



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

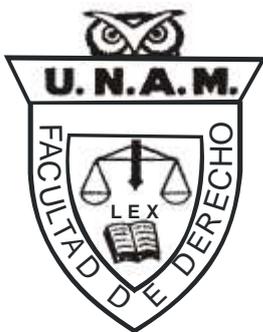
“ESTUDIO JURÍDICO RELATIVO A LA EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL, Y A SU REPERCUSIÓN CON LAS PRÁCTICAS DESLEALES DE COMERCIO INTERNACIONAL”

TESIS

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:
MANUEL ALBERTO GALINDO MAYA

ASESOR: DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO



CIUDAD UNIVERSITARIA
MÉXICO, D.F., MAYO, 2013



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.

Cd. Universitaria, D. F., 16 de Abril de 2013.

DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

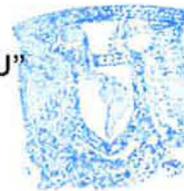
Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **GALINDO MAYA MANUEL ALBERTO** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"ESTUDIO JURÍDICO RELATIVO A LA EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL, Y A SU REPERCUSIÓN CON LAS PRÁCTICAS DESLEALES DE COMERCIO INTERNACIONAL"**.

Con fundamento en los artículos 8º fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

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

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO



Agradecimientos:

Agradezco a mis padres María Concepción Maya Nava y a Manuel Galindo Fernández por el apoyo económico e intelectual recibido a lo largo de mis estudios, la cultura que aprendí de ustedes, la comodidad material que me dieron y por todos los conocimientos que me transmitieron; considero que la mejor enseñanza fue de ustedes. Y sé que sin su apoyo hubiera sido sumamente tortuoso llegar hasta este punto e inverosímil aprender todo lo que tengo la oportunidad de aprender con ustedes.

Al igual les extiendo un reconocimiento a mis abuelos maternos (Fidel Maya Caballero e Ignacia Nava Reyes) porque en mi niñez y hasta el hoy día me han querido como un hijo. Sé que siempre cuanto con ustedes.

Muchas gracias a Pinka, quien pese a que asiduamente la despertaba con mis arias y cantatas predilectas mientras me acompañaba en la redacción de la presente investigación, ha constituido un ingente apoyo al acompañarme y brindarme su amistad en momentos boatos, felices e infaustos que he tenido como cualquier persona. En verdad gracias princesa y agradezco a la vida el haber conocido a una persona tan maravillosa como lo eres tú.

Extenso mi agradecimiento a la Dra. Margarita Palomino Guerrero, por acceder a dirigir la presente investigación y apoyarme en su realización revisando afanosamente lo que plasmaba, así como señalarme algunas rimbombancias pomposas escritas en la presente investigación.

A mi Alma Mater la Facultad de Derecho de la UNAM al igual le dedico la presente tesis y me despido de ella; deseando verla algún día privatizada, porque afirmo que es el único camino para enaltecerla como institución, porque si bien es cierto que tuve algunos excelentes profesores, no menos cierto es que hay otros que abusan de su vejez y actúan en detrimento de lo que debería ser el eje rector, nuestro móvil como estudiantes de derecho, es decir, la justicia; e inmerso en las contemplaciones de los abusos, es que concibo que el único medio para controlarlos es a través de la economía de mercado, implementando sus principios en dicha institución.

Espero que con el presente trabajo no ofenda a alguien por algunas posturas ideológicas que sigo; empero, considero viable centrar mi actuación y mis ideas en una misma dirección, de forma platónica.

“Parezco un santo cuando más hago el diablo”

Esgrimido por V en la película de “V de Vendetta”, citando a “Ricardo III” del inigualable William Shakespeare.

ÍNDICE

SIGLARIO	I
INTRODUCCIÓN	III
CAPÍTULO I. LA POTESTAD TRIBUTARIA	1
1.1 CONCEPTO DE POTESTAD TRIBUTARIA.....	1
1.2 FUENTE DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.....	8
1.2.1 FUENTES FORMALES.....	9
1.2.2 FUENTES REALES.....	13
1.2.3 FUENTES HISTÓRICAS.....	15
1.3 LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.....	17
1.3.1 SUJETO ACTIVO.....	21
1.3.2 SUJETO PASIVO.....	23
1.3.3 ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL.....	24
1.4 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN.....	27
CAPÍTULO II. LOS TRATADOS PARA EVITAR A LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	31
2.1 MARCO CONSTITUCIONAL.....	31
2.2 CONVENCIÓN DE VIENA.....	36
2.3 OCDE.....	44

2.4 OMC.....	51
2.5 ONU.....	57
2.6 TLCAN.....	62
2.7 MERCOSUR.....	72
2.8 EL PROYECTO DEL TPP.....	77

CAPÍTULO III. LA FISCALIDAD DEL COMERCIO EXTERIOR.....83

3.1 LA FISCALIDAD.....	83
3.2 LA FISCALIDAD INTERNACIONAL.....	85
3.3 MECANISMOS DE CONTROL INTERNACIONAL.....	88
3.4 LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA ADUANERA.....	92
3.5 LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA DE INGRESO.....	97
3.6 PUNTO DE CONVERGENCIA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL COMERCIO Y EN EL INGRESO.	101
3.7 EVASIÓN FISCAL Y PARAÍDOS FISCALES.....	107

CAPÍTULO IV. MODELO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO SOBRE INGRESO Y CAPITAL (MOCDE), PARA EVITAR A LA EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL.....117

4.1 EL MOCDE Y LAS PRÁCTICAS DESLEALES DE COMERCIO INTERNACIONAL.....	117
4.2 EL MOCDE EN EL TLCAN.....	126

4.3 EL MOCDE PARA EVITAR A LA EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL, Y LOS PARAÍOS FISCALES.	134
4.4 LA GLOBALIZACIÓN Y EL PAPEL PROTAGÓNICO DE LA MOCDE EN MATERIA FISCAL.....	142
CONCLUSIONES GENERALES.....	148
FUENTES DE INFORMACIÓN.....	156
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	156
REFERENCIAS CIBERGRÁFICAS.....	164
LEGISLACIÓN VIGENTE Y MODELOS DE CONVENIO (NORMAS MODELO).....	168

SIGLARIO

ADPIC	Aspectos de los Derechos de la Propiedad Intelectual
AGCS	Acuerdo General sobre Comercio de Servicios
ALALC	Asociación Latinoamericana de Libre Comercio
ALTEX	Empresas Altamente Exportadoras
BM	Banco Mundial
CCM	Consejo del Comercio de Mercancías
CEMEX	Cementos de Mexicanos
CFF	Código Fiscal de la Federación
CIJ	Corte Internacional de Justicia
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CVDT	Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados
DAES	Departamento de Asuntos Económicos y Sociales
DeAcero	Grupo de Acero
DOF	Diario Oficial de la Federación
DTA	Derecho de Trámite Aduanero
ECEX	Empresas de Comercio Exterior
ECOSOC	Consejo Económico y Social
FMI	Fondo Monetario Internacional
GATT	Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio
ICC	International Chamber of commerce Cámara de Comercio Internacional
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
IFA	International Fiscal Association
IGI	Impuesto General de Importación
IMMEX	Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación
INCOTERMS	International commercial terms Términos internacionales de comercio
ISAN	Impuestos sobre Automóviles Nuevos
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LIGIE	Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
MC OCDE o MOCDE	Modelo de Convenio sobre la Renta y Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollos Económicos
MC ONU	Modelo de Convenio de las Naciones Unidas para Evitar la Doble Imposición
MEMAP	Manual para la Aplicación efectiva del Procedimiento Amistoso
MERCOSUR	Mercado Común del Sur
NAFTA	North American Free Trade Agreement Tratado de Libre Comercio de América del Norte
NMF	Trato de la Nación Más Favorecida

	Nación Más Favorecida
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollos Económicos
OEA	Organización de los Estados Americanos
OMA	Organización Mundial de Aduanas
OMC	Organización Mundial del Comercio
OMPI	Organización Mundial de la Propiedad Intelectual
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PGR	Procuraduría General de la República
PIB	Producto Interno Bruto
Programa de Doha para el Desarrollo o Programa de Doha	Forma semioficial de hacer referencia a la Ronda de Doha. Es la ronda de negociaciones más reciente entre los Miembros de la OMC; iniciada oficialmente en noviembre de 2001 en la Cuarta Conferencia Ministerial de la OMC, celebrada en Doha (Qatar).
PyMes	Pequeña y mediana empresa
RAE	Real Academia Española
Refripes	Regímenes fiscales preferentes
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SE	Secretaría de Economía
TFJFA	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
TIGIE	Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y exportación
TLC	Tratado de Libre Comercio
TLCAN	Tratado de Libre Comercio de América del Norte
TPP o P4	Trans-Pacific-Partnership Acuerdo Estratégico Trans-Pacífico de Asociación Económica
UPCI	Unidad de Prácticas Comerciales Internacionales

INTRODUCCIÓN

La evasión fiscal internacional representa una dificultad en todos los países que conforman al orbe mundial, sobre todo en lo concerniente al desenvolvimiento de sus Estados y los servicios que brinda; dado que en el surgimiento de bloques económicos le atañe a ellos el estudio conjunto, con el objeto de implementar medidas para erradicar a tan perniciosa práctica para esta organización política-jurídica, que está mutando inmersa en el neoliberalismo o neomercantilismo. La presente investigación tiene por finalidad evidenciar la repercusión de la evasión fiscal internacional y los tratados para evitar la doble imposición internacional en el comercio exterior (en primera instancia en las prácticas desleales de comercio internacional y secundariamente en los Tratados de Libre Comercio más emblemáticos para México).

Al hablar de evasión fiscal internacional es imperativo tener presente a los órganos internacionales involucrados para su abatimiento o siendo más realistas para su control, como la OCDE y ONU, así como sus publicaciones y normas modelo. Todo ello para ubicar las dimensiones del problema, los ingentes esfuerzos que son cruciales implementar para socavarlo, y sobre todo, tener presente la naturaleza humana de los servidores públicos que en cierta medida ante sus actos de corrupción propician el impago evasivo de la obligación fiscal. No toda la culpa reposa en los contribuyentes que deciden evadir a la obligación fiscal, como efecto de los abusos del poder, del servirse del Estado de derecho que conlleva a incrementar la evasión fiscal por medios rebuscados, tal es el caso de la evasión a través del comercio exterior por medio de los *“paraísos fiscales”* o la utilidad disímil a la moral que algunas holdings le dan al sistema financiero mundial, en concreto al mercado bursátil en la compraventa de acciones pactadas por esta sociedad controladora .

Es importante tener presente los intereses del Estado antes y después del Consenso de Washington de 1989 de cara al inexorable advenimiento del Nuevo Orden Económico Internacional. Ya que al ser el Estado el que brinda los servicios públicos, es importante descollar sus intereses ante el

neoliberalismo y si es verosímil creer que los seguirá otorgando o fue algo momentáneo, en lo que se erradicaba el ascenso de la extrema izquierda.

Pese a lo contradictorio que pudiera resultar, la evasión fiscal no tiene una sanción penal o administrativa (infracción), la única sanción si es que la tuviere sería la moral. Es cierto que por medio de la evasión fiscal se puede configurar al delito de defraudación fiscal, con todos los problemas que le constriñe su investigación por medio de la Procuraduría Fiscal de la Federación y la Procuraduría General de la Republica. Sobre este aspecto al igual nos pronunciamos en la investigación.

El último punto que quisimos investigar, fue la injerencia del Nuevo Orden Económico Internacional en la solución de controversias, para lo cual esbozamos algunas líneas en los temas 2.5, 2.6, 3.6, 4.2 y 4.4, así como en el subtema 1.2.1, que versan en la predilección de las economías de mercado por las resoluciones judiciales por medios heterocompositivos no convencionales, es decir, el arbitraje con todas sus sinonimias que redundan en su esencia que deriva de la *lex mercatoria*.

Sin más circunloquios, todo lo anterior son algunos elementos que nos propusimos a lo largo de la investigación estudiar, misma que consta de 4 capítulos, 23 temas y 6 subtemas, y anqué represente una ínfima aportación a la ciencia del derecho. Sabemos que para edificar una pirámide se necesitó primero de un ladrillo, que la sostuviese y distribuyera su peso a la largo de su área, nosotros deseamos que nuestra investigación represente por lo menos ese ladrillo que inicie titánicas aportaciones posteriores. Por lo cual concluimos señalando que sí hay una estrecha relación de la evasión fiscal internacional con el comercio exterior que reside más esplendorosamente en las subvenciones (práctica desleal de comercio exterior), así mismo observamos como la no discriminación fiscal en el MC OCDE debe de ampliarse a versar a la no discriminación fiscal a empresas del comercio exterior, y por último el TPP debería de contener regulación que se encaminara a remitir a tratados internacionales tributarios (inspirados en el MC OCDE) la reglamentación de la doble imposición internacional y el control de la evasión fiscal interna.

CAPÍTULO I LA POTESTAD TRIBUTARIA

1.1 CONCEPTO DE POTESTAD TRIBUTARIA.

Partamos la presente investigación teniendo fijo, presente y como futuro elemento inmarcesible en la investigación que nos ocupa, el saber qué se entiende por potestad tributaria, y, a saber, diferentes tratadistas han esgrimido conceptos de potestad tributaria, mismos que citaremos; sin embargo, al final del tema abordado, puntualizaremos las discordancias y también las concordancias que ocupan del poder impositivo, así como el concepto propio.

Las dos primeras definiciones que tenemos, se acotan a sobrerresaltar el ámbito territorial de la potestad tributaria, es decir, el Estado como sujeto activo de la obligación tributaria en su ámbito espacial; pero, en los álgidos días vividos en donde el Nuevo Orden Económico Internacional se materializa más y más, el Estado muta, y por ende, la potestad tributaria es ejercida por un nuevo ente político-social, haciendo anacrónicos los siguientes conceptos.

En el anterior orden de ideas tenemos que *“La potestad tributaria del Estado es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos.”*¹

Concepto que si bien es cierto, se encuentra respaldado por el principio de legalidad tributaria y por el que los recursos se encaminan a sufragar los gastos públicos, no menos cierto es que plantea el carácter de pago obligatorio, aspecto al que en breve nos remontaremos a debatir. La constante hasta aquí es el Estado, como sujeto activo de la obligación tributaria.

¹Rodríguez Iobato, Raúl, **“Derecho fiscal”**, 2ª ed., México, OXFORD, 2009, p.6.

Por otra parte y amalgamando con la definición anterior, podemos observar que la “...*potestad tributaria del Estado, es la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad, y ámbito de competencia físico- geográfico.*”²

Definición de potestad tributaria que concretiza el principio de legalidad, diciendo que se debe de encontrar plasmado en la Constitución Política Federal; pero, ha diferencia de la primera definición es expansiva en cuanto a la finalidad de la potestad tributaria, porque no fija la cantidad de contribuciones, haciendo de manifiesto que serán las necesarias que requiera el Estado y, estamos en desacuerdo con ello, las contribuciones deben de ser las mínimas para el más reducido ejercicio del gasto público y, no una cuantía exacerbada de contribuciones perniciosas para la macroeconomía, en breve nos referiremos ha este punto.

Hasta el momento observamos implícitos en el concepto de potestad tributaria otros conceptos, tales como: Estado; Constitución Política Federal; cubrir las necesidades del gasto publico con generalidad y, de una manera equitativa y proporcional a la riqueza individual. Sabemos que a la potestad tributaria se le ha entendido por diversos tratadistas por la siguientes usanzas léxicas: poder impositivo, poder tributario, supremacía tributaria o soberanía fiscal. Con los anteriores sinónimos discrepamos, porque:

Referirnos a potestad tributaria indistintamente como a poder impositivo o tributario, trae consigo un error derivado de que el vocablo “*poder*” *grosso modo*, tiene en el matiz de estudio una idea inherente a lo político, que Max Weber describe diciendo que “*La división <<funcional>> de poderes, a diferencia de la división <<estamental>>, significa que los poderes entre distintos ostentadores se dividen atendiendo a su carácter objetivo desde un punto de vista*

²Sánchez Gómez, Narciso, “**Derecho fiscal mexicano**”, 7ª ed., México, Porrúa, 2009, p. 94.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

funcional.”³ E integrando que para él, el poder político “...también puede limitarse por una división de poderes funcional, es decir, por un traspaso de determinadas <<funciones>> como poderes a diferentes individuos...”⁴

E inmerso en la pléyade de objetos que conforman al estudio del sistema político mexicano, es rimbombante querer nacer a otro poder, toda vez que observamos en particular la relación que guarda el derecho y el Supremo Poder de la Federación dividido para su ejercicio en: ejecutivo, legislativo y judicial; hace hincapié a ideas de Polibio, que posteriormente retoma Montesquieu; haciendo inaceptable querer jerarquizar a otros poderes emanados de las funciones anteriormente señaladas, porque si bien la potestad tributaria tiene momentos, en cada una de las funciones ejecutivas, legislativas y jurisdiccionales, es en si una potestad competencial y no un poder de *iure* y de *facto*.

Tocante a la supremacía tributaria y a la soberanía fiscal. En lo que respecta a supremacía tributaria se relaciona con el principio de legalidad en materia fiscal y hasta podría confundirse, o sea, su vínculo inmediato y jurídicamente superior reposa en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, numeral que es el fundamento superior en el ordenamiento “*territorial*” del que se quiera hacer efectiva la obligación tributaria a instancias de la potestad tributaria, lo cual es inapropiado.

Y soberanía fiscal, tiene consigo el concepto de soberanía, por el cual podemos entender que la soberanía es “...*el más alto poder dentro del Estado, sino, al mismo tiempo, la hace residir en un sujeto que, de hecho, ostente un poder cuantitativamente mayor que los demás poderes existentes dentro del mismo Estado.*”⁵ Al haber un sujeto por encima de conformidad con los mandatos del pueblo, sí las economías se integran, el pueblo se integra (pueblo como elemento tradicional del Estado), sumando a ello el hecho de que

³Weber, Max, “**Sociología del poder. Los tipos de dominación**”, trad. Joaquín Abellán, 1ª ed., España, Alianza, 2007, p.189.

⁴Weber, Max, *Op. Cit.*, nota 3, p.188.

⁵Flores Olea, Víctor, “**Ensayo sobre la soberanía del Estado**”, 2ª ed., México, UNAM, 1975, p.19.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

se encuentra difuso el principio de legalidad fiscal en razón de que la soberanía fiscal estriba más en la legitimidad que en la juridicidad.

El sinónimo anterior, ante el surgimiento de bloques económicos, los órganos decisorios de estos y por ende la soberanía de ciertas personas morales o jurídicas se soslaya a la decisión del país con mayor poder económico, luego entonces, es un concepto difuso.

Por lo consiguiente la mejor forma de referirnos al fenómeno en estudio es por el concepto de potestad tributaria, ya que de potestad se desprende la competencia que tienen los tres poderes en los tres momentos de vida del fenómeno impositivo, los cuales son: cuando se crea el tributo, cuando se hace efectivo al tributo y cuando se dirime alguna controversia concerniente a su esencia impositiva.

Ahora queremos desarrollar un aspecto pendiente para puntualizar su contenido; como se observa la potestad tributaria en primera instancia se relaciona con los tres órdenes de gobierno: federal, local, y municipal; y tiene un vínculo en segundo grado con los tres poderes públicos y en sus respectivas funciones (esté último aspecto lo desarrollaremos en el tema de la obligación tributaria).

Federación: Crea la carga impositiva a sufragar, en las áreas de: comercio exterior, contribuciones especiales y, la carga impositiva que se requiera para el gasto público (integraríamos que debería ser: para el gasto público medido en áreas imprescindibles en la que los particulares no pudieran intervenir).

Entidades federativas e inclusive el Distrito Federal: La carga impositiva de la que se pueden allegar los Estados y el Distrito Federal, de conformidad con los artículos 124 y 115 Constitucionales, será la que no le esté concedida a la federación y a los municipios.

Municipio: Principalmente la carga impositiva de la que puedan nutrirse sus fiscos será: por la propiedad inmobiliaria y por derechos que se cobren por los servicios municipales (art. 115 Constitucional, fracción IV, incisos a) y c))

Reanudando los diferentes conceptos que tenemos de potestad tributaria, citamos otro más preciso, sin embargo se refiere a la potestad tributaria como “*poder tributario*” y no limita la cantidad de contribuciones: “*Recibe el nombre de Poder Tributario la facultad por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.*”⁶ Pero de este concepto partiremos al que para los efectos de esta investigación entenderemos como el idóneo en el momento histórico actual y venidero.

Por último, sintetizando las características del poder tributario las podemos encuadrar en: “*...las características del poder tributario son como sigue:*

- a) **Abstracto.** *Toda vez que se trata de una potestad derivada del poder de imperio del Estado, el cual legitima el derecho de éste a aplicar tributos. No debe confundirse la potestad con su ejercicio, o sea, una cosa es la facultad de actuar y otra muy distinta la aplicación de esta facultad en el plano de la realidad material.*
- b) **Permanente.** *En razón que es connatural al Estado y, por derivar de su poder, sólo se extingue con el Estado mismo. En consecuencia, en tanto el Estado subsista, gozará indefectiblemente del poder de gravar.*
- c) **Irrenunciable.** *El Estado no puede desprenderse de ese tributo esencial, pues sin el poder tributario no podría subsistir.*
- d) **Indelegable.** *Este aspecto está íntimamente ligado al anterior y reconoce análogo fundamento. Delegar el poder tributario importaría tanto como desprenderse de él en forma absoluta y total.”⁷*

⁶De la Garza, Sergio Francisco, “**Derecho financiero mexicano**”, 28ª ed., México, Porrúa, 2010, p. 207.

⁷Carrasco Iriarte, Hugo, “**Derecho fiscal I**”, 6ª ed., México, Iure, 2011, pp. 16-17.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

Ahora, después de asentar las anteriores definiciones de potestad tributaria y de ensalzar algunos de sus elementos neurálgicos, es necesario definir y comentar lo siguiente:

Por potestad tributaria entendemos que: *Es la facultad que tiene el Estado de imponer jurídicamente al sujeto pasivo de la obligación tributaria la mínima cantidad y cuantía impositiva para el gasto público. Fijando que el Estado en el neoliberalismo está mutando, para que los órganos decisorios de los bloques económicos se alleguen de la carga impositiva y en si formado nuevos Estado con jurisdicción ampliada, ejemplo: los tratados y las convenciones para evitar la doble tributación internacional, en particular el TLCAN.*

El eje rector de la potestad tributaria es el principio de legalidad tributaria; la competencia impositiva tiene su anclaje en la competencia legalizada, que en un sistema jurídico como el mexicano, es la Constitución Política Federal, particularmente el numeral 31 fracciones IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El fin de la potestad tributaria es que el Estado se nutra de recursos y, como citamos de Carrasco Iriarte, la potestad tributaria es: abstracta, permanente, irrenunciable, e indelegable. Es abstracta en virtud de la hipótesis normativa; permanente porque es la sangre que da vida al Estado; irrenunciable porque el Estado no puede inmolarse; pero que sea indelegable en el ámbito de recaudación del dinerario es un aspecto en el cual discrepamos, no así con la indelegabilidad legislativa que apoyamos enérgicamente.

Si delegáramos la facultad del Estado de recaudar los recursos a un particular eficiente, sí estaríamos de acuerdo en ceder esta función; pero, el discurso atañe a la macroeconomía, es decir, en una economía de mercado se impulsa la riqueza individual y en una centralmente planificada se estatizan las actividades lucrativas, y como venimos de un régimen de Estado empresario

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

(postura de Carlos Arriola⁸) observamos como los teóricos simpatizan con estas ideas que no compartimos.

El fin de los gastos públicos debe ser los estrictamente necesarios para el impulso macroeconómico de México y, en general a futuro del bloque económico del que somos parte; y jamás se debe de conceptualizar el carácter de forzosas, no vivimos en una dictadura, y el Estado debe de adaptarse a las necesidades del mercado.

Mientras subsista el Estado, lo que le da vida, su sangre, son las contribuciones de los particulares, así que, la potestad tributaria tiene una subsistencia directamente proporcional a la del Estado; y, es una actividad irrenunciable para el Estado, porque si no hay recursos difícilmente subsistirá el Estado.

Todo lo anterior, es de total importancia, porque la potestad tributaria en un mundo en donde las relaciones comerciales flagelan al principio político-sociológico de soberanía y, se gestan, nacen y florecen por la necesidad del comercio convenciones internacionales para evitar a la doble imposición internacional, dan como resultante que el concepto tradicional de soberanía quede desfasado en los Estados modernos; ya que, en los actuales Estados todo se encamina, a la conformación de bloques económicos estratégicos en donde la soberanía se subordina a los mandatos de la psique colectiva, la cual asiente como benéfico el tráfico de satisfactores; pero claro, la soberanía *stricto sensu* en la gresca económica fenece.

Cuando me refiero a la psique colectiva, parafraseo en cierta medida las ideas de Erich Fromm⁹, y vamos más allá porque en las ciudades-Estado de los helenos, los feudos del medioevo, los Estados-nación en el mundo entre guerras, se puede constatar que por dañinas que sean las formas de gobierno

⁸Cfr. Arriola, Carlos, **“Los empresarios y el Estado”**, 1ª ed., México, Fondo de Cultura Económica-SEP, 1981, pp. 7-52.

⁹Cfr. Fromm, Erich, **“Psicoanálisis de la sociedad contemporánea: hacia una sociedad sana”**, trad. De Florentino M. Torner, 1ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 1956. Capítulo II y V.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

y sistemas productivos, si en ellos se generaliza el beneficio a las mayorías, se entiende como bueno y se vive aunque se ceda libertad, o ciertas conductas sean perniciosas, todo ello en cierta medida a causa del Estado.

1.2 FUENTE DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.

El presente tema se compone de tres elementos a desarrollar; los cuales son, la significación jurídica de: fuente; obligación, y lo tributario o fiscal. Aspectos que desarrollaremos en breve.

Por la significación de fuente en sentido coloquial y de fuente del derecho en el ámbito jurídico entendemos respectivamente que la primera es “...*todo aquello que produce algo.*”¹⁰, mientras que por la segunda entendemos que “*Fuente del derecho será todo aquello que produce Derecho.*”¹¹ De estos vocablos desprendemos:

Como primera premisa el total de fuentes que pueden tener cabida en la ciencia del derecho, y sin ánimo de ensimismarnos en un ingente proceso cognoscitivo; partimos de nuestra enseñanza elemental, en donde nos fue transmitido que las fuentes del derecho se componen por una tricotomía, que a saber son las: formales, reales e históricas.

Si bien, la formalidad es el meollo del derecho positivo y vigente, para que sea de observancia general, no menos cierto es, que por muy impoluta formalidad que posea la fuente del derecho, sí es disímil a los intereses sociales, será una hoja de papel tiranizadora, y a la postre motor de las pugnas sociales, grescas o algarazas. Y, en este punto traemos a colación las ideas de Lassalle que enuncia una idea con la que congeniamos sin reserva, diciendo que “... *la verdadera Constitución de un país sólo reside en los factores reales y efectivos de poder que en ese país rigen*”¹², y no en caprichos legislativos.

¹⁰Peniche Bolio, Francisco J., “*Introducción al estudio del derecho*”, 19ª ed., México, Porrúa, 2006, p.71.

¹¹Peniche Bolio, Francisco J., *Op. Cit.*, nota 10, p. 71.

¹²Lassalle, Ferdinand, “*¿Qué es una constitución?*”, 1ª ed., México, Colofón, 2006, p. 47.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

Consideramos históricamente, que la llana tarea de la función legislativa sin un vínculo con la realidad, es el motor de cambio y de las probables acciones beligerantes de la sociedad. Decimos que el poder constituyente tiene su poder en la revolución y cabida en la no aceptación de la realidad, siendo prueba concreta de las consecuencias del desacato de las reclamas populares. Ahora en lo que respecta al constituyente permanente que reposa en el consentimiento de la mayoría, esa base es el vínculo factico con lo fenoménico social. Aclaremos que como es lógico pensar el constituyente permanente o poder constituido es igual a la función legislativa que crea principalmente a la fuente formal de derecho.

Empero a lo anteriormente expuesto; a continuación desarrollaremos a cada fuente del derecho meticulosamente, inclinándonos más en tanto nos sea posible por el fenómeno fiscal.

