusiva. Una vez desahogadas todas las pruebas, el o los Ministros instructores notificarán por lista a las partes que tiene un plazo de cinco días para formular alegatos por escrito. Mismos que deberán ser considerados al dictar la sentencia.

Al vencer el plazo de cinco días citado en el párrafo que antecede, con alegatos o sin ellos, se emitirá el acuerdo correspondiente en el que se declare cerrada la instrucción, empezando a computarse 30 días para que los mismos presenten el proyecto de sentencia ante el Pleno de la Corte. A su vez, vencido dicho plazo para la presentación del proyecto, comenzarán a correr los 30 días de que dispone el Pleno para adoptar su decisión final.

V.- Etapa ejecutiva. Las partes condenadas informarán en el plazo otorgado por la sentencia del cumplimiento de la misma al Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien resolverá si aquélla ha quedado debidamente cumplida.

Asimismo, cabe destacar que las prescripciones del proceso propuesto serían en forma analógica de lo establecido para la acción de inconstitucionalidad, previstos en el Título Tercero, Capítulo I, de la Ley Reglamentaria del artículo 105 Constitucional, pero lógicamente con las particularidades que al efecto se acaban de describir.

1.3.3.5. PLAZO Y CARACTERÍSTICAS DE LAS RESOLUCIONES.

Las sentencias que al respecto se emitan deberán corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos invocados y examinará en su conjunto los

razonamientos de las partes a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada. En todos los casos la Suprema Corte de Justicia de la Nación deberá suplir la deficiencia de la demanda, contestación, alegatos o agravios.

En este sentido, tal y como lo establece el artículo 41 de la Ley Reglamentaria del artículo 105 Constitucional, las sentencias deberán contener:

- I. La fijación breve y precisa del tratado tributario objeto de la controversia;
- II. Los preceptos que la fundamenten;
- III. Las consideraciones que sustenten su sentido, así como los preceptos que en su caso se estimaren violados;
- IV. Los alcances y efectos de la sentencia, fijando con precisión, en su caso, los órganos obligados a cumplirla, las normas generales o actos respecto de los cuales opere y todos aquellos elementos necesarios para su plena eficacia en el ámbito que corresponda. Cuando la sentencia declare la anticonstitucionalidad de un tratado tributario, sus efectos deberán extenderse a todas aquellas normas cuya validez dependa de la propia norma invalidada;
- V. Los puntos resolutivos que decreten el sobreseimiento, la constitucionalidad o anticonstitucionalidad del tratado tributario.

1.3.3.6. EFECTOS DE LAS RESOLUCIONES.

Los efectos de las resoluciones que emita la Suprema Corte de Justicia de la Nación serán las siguientes:

- I.-Declarativas de la constitucionalidad del tratado tributario: La Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el texto y la forma de celebración y aprobación del tratado tributario es conforme a lo prescrito en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II.- Declarativas de anticonstitucionalidad: Nuestro máximo órgano jurisdiccional establece que el tratado tributario sujeto a control quebranta lo prescrito en nuestra Constitución y por lo tanto es improcedente su ratificación.

III.- En el supuesto de anticonstitucionalidad parcial, esto es cuando uno o varios preceptos fueron declarados anticonstitucionales por la Corte, el Presidente de la República sólo podrá manifestar el consentimiento formulando la correspondiente reserva.

En este sentido, la anticonstitucionalidad declarada en la resolución podría actualizarse en virtud de que:

a) El tratado tributario contiene defectos formales en su celebración y aprobación ante el Senado, es decir, la norma general antes aludida contiene una anticonstitucionalidad formal derivada de su procedimiento de creación.

b) El tratado tributario quebranta o contradice los derechos fundamentales de proporcionalidad y equidad tributaria, o bien vulnera cualquier otro precepto Constitucional.

Las resoluciones que ponen fin al control previo son declarativas, en virtud de que dicho acto jurisdiccional no anula el tratado celebrado por el Ejecutivo Federal y aprobado por la Cámara de Senadores, sino que la resolución de la Corte tan sólo prescribirá la facultad de ejercicio obligatorio del Presidente de la República o del Senado en su caso para:

I.- Subsanan los vicios formales.