1.2.1 FUENTES FORMALES.

El concepto genérico de fuente formal del derecho, que para los efectos de la investigación en curso, entenderemos como benéfico el tenerlo presente es el que estriba que la *“fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas”*¹³

En efecto, a la fuente formal del derecho le concierne lo legalista, lo estrictamente Constitucional y la adecuación con normas jurídicas secundarias; consideramos que es aceptable tener fija esta idea, pero es imperativo contemplar, que la legalidad se soslaya irrecusablemente con las determinaciones de los factores reales de poder, que son los que en realidad consienten el aceptar o no determinado mandamiento jurídico.

Siendo Kelsenianos la legalidad sería el todo del universo legal y, como idea divergente observamos *“Hay que luchar en contra de las leyes caducas, obsoletas, en contra de la tiranía de las leyes, que en muchas ocasiones limitan*

¹³García Máynez, Eduardo, *“Introducción al estudio del derecho”*, 59ª ed., México, Porrúa, 2006, p.51.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

la realización plena del ser humano, asimismo impiden que el gobierno cumpla con sus tareas fundamentales.”¹⁴ Diríamos, que es necesario combatir a las hojas de papel, que los detentadores del actuar del gobierno osan llamar ley, con la materialidad de lo factico y blandiendo la espada de la economía.

Las fuentes formales del derecho fiscal que tenemos son las siguientes:

Ley: Es la hipótesis normativa jurídica, que tendría que ser emanada exclusivamente del poder legislativo; sin embargo, en nuestro sistema jurídico prevalece la antitética división laxa de funciones, en donde la función legislativa y en menor medida el ejecutiva y jurisdiccional, pueden crear leyes e incluso derogar, abrogar, ampliar la significación, o simplemente publicarlas por concepto de gracia en el Diario Oficial de la Federación.

Integramos una cita que a nuestra consideración es indefectible, en este punto porque es cierto que “... *la división de poderes es un mecanismo fundamental para proteger las libertades individuales que caracterizan al Estado constitucional.*”¹⁵ Y a ello también le adherimos el “... *que si un órgano tiene que ejercer una facultad que le ha sido exclusivamente atribuida por el texto constitucional (por ejemplo, una facultad de creación normativa) no puede hacerlo de un modo cualquiera, o de forma parcial e incompleta, o trasladar simplemente su responsabilidad a otro órgano del Estado, sino que tiene que ejercerla a plenitud.*”¹⁶

De lo anterior se desprende fatídicamente que nuestro sistema político es avasallador a todo entendimiento racional en términos jurídicos y secundariamente políticos; lo ideal sería que la función legislativa exclusivamente creara las leyes en materia tributaria y en general en las diversas áreas, y que la función administrativa las ejecutara.

¹⁴Carrasco Iriarte, Hugo, “*Del poder ciudadano. En materia fiscal*”, 3ª ed., México, INADEJ, 2005, p. 17-18.

¹⁵Carbonell, Miguel y Salazar, Pedro, “*División de poderes y régimen presidencial en México*”, 1ª ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2006, p. 3.

¹⁶Carbonell, Miguel y Salazar Pedro, *Op. Cit.*, nota 15, p. 16.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

La división de funciones debe de ser al igual que el federalismo de *facto* más que de *iure*; porque, los gobernantes deben de desempeñar su labor de servir al pueblo y nunca *a contrario sensu*.

Reglamentos: Su función es lograr la exacta aplicación de lo dispuesto por las leyes; pudiendo haber reglamentos más extensos que el cuerpo legal, pero por ningún motivo ampliarán lo dispuesto en la ley; sin embargo, la llamada facultad reglamentaria que es formalmente ejecutiva, pero materialmente legislativa, en razón de que le compete al Presidente de los Estados Unidos Mexicanos el emitir reglamentos (art 89, fracción I de la CPEUM), es desde nuestro punto de vista una malversación jurídica y sobre todo histórica; porque una facultad no debe inmiscuirse en el campo de acción de otra como sucede en la praxis.

Decretos-ley y decretos-delegado: Es otra intromisión en la división de funciones de Polibio que retoma siglos después Montesquieu, debido a que son actos formalmente ejecutivos, pero, materialmente legislativos, e integramos la posterior cita que a nuestra consideración paradigmata este aspecto para no alambicar esta definición *“Emitido por el Ejecutivo cuando esté en circunstancias extraordinarias, establece directamente contribuciones en los términos de la ley marcial respectiva o en los casos del impuesto al comercio exterior en que el Ejecutivo federal aumenta, disminuye o suprime las cuotas de las tarifas de exportación e importación”*¹⁷

Jurisprudencia: Partimos diciendo que este concepto representa la falta de credibilidad de las democracias contemporáneas, por qué, simple y sencillamente porque a nuestro juicio no es correcto que aun en nuestros días la función jurisdiccional tenga injerencias en las empresas de índole legislativo; se supone, que hay reglamentos para que se cumplan cabalmente los mandatos legales, y cualquier ampliación o superposición de la ley, le compete únicamente a la función legislativa. Lo cual da como resultante la innecesaria participación de las cortes de Constitucionalidad sin particularizar en alguna de

¹⁷Carrasco Iriarte, Hugo, *Op.Cit.*, nota 7, p. 5-6.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

cierta latitud geográfica; la función jurisdiccional debe con los elementos legales que tiene y con un albedrío discrecional decidir que le corresponde a cada parte.

Y si a lo anterior le sumamos que la exagerada cantidad de leyes y de jurisprudencias emitidas, impelen a hacer inentendible el derecho a los ciudadanos iletrados al respecto, llegando al desconocimiento de los derechos humanos contenidos en sus letras poco claras.

O sea, por qué hacer leyes o tener artículos Constitucionales, si un cuerpo colegiado de personas facultadas por el orden jurídico puede invalidar o supraentender lo contenido en los artículos lógicamente escritos y exegéticamente entendibles; nos hace pensar que las leyes no tienen la suficiente credibilidad y sobre todo validez para que por sí mismas regulen la conducta social.

Ahora, la jurisprudencia le da una facultad metapolítica al órgano Constitucional legalmente constituido para dictarla; sin el ánimo de que seamos partidarios de las ideas de Polibio o de Montesquieu, la función jurisdiccional debe dirimir las controversias de los particulares, y dirimir significa: valerse de los medios con lo que cuenta para retribuirle lo que a cada quien le corresponde; sin embargo, se le considera una fuente del derecho ecuménicamente aceptadas las jurisprudencias que emite, cuando las emana usurpando una función que no le corresponde y crea normas de conducta de última e inatacable instancia, es decir, crea la ley inatacable, inobservable y verdaderamente suprema.

Sin embargo las pasiones del Estado hacen ser a la jurisprudencia fuente del derecho, porque se cree que es el derecho vivo, probablemente en la tradición del Common Law lo sea, por ser más primitiva que la nuestra¹⁸; nosotros como herederos de la ingente prosapia de la tradición romano-germánica deberíamos de delegar este encargo a la función legislativa. Y no, crear jurisprudencia, sino, delegarle bajo ciertos parámetros discrecionales al juez para que deduzca

¹⁸Cfr. Merryman, Henry John, *“La tradición jurídica romano-canónica”*, trad. Eduardo L. Suárez, 1ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 1971, pp. 11-27.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

a la justicia en los intervalos y márgenes del derecho, paradigma de lo anterior es la norma modelo del arbitraje comercial internacional de la International Chamber of Commerce, producto de la fusión de las dos principales tradiciones jurídicas en la que predomina la nuestra al fijar lineamientos modelo; máxime ahora ante el inexorable advenimiento del arbitraje fiscal y con ello del arbitraje fiscal internacional y el arbitraje tributario aduanero.

1.2.2 FUENTES REALES.

En esta parte queremos resaltar que la forma (o fuente formal) depende del fondo (o fuente real); ya citamos a Lassalle con el cual estamos de acuerdo en la mayoría de sus ideas que se relacionan con en el tenor de los argumentos que defendemos, ahora queremos hablar de la trascendencia de las fuentes reales.

Los fenómenos sociales, políticos, económicos, culturales, psicológicos y naturales, todos y cada uno de ellos en forma enunciativa pero no limitativa constituyen la fuente real del derecho, elementos que si los soslayáramos, la ciencia que estudiamos sería un libro sin letras; pueden ser las fuentes del derecho tan variadas que harían falta leer bibliotecas enteras y notas periodísticas diversas para desentrañarlas, y no por eso carecen de valor; en la medida en que se acate a la realidad que se quiere positivizar para determinado fin y atendiendo a los alcances de este, es en la medida que las leyes permanecerán vigentes.

Norberto Bobbio¹⁹ expresa que si nos fuera dable el calificar a determinada forma de gobierno, esta sería en razón de su durabilidad en ser revolucionada por una que se adecúe al sentir de las mayorías o de la hegemonía social como factor real de poder (estamos sintetizando las ideas de este politólogo y las de Lassalle, este último anteriormente expresado), y lo mismo ocurre con las leyes, que se pueden calificar o valoran cualitativamente de acuerdo a su vigencia; observamos que las fuentes reales del derecho acatan al hecho de

¹⁹Cfr. Bobbio, Norberto, *“La teoría de las formas de gobierno en la historia del pensamiento político. Año académico 1975-1976”*, trad. José F. Fernández Santillán, 2ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 2001, pp. 9-20.

percibir los humanos su entorno para modificarlo y no al libre albedrío voluntarioso de la clase política.

Llegamos a otra concepción (a nuestro juicio equivocada), la cual estriba siguiendo la terminología conceptual de Kelsen en su capítulo sobre el derecho dinámico²⁰, él concibe que dinamizar al derecho por el simple anhelo de controlar a la conducta humana tiene por objeto responder la cuestión *sine qua non* tendría motivo de ser la ciencia jurídica, la formulación es concerniente a la validez de la norma jurídica dentro de lo fáctico social, y él responde que lo que determina la validez de un precepto legal es *“El fundamento de validez de una norma sólo puede encontrarse en la validez de otra norma.”*²¹

Pero en este punto, tenemos que preguntarnos cuál es el fundamento de la norma que da cabida a todas las existentes por sus términos graciales, y qué es lo que regula esta norma; no limitándonos a los artículos Constitucionales porque debe de haber un numeral que sea el sustento inmediato de validez de todo el marco legal, y siendo Kelsenianos podría ser la que manifieste el proceso de creación normativa; nada más ajeno a la realidad, porque el proceso de creación normativa es solo un instrumento para controlar el dinamismo de los factores reales de poder.

En la realidad mexicana los designios legales de Porfirio Díaz se vieron avasallados por el reclamo social producto de la inequitativa repartición de la riqueza, por el desconocimiento de los derechos sociales de los campesinos y obreros industriales secundariamente. Según Hans Kelsen lo que da cabida a un poder constituyente es la camaradería entre los que ceden el poder y los que lo toman, modifican y revolucionan; he aquí el problema de no darle la preponderancia fáctica que tienen las fuentes reales del derecho y que decir del elemento ético.

Al respecto podemos leer esta idea que se adhiere perfectamente a revalorar la jerarquía de las fuentes reales, diciendo que *“El estudioso del derecho no se*

²⁰Cfr. Kelsen, Hans, *“Teoría pura del derecho”*, trad. Roberto J. Vernengo, 15ª ed., Porrúa, 2007, pp. 201-228.

²¹Kelsen, Hans, *Op. Cit.*, nota 20, p. 201.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

debe aislar a los principios creadores y ubicarse solamente en el frío análisis de las normas que están plasmadas en algunas leyes y reglamentos, debe profundizar, si quiere entender el verdadero fondo de la legislación, en las diversas causas que provocaron la elaboración del sistema jurídico.”²² Y como vemos, el autor sabe la importancia que revisten las fuentes reales del derecho, que su desacato conducen al desastre. Ahora, que sea una magnánima tarea desentrañarlas, es cosa que le compete a infinidad de estudiosos ajenos y propios al derecho.

La realidad es una y le concierne a lo factico, y jamás podrá modificarse a capricho irracional del legislador.

1.2.3 FUENTES HISTÓRICAS.

Las fuentes históricas son las pruebas innatas del desarrollo social, del sentimiento de la psique colectiva, a decir en pocas palabras, son los precedentes de la evolución intelectual de la humanidad extrapolados a la convivencia social.

El concebir que los acontecimiento pretéritos humanos redactados en: constituciones, tratados internacionales, leyes, jurisprudencia; conforman una fuente del derecho al no ser derecho vigente pero sí positivo, es, de total importancia; como enunció Jacinto Benavente *“Una cosa es continuar la historia y otra repetirla”*, y es verosímil a toda luz esta frase porque conociendo nuestra historia y, que mejor prueba que el derecho positivo no vigente, podemos saber que sendero debemos de seguir para mejorar como especie.

Un antecedente histórico idóneo para comentar es el de la isla de Rodas, su coloso y su puerto, en el que se comercializaban diversos productos provenientes de: Europa Oriente Medio y África; en esta isla había gran esplendor pero *“...el senado Romano, viendo con envidia la prosperidad de ese puerto, le pareció conveniente explotar las mismas rutas comerciales que la isla de Rodas. Para tal efecto, establecieron en la isla de Delos un puerto libre, es*

²²Pérez Becerril, Alonso, **“México fiscal. Reflexiones en torno al sistema fiscal mexicano”**, 1ª ed., México, Porrúa, 2004, p. 7.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

*decir, un lugar donde las embarcaciones pudiesen atracar sin tener que pagar por este servicios y por supuesto, tampoco establecieron un impuesto al comercio*²³

Y el ejemplo de la isla de Rodas del archipiélago del Dodecaneso es un magnánimo paradigma, porque se observa como la carga impositiva tiene el poder de convertir una actividad redituable en una estéril. Si en el puerto de Rodas, las embarcaciones hubiesen podido seguir atrancando, hubiera incidido en el desarrollo infraestructural del lugar; sin embargo, la inidónea reforma legislativa fue el factor determinante del colapso de la isla, y a saber esto podemos optar por el camino más conveniente si lo queremos aplicar a un caso similar en la realidad mexicana.

Otro ejemplo sería la relevancia que ha tenido el tribunal federal de justicia fiscal y administrativa como órgano de lo contencioso-administrativo en la solución de controversias en materia de comercio exterior, la cual como es lógico pensar no es la misma que se tenía antes y después del TLCAN o del GAAT, e incluso la que tendrá después del TPP (Trans-Pacific-Partnership o Acuerdo Estratégico Trans-Pacífico de Asociación Económica), porque al tener este tribunal competencia en la materia de comercio exterior a partir de *“... desde 1939 ha tenido competencia para conocer de controversias en materia de Impuestos de Comercio Exterior; competencia que sigue conservando hasta la fecha, y que se ha actualizado con las reformas de la Ley Aduanera y la nueva Ley de Comercio Exterior, publicadas los días 26 y 27 de julio de 1993, para estar acorde al proceso de apertura de la política comercial de Comercio Exterior de México.*²⁴

Y uno más reciente es el proceso integracionista de Europa (la Unión Europea) y el del TLCAN, el uno con ingentes problemas financieros y en general económicos, el otro más positivo en términos económicos (exceptuando la

²³Carrasco Iriarte, Hugo, *Op. Cit.*, nota 14, p. 22.

²⁴Sepúlveda Carmona, Ma. Sofía, **“Tribunal fiscal de la federación y la solución de controversias en materia de comercio exterior”**, en García Camberos, Gilberto (comp.), *La competencia del tribunal fiscal de la federación*, 1ª ed., México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1993, p. 160.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

situación del campo en México); sin embargo, cada uno de estos tratados internacionales y sus respectivas consecuencias sociales, económicas y políticas, serán el sendero en lo que se puede o no incursionar en determinados rubros; de ahí la necesidad de observar a nuestro pasado.

Los ejemplos son tan diversos, ya que la fecundísima legislación que hemos creado como humanidad desde hace milenios sirve para demostrar tan diversas necesidades humanas como el regular: al Estado, la propiedad privada, la sanción por cometer delito, los delitos; todos y cada uno de los ejemplos ponen de manifiesto las necesidades del momento, he ahí la importancia de la fuente histórica del derecho.

1.3 LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

Ahora nos compete desarrollar este tema, partimos señalando que *“...la relación jurídica es un todo orgánico en el que determinados sujetos (con sus respectivos derechos subjetivos se conectan mutuamente; pero ésta conexión no se considera como relación jurídica sin un reconocimiento por parte del orden jurídico.”*²⁵

Pero, en esta parte, y, derivado de la cita textual anteriormente vertida; es necesario, diferenciar a la relación jurídico tributaria con la obligación impositiva que tiene esta última dos intereses generalmente paralelos al unísono, es decir, al sujeto activo por una arista y al sujeto pasivo por la otra. Ya que nosotros al teorizar deducimos que la obligación impositiva nace por virtud de una especie de las diversas que se pueden dar en la relación jurídico tributaria.

Y puntualizamos, que la relación jurídico tributaria puede dar cabida a interacciones no necesariamente obligacionistas. No puede objetarse que la mayoría de interacciones sujeto activo sujeto pasivo redundarán en obligar a uno a efectuar cierta prestación al otro, generalmente al Estado por medio del servidor público; pero, se pueden dar acontecimientos en los cuales el

²⁵Robles Farías, Diego, **“La relación jurídica obligatoria. El actual concepto de Obligación Jurídica”**, Anuario Jurídico, México, enero 2013, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/31/pr/pr31.pdf>.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

contribuyente y representante del *imperium* del Estado no se vean obligados pero si relacionados, ejemplo: el simple cuestionamiento superfluo de algunas contribuciones a pagar, la tasa objeto de pugna, y amistad personal entre el servidor público y el contribuyente.

Ahora bien, algunos doctrinarios amalgaman sinonímicamente al concepto de relación jurídico tributaria con la obligación impositiva; nosotros consideramos que es un equívoco el no diferenciarlas, puesto que encontramos una distinción que queremos aportar. El continente es la relación jurídica, es decir, la interacción simple entre dos sujetos con papeles disimiles, y el contenido es la obligación que será una interacción especial, con especificidad en el sentido de que uno solicita una prestación sustentada con un trasfondo legal.

Y llegamos a una conclusión sin ánimo de enfadar al lector, la cual reposa en el saber de que la obligación impositiva esta dada en razón de la relación jurídico tributaria con nula homologación conceptual; formal y materialmente son dos conceptos que enuncian fenómenos distintos, pero innegablemente limítrofes.

Concretizando al concepto para después utilizarlo para nuestros fines, entendemos escuetamente que la relación jurídica lisa y llana es el *“Vínculo establecido entre personas regido por el derecho”*²⁶ y que los elementos de la relación jurídica son *“...-en el concepto generalmente admitido- tres: el sujeto, el objeto y el acto jurídico, pero, éste es, en definitiva, también objeto del derecho.”*²⁷

A donde queremos llegar con las dos definiciones anteriormente transcritas es a puntualizar que la relación jurídica a instancias del adecuado sometimiento del acto al Estado de derecho, es lo que dará pauta a la obligación impositiva.

Visto lo que es la relación jurídica, partimos a entender a la obligación tributaria; en el particular tema es menester acuciar el saber que por obligación

²⁶De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael, *“Diccionario de derecho”*, 35ª ed., México, Porrúa, 2006, p. 438.

²⁷De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael, *Op. Cit.*, nota 26, p. 438.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

impositiva entendemos *grosso modo* a la “*relación jurídica entre dos sujetos, el primero de ellos llamado contribuyente o sujeto pasivo, debe cumplir con la disposición constitucional de contribuir para los gastos públicos y con las disposiciones contenidas en las leyes fiscales que le sean aplicables, a favor o a disposición del sujeto activo que es el fisco. La obligación fiscal consiste, principalmente, en una prestación de carácter patrimonial a cargo del sujeto pasivo (contribuyente) y en la realización o abstención de diversos actos o actividades*”²⁸

La anterior definición es de un licenciado en contaduría en primera y más trascendental instancia, así que, no nos quedamos acéfalos de rumbo en esta investigación jurídica y, observamos que si bien contempla los elementos de: sujetos, sometimiento de la obligación al Estado de derecho y la carga patrimonial a pagar; es un poco voluminosa, empero contempla a los elementos torales, ahora lo que queremos es compararla con otras definiciones de connotación jurídica.

Partiendo de los anteriores elementos característicos podríamos entender a la obligación impositiva, pero queremos compara la definición con una concepción sucinta emanada por doctrinario jurídico.

Mario De la Cueva señala que “... *la obligación tributaria se refiere fundamentalmente a la prestación patrimonial que encierra la carga de dar y que, en realidad, se circunscribe al pago del tributo*”²⁹

Y ahora, Carrasco Iriarte puntualiza a los elementos constitutivos de la obligación impositiva, al pie de la letra dice:

“*Los elementos de la obligación fiscal son los siguientes:*

- *Causa.*
- *Objeto.*

²⁸Sánchez Vega, Javier Alejandro, “*La obligación civil y fiscal*”, 1ª ed., México, SISTA, 2005, p. 26.

²⁹De la Cueva, Arturo, “*Derecho fiscal*”, 3ª ed., México, Porrúa, 2007, p. 60.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

- *Relación jurídico-tributaria.*
- *Hecho imponible.*
- *Sujetos*³⁰

Y como podemos observar, la obligación impositiva tiene y es imperativo que contenga: 1. Sujetos, activo y pasivo; 2. Intrínsecamente una especie del genero relación impositiva; 3. Que la especie de relación jurídico tributaria este dada en razón de la materialización del hecho imponible; 4. Al ser una especie de relación jurídico tributaria es menester estar sustentado el acto al Estado de derecho, y el objeto de la prestación, es decir, dar, hacer, no hacer o tolerar.

De lo anterior ratificamos que no son sinónimos obligación impositiva y relación jurídico tributaria, e integramos la cita que al respecto enuncia y concuerda con nuestro argumento: *“Aunque en algunas ocasiones hemos hablado de la relación y de obligación tributaria como la misma cuestión, parte de la doctrina trata de precisar una distinción entre ambas”*³¹ Y, en el trascurso del desarrollo de este tema concibe que la *“... la relación tributaria establece un vínculo entre el poder de la autoridad y el contribuyente, de lo cual derivan derechos y obligaciones recíprocos, toda vez que la autoridad también tiene deberes de esta naturaleza e inclusive pueden quedar comprendidas terceras personas”*³²

Estamos conscientes de que hay un paralelismo sublime; pero también estamos seguros de la veracidad y de la congruencia con la realidad de nuestros juicios; a colación integramos una síntesis de una idea del filósofo García Morente³³, la cual enuncia que no hay cabida para los sinónimos por el simple hecho de que cuando damos nombre a una cosa le damos vida y no pueden haber dos seres con igualitaria vida, el autor en comento a su vez lo extrae del Fausto pero no menciona si es del de Johann Wolfgang von Goethe o de algún otro autor; y en efecto, no pueden haber dos fenómenos con

³⁰Carrasco Iriarte, Hugo, *Op. Cit.*, nota 7, p. 149.

³¹De la Cueva, Arturo, *Op. Cit.*, nota 29, p. 60.

³²*Ídem.*

³³Cfr. García Morente, Manuel, *“Lecciones preliminares de filosofía”*, 16ª ed., México, Porrúa, 2001, pp. 13-58.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

idéntico nombre porque indefectiblemente debe haber alguna diferencia específica por deleznable que esta sea.

Por último mencionamos que la obligación de contribuir con cierta suma valorada en recursos dinerarios por parte del particular al Estado, debe de encaminarse a sufragar el gasto público; y la forma de extinguir la obligación fiscal no únicamente es pagando la suma fijada; en general las formas de extinguir las obligaciones es dando, haciendo, no haciendo y tolerando; a estas sumamos y concretizamos que en materia fiscal la obligación impositiva puede fenecer por el: pago, compensación, condonación, prescripción, caducidad de las facultades de la autoridad para exigir al pago al sujeto pasivo, y resolución favorable al sujeto pasivo mediante algún medio de defensa fiscal.³⁴

1.3.1 SUJETO ACTIVO.

Partimos sintetizando que el Estado por medio del gobierno en sus tres órdenes a saber conforman al sujeto activo de la obligación impositiva, y, en un Estado de derecho, es el órgano u organismo administrativo que exclusivamente se faculte por mandato legal el indicado para ejercer la función recaudatoria; por lo tanto, sin circunloquios teóricos, un órgano u organismo intersectorial así como la coordinación entre entidades federativas serán los únicos responsables para decidir cómo se captarán y efectuaran estas acciones, con el fin de allegarse de los emolumentos y, nunca el Estado por sí mismo porque es una ficción, un ente, jurídico y principalmente político.

Ahora que tenemos fijo que el gobierno es el que capta el capital, esto lo hace a instancias de la potestad tributaria que ya se comentó; pero, en este subtema es importante señalar que tanto los órdenes de gobierno: federal; local; municipal y el distrito federal, son los encargados por la finalidad esencial del Estado de solicitar las contribuciones a los particulares, y así él pueda efectuar sus industrias, es decir, echar a andar su maquinaria.

³⁴Cfr. Sánchez Vega, Javier Alejandro, *Op. Cit.*, nota 28, p. 11.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

La doctrina menciona que el sujeto activo de la obligación impositiva es “... el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía”³⁵ Pero reiteramos que el Estado como ficción le delega la facultad al gobierno, por ser la personificación humana del Estado.

En este punto es importante hacer una pausa, ya que para los lineamientos de esta investigación tendremos presente que la soberanía como fundamento de la facultad recaudatoria que ejerce el Estado por medio del gobierno se encuentra en un vertiginoso cambio, derivado ello de la globalización, de la *lex mercatoria* y en general del desenvolvimiento del capitalismo contemporáneo; aclaramos que la soberanía como facultad de pueblo de: autorregularse, autodeterminarse y autogobernarse, está cambiando tal y como cuando se dio el pacto federal mexicano o el estadounidense, acontecimientos históricos que conocemos.

Questionamos que las entidades después del referido pacto federal fueran verdaderamente soberanas, porque no puede haber independencia si no se tiene suficiencia económica y las entidades federativas requieren que el orden federal les suministre recursos para subsistir, y sus leyes internas deben de respetar a la Constitución la cual puede conquistar sus derechos; de *facto* no podríamos decir que hayan Estados con una forma de estado federal en donde prevalezca la soberanía de sus integrantes y es lógico pensar que si la soberanía fenece con la amplitud del Estado, lo mismo acontecerá en un bloque económico, de ahí que sustentar que la soberanía determine la legitimidad recaudatoria del sujeto activo tenga sus vicisitudes.

Como se vio con antelación por lo expuesto del autor citado, nadie discute que *grosso modo* el Estado sea el sujeto activo de la obligación impositiva.

Para los efectos de la investigación es inevitable que nos aventuremos a comentar y a escuetamente definir al sujeto activo como la persona encargada

³⁵Rodríguez Lobato, Raúl, *Op. Cit.*, nota 1, p. 131.

de allegarse de la carga impositiva por mandato expreso de ley, a instancias de la potestad tributaria conferida a dicha persona.

Decir que el sujeto activo será perpetuamente el Estado es una imprecisión; el Estado por el momento es el encargado de solicitar al particular el pago, e iniciando con este hecho la actividad financiera pública; sin embargo, el Estado no ha sido nuestra única forma de controlarnos, de ceder libertad en aras al progreso, ayer fue la *polis* griega y todo indica que mañana será el bloque económico para unificarnos por completo dando paso a la integración económica plena, es decir, a un *megaestatum* que exigirá a los sujetos que radiquen en él el pago de cierta cuantía patrimonial para poder subsistir, como la megalópolis distópica de Metrópolis de Fritz Lang, excluyendo a la inequitativa repartición de la riqueza.

1.3.2 SUJETO PASIVO.

Expuesto lo anterior en esta parte puntualizaremos el rol del sujeto pasivo de la obligación impositiva, él está dado por la obligación impositiva y por la potestad tributaria, excluyendo en *stricto sensu* a la relación jurídico tributaria por ser un género circundante pero no apto para los efectos de este sujeto.