II.- Realizar las reservas respectivas, antes de la ratificación del tratado tributario que al efecto haga el Senado, en virtud de que una o más cláusulas de dicha norma jurídica quebrantaban los derechos de proporcionalidad y equidad tributaria, o bien cualquier prescripción Constitucional.

III.- Renegociar el tratado tributario, en virtud de que el texto del mismo contiene diversas disposiciones contrarias a lo prescrito en nuestra Ley Suprema.

IV.- No ratificar el tratado tributario, en virtud de que el mismo quebranta en su totalidad lo establecido en nuestra Constitución.

No es óbice a lo anteriormente propuesto el que se pudiera interpretar que al no tener efectos de anulabilidad los tratados tributarios sometidos al control previo en comento, el mismo resulta ser tan sólo un acto consultivo, en oposición a contencioso, toda vez que si bien el control previo no anula el tratado, igualmente es que dado sus resoluciones, como el desahogo del proceso, lo dotan de plenas características jurisdiccionales.

En efecto, la decisión y el proceso que se propone son evidentemente jurisdiccionales, dado que si bien al denunciarse la anticonstitucionalidad del tratado tributario no se cierra el paso del acto impugnado; de igual forma lo es y no debe perderse de vista que la resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece el cauce para hacer posible la incorporación del tratado a nuestro Sistema Jurídico.

1.4. CONTROL CONCRETO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE UN TRATADO TRIBUTARIO QUE FUE MOTIVO DE ESTUDIO PREVIO.

El artículo 25 del Modelo del Convenio de Impuesto Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) del 15 de julio del 2005 señala:

“1.- Cuando un persona considere que las medidas por uno o ambos Estados Contratantes impliquen o puedan implicar para ella una imposición que no estén conforme las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos en el derecho interno de los Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la mediada que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2.- La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no por si misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos en el derecho interno de los Estados contratantes.

3.- Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que se plantee la interpretación o aplicación del

Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4.- A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de Estados Contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mixtas o sus representantes.”

Del precepto antes citado se advierte la facultad de las personas que residen en los Estados contratantes de un convenio tributario, con independencia de los recursos previstos en el derecho interno de los Estados, de someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea nacional (procedimiento de acuerdo mutuo).

Surgiendo el deber de la autoridad de hacer lo posible si la petición del contribuyente parece justificada de resolver el conflicto de forma unilateral. Sin embargo, al resultar incapaz la autoridad de dar alguna solución por sí misma, mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, tratara de llegar a un convenio a fin de evitar una imposición que no se ajuste al Convenio.

Asimismo, se advierte que las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que se plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso y, para ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

Por tanto, se debe dejar abierta la posibilidad para que las personas accedan al control concreto de los tratados tributarios, a través de los medios internos, o bien mediante los procedimientos de solución de controversias previsto en el propio convenio internacional.

Lo anterior es así, toda vez que si bien el control previo presupone que ya existió una verificación de que lo prescrito en el texto del tratado tributario no contraviniera los derechos de proporcionalidad y equidad tributaria, o bien alguna otra prescripción constitucional, de igual forma lo es que tales derechos podrían

verse quebrantados, incluso después del control jurisdiccional de la constitucionalidad propuesto, por tres motivos esenciales:

I.- Que no se resolvieron diversos conceptos ambiguos o incompletos, por virtud de los cuales la autoridad hacendaria se aprovechara con el objeto de imponer cargas tributarias a los contribuyentes, no obstante de los beneficios establecidos en el tratado tributario.

II.- Que en la aplicación del mismo se contravinieran prescripciones del tratado o bien constitucionales.

III.- Por existir casos de doble imposición internacional no previstos en el Convenio.

Ahora bien, al existir procedimientos amistosos de solución de controversias fiscales internacionales, se podría pensar que el control jurisdiccional previo propuesto deviene de ineficaz; sin embargo, no debe perderse de vista que el procedimiento amistoso no es de todo viable por las siguientes cuestiones:

a) No resulta obligatorio para los Estados contratantes modificar el texto del tratado tributario en conflicto.

b) Las autoridades competentes “pueden declinar para participar en el procedimiento de amistoso o acuerdo mutuo si la situación del contribuyente presenta una cuestión sobre la cual la administración tributaria de la autoridad competente desea obtener un precedente judicial”²⁰⁵

c) Las discusiones entre las autoridades competentes constituyen un procedimiento entre los gobiernos “en el que por lo general no hay participación directa del contribuyente.”²⁰⁶

d) Al no estar de acuerdo con la solución determinada por ambas autoridades el contribuyente puede rechazar la misma, por lo tanto las autoridades pueden dar por finalizado el procedimiento.

²⁰⁵ Bettinger B. Herbert. y Bettinger G. Herbert. *Op, cit.* p .170.

²⁰⁶ *Ibíd*em, p. 171.

Por lo cual resulta inconcuso que el mismo no constituye un verdadero medio de control de la constitucionalidad de los tratados tributarios, en virtud de que el Estado o Estados contratantes no están obligados a modificar los preceptos que al efecto contradicen lo previsto en nuestra norma básica.

Con mayor razón cobra importancia el control jurisdiccional de la constitucionalidad de los tratados tributarios previo a su ratificación, para analizar los principales problemas que surgen con motivo de la celebración de dichos convenios, dejando así un espacio mínimo de preceptos que no hayan sido interpretados respecto su constitucionalidad.

1.5. BENEFICIOS AL ESTABLECER INSTRUMENTOS JURÍDICOS QUE GARANTICEN LOS DERECHOS FUNDAMENTALES TRIBUTARIOS, PREVIO A LA RATIFICACIÓN DE LOS TRATADOS EN DICHA MATERIA.

El control previo de tratados tributarios entre sus beneficios encontramos los siguientes:

- a) Al establecer mecanismos que garanticen la proporcional y equidad de las contribuciones, concretamente de los impuestos directos, se evita destruir la fuente de la imposición fiscal, porque ello equivaldría a aniquilar al propio Estado, junto con su sistema económico.
- b) Al prevenir la doble imposición internacional de los tratados tributarios. Y a su vez, garantizar su constitucionalidad, se alienta el comercio exterior y se disminuye el costo de los bienes en los mercados, para que nuestra economía respire y se desarrolle.
- c) Al desarrollarse con gran velocidad una globalización impositiva, el control previo propuesto tiene como objeto garantizar la equidad y proporcionalidad en el ámbito internacional, con el fin de conseguir una política fiscal que aliente la inversión tanto nacional como extranjera, pero siempre observando la justicia impositiva.

d) Al establecer en nuestro país el medio de control jurisdiccional de la constitucionalidad eficaz conforme a las características de las normas que se pretenden controlar, se crea un ambiente de seguridad jurídica, tanto al exterior como al interior de nuestro país.

e) Las políticas sociales y económicas, entre ellas las tributarias, ya no solo deben instaurarse en el ámbito doméstico, la jurisdicción constitucional debe evolucionar y no quedarse estática ante el movimiento dinámico internacional, y mediante instrumentos jurídicos velar por la protección constitucional. Por ello la importancia de la implementación de un medio de control jurisdiccional de la constitucionalidad de los tratados en materia tributaria previo a su ratificación.

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- La Constitución es la norma básica que articula el ordenamiento jurídico al prescribir los derechos, deberes, garantías y las decisiones políticas fundamentales. Ésta se instaure por elementos o acontecimientos ontológicos, es decir, por hechos donde los sujetos no tienen facultades para crear elementos normativos (n_1); sin embargo, tales sucesos acarrearán consecuencias jurídicas, en virtud de que provienen de la actuación del poder constituyente (factores reales de poder), el cual impone su voluntad sobre el resto de los individuos.

SEGUNDA.- Las fuerzas constituyentes que imponen su voluntad para establecer el orden jurídico, deben tener la fuerza suficiente para luchar contra el poder y/o por el poder. Una vez instaurado emana el poder público, el cual se distingue de cualquier otro poder social, o cualquiera que se ejerce en razón de ciertas condiciones de parentesco, ascendencia, compromisos-pactos, alianzas, promesas o por la fuerza del propio individuo o grupo de individuos, en razón de que el mismo es constituido por medio de instrumentos jurídicos. Sin embargo, ello no implica el fin de la lucha por el poder, la cual es constante y permanente.