Resumiendo, el sujeto pasivo es quien tendrá que contribuir imperativamente al gasto público en un ambiente de legalidad; estamos muy conscientes que la cantidad de su patrimonio que otorgue al gasto público deberá ser la mínima posible, para lo estrictamente necesario y, el gobierno deberá invertir los recursos en actividades que incentiven el progreso económico, es decir, en la infraestructura, incentivar al comercio exterior y para la estabilidad del sistema financiero, de ninguna manera en el gasto social y la sanidad. Vivimos en una economía de mercado y como en economía de mercado debe de comportarse el Estado.

Ahora bien, al sujeto pasivo la doctrina lo define como: *“El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una*

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

*prestación determinada en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal*³⁶

El autor anteriormente citado concretiza que el sujeto pasivo esta en primera instancia vinculado con la obligación impositiva, y lo refiere con cierta cotidianeidad con la obligación impositiva, porque con cierta ligereza cometa que el “... sujeto pasivo de la obligación fiscal”³⁷, y en efecto, nosotros apoyamos el vínculo directo que tiene el sujeto pasivo con la obligación impositiva.

Consideramos que no es necesario manifestar más ideas al respecto, solo quedaría pendiente decir que la molécula biatómica de la relación jurídico tributaria la constituye el sujeto activo y pasivo, siendo su enlace la obligación impositiva, y las fuerzas electromagnéticas que la dan independencia y especificidad son otras especies de relaciones jurídicas.

1.3.3 ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL.

A esta parte de la investigación es a que queríamos llegar, ya que en el siguiente capítulo se hablará del marco constitucional y en general de los tratados para evitar la doble imposición internacional; sin embargo, en este subtema vamos a referirnos con exclusividad a la legislación mexicana.

Como sabemos el fundamento principal que nuestra *Carta Magna* le confiere al derecho fiscal es el artículo 31 fracción IV, mismo que trascribimos a continuación:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”*³⁸

³⁶Rodríguez Lobato, Raúl, *Op. Cit.*, nota 1, p. 147.

³⁷*Ídem.*

³⁸<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, LXII Legislatura, México, enero 2013).

También es importante resaltar que nuestra Constitución es la primera con contenido social en la historia de la humanidad, sus numerales 123 y 27 son prueba fehaciente de ello; es indubitable que estaba influenciada por los ideales e ideas sin llegar a ser socialista, o sea, propugnaba por la abolición de la propiedad privada en cierta medida, la emancipación de la mujer o por lo menos la revalidación deleznable del antiguo derecho materno, le irroga actos abyectos a los dueños de los medios de producción e intenta propiciar que la burocracia y sus allegados se adueñen de los bienes; y el artículo 31 Constitucional con sus cuatro fracciones quedaron influenciado hasta cierto punto por estas ideas.

Decir, que vamos a cooperar patrimonialmente al erario público de una manera equitativa y proporcional, a nuestro juicio dice tan poco a la luz de un contrato social; por qué, el hecho es simple, para que cedamos una parte de nuestro patrimonio y nos privemos de ciertos satisfactores que podemos consumir en el mercado, debe de haber un fin por el cual nosotros como colectividad entendamos como dable y verosímil el hecho de contribuir.

Nosotros no observamos que se especifique a que se refiere el numeral 31 fracción IV Constitucional cuando enuncia que debemos de contribuir al gasto público, las cuestiones neurálgicas que se deben implementar a nuestro juicios son: 1ª que se especifique que se entiende por gasto público, puesto que no es lo mismo en una economía de mercado que en una centralmente planificada el definirlo, y 2ª Que se precise en una panorámica generalizadora los rubros industriales, comerciales y empresariales a los que se destinará el definido gasto público, concordando este con su definición.

En el contemporáneo momento democratizador se requiere que el gobierno transparente su función; y me que mejor conquista que se plasme a nivel constitucional la directriz que tendrá que seguir, en aras al desarrollo individual. Diferimos de los juristas que se postulan a favor de que en nuestros días se

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

consERVE intacto el artículo base del subtema, como cuando Burgoa Orihuela³⁹, considera que el artículo 31 con sus cuatro fracciones de la CPEUM permanezca intacto “Se reiteran los artículos 30, 31 y 32 de la Constitución.”⁴⁰

Proponemos que se reforme este artículo, pese a que sabemos que nunca se hará; consideramos que debe haber un numeral destinado a la materia fiscal en la Constitución que contemple a la obligación impositiva contemporánea, que manifieste el particular tema del tipo impositivo o hecho imponible y de cómo se incurre en él para dar paso al hecho generador, así también debe definir al gasto público, generalizando el porcentaje que se invertirá a las áreas productivas. Así también y no menos importante, se deberá especificar que las contribuciones serán las mínimas posibles, con una tasa máxima para todas las contribuciones y en donde se privilegien a los medios alternativos de solución de controversias heterónomos y rígidos.

Como vimos Burgoa Orihuela no considera que deba de reformarse o abrogarse el artículo 31 fracción IV (de hecho ninguna fracción del numeral en cuestión), pero es importante saber que el libro fue escrito en 1994 como se observa en nuestras notas al pie de página, es decir, al momento de escribir el libro ya era una realidad el TLCAN y el advenimiento de nuevos procesos integracionistas; Emilio O. Rabasa⁴¹ en años que no eran tan palpables los estragos del neoliberalismo en nuestro país, centra su atención en la nacionalidad mexicana al momento de abordar el artículo 31 Constitucional, impregnado de un sentimiento nacionalista, pero igual la materia impositiva es dable para el autor conservarla intacta; aspectos con los que estamos disconformes por todo lo anteriormente expuesto.

En nuestros días neoliberalistas, debemos estar homologados lo mayormente posible en la materia impositiva, para hacer frente a retos comunes; y que mejor prueba que un precepto Constitucional como el que proponemos,

³⁹Cfr. Burgoa Orihuela, Ignacio, **“Renovación de la constitución de 1917”**, 1ª ed., México, Instituto mexicano de amparo, 1994, p. 62.

⁴⁰Burgoa Orihuela, Ignacio, *Op. Cit.*, Nota 39, p. 62.

⁴¹Cfr. Rabasa, Emilio O., y Caballero, Gloria, **“Mexicano esta es tú constitución”**, 1ª ed., México, Cámara de Diputados LI Legislatura, 1982, pp. 93-94.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

redactado con el fin de que se conozca con certidumbre el futuro de las finanzas públicas en México, los límites de las contribuciones que hay que sufragar y lo que tendrán estas que retribuir a la económica, por el sacrificio patrimonial que sufrimos; así también, se crea el ambiente jurídico propicio para que se combatan internacionalmente a las prácticas insanas como los: paraísos fiscales; la evasión, elusión o defraudación fiscal, y las prácticas desleales de comercio internacional.

1.4 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN.

La definición legal establece al nacimiento de la obligación impositiva cuando se suscita vivencialmente lo dispuesto por el artículo 6 del CFF, ya que este considera en su primer párrafo que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran.

Luego entonces la definición legal reside en la cuestión de “...precisar cuándo nace la obligación tributaria y las leyes aplicables al respecto”⁴², es decir, cuando se materializa el hecho imponible de tal forma que coincida con el tipo de la contribución, es cuando y derivado de esta tipicidad, se tenga que sufragar la carga impositiva con base en los presupuestos legales y sobre todo Constitucionales para el pago.

Ahora bien, queremos manifestar expresamente nuestras consideraciones teóricas sin ánimo de generar desavenencias personales, nuestro fin es contribuir o simplemente intentar contribuir en algo a la ciencia del derecho fiscal, por minúscula que sea esta aportación insistimos en dejar en claro las diferencias que dilucidaremos del hecho imponible y del hecho generador, así como dar una denominación más idónea a estos dos conceptos.

Coincidimos que el hecho imponible significa *“la situación establecida en ley que al realizarse va a generar la obligación tributaria, o sea pagar*

⁴²Reyes Altamirano, Rigoberto, *“Elementos básicos de derecho fiscal”*, 2ª ed., México, Universidad de Guadalajara, 2001, p. 120.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

contribuciones”⁴³, y en efecto el hecho imponible es la hipótesis normativa que de cumplirse dará cabida al hecho generador, es decir, al pago de la contribución; sin embargo, consideramos que hay una cercanía conceptual en estas dos denominaciones con la materia penal que históricamente tiene muchos más años de ser estudiada y por ende un desarrollo mayor.

En el estudio sustantivo del derecho fiscal se ve que existen diversas áreas en las que este se subdivide, ejemplo de ello es: el derecho constitucional fiscal, ambiental fiscal, procesal fiscal, internacional fiscal y penal fiscal, entre otras; existiendo las aludidas de *facto* e *iure*, pero no en su subdivisión sino en su relación con el derecho penal en donde encontramos que al tipo penal en sentido estricto se define como: “*es el supuesto legal de un hecho punible, que involucra un daño o puesta en peligro (lesivos significativamente) a uno más bien jurídicos.*”⁴⁴ Y en esta parte podemos analizar que hay grandes similitudes de fondo en el hecho imponible y el tipo penal.

Cada uno versa de diferente forma; el hecho imponible se relaciona inmediatamente con las finanzas públicas, el derecho administrativo, la necesidad de sentar las bases hipotéticas para las contribuciones a sufragar; y el tipo penal, versa sobre el hecho punible, la sanción que ejercerá el gobierno por medio del Estado, sin embargo al igual es una hipótesis pero relativa a una actividad delictuosa.

Es visible que el tipo penal y el hecho imponible se relacionen por el hecho de ser supuestos hipotéticos escritos en una ley; así la hipótesis jurídica fiscal viene siendo el tipo fiscal, es decir, hecho imponible y tipo fiscal son ideas similares; sin embargo, tipo que deriva del griego *τύπος* que puede significar: tipo, impresión, modelo o el modelo principal, haciendo más preciso referirnos como tipo fiscal que ha hecho imponible al supuesto contributivo, en una atmosfera etimológica.

⁴³Reyes Altamirano, Rigoberto, *Op. Cit.*, nota 42, p. 121.

⁴⁴Berchermann Arizpe, Antonio, “**Derecho penal mexicano. Parte general**”, 1ª ed., México, Porrúa, 2004, p. 451.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

El objeto del hecho imponible es un elemento de los dos torales que tiene, el otro restante es el sujeto; en lo que respecta al objeto del hecho imponible, es el acto que por virtud de su realización por un sujeto dará pauta al hecho generador, es decir, a la tipicidad fiscal, cuestión de la que hablaremos a continuación.

La diferencia estridente entre el hecho generador y el hecho imponible reposa, en que el segundo está “... concretamente ocurrido en el mundo fenoménico, empíricamente verificable”⁴⁵

Ahora bien, la materia penal también desarrolla el tema en el contexto de ideas del tipo penal, ya que la realización de la hipótesis normativa penal, se le nombra tipicidad y es definida como “... la adecuación de la conducta al tipo penal”⁴⁶, así también como “La tipicidad es el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley; la coincidencia del comportamiento con el descrito por el legislador.”⁴⁷ Hablaríamos en este orden de ideas que el hecho generador no es otra cosa que le tipicidad fiscal.

Si bien el derecho penal tiene otro objeto de estudio, viendo al derecho desde la teoría arbórea, todas sus ramas provienen del mismo tronco, y más aún de idéntica raíz y, en este punto es importante saber retomar ideas de una rama desarrollada un poco más en este aspecto, y consideramos que del derecho penal se puede retomar este aspecto y fusionarlo con el derecho fiscal, y darle al tipo y tipicidad fiscal la trascendencia que tiene por su adecuada utilización etimológica, real y didáctica de la palabra.

Hemos leído que se utilizan las siguientes definiciones sinonímicamente para hacer alusión al hecho imponible como: hecho generador, hecho impositivo, hecho presupuesto, etc. En realidad lo correcto, consideramos es decir: tipo impositivo y a su realización tipicidad impositiva; el uno es abstracto, hipotético;

⁴⁵Carrasco Iriarte, Hugo, *Op. Cit.*, nota 7, p. 153.

⁴⁶López Betancourt, Eduardo, “**Teoría del delito**”, 15ª ed., México, Porrúa, 2008, p. 117.

⁴⁷Castellanos Tena, Fernando, “**Lineamientos elementales de derecho penal. Parte general**”, 27ª ed., México, Porrúa, 1989, p. 168.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

el otro respectivamente es la realización en el mundo vivencial de la hipótesis prevista en ley.

Y desde luego aceptamos la pléyade de argumentos que los detractores a esto puedan formular; porque como es visible, el tipo penal y su materialización revisten en su ámbito de estudio de unas connotaciones con un pábulo muy copioso, ejemplo de ello es el tipo penal que en su estudio se ven: las circunstancias de ejecución, lugar, tiempo, modo, ocasión; las circunstancias modificativas; los elementos normativos, su valoración jurídica y extrajurídica; aspectos básicos, y elementos, entre otros⁴⁸, algunos elementos que el hecho imponible no tiene, no hay cabida para que tenga o no están desarrollados.

Bajo la misma directriz seguida, al formularnos la pregunta de en qué momento nace la obligación impositiva, la respuesta es: nace una vez que se realiza la tipicidad impositiva, porque el tipo impositivo es una hipótesis que el sujeto puede efectuar o simplemente abstenerse de hacer.

En el tema de la relación jurídico tributaria, comentamos el fenecimiento de la obligación impositiva, por lo cual resulta ocioso plantearlo de nuevo.

⁴⁸Cfr. Jiménez Martínez, Javier, **“Elementos de derecho penal mexicano”**, 1ª ed., México, Porrúa, 2006, pp. 465-495.

CAPÍTULO II LOS TRATADOS PARA EVITAR A LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

2.1 MARCO CONSTITUCIONAL.

Nuestra *Carta Magna* confiere en su artículo 133 las reglas para la aprobación de tratados internacionales, siendo un precepto esencial para que los tratados constituyan al Ley Suprema de la Unión, así también en este numeral establece el principio de supremacía Constitucional; aunque, este principio en fecha reciente ha cedido su dimensión prístina para quedar más que como un principio como un cierto reconocimiento parcializado.

La SCJN en una tesis aislada Constitucional se pronunció de la siguiente manera, con respecto a la preponderancia que tienen los tratados internacionales en materia de derechos humanos en nuestro sistema jurídico:

“[TA]; 10a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro IX, Junio de 2012, Tomo 1; Pág. 257

DERECHOS HUMANOS. OBLIGACIONES CONSTITUCIONALES DE LAS AUTORIDADES EN LA MATERIA.

*Mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, vigente a partir del día siguiente de su publicación, se reformó y adicionó el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para establecer diversas obligaciones a las autoridades, entre ellas, que las normas relativas a derechos humanos se interpretarán conforme a la Constitución y a los **tratados internacionales** en la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia, es decir, que los derechos humanos son los reconocidos por la Ley Fundamental y los **tratados internacionales** suscritos por México, y que la interpretación de aquélla y de las disposiciones de derechos humanos contenidas en instrumentos **internacionales** y en las leyes, siempre debe ser en las mejores condiciones para las personas. Asimismo, del párrafo tercero de dicho precepto destaca que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, deben promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, conforme a los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, y que, en*

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.”⁵⁰

Después leer la tesis aislada Constitucional y el actual artículo 1º de nuestra norma jurídica de normas jurídicas, consideramos que si verdaderamente es ésta nuestra norma suprema, no puede ser contrariada y si así fuere prevalecería su contenido, por encima de todo, es decir, afirmamos que el principio de supremacía Constitucional se encuentra en una encrucijada histórica, que lo están atomizando efímeramente; porque como observamos, la SCJN se ha pronunciado en el sentido de que los tratados internacionales relativos a la protección de los derechos humanos se interpretarán conforme a la ley interna y a ellos mismos, con la salvedad de que éstos sean ley (posterior a la aprobación del tratado); pero, ante todo inclinándose por el que contenga una protección de mayor amplitud; es decir, en materia de derechos humanos nuestra Constitución se yergue por lo dispuesto en el tratado internacional, siempre y cuando este último contenga una protección más pronunciada.

Después de lo anterior no entenderíamos que en el artículo 133 Constitucional se prevean a dos principios (al de supremacía Constitucional y el de jerarquía normativa jurídica); derivado de lo visto consideramos que más bien se aboca a manifestar al de jerarquía normativa jurídica, así que el principio que prevalece estriba posteriormente en ser el modelo para la norma jurídica de “*Ley sobre celebración de tratados*” e intentar ser la base para la “*Ley sobre la aprobación de tratados internacionales en materia económica*”. Leyes por demás trascendentes en materia de celebración y aprobación de tratados internacionales.

Sin pormenorizar en cada una de ellas consideramos que es anticonstitucional el artículo 1º de Ley sobre celebración de tratados, porque sin sustento alguno pretende dar pauta a una figura jurídica llamada “*acuerdos interinstitucionales*”, el artículo manifiesta al pie de la letra:

“LEY SOBRE LA CELEBRACION DE TRATADOS

⁵⁰ <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, LXII Legislatura, México, enero 2013).

Artículo 1o.- La presente Ley tiene por objeto regular la celebración de tratados y acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional. Los tratados sólo podrán ser celebrados entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de derecho internacional público. Los acuerdos interinstitucionales sólo podrán ser celebrados entre una dependencia u organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales.⁵¹

No discriminemos a este artículo, ni a la ley que por lo menos en todo lo que respecta a los “*acuerdos interinstitucionales*” concierne; preguntémosnos ¿es constitucional el acuerdo interinstitucional?, y ahora formulémosnos otra interrogante ¿es constitucional qué las dependencias, organismos descentralizados de la administración pública federal, estatal o municipal puedan celebrar con uno a varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales de índole desconocido un material tratado internacional, pese a que en la formalidad tiene otra denominación sin sustento en la CPEUM?.

La respuesta que a nuestro juicio debe esgrimirse es: los acuerdos interinstitucionales son anticonstitucionales y en cuanto a su celebración es inverosímil, para que haya un acuerdo entre Estados, que en realidad es entre gobiernos, deben ellos forzosamente haber sido celebrados por el Presidente de la República y aprobados por el Senado, para poder constituir la Ley Suprema de la Unión.

De lo que está desarrollándose en materia de derechos humanos en nuestra Constitución coincidimos con el Dr. Carpizo, el cual piensa que si en el principio de supremacía Constitucional “*una ley o acto contrario a ella pudiera existir, tendríamos que concluir que existen dos órdenes jurídicos sobre ese territorio o que esa norma no es la fundamental de ese estado.*”⁵²

Y verdaderamente este principio se encuentra aminorado, en la “*actualidad se parte de que el orden jurídico se crea y tiene como finalidad última reconocer y*

⁵¹ <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/216.pdf>, el subrayado es nuestro. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, LXII Legislatura, México, enero 2013).

⁵² Carpizo McGregor, Jorge, “**Estudios Constitucionales**”, 8ª ed., México, Porrúa-UNAM, 2003, pp. 4-5.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

defender la dignidad humana, los tratados internacionales sobre derechos humanos tienen como primacía sobre el derecho interno y se colocan al mismo nivel que la Norma Suprema (Argentina, Nicaragua o Venezuela) o, incluso, por encima de ella (Colombia y Guatemala).⁵³

Cuando se escribió lo anterior, la SCJN no había emitido la tesis en donde se valora la preponderancia supraconstitucional de los tratados internacionales e inclusive no se había reformado al artículo 1º de la CPEUM; en este punto, nos cuestionamos, porque, hasta donde sabemos la Constitución se divide en parte dogmática (derechos humanos y sus garantías) y orgánica (cuestiones de gobierno, instituciones, administración pública). Sin embargo, la parte orgánica afirmamos, está funcionando para la parte dogmática, así que consideramos que hay un aparte inmediatamente dogmática y otra parte para el funcionamiento y adecuado respeto de los derechos humanos, es decir, todo en la carta magna es dogmático.⁵⁴

Para no redundar en el tema una síntesis que enuncia a plenitud al marco Constitucional para la incorporación de tratados internacionales en nuestro sistema jurídico, del cual hemos hablado del meollo que es el artículo 133 y el 1º de la CPEUM; es necesario saber que hay otros numerales que se refieren al marco Constitucional, la cita es la siguiente:

“Los artículos constitucionales que se refieren al procedimiento de celebración de tratado son, el artículo 89, fracción X; el 76 fracción I, y el 133. El artículo 89, dispone en su fracción X, la capacidad del Presidente para celebrar tratados internacionales sometiéndolos a la aprobación del Senado; que suscriba el ejecutivo de la Unión por su parte, el artículo 133 otorga rango de Ley Suprema a la Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y a todos los tratados que estén de acuerdo con la misma

⁵³Ortiz Mayagoitia, Guillermo I., **“La jerarquía normativa de los tratados internacionales en el derecho mexicano”**, 1ª ed., México, Suprema Corte de Justicia de la Nación-Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis, 2008, p. 128.

⁵⁴Cfr. Fix-Zamudio, Héctor y Carmona Tinoco, Jorge Ulises, **“Derechos fundamentales”**, en Valdés, Diego y Carbonell, Miguel (comps.) **Panorama del derecho constitucional mexicano**, 1ª ed., México, Porrúa-UNAM, 2006, p. 1-37.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

*celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado.*⁵⁵

Como vemos se adhieren unos cuantos artículos más, por ejemplo esta el 89 fracción X en materia de facultad del Presidente de la República tocante a la celebración de tratados internacionales y la obligación de someterlos a la aprobación del Senado; y el numeral 76 fracción primera en cuanto a las facultades exclusivas del Senado en lo que respecta al análisis de la política exterior.

Como pudimos observar cada vez se maximizan más los efectos del neoliberalismo en nuestro país, prueba de ello es el inicio del proceso homologador en el específico tema de los derechos humanos bajo la mundialización actual, para probablemente luego fusionar legislaciones por regiones económicas en el tema de derecho humanos y después todo indicaría a las instituciones Estatales, luego entonces, podemos analizar que un sector de la legislación en materia de derecho fiscal debe ser estudiado en los tratados internacionales, en el área de derechos humanos del contribuyente y en tratados para evitar a la doble imposición internacional y el otro (autoridades) debe ser estudiado en el derecho interno.

2.2 CONVENCIÓN DE VIENA.

La Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados de 1969 (CVDT), es la cúspide del proceso unificador de los principios de costumbre internacional producida por la Comisión de Derecho Internacional de la Asamblea General de las Naciones Unidas.

La Carta de las Naciones Unidas, manifiesta en su artículo 1º que:

“CAPITULO I

PROPOSITOS Y PRINCIPIOS

⁵⁵Rodríguez Huerta, Gabriela, **“El quehacer en la LX Legislatura. Antecedentes y entorno. La celebración de tratados en el orden constitucional”**, 1ª ed., México, ITAM-Senado de la República LX Legislatura, 2008, pp. 55-56.

Artículo 1

Los Propósitos de las Naciones Unidas son:

1. Mantener la paz y la seguridad internacionales, y con tal fin: tomar medidas colectivas eficaces para prevenir y eliminar amenazas a la paz, y para suprimir actos de agresión u otros quebrantamientos de la paz; y lograr por medios pacíficos, y de conformidad con los principios de la justicia y del derecho internacional, el ajuste o arreglo de controversias o situaciones internacionales susceptibles de conducir a quebrantamientos de la paz;
2. Fomentar entre las naciones relaciones de amistad basadas en el respeto al principio de la igualdad de derechos y al de la libre determinación de los pueblos, y tomar otras medidas adecuadas para fortalecer la paz universal;
3. Realizar la cooperación internacional en la solución de problemas internacionales de carácter económico, social, cultural o humanitario, y en el desarrollo y estímulo del respeto a los derechos humanos y a las libertades fundamentales de todos, sin hacer distinción por motivos de raza, sexo, idioma o religión; y
4. Servir de centro que armonice los esfuerzos de las naciones por alcanzar estos propósitos comunes.”⁵⁶

Como podemos observar, el propósito neurálgico de las Naciones Unidas planteado en la Carta de las Naciones Unidas del 26 de Junio de 1945 es mantener la paz y con ella evitar a toda costa una tercera guerra mundial; la cual nos dejaría a decir de Albert Einstein en la barbarie, y vemos que en su afanosa búsqueda de la preservación de la paz entre Estados, se vale como medios de tratados internacionales, convenios o protocolos para incrementar la cooperación internacional en temas económicos, sociales, culturales, derechos humanos como garantía y derechos fundamentales de todos los humanos. A su vez la Carta de las Naciones Unidas en su numeral 13 estatuye que:

“Artículo 13

1. La Asamblea General promoverá estudios y hará recomendaciones para los fines siguientes:
 - a. fomentar la cooperación internacional en el campo político e impulsar el desarrollo progresivo del derecho internacional y su codificación;
 - b. fomentar la cooperación internacional en materias de carácter económico, social, cultural, educativo y sanitario y ayudar a hacer efectivos los derechos humanos y las

⁵⁶ <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/41/pr/pr26.pdf>. (Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, enero 2013).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

libertades fundamentales de todos, sin hacer distinción por motivos de raza, sexo, idioma o religión.

2. Los demás poderes, responsabilidades y funciones de la Asamblea General con relación a los asuntos que se mencionan en el inciso b del párrafo 1 precedente quedan enumerados en los Capítulos IX y X.”⁵⁷

De lo anteriormente determinado, en síntesis comentamos que la Asamblea General de las Naciones Unidas tiene la prístina función de fomentar la cooperación internacional e impulsar el desarrollo progresivo del derecho internacional y su respectiva codificación.

Luego entonces la CVDT tiene su fundamento perfectamente en el tratado internacional denominado la Carta de las Naciones Unidas; cabe recordar que México es uno de los países fundadores y miembro activo en la ONU; el 26 de junio de 1945 México firmó la Carta y el 7 de noviembre de 1945 fue admitido en la ONU.⁵⁸

En la CVDT se manifiesta como primeros dos elementos su ámbito subjetivo de aplicación y el significado de tratado internacional; reproducimos el artículo 1º y 2º inciso a) de la CVDT:

“PARTE I

INTRODUCCION

ARTICULO 1

Alcance de la presente Convención

La presente Convención se aplica a los tratados entre Estados

ARTICULO 2

Términos Empleados

1.- Para los efectos de la presente Convención.

⁵⁷ <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/41/pr/pr26.pdf>. (Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, enero 2013).

⁵⁸ Cfr. <http://www.cinu.org.mx/onu/mexico.htm>. (Centro de Información de las Naciones Unidas, México, enero 2013).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

a) se entiende por "tratado" 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"⁵⁹

Como leímos en la presente Convención, se contemplan a dos de sus principios torales y los demás elementos los desarrollaremos más adelante; la CVDT se limita de conformidad con el artículo 1º a dar cobijo legal a las relaciones entre Estados, excluyendo a los tratados que puedan darse entre el Estado por medio del gobierno y particulares u organizaciones internacionales; empero, al respecto, comenta Vallarta Marrón que *"La Comisión de Derecho Internacional de la ONU limitó el alcance de la CVDT a tratados entre Estados por fines prácticos, para facilitar la tarea de codificación. Posteriormente, en marzo de 1986, la Asamblea General de la ONU complementó la tarea con otra convención que incluye a los tratados entre Estados y organizaciones internacionales y a los tratados entre esas organizaciones."*⁶⁰

En cuanto a la definición de tratado internacional estamos de acuerdo en ella en el ámbito teórico; sin embargo, queremos enriquecer este tema con las ideas del profesor Vallarta que continua diciendo: *"... un acuerdo verbal entre sujetos del Derecho Internacional, regido por ese Derecho puede considerarse tratado, pero son poco usuales y no podrían invocarse en los órganos de la ONU, por carecer esos acuerdos de registro en la Secretaria de la ONU, como lo dispone el artículo 102 de la Carta."*⁶¹

No objetamos algo de la cita concerniente a la posibilidad de celebrar tratados internacionales del tipo *verbis*, son una posibilidad no negada y atendiendo al principio que enuncia *"lo que la ley no prohíbe a los particulares les esta permitido"*, resulta dable su existencia legal; empero, para que éstos tratados internacionales conformen en términos del precepto 133 Constitucional es insoslayable que deban estar de acuerdo con la carta magna, posteriormente ser celebrados por el titular del poder ejecutivo de la federación, aprobados por el senado y estar debidamente publicados en el DOF.

⁵⁹ <http://proteo2.sre.gob.mx/tratados/archivos/DERECHO%20DE%20LOS%20TRATADOS%201969.pdf>. (Secretaría de Relaciones Internacionales, México, enero de 2013).