TERCERA.- Las palabras legalidad y legitimidad no son sinónimos, toda vez que si bien es cierto ambas están dotadas de una etimología similar que describe la rectitud de las acciones, donde los actos de la autoridad se realizan conforme a lo establecido en el orden jurídico; de igual forma lo es y no debe de perderse de vista que la legitimidad busca el consentimiento y la justificación en el origen, ejercicio y fines de los poderes públicos, con el objeto de que las instituciones y ficciones jurídicas, a través de las cuales el poder se manifiesta y funciona, sean reconocidas y eficaces ante los destinatarios o gobernados.

CUARTA.- No obstante que en esencia el poder *per se* es ilimitado y autoritario, los detentadores del mismo con el objeto de preservar el consentimiento y la justificación (legitimidad) en el origen, ejercicio y fines del poder público, reconocen los derechos fundamentales de los gobernados y se establecen garantías para su protección. Es decir, los límites y controles nacen del propio

poder, para evitar que la autoridad sea despreciada y aborrecida (Maquiavelo), y en consecuencia desplazada por medio de la unión del pueblo, coalición que tiene mucha más fuerza que cualquier batallón militar.

QUINTA.- No deben confundirse las garantías primarias y secundarias (jurisdiccionales), con los derechos fundamentales del gobernado, dado que las garantías constituyen el instrumento constitucional establecido por la propia norma básica, para salvaguardar tales derechos universales. Sin embargo, debe recalcar que los controles son garantías jurisdiccionales (Kelsen) o secundarias (Ferrajoli); pero no todas las garantías son controles, en razón de que algunas garantías (primarias) consisten en obligaciones del poder público o prohibiciones de vulneraciones correlativas a las expectativas positivas o negativas en las que consisten las prescripciones constitucionales, pero de entre estas, sólo los instrumentos de control aseguran la efectividad de las garantías y de los derechos fundamentales.

SEXTA.- El control de la constitucionalidad es la comprobación, fiscalización, verificación o inspección de la regularidad formal y/o material de los actos u omisiones de los poderes públicos (actos de creación normativa), y en caso de que ello no ocurra, se remedie esa situación con la anulación de los efectos de los actos y/u ordenando una acción, además de la facultad de ejercicio obligatorio del órgano que controla para hacer cumplir su decisión (acto de ejecución).

SÉPTIMA.- El control de la constitucionalidad puede ser ejercido por un órgano jurisdiccional, el cual se distingue por efectuarse mediante un proceso a cargo de un juzgador (especialista en derecho), que interviene a instancia de una de las partes o de oficio, cuya autoridad deriva del imperio del propio Estado, quien mediante una resolución imparcial (heterocompositiva) tomando como parámetro de estudio las prescripciones constitucionales, verifica e inspecciona la regularidad de los actos *lato sensu* de los poderes públicos.

OCTAVA.- Los sistemas de control de la constitucionalidad se pueden estudiar atendiendo las siguientes funciones: a) del órgano que lo realiza; b) de la materia

objeto de control; c) de la vía que se emplea para la verificación de la constitucionalidad; d) de los sujetos legitimados, e) del momento en que se ejerce, f) de la aplicación de la norma; y h) de los efectos de la resolución. Por ejemplo, el sistema de control mexicano responde más a principios y características del sistema difuso norteamericano, dado que diversos órganos jurisdiccionales tienen la facultad directa o indirecta de verificar la constitucionalidad de los actos (latos sensu) de los poderes públicos, y en caso de constatar que no existe anularlos, o bien, exigir un acto positivo a la autoridad.

NOVENA.- Las palabras contribución y tributo son sinónimos, cuya única diferencia es emotiva, los cuales constituyen ingresos al Estado y provienen de manera exclusiva de la relación jurídico-fiscal, por medio de la cual se regulan las aportaciones económicas de los gobernados que por imperativos constitucionales y legales se ven forzados a sacrificar una parte de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los gastos públicos de forma proporcional y equitativa. Sin embargo, debe resaltarse que dichas características de las contribuciones no derivan de una concesión graciosa por parte del poder público, sino que tiene como objeto no destruir la fuente de la imposición fiscal, porque ello equivaldría a aniquilar al propio Estado, junto con su sistema económico.