⁶⁰ Vallarta Marrón, José Luis, **"Derecho internacional público"**, 1ª ed., México, Porrúa, 2006, p.62.

⁶¹ Vallarta Marrón, José Luis, *Op. Cit.*, nota 60, pp. 62-63.

En el orden de ideas seguido, proseguimos con lo determinado por el artículo 3 de la CVDT que se expresa lo siguiente:

“ARTICULO 3

Acuerdos Internacionales comprendidos en ámbito de la presente Convención

El hecho de que la presente convención no se aplique a los acuerdos internacionales celebrados entre Estados y otros sujetos de derecho internacional o entre esos sujetos de derecho internacional, ni a los acuerdos internacionales no celebrados por escrito, no afectará:

a) al valor jurídico de tales acuerdos

b) a la aplicación a los mismos de cualquiera de las normas enunciadas en la presente Convención a que estuvieron sometidos en virtud del derecho internacional independientemente de esta Convención.

c) a la aplicación de la Convención a las relaciones a los Estados entre sí en virtud de acuerdos internacionales en los que fueren asimismo partes otros sujetos de derecho internacional.”⁶²

No objetamos el valor jurídico de los acuerdos internacionales en el derecho externo dado que no sabemos la estructura de cada sistema jurídico de los diversos países que integran el orbe mundial; pero, con lo que estamos disconformes es con la aceptación de los acuerdos internacionales en nuestro sistema jurídico.

Nuestra *Carta Magna* en su artículo 133 es muy clara y se refiere únicamente en el ámbito normativo internacional a los tratados internacionales que estén de acuerdo con la misma y que hayan seguido el debido cauce legal, podrán conformar a la Ley Suprema de la Unión; en ningún momento tipifica a los acuerdos internacionales para que puedan ascender a tal estrato en nuestra pirámide jurídica, es decir, consideramos anticonstitucional al tratado internacional que valide en nuestro sistema jurídico la celebración de otros tratados internacionales sin la debida celebración del presidente y aprobación del senado o simplemente a los acuerdos interinstitucionales.

⁶² <http://proteo2.sre.gob.mx/tratados/archivos/DERECHO%20DE%20LOS%20TRATADOS%201969.pdf>. (Secretaría de Relaciones Internacionales, México, enero de 2013).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

Para que cada tratado o acuerdo de índole internacional forme parte del derecho interno se requiere la ratificación del procedimiento legislativo conducente, o sea, requiere acatar en primera medida lo estatuido en el artículo 133 de la CPEUM.

La CVDT también aborda en sus artículos el principio *“pacta sunt servada (los pactos deben cumplirse) se aplica a los tratados. Por tanto, todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.”*⁶³ El principio en comento se localiza en el precepto 26 y secundariamente en el 27 de la Convención que contempla:

**“PARTE III
OBSERVANCIA. APLICACION E INTERPRETACION DE LOS TRATADOS
SECCION 1: OBSERVANCIA DE LOS TRATADOS**

ARTICULO 26

Pacta sunt servanda

Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.

ARTICULO 27

El derecho interno y la observancia de los tratados

*Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46.”*⁶⁴

Y como vemos en el artículo 27 remite a otro precepto el *“artículo 46, como ya examinamos en su momento, se dispone la posibilidad de que una violación manifiesta y que afecte <<a una norma de importancia fundamental de su derecho interno>> relativa a la manifestación del consentimiento del Estado, sea alegada por dicho Estado como vicio de su consentimiento, provocando la nulidad del tratado.”*⁶⁵

La manera anteriormente transcrita para ejercer el acto de anulación de los tratados internacionales en el derecho interno, arguyendo a la ostentosa violación de una norma jurídica de importancia fundamental en el sistema

⁶³Vallarta Marrón, José Luis, *Op. Cit.*, nota 60, p. 73.

⁶⁴<http://proteo2.sre.gob.mx/tratados/archivos/DERECHO%20DE%20LOS%20TRATADOS%201969.pdf>. (Secretaría de Relaciones Internacionales, México, enero de 2013).

⁶⁵Rodríguez Carrión, Alejandro J. ***“Lecciones de derecho internacional público”***, 6ª ed., España, Tecnos, 2006, p. 244.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

jurídico y que ésta pueda ser dable argüir de conformidad con el artículo 46 de la CVDT, nos resulta interesante pero demagógica, es decir, qué entendemos como una norma jurídica de importancia fundamental objeto de la vulneración, partiendo de ello consideramos que en realidad se refiere a la voluntad de la clase política de verdaderamente obligarse; sin embargo, vemos como los Estados Unidos de Norteamérica presuntamente se obligan, pero tienen que implementar su tratado a su legislación interna de conformidad con su proceso legislativo local, o sea no respetan al *pacta sunt servanda* al obligarse de cierta forma que la creemos de mala fe, y en realidad el principio en cuestión es un factor voluntarioso del gobierno el aceptarlo, respetarlo y desarrollarlo por medio del *ius cogens* o no.

En cuanto a la definición legal del *ius cogens*, el precepto 53 de la CVDT enuncia:

“ARTICULO 53

Tratados que estén en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general (ius cogens)

Es nulo todo tratado que en el momento de su celebración, este en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general. Para los efectos de la presente Convención, una norma imperativa de la presente Convención, una norma imperativa de derecho internacional general es una norma aceptada y reconocida por la comunidad internacional de Estados en su conjunto como norma que no admite acuerdo en contrario y que sólo puede ser modificada por una norma ulterior de derecho internacional general que tenga el mismo carácter”⁶⁶

Se desprende del presente 53 de la CVDT el *ius cogens* y resumimos que su tarea es “... poner un límite a la capacidad de los Estados para celebrar tratados sobre ciertas materias contrarias a las normas imperativas del Derecho Internacional”⁶⁷; pero queda omnipresente al cuasi estilo hegeliano de izquierda que el *ius cogens* en este numeral en su colofón al plantear que “...no

⁶⁶ <http://proteo2.sre.gob.mx/tratados/archivos/DERECHO%20DE%20LOS%20TRATADOS%201969.pdf>. (Secretaría de Relaciones Internacionales, México, enero de 2013).

⁶⁷ Vallarta Marrón, José Luis, *Op. Cit.*, nota 60, p. 77.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

es inmutable, ya que puede ser modificada por una norma ulterior de *ius cogens*.⁶⁸

El *ius cogens* es la norma jurídica que le da dinamismo pero por sobre todo desarrollo a derecho internacional, prevalencia a su esencia pacifista y propiciadora de la coordinación entre Estados; porque se basa con el principio del *ius posterior derogat priori*, pero en el tema del derecho de los tratados internacionales; persigue la teleología de adecuar a los tratados internacionales a los intereses de la humanidad.

El último principio al cual queremos hacer alusión es el conferido en el artículo 24 de la CVDT que establece *“su propia metodología de entrada en vigor, sin que ésta sea la única en el derecho internacional. Paradójicamente la entrada en vigor de un tratado no tiene que ver con la producción de sus efectos, éstos se pueden producir antes de la puesta en vigencia del tratado, y al propio tiempo pueden no producirse pese a tal acontecimiento.”*⁶⁹

El autor anteriormente citado se refiere a las condiciones materiales del antes y la proyección a futuro del tratado internacional; el precepto 24 de la CVDT contempla las siguientes hipótesis:

“SECCION 3: ENTRADA EN VIGOR Y APLICACION PROVISIONAL DE LOS TRATADOS

ARTICULO 24

Entrada en vigor

1. Un tratado entrará en vigor de la manera y en la fecha que en él se disponga o que acuerden los Estados negociadores.

2. A falta de tal disposición o acuerdo, el tratado entrará en vigor tan pronto como haya constancia del consentimiento de todos los Estados negociadores en obligarse por el tratado.

3.- Cuando el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado se haga constar en una flecha posterior a la de la entrada en vigor de dicho tratado, esta

⁶⁸ Muñoz Aunión, Antonio y Hinojosa Cantú, Carlos, *“Introducción al derecho internacional público”*, 1ª ed., México, Porrúa, 2009, p. 79.

⁶⁹ Gutiérrez Baylón, Juan de Dios, *“Derecho de los tratados”*, 1ª ed., México, Porrúa, 2010, pp. 71-72.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

entrará en vigor con relación a ese Estado en dicha fecha, a menos que el tratado disponga otra cosa.

4.- Las disposiciones de un tratado que regulen la autenticación 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.”⁷⁰

Formalmente la Convención cede a los intereses de los Estados el comprometerse a partir del tiempo que ellos fijen la entrada en vigor de los tratados internacionales; pero, debe de acatarse el procedimiento legislativo del derecho doméstico. Para nuestro país primero deberán estar de acuerdo con al CPEUM, posteriormente solo si está de acuerdo a ella debe ser celebrado por el Presidente de la Republica, con la debida aprobación del Senado y con su debida publicación en el DOF.

2.3 OCDE.

La OCDE es la organización internacional por excelencia avocada para los efectos fiscales de producir normas modelo internacionales para evitar la doble imposición internacional. La OCDE como órgano internacional surge oficialmente el 30 de septiembre de 1961 y tiene como objetivo propiciar el desarrollo económico internacional, fomentando la expansión del mercado internacional. México es miembro a partir del 18 de mayo 1994, fecha en que se convirtió en el miembro número 25 de esta organización internacional.⁷¹

El Modelo OCDE para evitar la doble imposición, tiene sus orígenes en el informe terminado en 1923, producido por cuatro expertos de finanzas públicas: el profesor Bruins, Eidaudi, Seligman y Stamp. El informe de 1923 entre los años de 1926 y 1927, con el auxilio de expertos provenientes principalmente de otros países Europeos y de Estados Unidos de América, crearon cuatro modelos de convenio para evitar la doble imposición a la renta, imposición a las

⁷⁰ <http://proteo2.sre.gob.mx/tratados/archivos/DERECHO%20DE%20LOS%20TRATADOS%201969.pdf>. (Secretaría de Relaciones Internacionales, México, enero de 2013).

⁷¹ Cfr. <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>. (OCDE, México, febrero de 2012).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

sucesiones, asistencia administrativa y asistencia judicial; los cuatro modelos fueron aprobados en 1928.⁷²

A la norma modelo internacional que centraremos nuestra atención es el “Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio” o “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio” de la OCDE, en lo sucesivo Modelo OCDE o MOCDE; no limitamos que la OCDE como órgano internacional que por medio de su Comité de Asuntos Fiscales⁷³ produzca otros convenios internacionales o medidas coordinativas entre gobiernos de diferentes Estados, pero es muy prolífica su obra, así que por esa razón que rebasaría el fin de nuestra investigación no nos detendremos a comentar detalle alguno de estos tratados.

Es importante resaltar que el grupo de expertos de las Naciones Unidas que tenía la tarea de revisar al Modelo de la ONU de convenio para evitar la doble imposición, tomo en cuenta al MOCDE de 1963 (luego al de 1977) como base y sustento de elaboración de la publicación del Modelo ONU de convenio para evitar la doble imposición de 1980. Cabiendo señalar que la última revisión y comentario al MOCDE, fue publicado en julio de 2008, y el de la ONU se actualizo en 2001.⁷⁴

La MOCDE en su versión abreviada del 22 de julio del 2010, preceptúa en su índice:

“ÍNDICE DEL CONVENIO

Título y Preámbulo

Capítulo I

ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

Art. 1 Personas comprendidas

Art. 2 Impuestos comprendidos

Capítulo II

DEFINICIONES

Art. 3 Definiciones generales

⁷²Cfr. Uckmar, Víctor y Corasaniti, Giuseppe, “*Manual de derecho tributario internacional*”, 1ª ed., Colombia, Temis, 2010, p. 97.

⁷³Cfr. <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/eltrabajodelaocde.htm>. (OCDE, México, febrero de 2012).

⁷⁴Cfr. Uckmar, Víctor y Corasaniti, Giuseppe, *Op. Cit.*, nota 72, p. 96.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

Art. 4 Residente

Art. 5 Establecimiento permanente

Capítulo III

IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS

Art. 6 Rentas inmobiliarias

Art. 7 Beneficios empresariales

Art. 8 Navegación marítima, por aguas interiores y aérea

Art. 9 Empresas asociadas

Art. 10 Dividendos

Art. 11 Intereses

Art. 12 Regalías

Art. 13 Ganancias de capital

Art. 14 [Suprimido]

Art. 15 Renta del trabajo dependiente

Art. 16 Remuneraciones en calidad de consejero

Art. 17 Artistas y deportistas

Art. 18 Pensiones

Art. 19 Funciones públicas

Art. 20 Estudiantes

Art. 21 Otras rentas

Capítulo IV

IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO

Art. 22 Patrimonio

Capítulo V

MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Art. 23 A) Método de exención

Art. 23 B) Método de imputación o de crédito

Capítulo VI

DISPOSICIONES ESPECIALES

Art. 24 No discriminación

Art. 25 Procedimiento amistoso

Art. 26 Intercambio de información

Art. 27 Asistencia en la recaudación de impuestos

Art. 28 Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares

Art. 29 Extensión territorial

Capítulo VII

DISPOSICIONES FINALES

Art. 30 Entrada en vigor

Art. 31 Denuncia⁷⁵

Observamos en el índice los 31 artículos en sus 7 capítulos que en su conjunto integral al MOCDE; la doctrina ha sintetizado el rubro sobre el cual se desarrolla en cada parte:

⁷⁵ http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es. (OCDE, México, febrero de 2012).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

“a) Los artículos introductorios. Estos regulan los presupuestos de aplicación de los convenios y se refieren específicamente a las personas, los impuestos y el territorio de aplicación.”⁷⁶

Artículos introductorios que comprenden del artículo 1º al 5º del MOCDE.

“b) Los criterios de localización y de imposición de la renta y del patrimonio. Los artículos 6 al 21 corresponden a las disposiciones sustanciales del Modelo OCDE que pueden ser subdivididas en virtud del modo que operan.

Desde este perfil se distinguen:

- (i) Normas que permiten la imposición de la renta en un solo Estado;*
- (ii) Normas que permiten la imposición de la renta en ambos Estados, con un techo máximo de exacción del impuesto al país de la fuente;*
- (iii) Normas que permiten la imposición de la renta en ambos Estados, sin límite de imposición en el país de la fuente.”⁷⁷*

De lo anterior se desprende que del artículo 6 al 21 se contemplan áreas productivas con su posterior regulación para los efectos impositivos; las áreas productivas son: las rentas derivadas de la propiedad inmobiliaria situada en otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado (art. 6 MOCDE); los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves, ya sea por causa de navegación marítima, por aguas interiores o aérea (art. 8 MOCDE); las rentas derivadas de la asociación empresarial (art. 9 MOCDE); las rentas del trabajo dependiente (art. 15, en lo que respecta al trabajo independiente art. 14 de la MOCDE fue suprimido); las ganancias de los deportistas y artistas (art. 17 MOCDE); las pensiones (art. 18 MOCDE); las rentas derivadas de funciones públicas (art. 19 MOCDE), y otras rentas que propician el hecho generador a sufragar en el Estado en que se encuentre la persona (art. 21 MOCDE).

⁷⁶Uckmar, Víctor y Corasaniti, Giuseppe, *Op. Cit.*, nota 72, p. 99.

⁷⁷*Idem.*

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

Como vemos es vastísima la regulación al respecto, pero en cada una de ellas prevalece la potestad tributaria de cada Estado para hacer efectiva la imposición a determinada área o persona.

El artículo 22 del MOCDE “... trata sobre la disposiciones referidas a la imposición sobre el patrimonio.”⁷⁸ Siguiendo la tesitura de que los elementos patrimoniales de un residente o que su bien este ubicado en otro Estado contratante, será ahí en donde deba someterse a la imposición.

“c) La eliminación de la doble imposición. El artículo 23 del Modelo se refiere a los métodos utilizados para eliminar la doble imposición.”⁷⁹ El artículo 23 expresa que cuando un residente de un Estado obtenga rentas o posea elementos patrimoniales, que de acuerdo al MOCDE sean susceptibles de someter a imposición en otro Estado contratante, este último dejará exentas las rentas o elementos patrimoniales en primer lugar; pero, si se sitúa en el hecho imponible de los artículos 10 y 11 puede someterse la imposición. Cabe destacar que es en lo que respecta a los impuestos sobre las ganancias, es decir, sobre las rentas o el patrimonio; prevaleciendo la potestad tributaria de acatar o no, de ahí que se enfatice en lo potestativo del Estado.

Cierto es que se hay dos métodos para la exención de impuestos, hemos planteado el contenido en el artículo 23 A; sin embargo el plasmado en el artículo 23 B (“Método de impugnación o de crédito fiscal”) consiste en que cuando un residente en un Estado contratante obtenga ganancias o posea bienes patrimoniales, puede someterse a la imposición de otro Estado contratante, y éste admitirá: la deducción en el impuesto sobre la ganancia o la renta, de ese residente en un monto igual al del impuesto sobre la renta pagado en el otro Estado, es decir, el del residente.

En el artículo 24 del MOCDE se hace manifiesto el pacto de no discriminación para los extranjeros con los nacionales que posean bienes o generen ganancias en ese Estado; porque en ningún momento el otro Estado puede

⁷⁸ *Ibidem.*

⁷⁹ *Ibidem*, p. 100.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

exigir carga impositiva alguna más gravosa o generar impuestos no exigibles para sus nacionales.

El numeral 25 del MOCDE prescribe el recurso de someter cualquier desavenencia fiscal suscitada ante la autoridad local del otro Estado o en el Estado en que resida o sea nacional, denominado por el MOCDE como “*procedimiento amistoso*”. Debe el nombre de procedimiento amistoso porque si la autoridad competente le parece fundada y sí no puede ella misma dar solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, con el fin de evitar una imposición que no se ajuste al MOCDE.

Los artículos 26 y 27 del MOCDE consagran la coordinación que de gestará mediante el intercambio de información y la asistencia en la recaudación de contribuciones.

El artículo 28 del MOCDE reconoce y continua protegiendo los privilegios fiscales con los que cuanta el personal miembro de misiones diplomáticas o consulares.

El precepto 29 del MOCDE intitulado “*Extensión territorial*” versa en el sentido potestativo de aplicación, por parte de cualquier gobierno parte del MOCDE en donde se podrá aplicar el convenio totalmente o con las debidas modificaciones y serán los Estados parte del territorio de aplicación del presente tratado internacional.

El artículo 30 es la entrada en vigor del MOCDE ya elevado a tratado y con las consideraciones implementadas, de conformidad a la efectuación de la ratificación y las partes decidirán el día de la entrada en vigor de acuerdo con el proceso legislativo de su derecho interno; por último el numeral 31 del MOCDE estatuye la denuncia del tratado internacional, dejándolo sin efectos.

Es dable sobrerresaltar que “*Los redactores del Modelo de la OCDE asumieron que los países tenían más o menos las mismas bases fiscales y los mismos*

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

sistemas tributarios. El Modelo de las Naciones Unidas está pensado para tratados entre países con un nivel económico desigual. Mientras que el Modelo de Convención de la OCDE presenta los puntos de vista de los países desarrollados...⁸⁰ A nuestra consideración no del todo se pensaba en igualdad económica de acuerdo con el texto del MOCDE, si bien se hace referencia a actividades propias de países industrializados, el elemento potestativo es lo neurálgico al igual que la modificación que se pueda implementar para hacer a éste tratado mutable a las necesidades de cualquier otro Estado.

El último aspecto circundante al MOCDE y no por eso menos importante, es el relativo a los comentarios implícitos en el cuerpo del Modelo de Convenio que le dan forma y cohesión intelectual, *“El Comité de Asuntos Fiscales emite comentarios a los artículos del Modelo que constituyen guías para la interpretación de éste. Como lo comenta Lara, su finalidad es eliminar al máximo los problemas derivados de la interpretación de las disposiciones de los CDT celebrados con base al Modelo.”*⁸¹

Lo que vemos es que los aludidos comentarios constituyen guías interpretativas para socavar al máximo los problemas por la inexacta interpretación. Ahora bien, ¿son conforme a nuestro sistema jurídico viables? Sí están implícitos en el cuerpo del tratado consideramos que no hay problema, el desosiego brota de los acuerdos ulteriores los que deberían de tener la ratificación y pormenores formales consagrados en el artículo 133 de nuestra CPEUM.

Es importante destacar que los creadores de los comentarios (el Comité de Asuntos Fiscales) definen a los comentarios *“...como notas que han sido acordadas y que pretenden ilustrar o interpretar los Artículos del Modelo de la OCDE y que no constituyen instrumentos jurídicos obligatorios de carácter*

⁸⁰Rohatgi, Roy, *“Principios básicos de tributación internacional”*, trad. Juan Manuel Idrovo, 1ª ed., Colombia, LEGIS, 2008, p. 133.

⁸¹Hallivis Pelayo, Manuel, *“Interpretación de los tratados internacionales tributarios”*, 1ª ed., México, Porrúa, 2011, p. 342.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

*internacional pero que son de gran ayuda para la aplicación e interpretación de los tratados que se firmen siguiendo el Modelo.*⁸²

Creemos que con lo anterior se disipan las nebulosidades que pudiera tener el punto en cuestión, los comentarios no son jurídicamente vinculantes, simplemente recomendaciones hermenéuticas para la correcta interpretación del MOCDE en el supuesto de errónea interpretación, pero que por sí mismas no revisten de la jerarquía para que las denominemos fuente del derecho. Exceptuando lo anterior que se incorpore en la Ley Suprema de la Federación siguiendo el lineamiento que nuestro sistema jurídico impone a ello.

2.4 OMC.

La Organización Mundial del Comercio surge en la reunión ministerial de Marrakesh el 15 de abril de 1994, misma que forma parte de las conclusiones de las negociaciones de la Rondad de Uruguay. En donde los ministros de 125 países firmaron el acta final que consta de dieciséis artículos. En el documento del acta final de Marrakesh, el artículo primero y octavo revisten de vital relevancia, ya que son los que le dan vida a la Organización Mundial del Comercio y personalidad jurídica propia.⁸³ En la actualidad hay 158 miembros (2 de febrero de 2013).

Nosotros sabemos que la “*Declaración de Marrakech de 15 de abril de 1994*” está conformada de ocho artículos mismos que corroboramos en el portal electrónico de la OMC.⁸⁴ Por así decirlo, la Declaración de Marrakesh es la promesa de convención para la ratificación del Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio.

⁸²Calderón A., Alejandro, “**¿Son los Comentarios al modelo de la organización para la cooperación y desarrollo económicos declaraciones interpretativas?**” en Rosario Huet Covarrubias y Luis Roberto Lara Ramos (comps.), *Derecho fiscal internacional. Temas selectos*, 1ª ed., México, Porrúa-ITAM, 2011, p. 42.

⁸³Cfr. Witker, Jorge y Hernández, Laura, “**Régimen jurídico del comercio exterior**”, 2ª ed., México, Universidad Nacional Autónoma de México-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002.p. 67.

⁸⁴Cfr. http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/marrakesh_decl_s.htm. (OMC, México, febrero de 2013).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

Y observamos como desde la declaración de Marrakech artículo segundo de la futura OMC, se dirige discordante a las medidas proteccionistas que implementan los países, mismas que en un ambiente de comercio exterior son los aranceles, los permisos previos, los cupos de importación, las medidas proteccionistas de importar en condiciones de dumping o las subvenciones.

Es decir, la OMC nace bajo la directriz organizativa mundial de globalizar las relaciones comerciales internacionales abatiendo con ello al proteccionismo en todas las latitudes de los países miembros. Observamos que en el acuerdo de Marrakech se asientan las funciones de la OMC en su artículo tercero, mismo que transcribimos y subrayamos el meollo fiscal o de connotación tributaria a posteriori:

“Artículo III Funciones de la OMC

1. *La OMC facilitará la aplicación, administración y funcionamiento del presente Acuerdo y de los Acuerdos Comerciales Multilaterales y favorecerá la consecución de sus objetivos, y constituirá también el marco para la aplicación, administración y funcionamiento de los Acuerdos Comerciales Plurilaterales.*

2. *La OMC será el foro para las negociaciones entre sus Miembros acerca de sus relaciones comerciales multilaterales en asuntos tratados en el marco de los acuerdos incluidos en los Anexos del presente Acuerdo. La OMC podrá también servir de foro para ulteriores negociaciones entre sus Miembros acerca de sus relaciones comerciales multilaterales, y de marco para la aplicación de los resultados de esas negociaciones, según decida la Conferencia Ministerial.*

3. *La OMC administrará el Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias (denominado en adelante “Entendimiento sobre Solución de Diferencias” o “ESD”) que figura en el Anexo 2 del presente Acuerdo.*

4. *La OMC administrará el Mecanismo de Examen de las Políticas Comerciales (denominado en adelante “MEPC”) establecido en el Anexo 3 del presente Acuerdo.*

5. *Con el fin de lograr una mayor coherencia en la formulación de las políticas económicas a escala mundial, la OMC cooperará, según proceda, con el Fondo Monetario Internacional y con el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento y sus organismos conexos.*⁸⁵

Como podemos ver la OMC cooperara con el FMI y el BM para dar coherencia a las políticas económicas a escala mundial en aras a qué, al liberalismo

⁸⁵ http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/04-wto_s.htm, el subrayado es nuestro. (OMC, México, febrero de 2013).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

comercial y por ende al fin de los Estado nación. Dese luego el liberalismo comercial tiene un trasfondo fiscal mismo que se discutió en “... las negociaciones se orientan principalmente hacia los famosos obstáculos no tarifarios. En efecto, las barreras aduaneras prácticamente han desaparecido (pasaron del 40% en promedio al 3%) y los problemas principales tienen que ver, por ejemplo, con el dumping social (problema del costo de la mano de obra en ciertos países, lo que crea una competencia desleal)”⁸⁶

Lo anterior es prueba plena de que la OMC tiene incidencia en las cuestiones fiscales aduaneras, deleznable pero la tiene, máxime si se hablará de la OMA (Organización Mundial del Aduanas) cosa que no se hará por ser sublimemente basta la información; sintetizando, es un organismo internacional especializado en la armonización aduanera internacional para unificar las tasas de la contribución (mismas que se encuentran en decadencia por la tasa cero que se busca en los diversos procesos integracionistas plasmados en tratados internacionales).

La OMC “... en lo que respecta a la materia tributaria está orientada esencialmente hacia los impuestos indirectos y, en especial, hacia aquellos tributos que inciden sobre los intercambios comerciales. Y ello no solo porque estos impuestos afectan directamente los precios de los productos, sino porque es necesario que estén reglamentados de modo tal de preservar la integridad de las concesiones arancelarias negociadas entre los países miembros.”⁸⁷

Es decir, hay tratadistas que verdaderamente apoyan nuestras ideas; porque realmente la OMC aunque su tarea no es producir Modelos de Convenio para evitar la doble imposición internacional, sí produce ciertos criterios unificadores en materia tributaria.

Continua diciendo el autor en comentario: “Por otro lado, el sistema de border tax adjustments permitido por los acuerdos corresponde a la imposición indirecta

⁸⁶Sorel, Jean-Marc, “**Resolución de litigios en la OMC**”, 1ª ed., Argentina, Ciudad Argentina, 2004, p. 19.

⁸⁷Uckmar, Antonio, “**Aspectos fiscales de las reglas de la Organización Mundial del Comercio (OMC/WTO)**”, en Uckmar, Víctor (coord.), *Curso de derecho tributario internacional*, 1ª ed., Colombia, TEMIS, 2003, t. II, p. 528.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

(GATT, art. III). Los impuestos directos son considerados solamente en cuanto puedan actuar, especialmente mediante su moderación, como subsidios.⁸⁸

En el tenor de ideas el artículo III del GATT que transcribimos a continuación, dice:

“PARTE II

Artículo III*

Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores

1. Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional.*

2. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos interiores u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1.*

3. En lo que concierne a todo impuesto interior vigente que sea incompatible con las disposiciones del párrafo 2, pero que esté expresamente autorizado por un acuerdo comercial en vigor el 10 de abril de 1947 y en el que se consolidaba contra aumento el derecho de importación sobre el producto gravado, la parte contratante que aplique el impuesto podrá diferir, en lo que se refiere a dicho impuesto, la aplicación de las disposiciones del párrafo 2, hasta que pueda obtener la exoneración de las obligaciones contraídas en virtud de dicho acuerdo comercial y recobrar así la facultad de aumentar ese derecho en la medida necesaria para compensar la supresión del elemento de protección de dicho impuesto.

4. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el territorio de cualquier otra parte contratante no deberán recibir un trato menos favorable que el concedido a los productos similares de origen nacional, en lo concerniente a cualquier ley, reglamento o prescripción que afecte a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución y el uso de estos productos en el mercado interior. Las disposiciones de este párrafo no impedirán la aplicación de tarifas diferentes en los transportes interiores, basadas exclusivamente en la utilización económica de los medios de transporte y no en el origen del producto.

5. Ninguna parte contratante establecerá ni mantendrá una reglamentación 510 cuantitativa interior sobre la mezcla, la transformación o el uso, en cantidades o proporciones determinadas, de ciertos productos, que requiera, directa o indirectamente, que una cantidad o proporción determinada de un producto objeto de

⁸⁸Uckmar, Antonio, Op. Cit., nota 87 p. 528.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

dicha reglamentación provenga de fuentes nacionales de producción. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, reglamentaciones cuantitativas interiores en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1.*

6. Las disposiciones del párrafo 5 no se aplicarán a ninguna reglamentación cuantitativa interior vigente en el territorio de cualquier parte contratante el 1º de julio de 1939, el 10 de abril de 1947 o el 24 de marzo de 1948, a opción de dicha parte contratante, a condición de que ninguna de tales reglamentaciones que sea contraria a las disposiciones del párrafo 5 sea modificada en detrimento de las importaciones y de que sea considerada como un derecho de aduana a los efectos de negociación.

7. No se aplicará reglamentación cuantitativa interior alguna sobre la mezcla, la transformación o el uso de productos en cantidades o proporciones determinadas de manera que se repartan estas cantidades o proporciones entre las fuentes exteriores de abastecimiento.

8. a) Las disposiciones de este artículo no se aplicarán a las leyes, reglamentos y prescripciones que rijan la adquisición, por organismos gubernamentales, de productos comprados para cubrir las necesidades de los poderes públicos y no para su reventa comercial ni para servir a la producción de mercancías destinadas a la venta comercial.

b) Las disposiciones de este artículo no impedirán el pago de subvenciones exclusivamente a los productores nacionales, incluidos los pagos a los productores nacionales con cargo a fondos procedentes de impuestos o cargas interiores aplicados de conformidad con las disposiciones de este artículo y las subvenciones en forma de compra de productos nacionales por los poderes públicos o por su cuenta.

9. Las partes contratantes reconocen que el control de los precios interiores por la fijación de niveles máximos, aunque se ajuste a las demás disposiciones de este artículo, puede tener efectos perjudiciales en los intereses de las partes contratantes que suministren productos importados. Por consiguiente, las partes contratantes que apliquen tales medidas tendrán en cuenta los intereses de las partes.⁸⁹

Hasta lo aquí leído, observamos que el artículo III del GATT de 1947 busca igualar las condiciones impositivas de las mercancías que ingresar al territorio aduanero de los miembros Parte de la OMC con los productores nacionales; persiguiendo como una constante un trato no menos favorable para los importadores que para la rama de la producción nacional que genera mercancías idénticas o similares a las importadas.

De la OMC reiteramos categóricamente, no produce normas modelo (Modelos de Convención) para erradicar la doble imposición, a diferencia de la OCDE o la ONU; lo que hace es crear uniformidad e igualdad de condiciones fiscales entre las mercancías provenientes del extranjero producidas en los países

⁸⁹ http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/gatt47.pdf, el subrayado es nuestro. (OMC, México, febrero de 2013).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

Parte (he ahí la importancia de las normas de origen) con las producidas en el interior del país (por la rama de producción nacional) y no por eso es menos importante que las convenciones para evitar la doble imposición o la cooperación para suprimir la evasión fiscal.

Adherimos a lo anterior lo expresado por Daniel Zolezzi: “1º) *Valor de transacción. El valor de transacción, es el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación.*”⁹⁰

Lo que queremos destacar es la preponderancia que tiene para la OMC la valoración aduanera, misma que tendrá como elemento adicional propiciar al hecho imponible, es decir, se manifestará la imposición a pagar en el territorio aduanero correspondiente con su respectiva trascendencia fiscal y comercial internacional. Porque la valoración aduanera y en general, los aspectos tributarios aduaneros “... *cada día tiene menos importancia ante las tarifas negociadas a la baja o tasa cero de los tratados de libre comercio, así como la regulación del paso de mercancías y la identificación de la relación jurídica tributaria generada por dicho paso concentran cada vez más el eje de ocupaciones de esta rama del derecho público.*”⁹¹

Luego entonces, la OMC reconoce la jerarquía de la valoración aduanera y de como se tiene que sufragar al gasto público el total de la tasa impositiva objeto de la valoración aduanera para tal o cual Estado atendiendo siempre a los tratados de libre comercio suscritos; sin embargo, siempre se buscará que prevalezcan condiciones igualitarias para las Partes y los productores nacionales en materia fiscal, pero esta área del derecho aduanero (la tributaria) está en decadencia por todos los tratados internacionales tendentes a la tasa cero como una constante en el neoliberalismo fiscal actual.

⁹⁰Zolezzi, Daniel, **“Valor en aduana. Código universal de la O.M.C.”**, 1ª ed., Argentina, La ley, 2003, p. 20.

⁹¹Witker, Jorge y Bello Noemí, **“La valoración aduanera en el comercio exterior”**, 1ª ed., México, Porrúa, 2010, pp. 1-2.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

Grosso modo, hemos esbozado la panorámica general de las cuestiones impositivas de la OMC; algunos aspectos fiscales internacionales los retomaremos en el capítulo 3 y 4, sobre todo la relación inmediata del *dumping* y las subvenciones en los convenios para evitar a la doble imposición internacional y, de todos en su conjunto en dirección directa con la evasión fiscal a través de paraísos fiscales.

2.5 ONU.

Con antelación nos referimos superficialmente a la ONU; en este tema nos imple mostrar su papel en implementar medidas, aumentar la coordinación entre Estados o exhortar a acrecentar las funciones de otros órganos internacionales (principalmente de la OCDE), así como la función de la ONU para elaborar los conductos propicios con miras a erradicar la doble imposición internacional y extinguir la evasión fiscal.

Decir que el Modelo de Convenio de la ONU sobrepasa en ámbitos de profundidad hipotético-jurídico al de la MOCDE, es una imprecisión; los autores divergen cual modelo es menos perfectible para que con base en y al debido sometimiento del Estado por sus conductos legales, conforme al derecho vigente en ese sistema jurídico.

Nosotros nos sumamos a los doctrinarios que le dan mayor trascendencia a la OCDE como órgano internacional para que a través de la MOCDE se obliguen los Estados para incentivar al comercio exterior y a todas las actividades extraterritoriales lucrativas; también resaltamos que el Modelo de Convenio de la ONU fue elaborado tomando como tratado arquetipo al MOCDE.

La Organización de las Naciones Unidas tiene su antecedente en la Sociedad de Naciones, ambas nacieron en momentos de suma turbulencia bélica a nivel mundial; la Sociedad de Naciones surge en “...1919, de conformidad con el *Tratado de Versalles*, “para promover la cooperación internacional y conseguir

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

*la paz y la seguridad.*⁹². Pero, la Sociedad de Naciones cesa sus actividades al no poder evitar la segunda guerra mundial.

En el fragor de la batalla entre en el eje liderado por los germanos contra los aliados comandados principalmente por los estadounidenses, es en el momento histórico que da paso a la formación de las Organización de las Naciones Unidas, en la tema 2.2. Se dijeron las generalidades de la ONU, mismas que se entienden por reproducidas aquí.

En materia impositiva la ONU sí se ha pronunciado como órgano propulsor de la mundialización, al emitir normas internacionales que contemplan los métodos para la supresión de la doble imposición internacional; inclusive ella en parte reconoce que la OCDE es el órgano internacional especializado en el tema, al retomar principios y generalidades del MOCDE y cooperar con la OCDE en la búsqueda de delincuentes fiscales que se albergan entre sus miembros (vía transferencia de información).

Extrayendo un pensamiento de Kofi A. Annan Secretario General de las Naciones Unidas (1997-2006), la ocupación de la ONU en el mundo es: *“En los últimos cincuenta años se han logrado progresos económicos sin precedentes. En la actualidad, la mayoría de los seres humanos tienen una esperanza de vida superior a la de sus padres, están mejor alimentados, gozan de mejor salud y de mejor educación y, en general, tienen más posibilidades económicas. Pero al mismo tiempo subsisten en todo el mundo las privaciones y la desesperanza.”*⁹³

Kofi A. Annan plantea los retos que le incumben a la ONU en estos días, que son el elevar la calidad y nivel de vida de la humanidad y de ser posible repartir la riqueza con equidad, mismos que como veremos con la evasión fiscal se desquebrajan por no repartir la riqueza generada en un país de forma equitativa o que se induzca al desarrollo económico (de ahí que a la evasión

⁹²Departamento de información pública de las Naciones Unidas, **“A B C de las Naciones Unidas”**, 1ª ed., Nueva York, Naciones Unidas, 2000, p. 3.

⁹³Departamento de información pública de las Naciones Unidas, *Op. Cit.*, nota 92, p. XV.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

fiscal sea considerada como el talón de Aquiles del capitalismo actual o la filosofía de Nietzsche en la historia moderna).

La ONU por medio del DAES (Departamento de Asuntos Económicos y Sociales) comunica y estudia los temas de prevención de la doble imposición internacional y coordinación para erradicar a los delitos derivados del impago de las contribuciones al erario público; cabe hacer alusión que el DAES es parte de la Secretaría de las Naciones Unidas.

El antecedente del Modelo del Convenio de la ONU es del “4 de agosto de 1963 del ECOSOC se creó un Grupo de Expertos que pasó a denominarse Grupo de Expertos sobre Acuerdos Fiscales entre Estados desarrollados y Estados en desarrollo. Los expertos eran administradores fiscales nombrados por los gobiernos respectivos, pero actuaban en su capacidad personal, de modo que no se consideraba que sus decisiones vinculaban a sus gobiernos.”⁹⁴

El ECOSOC es el Consejo Económico y Social asiste a la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas y en la Carta de las Naciones Unidas está consagrado principalmente en los siguientes preceptos:

“CAPITULO IX

COOPERACION INTERNACIONAL ECONOMICA Y SOCIAL

Artículo 60

La responsabilidad por el desempeño de las funciones de la Organización señaladas en este Capítulo corresponderá a la Asamblea General y, bajo la autoridad de ésta, al Consejo Económico y Social, que dispondrá a este efecto de las facultades expresadas en el Capítulo X.

CAPITULO X

EL CONSEJO ECONOMICO Y SOCIAL

Composición

Artículo 61

⁹⁴García Prats, Francisco Alfredo. “**Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición**”, Crónica tributaria, España, enero 2013, http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/133_Garcia.pdf.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

1. El Consejo Económico y Social estará integrado por cincuenta y cuatro Miembros de las Naciones Unidas elegidos por la Asamblea General.

2. Salvo lo prescrito en el párrafo 3, dieciocho miembros del Consejo Económico y Social serán elegidos cada año por un periodo de tres años. Los miembros salientes serán reelegibles para el periodo subsiguiente.

3. En la primera elección que se celebre después de haberse aumentado de veintisiete a cincuenta y cuatro el número de miembros del Consejo Económico y Social, además de los miembros que se elijan para sustituir a los nueve miembros cuyo mandato expire al final de ese año, se elegirán veintisiete miembros más. El mandato de nueve de estos veintisiete miembros adicionales así elegidos expirará al cabo de un año y el de otros nueve miembros una vez transcurridos dos años, conforme a las disposiciones que dicte la Asamblea General.

4. Cada miembro del Consejo Económico y Social tendrá un representante.”⁹⁵

Observamos hasta esta parte como el DAES y el ECOSOC son los organismos de la ONU que trabajan en conjunto, para: difundir, estudiar con aras al desarrollo, coordinar la investigación para erradicar a la doble imposición internacional y a los delitos fiscales.

Sinceramente objetamos que la información de los tratados para evitar a la doble imposición por parte de la ONU más que de la OCDE, sean tan escasos.

Pero la ONU en su tarea internacional debería de centrarse a estudiar y producir tratados internacionales que eviten la doble imposición internacional y la evasión, defraudación y elusión fiscal, como conductas que pudiesen generar hostilidad entre los Estados; porque es entendible el artículo 1º de la Carta de las Naciones Unidas que dice:

“CAPITULO I

PROPOSITOS Y PRINCIPIOS

Artículo 1

Los Propósitos de las Naciones Unidas son:

1. Mantener la paz y la seguridad internacionales, y con tal fin: tomar medidas colectivas eficaces para prevenir y eliminar amenazas a la paz, y para suprimir actos de agresión u otros quebrantamientos de la paz; y lograr por medios pacíficos, y de

⁹⁵<http://www.cinu.org.mx/onu/mexico.htm>. (Centro de Información de las Naciones Unidas, México, febrero 2013).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

conformidad con los principios de la justicia y del derecho internacional, el ajuste o arreglo de controversias o situaciones internacionales susceptibles de conducir a quebrantamientos de la paz;

2. Fomentar entre las naciones relaciones de amistad basadas en el respeto al principio de la igualdad de derechos y al de la libre determinación de los pueblos, y tomar otras medidas adecuadas para fortalecer la paz universal;

3. Realizar la cooperación internacional en la solución de problemas internacionales de carácter económico, social, cultural o humanitario, y en el desarrollo y estímulo del respeto a los derechos humanos y a las libertades fundamentales de todos, sin hacer distinción por motivos de raza, sexo, idioma o religión; y

4. Servir de centro que armonice los esfuerzos de las naciones por alcanzar estos propósitos comunes.”⁹⁶

O sea, el propósito de las Naciones Unidas, de todos sus organismos al igual que de todas sus producciones normativas, deberán seguir la tendencia de conservación de la paz y de la seguridad internacional; no negamos la viabilidad del Modelo de Convenio de la ONU, pero si es conveniente acotarlo a las vulneraciones probables tanto a la paz como de la seguridad entre Estados que pudiesen haber; porque observamos que la ONU abusa de su finalidad al producir en la actualidad normas modelo sobre arbitraje de inversión y contratación mercantil internacional, por manifestar dos ejemplos que en nada le competen.

Concluimos que la OCDE como órgano y la MOCDE como convenio, son los idóneos para postularse a plenitud en cuestiones impositivas internacionales (a instancias de la OMC); la ONU y su Modelo de Convenio no pueden, tomando en consideración a la Carta de las Naciones Unidad abarcar al fenómeno impositivo internacional en su totalidad, únicamente la parcialidad inherente a los tratados siendo *litteris* que eviten la doble imposición internacional así como los delitos fiscales que pongan en peligro a la paz y secundariamente a la seguridad internacional.

Al interrogarnos la viabilidad de que la Corte Internacional de Justicia de la ONU, para que ella pueda conocer y dirimir alguna controversia derivada de:

⁹⁶ <http://www.cinu.org.mx/onu/mexico.htm>, el subrayado es nuestro. (Centro de Información de las Naciones Unidas, México, enero 2013).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

algún tratado *literis* o *verbis* para evitar la doble imposición internacional, o por la comisión de algún delito fiscal, particularmente el de evasión fiscal.

Nuestra respuesta es sí, porque sí puede conocer y perfectamente dirimir alguna controversia por virtud de lo dispuesto de un tratado *literis*, así como de la comisión de un delito fiscal; pero sólo si afecta en primera medida a la paz y posteriormente a la seguridad entre Estados.

Excluimos a los tratados *verbis*, porque lo dispuesto en el artículo 102 de la Carta de las Naciones Unidas que estatuye:

“CAPITULO XVI

DISPOSICIONES VARIAS

Artículo 102

1. Todo tratado y todo acuerdo internacional concertados por cualesquiera Miembros de las Naciones Unidas después de entrar en vigor esta Carta, serán registrados en la Secretaría y publicados por ésta a la mayor brevedad posible.

2. Ninguna de las partes en un tratado o acuerdo internacional que no haya sido registrado conforme a las disposiciones del párrafo 1 de este Artículo, podrá invocar dicho tratado o acuerdo ante órgano alguno de las Naciones Unidas.⁹⁷

Tomando en consideración al artículo 102, sobre todo lo subrayado, reiteramos que los tratados *literis* son los únicos, objeto de controversia ante la CIJ de la ONU.

Resaltamos que la ONU es un órgano internacional que produjo en los ochentas un Modelo de Convenio en materia de doble imposición internacional, que los gobiernos pueden implementar en sus Estados siguiendo su procedimiento legal; en si la ONU de ninguna manera es un tratado internacional, es un órgano internacional generado por un tratado que puede producir Modelos de tratados, es decir, normas modelo internacionales.

2.6 TLCAN.

⁹⁷ <http://www.cinu.org.mx/onu/mexico.htm>, el subrayado es nuestro. (Centro de Información de las Naciones Unidas, México, enero 2013).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

El Tratado de Libre Comercio de América del Norte es el proceso integracionista gradado en el estadio de zona de libre comercio, plasmado en un tratado internacional, que más reviste de importancia a la economía y política exterior de México. Su teleología es la paulatina desgravación arancelaria de las mercancías e intensificación de la integración por medio de la apertura comercial trilateral. *“Desde 1944, México ha sido uno de los más grandes laboratorios de las tendencias económicas, y también políticas, que los procesos de globalización e integración regional han impuesto a diversos países en el mundo contemporáneo.”*⁹⁸

Surge en el año de 1994 en el gobierno del presidente Carlos Salinas de Gortari y es un tratado trilateral, integrado por los Estados Unidos Mexicanos, Estados Unidos de Norte América y Canadá; pese a que se tienen registros de tratados comerciales internacionales anteriores al TLCAN entre México y los Estados Unidos de Norteamérica América, aludidos tratados fueron infructíferos, en los años de: 1831, 1882 y 1942, respectivamente.

En 1831 derivado del movimiento independentista mexicano, México como nación independiente de *facto* tenía que abastecer su mercado interno para lo cual se vio obligado a suscribir diversos tratados comerciales principalmente con países europeos; observando que los Estados Unidos de América ya como un país independizado de la corona británica y reconocido desde el 3 de septiembre de 1789 tenían un desarrollo económico superior al resto de los países del continente americano (en parte por la ética de la reforma protestante), optaron los funcionarios mexicanos el intentar celebrar tratados internacionales, más no en esencia integracionistas con el vecino del norte.

Estados Unidos de América en este momento busca obtener un mayor beneficio, aplicando su doctrina Monroe (América para los americanos) para satisfacerse ellos como nación *“en una historia de vencedores y vencidos”*⁹⁹,

⁹⁸López Villafañe, Víctor, *“El TLCAN y las lecciones de una integración”*, en López Villafañe, Víctor y Di May, Jorge Rafael (coords.), *“Del TLC al MERCOSUR. Integración y diversidades en américa latina”*, 1ª ed., México, Siglo XXI, 2002, p. 97.

⁹⁹Cfr. Galeano, Eduardo, *“Las venas abiertas de américa latina”*, 47ª ed., México, Siglo XXI, 1980, pp. 1-11.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

los representantes del gobierno mexicano al ver la ventaja de ciertos aspectos del probable convenio internacional hacen notar diplomáticamente la inconformidad por los inconvenientes de *“su redacción a favor de las leyes estadounidenses y el hecho de que nuestro país no contara con una marina mercante propia, lo que impediría la reciprocidad comercial.”*¹⁰⁰

La inconformidad mexicana fue motivo de debate y hasta 1827 se arribó a un consenso, incluyéndose en el tratado la cláusula de nación más favorecida, el compromiso del gobierno mexicano de brindar protección en al rutas comerciales en común y por último, la cooperación para la entrega de esclavos y fugitivos a los Estados Unidos de Norteamérica por parte de nuestro país.¹⁰¹

El infortunio del problema de Texas y por ende la ruptura de las relaciones México-Estados Unidos, produjo la inobservancia del tratado previamente aprobado y ratificado en Washington.

El segundo tratado internacional entre estos dos países se gesta durante el periodo porfirista, en México; puesto que *“Desde 1877 la economía mexicana creció de manera sostenida, bajo el impulso de la política del gobierno de Porfirio Díaz de permitir la entrada de capital extranjero al país. Lo anterior se reflejó, entre otras cosas, en la denuncia y renovación de los viejos acuerdos comerciales a partir de 1880; así, a finales de ese año las autoridades mexicanas decretaron la suspensión del primer tratado comercial entre México y Estados Unidos. En 1882, los gobiernos de los dos países, por iniciativa del segundo, comenzaron a negociar un nuevo acuerdo comercial, que suscribió en enero de 1883.”*¹⁰²

El tratado de 1883 a diferencia de su antecesor esta impregnado por la reciprocidad de la cláusula de nación más favorecida; sin embargo, es de nuestro conocimiento que posterior a este año se inicia la revolución mexicana convergiendo al igual en este momento histórico el inicio de la primera guerra

¹⁰⁰Avella Alaminos, Isabel, **“Antecedentes del TLCAN: la historia de los acuerdos comerciales entre México y los Estados Unidos (1822-1950)”**, Revista digital universitaria, México, enero 2013, <http://www.revista.unam.mx/vol.9/num5/art29/art29.pdf>.

¹⁰¹Cfr. *Ídem*.

¹⁰²*Ídem*.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

mundial, este último alentó las relaciones internacionales de nosotros con el vecino del norte, consolidando posteriormente al último antecedente del TLCAN en las relaciones comerciales de México con los Estados Unidos, en el año de 1942.

El tratado de 1942 se firmó en enero y *“formó parte de una serie de acuerdos que los Estados Unidos suscribieron con varios países latinoamericanos a lo largo de 1942 con el propósito de asegurar la cooperación hemisférica frente al bloque del Eje. Por ello, las facilidades que México y los Estados Unidos se concedieron mutuamente pronto quedaron neutralizadas. De entrada, el tratado incluyó la cláusula de la nación más favorecida en su modalidad incondicional, es decir, sin ninguna especie de compensación de por medio, aunque se inhabilitó su aplicación en determinados casos. Asimismo, desde el 1º de febrero de 1943 un decreto extendió a todos los países la misma reducción en los derechos arancelarios concedida por México a los Estados Unidos.”*¹⁰³

De estos tres tratados internacionales, integracionista en una medida muy laxa, vemos como endeblemente se iban dando las relaciones comerciales internacionales de México con el país que abarca al mercado más grande del mundo; empero, el meollo jurídico que impide la expansión del mercado en general es la materia impositiva, refiérase a la tributación aduanera, doble imposición internacional, cuotas compensatorias por incurrir en *dumping* o subvenciones, todas y cada una de ellas conforman al detonante proteccionista que observamos es flagelado progresiva y gradualmente a partir del TLCAN como parteaguas.

Como ya comentamos el TLCAN surgen en 1994, en su momento contemplaba capítulos novedosos con una regulación de sublime sofisticación capitalista; pero, era un tratado que quería cuantificar y cualificar la viabilidad o el desacierto de amalgamar culturas, ideas, personas y sobre todo a la economía, o sea era el objeto de estudio en el laboratorio social.

¹⁰³ *Ídem.*

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

Como generalidad el TLCAN contempla en sus 8 partes; 22 capítulos, y en su anexo los siguientes elementos:

“Tabla de contenidos

PREAMBULO

PRIMERA PARTE: ASPECTOS GENERALES

Capítulo I: Objetivos

Capítulo II: Definiciones generales

SEGUNDA PARTE: COMERCIO DE BIENES

Capítulo III: Trato nacional y acceso de bienes al mercado

Anexo 300-A: Comercio e inversión en el sector automotriz

Anexo 300-B: Bienes textiles y del vestido

Capítulo IV: Reglas de origen

Capítulo V: Procedimientos aduaneros

Capítulo VI: Energía y petroquímica básica

Capítulo VII: Sector agropecuario y medidas sanitarias y fitosanitarias

Capítulo VIII: Medidas de emergencia

TERCERA PARTE: BARRERAS TECNICAS AL COMERCIO

Capítulo IX: Medidas relativas a normalización

CUARTA PARTE: COMPRAS DEL SECTOR PUBLICO

Capítulo X: Compras del sector público

QUINTA PARTE: INVERSION, SERVICIOS Y ASUNTOS RELACIONADOS

Capítulo XI: Inversión

Capítulo XII: Comercio transfronterizo de servicios

Capítulo XIII: Telecomunicaciones

Capítulo XIV: Servicios financieros

Capítulo XV: Política en materia de competencia, monopolios y empresas del Estado

Capítulo XVI: Entrada temporal de personas de negocios

SEXTA PARTE: PROPIEDAD INTELECTUAL

Capítulo XVII: Propiedad intelectual

SEPTIMA PARTE: DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS INSTITUCIONALES

Capítulo XVIII: Publicación, notificación y administración de leyes

Capítulo XIX: Revisión y solución de controversias en materia de cuotas antidumping y compensatorias

Capítulo XX: Disposiciones institucionales y procedimientos para la solución de controversias

OCTAVA PARTE: OTRAS DISPOSICIONES

Capítulo XXI: Excepciones

Capítulo XXII: Disposiciones finales

NOTAS

Anexo 401: Reglas de origen específicas

ANEXOS

Anexo I: Reservas en relación con medidas existentes y compromisos de liberalización

Anexo II: Reservas en relación con medidas futuras

Anexo III: Actividades reservadas al Estado

Anexo IV: Excepciones al trato de nación más favorecida

Anexo V: Restricciones cuantitativas

Anexo VI: Compromisos diversos

Anexo VII: Reservas, compromisos específicos y otros”¹⁰⁴

La connotación fiscal que encierra el TLCAN es mayúscula y a nuestro juicio no reconocida, o por lo menos, dado que el estudio temas inherentes al comercio exterior solo lo efectúan un cenáculo social que desfavorece su desarrollo y he ahí su exigua difusión.

Como primer elemento tributario y accesorio fiscal, sin entrar a detalle al articulado del TLCAN en los preceptos que desarrollan las medidas para evitar a la doble imposición entre los Estados miembros, observamos: a la desgravación arancelaria y las reglas de origen.

La desgravación arancelaria es algo que le atañe a la tributación aduanera; ahora bien, la aduana al ser definida como las “... *oficinas públicas administrativas establecidas en los lugares de acceso o salida del país, dependientes del Servicio de Administración Tributaria perteneciente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con facultades para recaudar impuestos y demás derechos que se hallen a su cargo, fiscalizar la entrada y salida de mercancías y hacer cumplir las leyes que a este ramo se refieran, y las que le son conexas, como las de salubridad, comunicaciones, migratorias, etc.*”¹⁰⁵ Como observamos la aduana no es únicamente un organismo fiscalizador, administrativo, vigilante de los estándares sanitarios y fitosanitarios, sino que también, es la que capta la carga impositiva de los aranceles y las cuotas compensatorias.

Vemos las medidas contenidas en el TLCAN tendentes a la desgravación arancelaria progresiva, que le afecta a una función de las diversas que tiene la aduana relativa al derecho fiscal, luego entonces podemos hablar que la

¹⁰⁴Cfr. <http://www.nafta-sec-alena.org/sp/view.aspx?x=343>. (Secretariado del TLCAN, México, enero 2013).

¹⁰⁵Pacheco Martínez, Filiberto, “**Derecho de comercio exterior. Elementos de comercio exterior, instrumentos legales de negociación. Comercio exterior, fundamentos jurídicos para una estrategia.**”, 1ª ed., México, Porrúa, 2005, p. 12.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

acepción del TLCAN en la rama fiscal está presente desde el momento que comienza a plantearse las medidas arancelarias en declive y los regímenes aduaneros art. 90 de la Ley aduanera.

El TLCAN da un paso más, al considerar que *“A partir de la tasa máxima del 20% y de un promedio arancelario de 13.2% para 1991, el Tratado programa de reducciones graduales para las importaciones mexicanas que provienen de Estados Unidos y Canadá.”*¹⁰⁶ Es decir, lo que plantea el TLCAN es armonizar la carga impositiva a sufragar y manejar una tasa impositiva máxima, algo que nosotros apoyamos se eleve a nivel constitucional para las contribuciones domésticas, es decir, tener plena certidumbre de la cuantía máxima de la tasa de la contribución y de ser posible un total de ellas (ISR, IETU, IVA y demás).