DÉCIMA.- De conformidad con el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las contribuciones sólo pueden ser reguladas mediante ley, es decir, atendiendo al derecho fundamental de seguridad jurídica establecidos en el numeral en comento, y en virtud del aforismo adoptado por analogía en el derecho penal, en el sistema jurídico mexicano existe la máxima de “nullum tributum sine lege”. Por lo tanto, la ley emanada del Congreso General (contribuciones federales) debe establecer los aspectos materiales, formales y accesorios de las contribuciones; pero en virtud del principio de reserva de ley los elementos esenciales de los tributos, a saber, sujeto, objeto, base, tarifa, época pago, exenciones, infracciones y sanciones, deben acotarse por dicho poder legislativo, sin deber habilitar genérica o sustancialmente a diversas normas jurídicas que emanan de órganos distintos.

DÉCIMA PRIMERA.- De conformidad con el inciso h del artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la formación de leyes que versen sobre contribuciones o impuestos, la Cámara de Diputados será siempre el órgano legislativo de origen. Tal prescripción constitucional según diversos autores mexicanos emana de la idea de que dicho órgano representa los intereses populares, en oposición a la Cámara de Senadores, que constituye el elemento aristocrático de la sociedad y la representación de las entidades federativas. Ideas que el propio Montesquieu ya describía desde el siglo XVIII, al señalar que los impuestos debían ser fijados y determinar únicamente por la Cámara Popular, toda vez que la Cámara conformada por los nobles, podría olvidar al pueblo y cuidar sus intereses particulares.

DÉCIMA SEGUNDA.- Respecto al debate doctrinario de la facultad de la Cámara de Diputados como órgano de origen, la Suprema Corte de Justicia de la Nación trabajando en Pleno mediante tesis jurisprudencial sostuvo: “CONTRIBUCIONES. EL REQUISITO QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 72, INCISO H, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, EN EL SENTIDO DE QUE LOS PROYECTOS DE LEY O DECRETOS QUE VERSEN SOBRE LA MATERIA RELATIVA SE DISCUTAN PRIMERO EN LA CÁMARA DE DIPUTADOS, ABARCA CUALQUIER ASPECTO MATERIAL, ACCESORIO O FORMAL QUE SE VINCULE CON AQUÉLLOS”. Por tanto, si el proyecto de ley o decreto se vincula con contribuciones o impuestos, sea en su aspecto material, accesorio o formal, debe cumplirse invariablemente con aquél requisito, independientemente si se trata de contribuciones nuevas o de modificaciones a sus elementos esenciales, es decir, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, época de pago, exención, sanciones e infracciones.

DÉCIMA TERCERA.- El secreto bancario, fiduciario y bursátil, tiene como objeto ofrecer seguridad a los clientes de las instituciones de crédito, para que tengan la confianza de realizar operaciones, y tener una economía estable; empero, como finalidad está proteger el derecho fundamental de los gobernados a la intimidad, incluida la protección de datos personales, relativos al origen étnico o racial,

características físicas, emocionales, afectivas familiares, domicilio, número telefónico, patrimonio, ideología, creencias o convicciones, secretos profesionales, entre otros.

DÉCIMA CUARTA.- Los tratados son actos jurídicos regidos por el Derecho Internacional que entraña el acuerdo de voluntades entre dos o más sujetos de la comunidad internacional, principalmente Estados, con la intención lícita de crear, transmitir, modificar, extinguir, conservar, aclarar, derechos y deberes entre ellos, así como para los gobernados. Razón por la cual la dicotomía entre Derecho Internacional y Derecho Constitucional en la actualidad se va desvaneciendo, y por el contrario se van vinculando, toda vez que los sujetos internacionales dependen mutuamente, al grado de llegar a una comunidad internacional proclive al establecimiento de los derechos humanos.

DÉCIMA QUINTA.- Los tratados están fundados en varios principios, entre los que destacan el de *pacta sunt servanda*, en virtud del cual se afirma la obligatoriedad de los tratados, respecto a las partes, añadiendo, además, la necesidad de su cumplimiento de acuerdo con la buena fe; así como los principios generales del derecho, que conforme a la ideas del profesor Carlos Arellano García son conceptos jurídicos fundamentales, que por su validez universal se preservan a través del tiempo y del espacio y, por lo tanto, constituyen una fuente formal desde el momento que sirven de base en la creación de los convenios internacionales.

DÉCIMA SEXTA.- Al existir una dependencia económica entre los países desarrollados y los países en vía de serlo, en razón de que los primeros exportan artículos manufacturados, capitales y tecnología, y los segundos son exportadores de insumos básicos y materias primas, además de que los sistemas fiscales de los Estados no contemplan dentro de su legislación interna principios sobre la delimitación de su potestad tributaria, surgen problemas de doble tributación internacional que pueden desalentar el comercio exterior, encarecer los bienes y, en general, restringir la actividad y la operación de los sujetos fiscales. Para evitar tales problemas, las naciones celebran tratados tributarios que entre sus objetivos

buscan lograr la equidad y proporcionalidad en el ámbito de la globalización impositiva.

DÉCIMA SÉPTIMA.- Al igual que las contribuciones, los tratados tributarios contienen elementos esenciales que determinan los sujetos, base impositiva, tasa y exenciones, cuyos beneficios para evitar la doble imposición se obtienen en el país donde los sujetos pasivos tienen la característica de residentes del extranjero y demuestran dicha residencia en el país con el cual se ha celebrado este Convenio, ya que en el Estado en el cual tiene su residencia fiscal se aplicará la ley doméstica.

DÉCIMA OCTAVA.- No obstante que en los tratados tributarios se establecen derechos y deberes jurídicos para los gobernados de los Estados contratantes y las autoridades fiscales, se excluye a la Cámara de Diputados en el procedimiento de su celebración, contradiciendo la teleología del procedimiento establecido en el inciso h del artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mediante el cual todo proyecto de ley independientemente si se trata de contribuciones nuevas o de modificaciones debe cumplir invariablemente con el mismo.

DÉCIMA NOVENA.- Asimismo, al modificar los tratados tributarios elementos de los impuestos acotados al Congreso General (sujetos, base, tasa, exenciones); de igual forma su procedimiento de celebración contraviene el principio de reserva de ley prescrito en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al dejar fuera de la discusión parlamentaria a la Cámara de Diputados y, por el contrario se habilita al Ejecutivo Federal para participar en el establecimiento de dicho elementos esenciales.

VIGÉSIMA.- Los actuales medios de control de la constitucionalidad (acción de inconstitucionalidad, amparo, controversia constitucional) en virtud de los sujetos legitimados, el momento en que se ejerce y/o los efectos de sus resoluciones, resultan ineficaces para inspeccionar, vigilar o verificar la constitucionalidad de los

tratados tributarios. Razón por la cual se propone “el control jurisdiccional de la constitucionalidad de los tratados en materia tributaria previo a su ratificación”.

VIGÉSIMA PRIMERA- La comparación de órdenes e instituciones jurídicas ha sido de suma importancia para la teoría general del derecho para esclarecer la universalidad de la explicación jurídica. Así, en el presente ensayo influido del análisis hecho al control previo de tratados que se realiza en Francia y Colombia, se propone el control de la constitucionalidad de los tratados tributarios, cuyas características esenciales son las siguientes: jurisdiccional, por vía directa, abstracto, a priori, con resoluciones que declaran la anticonstitucionalidad parcial o total de los tratados. Así como una amplia gama de sujetos facultados para promoverlo, entre los que destacan la Cámara de Diputados, las Cámaras de Comercio e Industria legalmente establecidas, y la posibilidad de que cualquier ciudadano mexicano pueda intervenir para defender o impugnar la constitucionalidad del acto antes referido, siempre y cuando cualquiera de los sujetos facultados haya accionado el control.

FUENTES.