Es importante tener presente que el TLCAN es consecuencia de las negociaciones iniciadas en 1985 que desembocaron en el año siguiente con la firma del GATT.

Comenta Lucinda Villareal el efecto del TLCAN en la legislación fiscal de México, planteado en la *“Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones fiscales. Código Fiscal de la Federación; se precisan los días que se consideran inhábiles para el cómputo de plazos fiscales, se incluyen los impuestos de terminación anticipada de un ejercicio fiscal en caso de la escisión de sociedades; se reincorpora la definición del concepto de arrendamiento financiero; disposiciones relativas al número de años que deberá dictaminarse una sociedad que se fusione o escinda; la necesidad de establecer un plazo máximo para la conclusión de visitas domiciliarias. Ley sobre el Impuesto Sobre la Renta, fija con precisión el régimen fiscal a que están sujetas las personas con residencia en el extranjero que obtengan ingresos en el país. Ley del Impuesto al Activo, se reduce la tasa del impuesto al activo 10 por ciento, lo cual pasa de 2 al 1.8 por ciento, se exenta de dicho*

¹⁰⁶Kessel, Georgina y Kim, Chong-Sup, **“Desgravación arancelaria y reglas de origen en el TLC”** en Kessel, Georgina (comp.), *Lo negociado del TLC. Un análisis económico sobre el impacto sectorial del Tratado Trilateral de Libre Comercio*, 1ª ed., México, Instituto Tecnológico Autónomo de México-McGraw-Hill, 1994, p. 7.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

*impuesto durante los primeros cuatro años a las nuevas empresas. Ley del Impuesto al Valor Agregado, se incorporan diversos actos y actividades a la tasa 0 por ciento. Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios. Ley del Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos. Ley del impuesto sobre automóviles nuevos. Ley Federal de Derechos, para que las cuotas de los derechos establecidos en la Ley se actualicen en los meses de enero y julio de cada año y no trimestralmente como hasta la fecha se había venido realizando. Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1994.*¹⁰⁷

Observamos dos cuestiones; la primera es el reincorporamiento de la definición de arrendamiento financiero por ser una actividad regida bajo un contrato de novedosa producción por los Estados Unidos que “... surgió en la práctica comercial norteamericana; la creación del leasing (alquilar) se atribuye al estadounidense D.P Boothe Jr., quien ante la carencia de maquinaria especial para la elaboración de alimentos y ante la falta de dinero para adquirirlos, tuvo la ocurrencia de contratarla en arrendamiento y con opción de compra”¹⁰⁸, contrato de cierta importancia en las sociedades mercantiles, sobre todo por la más acentuada participación de la inversión extranjera proveniente de los ciudadanos de la tradición jurídica del Common Law y para homologar hasta cierto punto figuras jurídicas de asidua recurrencia comercial.¹⁰⁹ La otra cuestión es haber fijado las ganancias de las personas residentes en el extranjero.

En cuanto al ISR a realizar el pago en México, de las personas radicadas en el extranjero que su fuente de ganancia o alguna de ellas esté ubicado en el territorio nacional, es importante tenerlo centrado; como se observa, el efecto del TLCAN al inclinarse por la teoría de la fuente de ingreso, para que atendiendo al lugar en donde se produzca la ganancia, sea ahí donde se

¹⁰⁷Villarreal Corrales, Lucinda, “**TLC. Las reformas legislativas para el libre comercio 1991-1995**”, 1ª ed., México, PAC, 1995, p. 133, el subrayado es nuestro.

¹⁰⁸Quintana Adriano, Elvia Arcelia, “**Diccionario de derecho mercantil**”, 1ª ed., México, Porrúa, 2001, p. 27.

¹⁰⁹Cfr. Martínez, Gabriel, “**Inversión en el tratado de libre comercio**” en Kessel, Georgina (comp.), *Lo negociado del TLC. Un análisis económico sobre el impacto sectorial del Tratado Trilateral de Libre Comercio*, 1ª ed., México, Instituto Tecnológico Autónomo de México-McGraw-Hill, 1994, Capítulo 2.

contribuya al erario público, y no en la residencia permanente del sujeto pasivo, es una eminente voluntad de coordinación fiscal entre Estados.

Atendiendo a la LISR de México, sí la ganancia es originaria del territorio nacional o se da en ella, es aquí donde surge la obligación impositiva definiendo al sujeto pasivo; y el articulado del TLCAN es proclive a ceder a los Estados la coordinación internacional para tipificar al ISR. El TLCAN en su artículo 2103 (en la Octava parte, intitulada Otras disposiciones) proscribire:

“Artículo 2103: Tributación

1. Salvo lo dispuesto en este artículo, ninguna disposición de este Tratado se aplicará a medidas tributarias.

2. Nada de lo dispuesto en el presente Tratado afectará los derechos y las obligaciones de cualquiera de las Partes que se deriven de cualquier convenio tributario. En caso de incompatibilidad entre este Tratado y cualquiera de estos convenios, el convenio prevalecerá en la medida de la incompatibilidad.

3. No obstante lo dispuesto en el párrafo 2:

(a) el Artículo 301, "Trato nacional y acceso de bienes al mercado - Trato nacional", y aquellas otras disposiciones en este Tratado necesarias para hacer efectivo dicho artículo, se aplicarán a las medidas tributarias en el mismo grado que el Artículo III del GATT; y

(b) el Artículo 314, "Trato nacional y acceso de bienes al mercado - Impuestos a la exportación", y el Artículo 604, "Energía y petroquímica básica - Impuestos a la exportación", se aplicarán a las medidas tributarias.

4. Sujeto a lo dispuesto en el párrafo 2:

(a) el Artículo 1202, "Comercio transfronterizo de servicios - Trato nacional", y el Artículo 1405, "Servicios financieros - Trato nacional", se aplicarán a medidas tributarias sobre la renta, ganancias de capital o capital gravable de las empresas, y a los impuestos listados en el párrafo 1 del Anexo 2103.4, referentes a la adquisición o al consumo de servicios específicos; y

(b) los Artículos 1102 y 1103, "Inversión - Trato nacional y Trato de nación más favorecida"; 1202 y 1203, "Comercio transfronterizo de servicios - Trato nacional y Trato de nación más favorecida"; y 1405 y 1406, "Servicios financieros - Trato nacional y Trato de nación más favorecida", se aplicarán a todas las medidas tributarias, distintas a las relativas a la renta, ganancias de capital o capital gravable de las empresas, así como a los impuestos sobre el patrimonio, sucesiones, donaciones, transferencias por encima de generaciones y aquellos impuestos señalados en el párrafo 1 del Anexo 2103.4, pero nada de lo dispuesto en esos artículos se aplicará:

(c) a ninguna obligación de nación más favorecida respecto a los beneficios otorgados por una Parte en cumplimiento de un convenio tributario;

(d) a ninguna disposición disconforme de cualquier medida tributaria existente;

(e) a la continuación o pronta renovación de una disposición disconforme de cualquier medida tributaria existente;

(f) a una reforma a una disposición disconforme de cualquier medida tributaria existente, en tanto esa reforma no reduzca, al momento de efectuarse, su grado de conformidad con ninguno de esos artículos;

(g) a ninguna medida tributaria nueva, encaminada a asegurar la aplicación y recaudación de impuestos de manera equitativa y efectiva, y que no discrimine arbitrariamente entre personas, bienes o servicios de las Partes, ni anule o menoscabe del mismo modo las ventajas otorgadas de conformidad con esos artículos, en el sentido del Anexo 2004; o

(h) a las medidas listadas en el párrafo 2 del Anexo 2103.4.

5. Sujeto a lo dispuesto en el párrafo 2 y sin perjuicio de los derechos y obligaciones de las Partes de conformidad con el párrafo 3, el Artículo 1106 (3), (4) y (5), "Requisitos de desempeño", se aplicará a las medidas tributarias.

6. El Artículo 1110, "Expropiación y compensación", se aplicará a las medidas tributarias, salvo que ningún inversionista podrá invocar ese artículo como fundamento de una reclamación, hecha en virtud del Artículo 1116 ó 1117, cuando se haya determinado de conformidad con este párrafo que la medida no constituye una expropiación. El inversionista turnará el asunto, al momento de hacer la notificación a que se refiere el Artículo 1119 "Notificación de la intención de someter la reclamación a arbitraje", a las autoridades competentes señaladas en el Anexo 2103.6, para que dicha autoridad determine si la medida no constituye una expropiación. Si las autoridades competentes no acuerdan examinar el asunto o si, habiendo acordado examinarlo no convienen en estimar que la medida no constituye una expropiación, dentro de un plazo de seis meses después de que se les haya turnado el asunto, el inversionista podrá someter una reclamación a arbitraje, de conformidad con el Artículo 1120 "Sometimiento de la reclamación al arbitraje".¹¹⁰

Como primer elemento y antes de decir algo, observamos un equívoco en la obra de Arturo de la Cueva que escribe "En este sentido, el artículo 2013 del TLC (Octava Parte-Otras Disposiciones) establece..."¹¹¹ Por TLC nosotros no entendemos al TLCAN, Tratados de Libre Comercio hay en todo el globo terráqueo, pero TLCAN sólo uno; y el artículo al que hace referencia está en el capítulo XX que nada tiene que ver con la tributación sustantiva ni adjetiva, pero consideramos el capítulo XX debería de contemplar medidas arbitrales o por lo menos mediativas de solución de controversias fiscales para impulsarlas.

El artículo 2103 que es el exclusivo a cuestiones fiscales, como leímos; es la parte del TLCAN que versa sobre la doble imposición internacional, que de ninguna manera a instancias del *ius cogens* el tratado afectará a futuros tratados que se celebren, e inclusive, las convenciones o tratados que contravengan lo dispuesto en el TLCAN prevalecerán sin importar la

¹¹⁰<http://www.nafta-sec-alena.org/sp/view.aspx?x=343&mtpilD=155#A2103>. (Secretariado del TLCAN, México, enero 2013).

¹¹¹De la Cueva, Arturo, *Op. Cit.*, nota 29, p. 111.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

distanciación que halla, lo que nosotros creemos es que los negociadores de éste tratado divisaron que la OCDE (una realidad desde los sesentas, en México a partir de 1994), era el órgano internacional competente para estudiar y pronunciarse en cuestiones impositivas internacionales, y subsecuentemente el Modelo de Convenio de la ONU.

La fiscalidad del TLCAN necesita un estudio particular, que nos distraería del motivo de nuestra investigación; lo último que queremos decir, es que el artículo 2103 es enfático en excluir a otros preceptos que desarrollen el contenido tributario del tratado trilateral, incluido al arbitraje. Empero, de considerarse dable un medio de solución de controversias heterocompositivas o autocompositivas para las cuestiones tributarias, mismo que tendría que estar en capítulo XX; sin embargo, sería preferible que la OCDE produjera una norma modelo para que los Estados que quisiesen resolvieran sus desavenencias por medios arbitrales, previa celebración y aprobación del tratado en el sistema jurídico que lo quisiese instaurar como institución.

2.7 MERCOSUR.

“El MERCOSUR es el resultado de la conciliación de las diferencias políticas, históricas de dos de sus principales integrantes, que son Brasil y Argentina.”¹¹²

En el portal de la Secretaría del MERCOSUR se manifiesta que está integrado por la República de Argentina, la República Federativa de Brasil, la República del Paraguay, la República Federativa de Brasil, la República Oriental del Uruguay, la República Bolivariana de Venezuela y el Estado Plurinacional de Bolivia.¹¹³

Es importante tener presente que el MERCOSUR (Mercado Común del Sur) surge por la firma del Tratado de la Asunción el día 26 de mayo de 1991, mismo que es el derivado de diversas negociaciones iniciadas por el presidente

¹¹²Oropeza García, Arturo, *“México-MERCOSUR. Un nuevo diálogo para la integración”*, 1ª ed., México, UNAM-Centro Argentino para las Relaciones Internacionales, 2002, p. 177.

¹¹³Cfr.http://www.mercosur.int/t_generic.jsp?contentid=3862&site=1&channel=secretaria&seccion=3. (Secretaría del MERCOSUR, República Oriental del Uruguay, enero de 2013).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

de Brasil Dr. José Sarney con el presidente de la República Argentina el Dr. Raúl Alfonsín.¹¹⁴

Los principales tratados que se desprenden al margen del MERCOSUR, considerados por su propia Secretaría, son:

“Principales Hitos

1991 – *Tratado de Asunción: Constitución del MERCOSUR*

1994 – *Protocolo de Ouro Preto: Define la Estructura Institucional del MERCOSUR*

1998 – *Protocolo de Ushuaia: Sobre Compromiso Democrático en el MERCOSUR, la Republica de Bolivia y la República de Chile*

2002 – *Protocolo de Olivos: Solución de Controversias en el MERCOSUR*

2004 – *Fondo para La Convergencia Estructural del MERCOSUR: Creación del Fondo para la Convergencia Estructural del MERCOSUR*

2005 – *Protocolo Constitutivo del Parlamento del MERCOSUR: Creación del Parlamento del MERCOSUR*

2006 – *Protocolo de Adhesión de Venezuela: Adhesión de la República Bolivariana de Venezuela al MERCOSUR*

2011 – *Protocolo De Montevideo: Sobre Compromiso Con La Democracia En el MERCOSUR (Ushuaia II)*

2012– *Protocolo de Adhesión de Bolivia: Adhesión del Estado Plurinacional de Bolivia al MERCOSUR*¹¹⁵

El antecedente más importante del MERCOSUR es el Tratado de Montevideo del 60. “El 18 de febrero de 1960, siete países latinoamericanos firmaron el Tratado de Montevideo por el que se instituyó la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC).¹¹⁶ Teniendo como objetivo que “... los países de la ALALC deberán eliminar paulatinamente, para lo “esencial” de su comercio

¹¹⁴Cfr. Zino Colanino, Antonio y Zanotti Aichino, Juan O. “**MERCOSUR: Aspectos institucionales y tributarios**” en Víctor Uckmar (coord.), *Curso de derecho tributario internacional. Tomo II*, trad. Cristian J. Billardi, 1ª ed., Bogotá, Temis, 2003, p. 311.

¹¹⁵http://www.mercosur.int/t_generic.jsp?contentid=3862&site=1&channel=secretaria&seccion=3. (Secretaría del MERCOSUR, República Oriental del Uruguay, enero de 2013).

¹¹⁶Cortés Guzmán, Armado, “**La estructura política de la ALALC**”, 1ª ed., México, Facultad de Ciencias Políticas y Sociales UNAM, 1974, p. 37.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

recíproco, los aranceles y demás restricciones que inciden sobre la importación de los productos originarios de cualquier otro país miembro.¹¹⁷

Baste decir que el Tratado de Montevideo del 60, no permeo benéficamente en la creación de un proceso integracionista de relieve alguno en Latinoamérica; empero, sí sentó las bases para el Tratado de Asunción, que da vida al MERCOSUR como veremos.

Doctrinarios se pronuncian al respecto, comentando que: *“Los Estados parte de la Alalc, a pesar de haber suscrito el Tratado, no confiaban en el proceso integracionista: perseguían solamente realizar los acuerdos logrados en sede del GATT; por ello cada Estado siguió defendiendo a ultranza sus propios intereses, perdiendo la cosmovisión de la importancia de un mercado único.”*¹¹⁸

Cierto es que el Tratado de Montevideo del 60 feneció, no sin antes, propiciar la producción del Tratado de la Asunción que en su precepto primero establece:

“Capítulo I Propósitos, principios e instrumentos

Artículo 1

Los Estados Partes deciden constituir un Mercado Común, que deberá estar conformado al 31 de diciembre de 1994, el que se denominará “Mercado Común del Sur” (MERCOSUR)

Este Mercado Común implica:

La libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países, a través, entre otros, de la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías y de cualquier otra medida equivalente;

El establecimiento de un arancel externo común y la adopción de una política comercial común con relación a terceros Estados o agrupaciones de Estados y la coordinación de posiciones en foros económico-comerciales regionales e internacionales;

La coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales entre los Estados Partes: de comercio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetaria, cambiaria y de capitales, de servicios, aduanera, de transportes y comunicaciones y otras que se acuerden, a fin de asegurar condiciones adecuadas de competencia entre Estados Parte;

¹¹⁷Cortés Guzmán, Armando, *Op. Cit.*, nota 116, p. 38, el subrayado es nuestro.

¹¹⁸Zino Colanino, Antonio y Zanotti Aichino, Juan O. *Op. Cit.*, nota 114, pp. 311-312.

*El compromiso de los Estado Partes de armonizar sus legislaciones en las áreas pertinentes, para lograr el fortalecimiento del proceso de integración.*¹¹⁹

La cuestión prescrita incide en el ámbito fiscal interno y externo de una manera por demás boyante, porque se pacta el compromiso de erradicar los derechos aduaneros, es decir, incide íntimamente en el derecho tributario aduanero; también se comprometen los Estado Partes a coordinar políticas macroeconómicas y sectoriales en el ámbito fiscal, o sea, producir tratados internacionales (convenciones) tendentes a exterminar la doble imposición internacional y, leído con el último párrafo, no nada más se limitan a crear tratados fiscales internacionales sino que se comprometen a armonizar sus legislaciones, por ende, se hablaría de la búsqueda por igualar las contribuciones, tasándolas al unísono.

Al haber una figura supra-gobierno que ejerza una laxa facultad recaudatoria por medio de la competencia tributaria, el Leviatán saldría de la Atlántida y se adueñaría del mundo; después de esto, poco impediría el advenimiento de una nueva forma organizativa, de un nuevo Estado.

Estudiando un poco más meticulosamente los aspectos fiscales del MERCOSUR, podemos resumir: que *“Todavía no se han dictado normas comunitarias a nivel tributario, tendientes a armonizar la legislación interna de cada Estado parte, pero sí se han hecho avances en materia de aranceles aduaneros”*.¹²⁰

En esta parte es dable replantearnos que el MERCOSUR en las cuestiones fiscales pretende armonizar las contribuciones a efectuar el pago, pero su objetivo armonizador en las referidas contribuciones que llamaremos generales no se han efectuado; pero, en materia de tributaria aduanera (aranceles como contribuciones del comercio exterior), curiosamente es el

¹¹⁹ http://www.mercosur.int/t_generic.jsp?contentid=3862&site=1&channel=secretaria&seccion=3, el subrayado es nuestro. (Secretaría del MERCOSUR, República Oriental del Uruguay, enero de 2013).

¹²⁰ Zino Colanino, Antonio y Zanotti Aichino, Juan O. *Op. Cit.*, nota 114, p. 326.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

primer paso a homologar aunque tenuemente, fenómeno constante en los procesos integracionistas tributarios.

Por lo que estudiamos del MERCOSUR observamos que en materia impositiva su dimensión es de mayor amplitud, en el Tratado de la Asunción el que como dijimos sentó sus bases, en su artículo 7 prescribe.

“Artículo 7

En materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos; los productos originarios del territorio de un Estado Parte gozarán, en los otros Estado Partes, del mismo tratamiento que se apliquen al producto nacional.”¹²¹

Entendiendo a la generalidad fiscal armonizada para no producir diferencias en las operaciones comerciales internacionales, e inclusive comprometiéndose a no únicamente homologar al arancel sino que a toda la materia fiscal para los efectos del tráfico comercial.

En el seno del MERCOSUR se han producido Convenios para evitar la doble imposición que no contradicen a lo dispuesto en el MERCOSUR sin embargo se sustentan en el MOCDE, ejemplo de ello es el Convenio para evitar la doble Imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta entre la República Federativa del Brasil y la República Argentina.

Es decir, en el MERCOSUR se sientan las bases para armonizar la carga impositiva derivada del tráfico comercial internacional y se crea un ambiente propicio para la futura armonización impositiva; y ya en materia se retoma al Modelo de la OCDE para iniciar la brecha integracionista impositiva, sobre todo en los países más industrializados.

Como tal el MERCOSUR no contiene un capítulo o sección para la solución de controversias en cuestiones tributarias internacionales, para los problemas dimanados por las operaciones de comercio exterior se sustentan en el Protocolo de los Olivos (que no es excluyente en las grescas jurídicas de índole

¹²¹ http://www.mercosur.int/t_generic.jsp?contentid=3862&site=1&channel=secretaria&seccion=3. (Secretaría del MERCOSUR, República Oriental del Uruguay, enero de 2013).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

tributario internacional a instancias de las operaciones binacionales como en el “*Tratado para el Establecimiento de un Estatuto de Empresas Binacionales Argentino-Brasileñas*”).

El MERCOSUR reviste de una sutileza ingente en términos fiscales internacionales, a diferencia del TLCAN que se limita a un artículo excluyente de los demás, el MERCOSUR plantea la armonización impositiva; indudable es su intento no consumado integracionista, pero al igual que el TLCAN hace mención a la cuestión fiscal internacional pero esta es desarrollada por el Modelo OCDE (en el panorama del TLCAN), es decir, hay regularidades en los procesos integracionistas con las medidas empleadas para iniciar la integración tributaria (de ser interna a ser externa y una vez armonizado en el plano internacional se regresa a ser interna en un ejercicio dialectico fiscal).

2.8 EL PROYECTO DEL TPP.

Después de haber esbozado los principales procesos integracionistas, plasmados en tratados internacionales que se vinculan directa e indirectamente con el derecho fiscal internacional y con las medidas para evitar la doble imposición internacional. Nos corresponde ver la connotación fiscal que guarda el TPP.

El TPP es el TransPacific Partnership Agreement, Acuerdo Estratégico Trans-Pacífico de Asociación Económica, Acuerdo de Asociación Transpacífico o simplemente “*El P4*”. Es el proceso integracionista de nuestros días, al ser un Tratado de Libre Comercio que tiene la finalidad de incrementar al comercio exterior y a las inversiones entre las economías de Asia Pacífico con América.

Su antecedente data del 2002 en México, lugar en el que se celebró la Cumbre de Líderes del APEC (Asia-Pacific Economic Cooperation) en donde los presidentes de Chile, Nueva Zelanda y Singapur anunciaron el inicio de negociaciones para la liberalización comercial. En el 2005 Brunei Darussalam

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

se integra al proyecto de apertura comercial, siendo ellos cuatro los fundadores del P4.¹²²

A decir el gobierno chileno, resume al TPP expresando que *“Se trata de cuatro economías emergentes, promotoras del libre comercio y con una destacada evaluación internacional de sus desempeños económicos, institucionales y gobernabilidad, que buscan coordinarse en los grandes temas de la globalización. Es por ello que este Acuerdo de Asociación Económica se constituirá en un gran estímulo para la construcción de un puente de comercio e inversiones entre el sur de América Latina y el Asia Pacífico.”*¹²³

En 2008 Estados Unidos de Norte América anuncia su interés por sumarse al TPP, derivado del pronunciamiento de los estadounidenses para el 2009 habían manifestado su incorporación al tratado internacional Australia, Perú, Vietnam y Malasia. Países que en su conjunto representan al 26% del PIB mundial y al 7% de la población mundial.¹²⁴

En 2012 México inicia las negociaciones del TPP; conformando hasta febrero del 2013 a 8 países que están en el proceso de adherirse al P4, dentro de los que destacan: Japón, Australia y Canadá.

La postura de México ante el advenimiento del TPP es:

“La posición de México en el Acuerdo Estratégico Transpacífico de Asociación Económica resulta relevante en materia de exportaciones, pues dichas exportaciones que van dirigidas a Asia son las que muestran un mayor

¹²²Cfr. http://www.sice.oas.org/TPD/CHL_Asia/Studies/p4_s.pdf. (Sistema de Información sobre Comercio Exterior. OEA. SEDI, DDECT, de la Organización de Estados Americanos y el Gobierno de Chile a través de la Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales PROCHILE, Ministerio de Relaciones Exteriores de Chile, febrero de 2013).

¹²³http://www.sice.oas.org/TPD/CHL_Asia/Studies/p4_s.pdf. (Sistema de Información sobre Comercio Exterior. OEA. SEDI, DDECT, de la Organización de Estados Americanos y el Gobierno de Chile a través de la Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales PROCHILE, Ministerio de Relaciones Exteriores de Chile, febrero de 2013).

¹²⁴Cfr. http://www.economia.gob.mx/files/TPP_ficha_informativa_junio_12.pdf. (Secretaría de Economía de México, febrero de 2013).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

crecimiento durante los últimos 5 años: 17.5% tasa de crecimiento promedio anual.

Además se registró un superávit de 87 mmdp en las exportaciones mexicanas a los países del TPP, siendo este el mayor el ritmo de crecimiento en los últimos 10 años.”¹²⁵

El TPP es un tratado internacional novedoso en nuestros días, al igual que en el pasado lo fue el TLCAN. En sus más de 20 mesas de trabajo se analizan los temas de: convergencia regulatoria, PyMes, tecnologías digitales, empresas públicas, cadena de suministros, integración de zonas rurales, integración de zonas marginadas y competencia económica.¹²⁶

La implicación impositiva internacional que sí tiene el TPP está proscrita en tres artículos, de los que observaremos su distinción impositiva.

“CAPITULO 2

DEFINICIONES GENERALES

Artículo 2.1: Definiciones de Aplicación General

Para los efectos del presente Acuerdo, salvo que se especifique lo contrario:

Acuerdo significa el Acuerdo Estratégico Transpacífico de Asociación Económica;

Acuerdo OMC significa el Acuerdo de Marrakech por el cual se establece la Organización Mundial del Comercio, del 15 de abril de 1994;

Acuerdo de Salvaguardias significa el Acuerdo de Salvaguardias, que forma parte del Acuerdo OMC;

Acuerdo de Valoración Aduanera significa el Acuerdo sobre la Implementación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, que forma parte del Acuerdo OMC;

AGCS significa el Acuerdo General sobre Comercio de Servicios, que forma parte del Acuerdo OMC;

APEC significa el Foro de Cooperación Económica del Asia – Pacífico;

arancel aduanero incluye cualquier arancel o cargos de cualquier tipo impuesto en relación con la importación de una mercancía, y cualquier forma de sobretasa o cargo adicional impuesto en relación con tal importación, pero no incluye:

(a) cargos equivalentes a un impuesto interno aplicado de conformidad con el GATT 1994, incluyendo impuestos al consumo e impuestos a las mercancías y los servicios;

(b) derecho u otros cargos que

¹²⁵ <http://www.economia.gob.mx/comunidad-negocios/competitividad/nota-dia/7330-posicion-de-mexico-en-el-tpa>. (Secretaría de Economía de México, febrero de 2013).

¹²⁶ Cfr. http://www.economia.gob.mx/files/TPP_ficha_informativa_junio_12.pdf. (Secretaría de Economía de México, febrero de 2013).

(i) relacionado con la importación, proporcional sean limitados al monto del al costo de los servicios prestados, y

(ii) no representa una protección directa o indirecta a las mercancías domésticas o a la tributación de importaciones para fines fiscales; y

(c) cualquier derecho antidumping o compensatorio aplicados en conformidad con las disposiciones del Artículo VI GATT 1994, el Acuerdo OMC sobre la Implementación del Artículo VI del GATT 1994, y el Acuerdo OMC sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias;¹²⁷

Como vemos de lo anteriormente transcrito en el artículo 2.1 del P4, se observa el tratamiento que se le dará a la carga impositiva derivada de las transacciones comerciales internacionales, es decir, de la tributación aduanera tendente a erradicar al proteccionismo fiscal. Se puede observar la abolición de las contribuciones internas, adicionales del arancel; para ello se define primero al arancel y posteriormente se le excluye de la definición a otras figuras concurrentes que se puedan emplear con el nombre de derecho u otra carga, que resulte en cuantía pecuniaria exigible.

“CAPITULO 11 CONTRATACION PÚBLICA

Artículo 11.3: Ámbito de Aplicación

1. Este Capítulo se aplica a las medidas adoptadas o mantenidas por una Parte relativas a la contratación pública por medio de cualquier modalidad contractual, incluida la compra, alquiler o arrendamiento con o sin opción de compra, los contratos de construcción, operación y transferencia y las concesiones de obras públicas:

(a) efectuadas por las entidades listadas en el Anexo 11.A y por aquellas que las sucedan, distintas de aquellas que hayan sido subsecuentemente corporatizadas, comercializadas o privatizadas;

(b) en las cuales el contrato tenga un valor no menor que el umbral correspondiente convertido a la respectiva moneda, tal como se dispone en el Anexo 11.C; y

(c) sujeto a cualquier otra condición estipulada en los Anexos de este Capítulo.