I. BIBLIOGRAFÍA.

Acosta Romero, Miguel. *Nuevo derecho bancario*. 6ª edición. México. Editorial Porrúa. 1997.

Aragón Reyes, Manuel y otros. *Temas básicos de derecho constitucional*. Tomo I. Madrid. Civitas. 2001.

-----*Constitución y control del poder*. Bogotá. Universidad del Externado de Colombia. 1999.

Arellano García, Carlos. *Derecho Internacional Privado*. 16ª edición. México, D.F. Editorial Porrúa. 2006.

-----*Primer curso de derecho internacional público*. 7ª edición. México, D.F. Editorial Porrúa. 2009.

Arriola Vizcaíno, Adolfo. *Derecho fiscal*. 20ª edición. México, D.F. Editorial Themis. 2009.

Bettinger B. Herbert. y Bettinger G. Herbert. *Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación*. Tomo I. 14ª edición. México, D.F. Ediciones fiscales ISEF. 2007.

Burgoa O. Ignacio. *El juicio de amparo*. 41ª edición. México, D.F. Editorial Porrúa. 2005.

Carbonell, Miguel. *Los derechos fundamentales*. México, D.F. Editorial Porrúa. 2005.

Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho fiscal I*. 6ª edición. México, D.F. Iure editores. 2007.

Castro y Castro, Juventino. *El artículo 105 constitucional*. 6ª edición. México. Editorial Porrúa. 2008.

Coicaud Jean, Marc. *Legitimidad y política, contribuciones al estudio del derecho y la responsabilidad política*. Traducción de Arturo Firpo. Rosario: Homo sapiens. 2000.

Covian Andrade, Miguel. *Teoría constitucional*, 3ª edición, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional A.C, México. 2004.

----- . *El control de la constitucionalidad en el derecho comparado*, 1ª reimpresión, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional A.C, México. 2004.

De la Fuente Rodríguez, Jesús. *Análisis y jurisprudencia de la ley de instituciones de crédito exposición de motivos, disposiciones de la SHCP, BANXICO, CNBV y ABM*. 2ª edición. México. Editorial Porrúa. 2003.

Del Arco Ruete, Luis. *Doble imposición internacional y derecho tributario español*. Madrid. Ministerio de Hacienda. 1977.

De la Garza, Francisco. S. *Derecho financiero mexicano*. 77ª edición. México. Editorial Porrúa. 1976.

Ferrajoli, Luigi. *Derecho y razón*. Traducción de Perfecto Andrés Ibáñez y otros, 5ª edición. Madrid. Editorial Trotta. 2002.

----- . Epistemología jurídica y garantismo. México, D.F. Editorial Fontamara. 2004.

Garzón Valdés, Ernesto. *Lo íntimo, lo privado y lo público*. Cuaderno de transparencia. México. Instituto Federal de acceso a la Información Pública. 2007.

Gómez Robledo. A. y Órnelas Núñez. L. *Protección de datos personales en México: el caso del poder ejecutivo federal*. México. UNAM. 2006.

Gutiérrez y González, Ernesto. *Derecho administrativo derecho administrativo a la mexicana*. 2ª edición. México. Editorial Porrúa. 2003.

Kelsen, Hans. *Teoría general del derecho y del estado*. México. UNAM. 1998.

----- .*La garantía jurisdiccional de la constitución*. Traducción de Rolando Tamayo y Salmorán. México. UNAM. anuario jurídico I. 1974.

----- .*Principios de derecho internacional público*. Traducción de Hugo caminos y Ernesto C. Hermida. Buenos Aires. Editorial el ateneo. 1965.

Lassalle, Ferdinand. *¿Qué es una constitución?* Santa Fe de Bogotá, Colombia. Editorial Temis. S.A. 1992.

Maquiavelo, Nicolás. *El Príncipe*. México. Editorial Época. 2001.

Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. 20ª edición. México. Editorial Porrúa. 2008.

Mariño Menéndez, Fernando. *Derecho internacional público*, parte general. 4ª edición. Madrid. Editorial Trota. 2005.

Márquez Rábago, Sergio. R. *Evolución constitucional mexicana*. México, D.F. Editorial Porrúa. 2002.