2. Este Capítulo no se aplica a:

(a) la compra o adquisición de mercancías y servicios realizada por una entidad de una Parte a otra entidad de esa Parte, excepto cuando se ha llamado a licitación, en cuyo caso se aplicará este Capítulo;

(b) los acuerdos no contractuales o cualquier otra forma de asistencia a personas o autoridades gubernamentales, incluidas la asistencia extranjera, donaciones, préstamos, aumentos de capital, incentivos fiscales, subsidios, garantías, acuerdos de cooperación, acuerdos de patrocinio, y suministro público de mercancías y servicios;

(c) las compras financiadas mediante donaciones, préstamos u otras formas de asistencia internacionales, cuando la entrega de dicha ayuda esté sujeta a condiciones incompatibles con las disposiciones de este Capítulo;

¹²⁷ http://www.sice.oas.org/Trade/CHL_Asia_s/TransPacific_ind_s.asp. (Sistema de Información sobre Comercio Exterior. OEA. SEDI, DDECT, de la Organización de Estados Americanos, febrero 2013).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

(d) la contratación de mercancías y servicios (incluidos los servicios de construcción) realizada fuera del territorio de la Parte y para el consumo fuera de su territorio;

(e) la adquisición de servicios de agencias o depósitos fiscales, los servicios de liquidación y administración para instituciones financieras reguladas, ni los servicios de venta y distribución de deuda pública; o

(f) la contratación de empleados públicos u otro personal a plazo indeterminado de las entidades y medidas relacionadas con el empleo;

3. Cada Parte garantizará que sus entidades no preparen, diseñen ni estructuren o dividan, en cualquier etapa de la contratación, ninguna contratación destinada a evadir las obligaciones de este Capítulo.¹²⁸

Se observa el objetivo del numeral transcrito, que busca la igualdad entre las Partes para los efectos de la contratación pública, las compras gubernamentales y demás manifestaciones contractuales que pudiesen efectuar personas nacionales o extranjeras. Peculiar es que en la regulación del TPP así como del TLCAN se reglamenten aspectos de comercio exterior en cuanto a la transacción comercial se refiere y a las igualdad de condiciones para llevar a cabo la contratación pública.

La cuestión tributaria como vemos es de tal importancia que se contempla para los incentivos fiscales, depósitos fiscales y subsidios, estos últimos carecientes de una naturaleza tributaria formal pero de importante trascendencia en comercio exterior y en sus rubros impositivos.

“CAPITULO 11 CONTRATACION PUBLICA

Artículo 11.21: Alentando el Uso de las Comunicaciones Electrónicas en la Contratación

1. Las Partes procurarán proveer las oportunidades futuras de contratación pública a través de Internet o una red informática de telecomunicaciones similar.

2. Con el propósito de facilitar las oportunidades comerciales bajo este Capítulo para sus proveedores, cada Parte mantendrá un portal electrónico único de acceso a información exhaustiva respecto de las oportunidades de contratación pública en su territorio y en el cual estará disponible información respecto a las medidas relacionadas con la contratación pública. El punto o puntos de contacto desde donde los proveedores pueden obtener información respecto a la contratación pública estarán especificados en el Anexo 11.B, o bien consignados en la información del portal único electrónico.

¹²⁸ http://www.sice.oas.org/Trade/CHL_Asia_s/TransPacific_ind_s.asp. (Sistema de Información sobre Comercio Exterior. OEA. SEDI, DDECT, de la Organización de Estados Americanos, febrero 2013).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

3. Las Partes alentarán, en la medida de lo posible, el uso de medios electrónicos para la distribución de los documentos de licitación o la recepción de las ofertas.

4. Las Partes se comprometerán a garantizar que las políticas y procedimientos para el uso de medios electrónicos en la contratación son adoptadas de tal forma que:

(a) protegen la documentación de alteraciones no autorizadas y no detectadas; y

(b) proveen niveles apropiados de seguridad para los datos en la red de la entidad contratante.

5. Cada Parte alentará a sus entidades a publicar, lo más temprano posible en el año fiscal, información respecto a los planes indicativos de contratación de las entidades en el portal electrónico mencionado en el Párrafo 2.¹²⁹

Este último artículo de menor importancia que los anteriores, versa su contenido en la cronología del calendario fiscal por resultar idóneo en las operaciones reguladas a través del comercio electrónico, en el respectivo tema de la contratación y para la contratación pública.

En conclusión; podemos observar que a diferencia del TLCAN el TPP no contempla a los tratados internacionales para evitar la doble imposición internacional en algún artículo. Pero más sin embargo sí hay preceptos que desarrollen cuestiones fiscales, importantes por significar en concreto obstáculos a suprimir entre las Partes para poder interactuar en un ambiente de igualdad mercantil.

¹²⁹ http://www.sice.oas.org/Trade/CHL_Asia_s/TransPacific_ind_s.asp. (Sistema de Información sobre Comercio Exterior. OEA. SEDI, DDECT, de la Organización de Estados Americanos, febrero 2013).

CAPÍTULO III LA FISCALIDAD DEL COMERCIO EXTERIOR

3.1 LA FISCALIDAD.

La fiscalidad para los efectos de nuestra investigación, será la connotación impositiva que le constriña a determinada área o sector que debidamente esté regulado en el sistema jurídico (todo sustentado en el Estado de derecho), particularizando la parte del sistema jurídico que versa en el tema de las cuestiones impositivas.

La fiscalidad del comercio exterior la conforman todas las acepciones impositivas extrapoladas a lo factico *sine quibus non* el Estado no podría allegarse de recursos en virtud de operaciones comerciales internacionales, o simplemente por el implementar medidas proteccionistas o liberalistas comerciales.

La fiscalidad del comercio exterior data desde tiempos inmemoriales en Grecia con los *tenoleum*, posteriormente en Roma encontramos a los *portorium* y en la edad media con los *tonlieux* en Europa.¹³⁰ En años recientes surge el GATT, la OMC y, en México como país signante del TLCAN se comienza a gestar un proceso gradual por dejar en el desuso a los aranceles implementando en ellos la tasa cero sustentada en Tratados de Libre Comercio de cierta relevancia, tendentes al interaccionismo económico; empero, inversamente proporcional al fenecimiento paulatino de la carga impositiva del comercio exterior, se desarrolla y madura la regulación jurídica internacional para evitar la doble imposición internacional e inclusive en ella se desarrollan principios contenidos en los tratados integracionista, ejemplo de ello es el principio del GATT para extinguir la discriminación fiscal a las importaciones que el MC OCDE regula al

¹³⁰Cfr. Basaldúa, Ricardo Xavier, **“Introducción al derecho aduanero. Concepto y contenido”**, 1ª ed., Argentina, Abeledo-Perrot, 1988, Tema 2, 3 y 4.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

igual pero con mayor dimensión dentro de la universalidad comercial, aspecto que se comentará más adelante.

En el sistema jurídico mexicano las dos principales leyes que contienen a la legislación fiscal en el particular tema del comercio exterior, son: Ley Aduanera y Reglamento, Ley de Comercio Exterior y su Reglamento.

La Ley Aduanera contempla: Los impuestos al comercio exterior, los impuestos generales de importación y de exportación; el monto de las multas con base en las contribuciones omitidas y en general los aranceles y territorios aduanales.

De la Ley de Comercio Exterior: El meollo fiscal reposa en el *dumping* y las subvenciones. El importar mercancías en condiciones de *dumping* es el hecho de importar mercancías al territorio nacional a un precio inferior a su valor normal y que con este acto se afecte por lo menos a un 25% de la producción total nacional de esa mercancía. Y las subvenciones pueden ser las contribuciones financieras que otorgue un gobierno extranjero, organismos públicos o mixtos, entidades o cualquier organismo regional constituido por varios países directa o indirectamente a una empresa o rama de la producción o bien alguna forma de sostenimiento de los ingresos o de los precios y que con ello que otorgue un beneficio.

Una ley que indirectamente aborda al aspecto fiscal es la TIGIE o LIGIE, en la que se clasificó merceológicamente a cada producto elaborado o natural susceptible de ser importado o exportado en un código, es decir, se fijó a los hechos impositivos.

Estatualmente tenemos regulación de comercio exterior con una indefectible fiscalidad, emanada en concordancia con los objetivos de los órganos internacionales; en el particular de la Ley de Comercio Exterior, ella persigue los lineamientos y metas de la OMC.

En lo que respecta al fenómeno de tasa cero para los procesos integracionistas es de total importancia, porque se observa el paulatino pero irrecusable avance

de erradicar al proteccionismo y acentuar la integración económica, política y social. Despojando la fiscalidad de los instrumentos jurídicos tradicionales para integrarla a los convenios para evitar la doble imposición, principalmente al MOCDE.

Por lo que observamos el comercio exterior como tal, perderá la relevancia que tiene en el trasfondo internacional, para ser regulado en la legislación interna de los países gradualmente integrados; las transacciones de mercancías entre países dejarán de ser operaciones de ingente complejidad por lo que conlleva el pago de aranceles, las medidas proteccionistas (el *dumping* y las subvenciones), la valoración aduanal propia de la merceología, los estudios de tratados internacionales, la TIGIE para saber la fracción arancelaria por la que ingresa, los diversos regímenes aduanales, los contratos mercantiles internacionales (INCOTERMS y Convención de Viena sobre Compraventa de Mercaderías), los trámites administrativos aduanales y la sanción por quebrantar lo estatuido en el sistema jurídico en el que se realicen las operaciones internacionales, para regularse por la legislación mercantil y administrativa.

En conclusión; la fiscalidad del comercio exterior está siendo mermada en esta área e incrementada en el MC OCDE, lo que evidencia el integracionismo tributario.

3.2 LA FISCALIDAD INTERNACIONAL.

Si bien la fiscalidad de la legislación Estatal en el tema del comercio exterior tiene un vínculo directo con los órganos internacionales, también estos órganos internacionales y sus normas modelo les es connatural lo impositivo en su haber, así como en la directriz que en el mejor de los supuestos exhortarán acatar a los demás países.

Decir que hay un puñado de órganos internacionales que tengan injerencia en el desarrollo de lo fiscal internacional es minimizar los esfuerzos de la OCDE; OMC; ONU; OMA; de los tratados de libre comercio con tendencia

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

integracionista como el TLCAN, MERCOSUR y el proyecto del TPP; los acuerdos, y normas modelo de algunos de los órganos internacionales anteriormente comentados.

Sí bien, ya nos referimos a los órganos internacionales que emiten directa o indirectamente convenios para evitar la doble imposición internacional, o simplemente los TLC que la reconocen y se adhieren a ella; es relevante reiterar que en el desarrollo del derecho fiscal internacional tiene la titularidad la OCDE y su MC OCDE.

La ONU con su Modelo retoma al MC OCDE como un arquetipo aplicable y se enfoca a producir una norma modelo para los países en vías de desarrollo y para los que subsisten en condiciones paupérrimas, intención que es moralmente inobjetable; sin embargo, consideramos que la ONU y todas las normas modelo que emita, con el objeto de que sean tratados internacionales, imperativamente deberán seguir la directriz de la Carta de las Naciones Unidas, es decir, preservar la paz y secundariamente la seguridad internacional, y al desacatar sus bases deja en entredicho sus producciones evidenciando su inidoneidad para crearlas. A su vez el Modelo de la OCDE es a todas luces plausible, sin embargo, debería darse un esfuerzo por demás ingente para unificar principios, o sea integrar otras actividades más características de los países no desarrollados en el cuerpo del Convenio. Nosotros desconocemos si el MOCDE se apoyó en su artículo 24, del GATT en cuanto a su artículo 3 se refiere. Pero estamos conscientes de que es una similitud científicamente apabullante y necesariamente plasmada para todos los convenios al momento de evitar la doble imposición, los delitos fiscales de trascendencia internacional y en lo que subsistan las medidas proteccionistas.

Ahora bien, la fiscalidad que encierran los Tratados de Libre Comercio es cuestionable, razón por la cual exhortamos a seguir el ejemplo del TLCAN en el sentido de someterse (pronunciándolo en el tratado) a lo dispuesto en otros tratados internacionales no integracionistas de forma (porque de fondo al igual son integracionista), que versen en el tema impositivo internacional.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

La regulación de la fiscalidad internacional en la actualidad, por su repercusión mundial reposa en la OCDE y ese es un dato insoslayable; porque con su MOCDE se sentaron las bases y el Modelo de Convenio a seguir para evitar la doble imposición internacional; haciendo referencia a actividades propias de países industrializados, pero, las actividades en comento y aun el MOCDE integro puede ser tomado total o parcialmente por los países que deseen seguir los lineamiento en él expuestos; es una norma modelo internacional y de ninguna manera es imperativo extraer todo su contenido, para que conforme cabalmente lo expresado una parte del sistema jurídico del país que desee retomarlo.

Decir que la OMC y OMA tienen cada uno de ellas una sublime trascendencia en cuestiones impositivas es un tanto exagerado; una de nuestras conclusiones que hasta el momento hemos ido acuñando es que ante el unánime desarrollo del derecho fiscal internacional en la OCDE, se da en el comercio exterior una relación inversamente proporcional en la tasa de la contribución a sufragar por los aranceles.

La función de los Tratados de Libre Comercio es el reconocer el proceso integracionista que se está desarrollando entre dos o más países, mismo que puede estar en el rubro económico, político, cultural o social. Una vez reconocido el proceso integracionista se cede la normatividad jurídica fiscal a un a la regulación especializada al respecto (en esté supuesto al MC OCDE) para que regule al fenómeno tributario.

Un elemento que tiene el TLCAN y que a nuestro punto de vista, le da un grado de desarrollo superior en comparación con otros esfuerzos integracionistas, es el reconocer que hay otros órganos que emiten convenios o tratados internacionales en *lato sensu* y que son los indicados para hacerlo y sus puntos de vista no se objetan (puntos de vista que fueron incorporados al sistema jurídico de determinado país previamente).

Por último, en el colofón de éste tema, el arancel no es la única figura impositiva que se puede observar en el comercio exterior, sino también

podemos ver a las cuotas compensatorias (por mencionar un ejemplo). Pero reiteramos que estamos ante el ocaso de las medidas proteccionistas y de la utilización del arancel, sin embargo, consideramos que la aduana como unidad administrativa puede sobrevivir por la tradición y por la necesidad de que arriben mercancías a determinado punto del territorio, pero su industria impositiva indefectiblemente fenecerá.

3.3 MECANISMOS DE CONTROL INTERNACIONAL.

Los mecanismos de control internacional en lo que respecta a este tema e inmerso en el contexto del “*Capítulo 3. La fiscalidad del comercio exterior*”, se dirige al estudio de los elementos intrínsecos del sistema jurídico. A saber, los mecanismos de control internacional al comercio exterior son los: tratados internacionales, las normas modelo que son las musas para los venideros tratados internacionales, el *ius cogens*, el convencionalismo jurídico internacional, la hermenéutica jurídica aplicada a desentrañar el sentido de la normativa internacional, la moral y las buenas costumbre internacionales, el símil de la bitácora de debates o el llano sustento verídicamente comprobable de las determinaciones legalistas o para ese sentido internacional, la base que da vida a los organismos internacionales centrando la atención en su homogeneidad al emitir normas modelo, los principios del derecho internacional, y por último las recomendaciones interpretativas de las normas modelo, siempre y cuando sean reconocidas estas últimas por el sistema jurídico que asciende al Modelo de Convenio al grado de tratado internacional; todos ellos de forma enunciativa, pero limitativa conforman principalmente los elementos para activar los mecanismos de control jurídico internacional.

Sintetizando; el objeto para la vida de los mecanismos de control internacional, son los Tratados Internacionales, Convenios, Protocolos y demás definiciones que se utilicen en el argot lexicológico jurídico internacional, porque si se quiere controlar a lo internacional, es menester controlar a los pactos internacionales entre personas del derecho internacional.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

Los anteriores elementos aludidos, insistimos en que su existencia terrena constituye los componentes plausibles de aplicación en los mecanismos de control; siguiendo los lineamientos de nuestro estudio, en el tema que desarrollamos, el primer mecanismo de control para la incorporación de tratados internacionales, en nuestro sistema jurídico es el Constitucional, del cual ya hablamos, y resulta innecesario insistir el que se acate lo establecido en el artículo 133 de la CPEUM, pero es necesario replantear la esencia, es decir, hacerse de nueva cuenta una escueta valoración, para que una norma modelo o simplemente una propuesta de tratado internacional, conforme a nuestro sistema jurídico se requiere en primer lugar estar de acuerdo con nuestra *Carta Magna* y cumplir con todo el proceso legal para su aprobación, ratificación y publicación.

Retomamos una idea de José Guillermo Vallarta Plata, que plantea la necesidad de entender el porqué del estudio del derecho comparado, enunciado ideas que se relación con nuestro tema, sin más rodeos, él dice:

“Los esfuerzos de los juristas con miras a la unidad legislativa se han intensificado dentro de las comunidades que se han desarrollado i.e. Comunidad Económica Europea, TLC, Consejo de Ayuda Económica Mutua (Comecon) entre los países socialistas, países del Pacto Andino, Mercosur, bloque del Pacífico, Organización Común Africana, países Nórdicos, etcétera. En estos Bloques se empieza a hablar de la armonización de los derechos, lo que da una nueva tarea de Derecho Comparado.”¹³¹

Nos referimos en primer término al mecanismo Constitucional porque consideramos factible hacerlo así, al ser la primer referencia obligatoria en cualquier sistema jurídico y contener en el no únicamente al mecanismo de control que por sí solo es una boyante mediada jurídica, sino también un respaldo social apoyado en la aceptación a la que pueda hacerse acreedor por medio de la solución de controversias, en la norma jurídica suprema matizado; empero, en lo bloques económicos que surgen también hay mecanismos de

¹³¹Vallarta Plata, José Guillermo, **“Introducción al estudio del derecho constitucional comparado”**, 2ª ed., México, Porrúa, 2002, p. 5.

solución de controversias y que a su vez, nosotros nos adherimos de que serán el sustento de las futuras Constituciones al sumar en ellas los intereses de los factores reales de poder y la solución de controversias jurídicas de sujetos del derecho internacional, así como del derecho interno; siendo total el saber esto, porque en la actualidad en el control jurídico de los tratados internacionales no le compete un estudio Estatal, sino que es necesario que para esto se estudie al derecho comparado, por lo menos de las principales tradiciones jurídicas y en los primordiales sistemas jurídicos.

La problemática fiscal en el derecho internacional involucra a sujetos del éste derecho, por lo cual nuestra lógica nos llevaría a suponer que el medio de solución de controversias al igual es internacional, cuestión que es en cierta parte correcta. Entendiendo al medio de solución de controversias un mecanismo que por sí mismo, valida la juridicidad del tratado al que se arguye contra los libelos y actos infundados, luego entonces es un mecanismo de control jurídico internacional al delimitar al contenido del pacto entre Estado, en lo que respecta al derecho fiscal internacional no hay un arbitraje fiscal internacional para las disputas inherentes a lo tributario, al ser lo tributario tan extenso es algo inverosímil el que fuese así, si hay *“Procedimientos amistoso”* como: los acuerdos amistosos celebrados con Estados Unidos, Australia y Panamá; con su respectivo MEMAP que en castellano significa Manual para la Aplicación efectiva del Procedimiento Amistoso (tratado que como apuntamos es un mecanismo de control por si solo).

En nuestro sistema jurídico era un medio de control a los tratados internacionales las leyes federales en cierta medida, cuando se encontraban en igualdad jerárquica con los tratados internacionales, como antecedente histórico es interesante hacer mención sobre el tema, porque en cualquier momento puede llegar un presidente de la republica con ideas económicas centralmente planificadas. Con anterioridad a la reforma Constitucional en el tema de los derechos humanos del año pasado (2012), la SCJN en la tesis aislada de 1992 intitulada *“Leyes federales y tratados internacionales. Tiene la*

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

*misma jerarquía normativa*¹³² se evidencia el plano de igualdad entre el derecho interno y externo.

Posteriormente en 1999 de la SCJN dimana la tesis al igual aislada, denominada: *“Tratados internacionales. Se ubican jerárquicamente por encima de las leyes federales y en un segundo plano respecto de la constitución federal.*”¹³³ Con la anotación, de ser una tesis que abandona el criterio sustentado en la tesis P.C/92.

En 2007 la SCJN se ha vuelto a pronunciar en el tema de la jerarquía jurídica normativa, en la tesis *“Tratados internacionales. Son parte integrante de la ley suprema de la unión y de ubican jerárquicamente por encima de las leyes generales, federales y locales. Interpretación del artículo 133 constitucional.*”¹³⁴

Con las tres tesis de la SCJN, nos basta, ya nos habíamos pronunciado en un tema similar (el de jerarquía jurídica normativa), pero observar a las leyes generales, federales y locales como mecanismo de control jurídico internacional, no. Vemos que antes del TLCAN, se interpretaba el contenido de una forma sublimemente diferente a la actual, primero en un plano de igualdad, posteriormente las jurisprudencias socavan al derecho interno.

Otro mecanismo de control internacional es el cimiento jurídico que tienen los órganos internacionales, sus documentos constitutivos, porque en ellos se

¹³² http://ius.scjn.gob.mx/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=3c78ffff3f7f&Apendice=1ffdfcfc&Expresion=tratados%20internacionales%20y%20leyes%20federales&Dominio=Rubro&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=8&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&ID=902454&Hit=6&IDs=172650,187817,192867,205596,206981,902454,903483,921380. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, Amparo en revisión 2069/91, IUS jurisprudencias y tesis, México, marzo de 2013).

¹³³ http://ius.scjn.gob.mx/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=3c78ffff3f7f&Apendice=1ffdfcfc&Expresion=tratados%20internacionales%20y%20leyes%20federales&Dominio=Rubro&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=8&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&ID=192867&Hit=3&IDs=172650,187817,192867,205596,206981,902454,903483,921380. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, Amparo en revisión 1475/98, IUS jurisprudencias y tesis, México, marzo de 2013).

¹³⁴ http://ius.scjn.gob.mx/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=3c78ffff3f7f&Apendice=1ffdfcfc&Expresion=tratados%20internacionales%20y%20leyes%20federales&Dominio=Rubro&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=8&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&ID=172650&Hit=1&IDs=172650,187817,192867,205596,206981,902454,903483,921380. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, Amparo en revisión 120/2002, IUS jurisprudencias y tesis, México, marzo de 2013).

plasma hasta que punto se pueden producir normas modelo y sobre todo los lineamientos de las mismas; producir por producir normas modelo sin discreción, aunque se puede agradecer la aportación en ellas implícita, si se carece de soporte para que la norma modelo aborde el tema, sería un garrafal error; de ahí que sostengamos que los lineamientos base de los órganos internacionales, controlen a lo internacional.

La soberanía, en la actualidad, en el aquí y ahora, es un mecanismo de control para los tratados internacionales y en lo común no únicamente para los tratados internacionales, sino que por igual lo es a lo económico, alimentario, cultural y tecnológico internacional. La soberanía no es algo que se detente gradualmente, la soberanía o se tiene o se pierde; representado éste concepto un elemento humano de identificación y de pertenencia que poseen las personas asentadas en cierto territorio (sumando lo benéfico de las fronteras territoriales, el idioma y la religión para arraigar a este sentimiento) de regirse en todos los aspectos, es decir, nuestra Constitución en el artículo 39 versa en el tema de la soberanía NACIONAL (dejando latente la posibilidad de una soberanía mundial) que reside en el pueblo, y al ser representante de la nación los diputados (numeral 51 Constitucional), nos hace pensar que los que determinan la voluntad nacional son los miembros de la cámara baja en sus curules.

Una investigación de mayor amplitud exige el estudio de los mecanismos de control jurídico de los tratados internacionales, que se sustente en el derecho comparado de los mecanismos internos de las principales tradiciones jurídicas con sus respectivos sistemas jurídicos. Reiteramos, el objeto de nuestro estudio es otro, es la evasión fiscal y su vínculo el derecho del comercio exterior y los tratados para evitar la doble imposición internacional.

3.4 LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA ADUANERA.

Consideramos que la doble imposición en cuestiones de índole tributario aduanero se puede suscitar en dos supuestos irrecusables en el matiz fiscal, uno el formal hipotético y el otro el material hipotético; el primero de ellos es

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

que se grave la mercancía (nazca el hecho generador a instancia del hecho imponible) al ser exportado el satisfactor y gravado doblemente o, que posteriormente de haber ingresado al régimen aduanero de destino se vuelva a gravar doblemente la mercancía en cuestión, e inclusive de conformidad con el “*Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías*”, podríamos asegurar que se gesta la doble imposición aduanera en el instante mismo en que se gravase la exportación de una mercancía y el ingreso (importación) de ese mismo producto en el comercio, en su fracción arancelaria o código de entrada a otro Estado.

Fenómeno que es ilógico en la actualidad, porque por sobre todo se busca fomentar la exportación comercial y esta práctica está en desuso (prueba de ello es la TIGIE), como lo decía Thomas Mun en el *La Riqueza de Inglaterra por el Comercio Exterior* “*Aunque el reino puede ser enriquecido por presentes recibidos o por rentas tomadas de algunas otras naciones, sin embargo, esto es incierto y de pequeña importancia cuando ocurre. Los medios ordinarios, por tanto, para aumentar nuestra riqueza y tesoro son por el comercio exterior, por lo que debemos siempre observar esta regla: vender más anualmente a los extranjeros en valor de lo que consumimos de ellos.*”¹³⁵

E inclusive en México vemos como la Secretaría de Economía (SE) implementa diversos programas tendentes a incrementar la exportación, como lo son el programa IMMEX (Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación); ALTEX (Empresas Altamente Exportadoras); ECEX (Empresas de Comercio Exterior), y el Draw Back (Devolución de Impuestos de Importación a los Exportadores).¹³⁶

Pero en un proceso cognoscitivo idealista podría darse la hipótesis primigenia de la doble imposición aduanera a la que nos referimos con sus tres subdivisiones, hipótesis que reconocemos actualmente su difícil materialización

¹³⁵ Mun, Thomas, “*La riqueza de Inglaterra por el comercio exterior. Discurso acerca del comercio de Inglaterra con las Indias occidentales.*”, 1ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 1954, pp. 57-58.

¹³⁶ Cfr. <http://www.economia.gob.mx/comunidad-negocios/industria-y-comercio/instrumentos-de-comercio-exterior/fomento-a-la-produccion-y-las-exportaciones>. (Secretaría de Economía de México, febrero de 2013).

en los países Parte de la OMC. El otro supuesto es que por la importación de una mercancía bajo una fracción arancelaria específica, la autoridad aduanal o alguna otra (aduana o aduana-autoridad fiscal) grave a la mercancía de conformidad con su sistema jurídico. Esta última hipótesis es más material, porque al importar mercancías se grava no nada más por contribuciones relativas al comercio exterior sino que también por la contribución doméstica, ejemplo de ello es el IVA, ISR y IETU; hipótesis que se realiza por lo menos dentro de nuestro sistema jurídico.

Podría suscitarse que se gravase a la mercancía por un arancel y que posteriormente la aduana arguyera alguna otra contribución a las importaciones de productos provenientes del extranjero o que el SAT exigiese el pago, previo al proceso legislativo que valide a esa carga impositiva de contribuciones por la tenencia, el depósito, las ganancias y/o por el valor agregado de las mercancías; claro, todo ello en intervalos formales se suscita, pero jurídicamente es una triquiñuela a la economía, de ahí que nombremos a esta acepción como material hipotética, por el vínculo directo con la economía, como ciencia y vivencia determinante y direccionadora del derecho.

Es importante reconocer que la doble imposición arancelaria es puramente formal; sin embargo, lo que queremos que se reconozca es que realmente es suficiente un arancel excesivo o alguna contribución (digamos al IVA), para que se refleje en la sociedad lo pernicioso de gravar excesivamente y no necesariamente doblemente a las mercancías importadas o que se vayan a exportar.