Menéndez Romero, Fernando. *Derecho bancario y bursátil*. México. IURE editores. 2006.

Montesquieu. *Del espíritu de las leyes*. 14^a edición. México. Editorial Porrúa. 2001.

Montoya López, María del Prado. *Los convenios para evitar la doble imposición internacional, estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*. Madrid. Centro de Estudios Fiscales, Universidad de Castilla la Mancha. 2005.

Paredes Montiel M. y Rodríguez Lobato R. *El principio de reserva de ley en materia tributaria*. México, D.F. Editorial Porrúa. 2001.

Platón. *La República*. México, D.F. Editores mexicanos unidos.

Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2^a edición, Editorial Harla, México, 1998.

Roy, Rohatgi. *Principios básicos de tributación internacional*. Traducción de Juan Manuel Idrovo. Bogotá; 1^a edición en español. México, D.F. Editorial Legis. 2008.

Schmitt, Carl. *Teoría de la constitución*. Madrid. Editorial Alianza. 1982.

Schwabe, Jürgen. *Jurisprudencias del tribunal constitucional alemán*. Editorial Konrad Adenaur Stiftung. Traducción Anzola G. Marcela y Maus R. Emilio. México. 2009.

Sepúlveda, Cesar. *Derecho Internacional*. 13^a edición. México, D.F. Editorial Porrúa. 1983.

Seara Vázquez, Modesto. *Derecho internacional público*. 21ª edición. México, D.F. Editorial Porrúa. 2004.

Tamayo y Salmorán, Rolando. *Introducción al estudio de la constitución*. 2ª edición. México. Editorial doctrina jurídica contemporánea. 2002.

----- . Elementos para una teoría general del derecho. 2ª edición. México. Themis. 2001.

Valadéz, Diego. *El control del poder*. 2ª edición. México, D.F. Editorial Porrúa. 2000.

Witthaus Rodolfo, Ernesto. *Poder judicial alemán*. Buenos Aires. Editorial AD-DOC.

II. LEGISLACIÓN CONSULTADA.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

Acta Constitutiva de la Federación Mexicana del 21 de enero de 1824.

Siete Leyes constitucionales (1835-1836).

Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1857.

Ley de Amparo.

Ley reglamentaria de las fracciones I y II del artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Federal de Procedimientos Civiles.

Código Civil Federal.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Código Fiscal de la Federación.

Ley de Instituciones de Crédito.

Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

Ley del Mercado de Valores.

Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.
Ley de Coordinación Fiscal.
Ley sobre la Celebración de Tratados Internacionales.
Ley sobre la Aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica.
Constitución Española de 1992.
Ley Fundamental de la Republica Federal de Alemania.
Constitución Federal Austriaca de 1920.
Constitución de Francia de la 5ª Republica, del 4 de octubre de 1958.
Constitución Política de Colombia de 1991.
Decreto 2067 de 1991. “Por el cual se dicta el régimen procedimental de los juicios y actuaciones que deben surtirse ante la Corte Constitucional colombiana.
Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.
Convención de la Habana de 1928, sobre la Condición Jurídica de los Extranjeros.
Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948.
Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.
Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.
Convención sobre los Derechos del Niño.
Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y gobierno de los Estados Unidos de Norte América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta.

III. OTRAS FUENTES.

Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española. Vigésima primera edición. Editorial Espasa. España. 2001.

CD-ROM Justicia Fiscal y Administrativa 2007, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, presentación de la Novena versión, México, diciembre de 2007.

CD-ROM IUS 2009, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, jurisprudencias y tesis aisladas junio 1917- junio de 2009.

http://www.diputados.gob.mx/biblioteca/bibdig/const_mex/const-apat.pdf.

http://www.shcp.gob.mx/comunicados_principal/comunicados_047_2009.pdf.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>.

<http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/espanol/consejo-constitucional/el-consejo-constitucional.25785.html>.

<http://www.corteconstitucional.gov.co/lacorte/>

http://www3.diputados.gob.mx/camara/001_diputados/005_grupos_parlamentarios

<http://www.senado.gob.mx/legislatura.php?ver=grupos>

[http:// www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx)

<http://www.constituciones.es>