Porque se puede gravar a las mercancías con un arancel que sea excesivo y desalentador a las importaciones, con un espíritu proteccionista y con esto bastará y no se necesitara gravar doble, tripe o hasta quíntuplemente a las mercancías.

Dentro de lo material se gesta el cobro de la aduana a través del arancel y la autoridad fiscal (el SAT) exigiese la imperativa carga por concepto de alguna Ley fiscal no inherente del derecho del comercio exterior; pero, que sí grava al

tráfico comercial desincentivando la importación de productos. Y sin embargo no es inherente a la aduana, como ocurre con el: Impuesto General de Importación (IGI), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuestos sobre Automóviles Nuevos (ISAN), Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), Derecho de Trámite Aduanero (DTA), y el Derecho de Almacenaje.

Lo cual paulatinamente se ha reducido y, con el establecimiento de la OMC, estas conductas están feneciendo efímeramente a diferencia de años anteriores; los Acuerdos Aduaneros entre Estados en la tesitura de la OMC que se materializan en los niveles o en la gradación de la integración económica que pueden haber, a su saber:

1. Zona Preferencial de Comercio Exterior, Acuerdo Preferencial o Zona de Preferencia Arancelaria
2. Zona de Libre Comercio
3. Unión Aduanera
4. Mercado Común
5. Unión Económica y Monetaria o simplemente Unión Económica
6. Unión Económica Plena o Integración Económica completa

Y cada una de estos niveles o grados integracionistas les es connatural la ruptura con las antiguas formulas, con la doble imposición internacional formal o material; porque el ánimo para entablar negociaciones para acceder a determinado estadio en los niveles en comento, es para que por medio de un tratado internacional se beneficien ambos países aportando al mercado internacional su ventaja comparativa en producir determinados productos o en suministrar ciertos insumos.

Ahora bien es importante tener presente que la doble imposición en cuestiones aduaneras reposa en los regímenes aduaneros que los Estados han impuesto, es decir, teniendo presente que por régimen aduanero en nuestro sistema jurídico se entiende que hay seis diferentes (art. 90 de la Ley Aduanera): definitivos; temporales; de depósito fiscal; de tránsito de mercancías; para la

elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado; y el de recinto fiscalizado estratégico.

Nosotros reconocemos que vivencialmente es incompatible la doble imposición aduanera en razón de que *“Los tributos aduaneros tienen como característica que su acotación está relacionada con una clasificación o nomenclatura merceológica. Esto es, un arancel o tarifa que derivado de un lenguaje universal, permite a una mercancía extranjera, pasar la frontera aduanera, pagar un tributo determinado y circular libremente en el territorio aduanero de un país.”*¹³⁷, y al momento de exportar o importar se valora en determinada fracción arancelaria; pero, reiteramos, podría suscitarse gravar doblemente a la mercancía, gravar doblemente a su tráfico o importación, contravenido al GATT, a la OMC y a diversos tratados de libre comercio; o gravar mediante un arancel y posteriormente gravar mediante alguna otra contribución la mercancía objeto de tráfico comercial por regímenes aduaneros (fenómeno que se suscita, que debiera de fenecer, y por el cual la OMC no se ha pronunciado).

Hasta el momento, queremos esbozar una disyuntiva que tendría la OMC para resolver éste problema; la resolución a) sería extinguir todo tipo de carga impositiva (arancel, IVA, ISR y las demás expuestas), o b) Extinguir al arancel como contribución típica del comercio exterior y dejar que subsista la carga doméstica (IVA, ISR, ISAN y IEPS), con la intención de poder allegarse de recursos y que prevalezca la opción de obtener ingresos por el tráfico comercial que con liberalismo o sin él habrá, máxime en el desarrollo Estatal como resultado del liberalismo comercial.

Hasta el momento, brota una cuestión de indefectible postura, la cual se sustenta en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías que reposa en el cuerpo jurídico nombrado *“Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías”* que es un tratado internacional, que por una arista sintetizando su finalidad es facilitar al comercio exterior y aminorar la carga impositiva, así como el trabajo de

¹³⁷Witker, Jorge, *“Derecho tributario aduanero”*, 1ª ed., México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1995, p. 119.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

valoración aduanera, y por la otra es ser un tratado internacional de magnánima repercusión en la integración jurídico-tributaria internacional.

Sustentamos que el referido tratado es un motor integracionista tributario, porque en su contenido o siguiendo sus términos, en su nomenclatura se fija el valor aduanal que deberá pagarse por la materia prima y materia elaborada al ser importadas. La carga impositiva se tasa para determinada mercancía sujeta a cierta nomenclatura, siendo un tratado internacional fiscal tendente a evitar la doble imposición arancelaria (formal); pero por sobre todo a armonizar como dice su nombre la tasa a pagar en la aduana como autoridad encargada de los regímenes aduaneros.

3.5 LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA DE INGRESO.

Al respecto de este tema, nos enfocaremos al Modelo de Convenio de la OCDE sobre Ingresos y Capital, o algunos autores lo definen como Convenio de la OCDE sobre Renta y Capital o bajo la misma tesitura de nuestra investigación lo consideramos en el capítulo anterior como Modelo de Convenio sobre la Renta y Patrimonio, en lo sucesivo lo definiremos como “MC OCDE” o “MOCDE”.

En el capítulo 2.3 OCDE, resumimos al MC OCDE; sin embargo nos reservamos una interesante apreciación sintética de Roy Rohatgi que al respecto pronuncia:

“El Modelo OCDE aplica cuatro tipos de reglas en relación con los derechos para el recaudo de impuestos. Éstas son:

- *Reglas que atribuyen una clase particular de ingresos o capital exclusivamente a un Estado.*
- *Reglas que atribuyen una clase de ingresos o capital a ambos Estados.*
- *Reglas que atribuyen una clase de ingresos o capital a ambos Estados, pero limitando el nivel de tributación en el Estado de la fuente.*

- *Reglas referidas a la tributación de estudiantes y la asignación de beneficios empresariales entre empresas asociadas.*¹³⁸

La cita anterior resulta no ociosa, porque ya que si bien la doble imposición en materia de ingresos, es decir, de rentas, entendiendo a estas como la utilidad o beneficio por cierta actividad cuantificada en cierto intervalo temporal, es perniciosa el realizarla en el territorio nacional o fuera de él; teniéndonos que introducir en la esfera de estudio de otra ciencia social para poder constatar la afectación social (economía, pero también sociología), pero no nos pronunciaremos al respecto por no ser objeto de nuestro estudio, sin embargo, la señalamos para saber en donde reposan los daños colaterales por una práctica necesariamente tipificada en la parte sustantiva del derecho penal que debe de estar es todos los sistemas jurídicos del mundo.

Ahora bien, las reglas de recaudo de las contribuciones, en particular de los impuestos, así como los acuerdos de la OCDE en materia de coordinación fiscal, atienden al principio de competencia tributaria y es importante tenerlos presente; ya que respaldan a nuestro argumento principal, porque con ellos se ve como se están dando interrelaciones en el Estado a causa de la economía, mismas que ella impone para regular lo más intensamente que se puede hacer por medio de un tratado internacional que se esperarí estuviere basado en el MC OCDE (siendo él el que ha llegado hasta este punto) trayendo como efecto la tenue relación Estatal en un rubro álgido, el tributario, siendo él el que da vida al aparato Estatal y al ser las interacciones tendentes a incrementarse, eso nos hace suponer que por esta área es que se iniciaran la integración de los Estados, trayendo consigo un Nuevo Orden de gobierno.

El gradual fenecimiento de los TLC es vidente, en el próximo punto abordaremos el tema; pero, queremos dejar en claro, la unión indisoluble y tendente a incrementarse por parte de los Estados. El MC OCDE o MOCDE, es como nos hemos pronunciado el modelo idóneo para retomar, al intentar unificar las reglas fiscales internacionales en el punto de la Renta y Patrimonio.

¹³⁸Rohatgi, Roy, *Op. Cit.*, nota 80, p. 183.

En el particular de la Renta, el Modelo de Convenio enarbora que se aplicará para los impuestos en materia de renta y patrimonio, siendo enfático considera que impuestos sobre le renta serán aquellos que graven total o parcialmente la renta, incluyendo a las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, los impuestos sobre los importes de los sueldos o salarios pagados por las empresas (como unidades económicas de producción), así como los impuestos sobre las plusvalías latentes. Aplicándose a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezca posteriormente a la entrada en vigor del Tratado.

Es importante destacar que si bien ya se resumió al MOCDE, queremos reconocer que el mismo al momento de versar su contenido en la “*Imposición de Rentas*” acatando a sus términos, regula a las ganancias derivadas de actividades concretizándose a las dables, es decir, se centra en actividad por actividad; empero también generaliza a las rentas empresariales en un ejercicio dicotómico. Debe de reconocérsele su limitación como Modelo, para el desenvolvimiento microeconómico de actividades propias de países económicamente elevados (de ahí que se le considere para los países industrializados, con lo cual discrepamos; sin embargo, es en esta parte donde deben también de incluirse actividades características de países en vías de desarrollo o los de economías paupérrimas, ejemplo de ello es el comercio informal, minoritariamente redituable o de economía subterránea).

Continuado nuestro estudio el MC OCDE, se refiere a la imposición de la renta inmobiliaria, incluyendo a las renta por explotación agrícola y forestal (art. 6 del MOCDE). También regula como norma modelo a los beneficios procedentes de la navegación marítima y del servicio aeronáutico (art. 8 del MOCDE). A las rentas del trabajo independiente (art. 15 del MOCDE). En el numeral 16 se estatuye el tratamiento de las ganancias por desempeñarse en la labor específica de consejero en alguna empresa. Las ganancias de los artistas y de los deportistas, que residiendo en un Estado contratante, obtenga sus beneficios por el ejercicio de sus actividades en otro Estado contratante (art. 17 del MOCDE). Las pensiones están reguladas en el art. 18 del Modelo

Convenio. Las ganancias por la efectuación de funciones públicas, están en el numeral 19 del Modelo. Por último, los gastos de manutención de los estudiantes o las cantidades que reciba para cubrir sus estudios, se regulan en el artículo 20 del MOCDE. Éstas son las actividades microeconómicas específicamente reguladas.

Reiteramos, nos estamos centrando en las cuestiones de la Renta, soslayando a la regulación al Patrimonio en el MC OCDE. También el Modelo de Convenio se refiere a actividades que producen ganancias en general, ejemplo de ello es el artículo 7 intitulado beneficios empresariales, numeral 9 nombrado empresas asociadas, precepto 10 que versa en el tema de los dividendos, artículo 11 en el tema de los intereses, numeral 12 las regalías, precepto 13 las ganancias de capital, y numeral 21 engloba a otras rentas cualquiera que fuera su procedencia.

Como pudimos observar el MC OCDE, consagra en su regulación sobre las Rentas una dicotomía de interesante trascendencia, porque por una arista especifica ciertas áreas productivas de las cuales se perciben ganancias en lo particular reguladas, y, por la otra arista se generalizan las demás formas de allegarse de beneficios económicos, empero, incidiendo en cuestiones empresariales inherentes al derecho y gobierno corporativo.

Concluyendo parcialmente a este tema, observamos como se van amalgamando las relaciones entre los Estados con el ineludible objeto de evitar la doble imposición internacional, así también en otros tratados internacionales veríamos el mismo animo por combatir a la evasión fiscal (como lo haremos en el último tema de esta capítulo tercero, sí bien no nos referiremos a todos los tratados firmados por México, sí haremos mención de ellos y en general de los que contienen: al medio antidoble tributación internacional y contrarios a la práctica de evasión fiscal). Es decir y, lo que recalcamos son las fusiones de la cooperación entre Estados, en un tema sensible y de una total importancia como es la materia fiscal, al ser la que sustenta a la maquinaria Estatal.

3.6 PUNTO DE CONVERGENCIA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL COMERCIO Y EN EL INGRESO.

Por todo lo que hemos estudiado, afirmamos que son apabullantes los puntos de encuentro entre los convenios para evitar la doble imposición y el universo jurídico del comercio exterior, principalmente en los rubros impositivos del segundo; empero, nos limitaremos a extrapolar al Modelo de Convenio de la OCDE o MOCDE y de los TLC integracionistas al sistema jurídico mexicano, con la intención de manifestar la relación entre estas dos regulaciones legales.

Tenido presente que en la actualidad se están dando ingentes logros de cooperación entre Estados para evitar la doble imposición en materia del ingreso, así como para erradicar a la evasión fiscal (nacional e internacional) y proscribir del mundo a los paraísos fiscales, así también podemos ver que el espíritu de los procesos integracionistas traen consigo aparejados el fenecimiento paulatino e irretrotraible de la carga impositiva aduanal y generalizando de toda la derivada de operaciones comerciales internacionales, primero armonizándola y posteriormente llevándola a tasa cero (en el caso de los TLC). Es el momento de ver los puntos de encuentro entre el universo del comercio exterior y la regulación jurídica internacional en materia de ingreso. Y reiteramos nos centraremos en nuestro sistema jurídico.

Queremos comenzar con las subvenciones, no por ser la práctica desleal del comercio internacional más sancionada previa investigación de la UPCI (Unidad de Prácticas desleales de Comercio Internacional); pero al iniciar nuestras reflexiones hubo una idea que nos preocupa, y es aquí en donde nos permitiremos extraer una idea de Roy Rohatgi, que comenta:

“8. COMPETENCIA FISCAL DAÑINA

8.1 Antecedentes

La competencia fiscal dañina surge como consecuencia de la falta de concordancia entre los sistemas fiscales de los países, que puede ser explotada por los contribuyentes. Tal comportamiento económico puede ser

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

considerado como una elusión fiscal inaceptable en ciertos países ya que éstos piensan que se socava la integridad y la justicia de sus sistemas fiscales.”¹³⁹

Y en el artículo 37 de la Ley de Comercio Exterior establece:

“CAPITULO III Subvenciones

Artículo 37.- *Para los efectos de esta Ley, se entiende por subvención:*

I. La contribución financiera que otorgue un gobierno extranjero, sus organismos públicos o mixtos, sus entidades, o cualquier organismo regional, público o mixto constituido por varios países, directa o indirectamente, a una empresa o rama de producción o a un grupo de empresas o ramas de producción y que con ello se otorgue un beneficio;

II. Alguna forma de sostenimiento de los ingresos o de los precios y que con ello se otorgue un beneficio.

Se consideran subvenciones, a título de ejemplo, las referidas en el anexo I del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias.”¹⁴⁰

Consideramos que después de la idea trascrita de Rohatgi y de la definición que hace la Ley de Comercio Exterior, el lector pueda deducir y arribar a la misma conclusión a que nosotros llegamos, las subvención no son otra cosa que competencia fiscal dañina en la materia impositiva; mantenemos firme que puedan haber subvenciones como subdivisión del tipo subvención, por diversos motivos ajenos a lo impositivo, pero si versara esta práctica desleal de comercio internacional en la cuestión tributaria indiscutiblemente ingresaría a tipificar a la competencia fiscal dañina (aclarando que es absolutamente ajeno a algún tipo penal de nuestro derecho penal común o algún delito especial). Para lo cual en el Estado que concede esta gracia fiscal se tienen que exportar mercancías por parte de las empresas asentadas permanentemente en su territorio, encuadrando a la subvención; con lo cual se incurriría en responsabilidad no únicamente al productor extranjero sino que también el gobierno de donde esté asentado su establecimiento permanente y otorgara la lisonjea fiscal, por alentar medidas incompatibles a la legalidad y sobre todo a la ética fiscal plasmada en ley.

¹³⁹Rohatgi, Roy, *Op. Cit.*, nota 80, p. 152.

¹⁴⁰<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/28.pdf>. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, LXII Legislatura, México, febrero 2013).

En este punto, seguimos viendo la fiscalidad que encierra el comercio exterior, misma que le es innatural; porque, la detenta por practicidad. Y le es tan innatural que la fiscalidad fenece gradualmente en los esfuerzos integracionistas; luego entonces, si tuviéramos que inclinarnos por alguna rama del derecho que le fuera connatural o por lo menos más próxima al comercio exterior ésta sería el derecho administrativo y mercantil, pero para nada el fiscal directamente. Y es laudable que la fiscalidad del comercio exterior se posicione en su lugar, que es en la regulación del derecho fiscal internacional.

La relación aludida del comercio exterior con el derecho administrativo y mercantil es aplicable y plausible en nuestros días, sin embargo consideramos que se cohesionarán en el Nuevo Orden Económico Internacional en donde estas vagas ideas encontraran su lugar al dejar de ser pensamientos ideales para ser leyes de *facto*, porque ya en él y con la integración económica plena, el comercio exterior y su regulación jurídica estarán ante una disyuntiva según podemos dilucidar, optándose por la división del derecho del comercio exterior en la materia jurídica administrativa y mercantil mundial, en un Nuevo Orden de gobierno más amplio que el federal u, optándose en el menos probable de los supuestos por la misma segmentación del derecho del comercio exterior en el derecho administrativo y mercantil, pero bajo una regulación que le ataña al orden de gobierno federal, es decir, con una división por esferas de competencia en los diferentes órdenes de gobierno que habrá, pudiendo haber y a manera de ejemplo un mundial, varios federales, los más de entidades federativas y la pléyade de municipios o su sinonimia.

Retomando el objeto de estudio del tema, ya mencionamos la fiscalidad de las subvenciones, y nos restaría hacer lo mismo con el *dumping* o también conocido como discriminación de precios, para lo cual, parafraseando a los numerales 28 y 30 de la Ley de Comercio Exterior se define como la importación de mercancías a un precio inferior a su valor normal. Que muy superficialmente se vincula por sí mismo con el derecho fiscal doméstico o internacional, su relación es ulterior y de impacto en el régimen aduanero en el

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

que se importó la mercancía, o sea, en las facultades impositivas de la aduana, pero sin demostrar como prueba la integración fiscal.

En el otro punto que sí encontramos elementos fiscales, es en la cuota compensatoria impuesta; entendemos que la Unidad de Prácticas Comerciales Internacionales (UPCI) es un organismo formalmente administrativo sin embargo de *facto* ejercer facultades jurisdiccionales, que no debería pero lo hace.

Las cuotas compensatorias se imponen de acuerdo con el artículo 3º párrafo 4 de la Ley de Comercio Exterior:

“Artículo 3o.- Para efectos de esta Ley, se entenderá por:

III. Cuotas compensatorias, aquellas que se aplican a las mercancías importadas en condiciones de discriminación de precios o de subvención en su país de origen, conforme a lo establecido en la presente Ley;”¹⁴¹

Y la Ley entiende a las cuotas compensatorias como aprovechamientos en el artículo 63, que a la letra dice:

“Artículo 63.- Las cuotas compensatorias serán consideradas como aprovechamientos en los términos del artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación.”¹⁴²

Por último, las cuotas compensatorias corresponde a la SE el imponerlas, el precepto 62 establece:

“Artículo 62.- Corresponde a la Secretaría determinar las cuotas compensatorias, las cuales serán equivalentes, en el caso de discriminación de precios, a la diferencia entre el valor normal y el precio de exportación; y en el caso de subvenciones, al monto del beneficio.

Las cuotas compensatorias podrán ser menores al margen de discriminación de precios o al monto de la subvención siempre y cuando sean suficientes para

¹⁴¹ <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/28.pdf>. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, LXII Legislatura, México, febrero 2013).

¹⁴² <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/28.pdf>. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, LXII Legislatura, México, febrero 2013).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

desalentar la importación de mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional.”¹⁴³

Es reciente la reforma por la cual a las cuotas compensatorias se les da el tratamiento de aprovechamientos, es decir, el considerar a las cuotas compensatorias como ingresos que percibe el Estado siendo diferente a las contribuciones; la Ley de Comercio Exterior se publicó en el DOF el 27 de julio de 1993 que abrogó a la Ley Reglamentaria del artículo 131 de la CPEUM de 1986 publicada en el DOF el 13 de enero.

Al respecto se pronuncia Daniel Aquino Cruz, al dar a conocer que *“Anteriormente, existía una contradicción, entre la Ley anterior y la Ley Aduanera (artículo 35 fracción c)) la cuál fue derogada en el mes de julio de 1993. Con la que se unifica el concepto de cuota compensatoria. Pues la Ley anterior, la consideraba como una restricción y la Ley Aduanera como un impuesto, actualmente desaparece esa contradicción haciendo homogénea a la clasificación.”¹⁴⁴*

Luego entonces, a las cuotas compensatorias hubo un momento en el cual le daban una relación fiscal directa (antes de 1993, del GATT y del TLCAN) y no el rebuscado tipo actual, que no deja de ser impositivo porque impone adjetivamente el pago de cierta suma valorada en dinerario para impeler el abstenimiento de importar productos extranjeros, en ese entonces con una esencia proteccionista sustentada en lo tributario con la teleología de proteger a la rama de producción nacional que se viera afectada, soslayando el bienestar colectivo.

Con todo lo relativo a las cuotas compensatorias que hemos vertido en la presente investigación, nos dirigimos a que el lector pueda observar: que las cuotas compensatorias son esencialmente cargas impositivas a personas extranjeras con una regulación formalmente administrativa pero materialmente fiscal; en este tenor de ideas las cuotas compensatorias se han desarrollado y

¹⁴³ <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/28.pdf>. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, LXII Legislatura, México, mes 2013).

¹⁴⁴ Aquino Cruz, Daniel, **“Las prácticas desleales del comercio internacional. (Ley de comercio exterior comentada)”**, 1ª ed., México, PAC, 1997, p. 190.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

podríamos considerar que su evolución es la muestra del paralelismo de lo fiscal con lo administrativo en cuanto a lo que en *posteriori* esperaríamos, sin embargo, la bifurcación hace a lo comercial internacional despojarse de su fiscalidad innatural, cediéndosela a lo tributario, y en el residuo del comercio exterior está lo jurídico administrativo (así como lo mercantil, ejemplo de ello es el arbitraje de la ICC, los INCOTERMS, Comercio electrónico internacional, Convención de Viena sobre Compraventa Internacional de Mercaderías), con lo cual se eleva al Nuevo Orden de gobierno, es decir, evolucionado para ser una regulación jurídica que tiende a lo mundial, al derecho administrativo mundial, y por último siendo analíticos dilucidamos como es que el comercio exterior y su despojo de lo impositivo, lo otorga a otro ordenamiento que lo regule dentro de la esfera *cuasi-jurídica* internacional, en particular a la OCDE y a su norma modelo MC OCDE, y es plausible que lo haga como lo ha venido efectuando, puesto que la actual imposición de una cuota compensatoria es una medida de efímera vivencia, necesaria conforme a la aplicación del análisis económico del derecho de la Escuela de Chicago, pero mutable por los intereses del mercado en el Nuevo Orden Económico Internacional.

A la tricotomía de derecho del comercio exterior a la cual nos referimos (subvenciones, *dumping* o discriminación de precios y cuotas compensatorias) resaltamos su fiscalidad intrínseca y en el caso del *dumping* que a *posteriori* interactúa con la fiscalidad aduanal.

Nos queda un elemento ya en el colofón del tema, el cual es la parte II en el artículo 3 del GATT de 1947, mismo que se refiere al trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interior; por el cual se pone un candado para evitar el implementar contribuciones (impuestos y otras cargas interiores) a las mercancías provenientes del extranjero o a las del mercado interno con el objeto de proteger a la producción nacional, resumiendo el contenido del numeral en comento: 1º Se deben frenar las medidas proteccionistas impositivas, y 2º Se deben abstener los Estados de incurrir en discriminación tributaria, por lo cual, de los productos importados de un territorio contratante a otro en homologas condiciones, no deberán recibir un

trato menos favorable que al que se le brinde a los productos idénticos o similares en el territorio nacional.

Y el último punto con el que compagina tan utópicamente lo anterior es con el MC OCDE o simplemente MOCDE, en su capítulo 4 de disposiciones especiales, artículo 24 de no discriminación; en el cual aunque en calidad de norma modelo para futura incorporación al derecho interno, en resumen se expresa: que los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo, en el supuesto de que no se exija o que sea más gravoso, en el particular de las empresas que tengan su establecimiento permanente en otro Estado contratante no serán sometidas a un trato menos favorable que las empresas que residan en él.

Es decir, el MC OCDE regula al sistema de empresas como unidades económicas de producción y a los actos en general, buscando la igualdad de condiciones impositivas con aras a alentar la productividad y el beneficio social. Y en el supuesto contenido en el párrafo 5º se extienden los beneficios tributarios al evitar al hecho generador de contribuciones más gravosas, que en otro Estado no se tuviere para con los detentadores fiscales de él (los obligados a la carga impositiva); aspectos que van más allá del artículo 3 del GATT, lo que evidencia la sofisticación, idoneidad y desarrollo del MC OCDE para regular al fenómeno impositivo en todas sus dimensiones en el orbe mundial.

En el tema 4.1 retomaremos estas últimas ideas, y centraremos nuestra atención a la relación entre el MC OCDE y el GATT, así como con la legislación interna del comercio exterior.

3.7 EVASIÓN FISCAL Y PARAÍOS FISCALES.

En este tema veremos a la evasión fiscal, su regulación en nuestro sistema jurídico, el papel que desempeñan los paraísos fiscales o más técnicamente

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

definidos como regímenes fiscales preferentes (conceptos con sinonimia material, pero con diferencia sofisticada del término) en el derecho fiscal mexicano.

El primer elemento a definir es el concepto de evasión fiscal y elementos limítrofes al tema que nos ocupa; no obstante, debemos sopesar que la evasión fiscal no es un delito, dado que algunos tratadistas esgrimen que existe evasión fiscal lícita e ilícita, al igual que otros doctrinarios comentan en cuanto a la elusión fiscal (abuso de formas), que existe la elusión fiscal lícita (la contemplada en la ley) y su contraparte la elusión ilícita.

Aclaremos, la evasión fiscal total o parcial puede configurar un delito, como potencialidad creadora, porque en sí misma la evasión fiscal no está tipificada en el CCF por ser la ley especial que aborda a los delitos fiscales o ilícitos tributarios así como a las infracciones, mucho menos el derecho penal común parte sustantiva, resultando que no es una manifestación humana antijurídica y culpable. En cuanto a la potencialidad de configurar un delito, partiendo de la evasión fiscal ilícita, se puede configurar al delito de defraudación fiscal, como tipo penal en el que concurren la evasión fiscal y elusión, ambas ilícitas, y se le adhieren otras conductas al igual sancionadas con la penalidad que se le estatuye a la defraudación fiscal y a su equiparable.

Por evasión fiscal entenderemos:

“... la evasión fiscal lato sensu es cualquier acción u omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de una obligación tributaria.”¹⁴⁵

Por elusión fiscal comprenderemos:

“...existe elusión tributaria en oposición a evasión, cuando aquellas acciones u omisiones tendientes a evitar o disminuir el hecho generador se realizan por medios lícitos, es decir, sin infringir el texto de la ley.”¹⁴⁶

¹⁴⁵Sampaio Doria, Antonio Roberto, Revista de Investigación fiscal, núm. 65, p. 36, citado en la obra de Tapia Tovar, José, *La evasión fiscal*, 2ª ed., México, Porrúa, 2006, p. 1.

Hasta aquí un elemento distintivo entre la evasión fiscal y la elusión fiscal, es que la primera se da posterior al hecho generador de la obligación tributaria, mientras que la segunda es antes del hecho generador de la obligación aludida.

Insistimos en que algunos tratadistas citados por José Tapia Tovar¹⁴⁷, se refieren a que existen por lo menos dos tipos (lícito e ilícito) de evasión y elusión en la materia fiscal; nosotros consideramos que evasión fiscal es el total o parcial incumplimiento de la obligación tributaria. Elusión es el abuso de formas, tendentes a reducir el pago de impuestos en el terreno de la legalidad; sin embargo, si se abusa en la aplicación de formas se configura el delito de defraudación fiscal, por lo cual el sujeto (persona física únicamente) deberá purgar la sanción, como género de la penalidad por el delito tributario tipificado.

La defraudación fiscal atendiendo a la estructura de Canales Pichardo, está consagrada en el artículo 108 y 109 de CFF. Genéricamente se reputa defraudación fiscal a quien por medio de engaños o aprovechando errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio ilícito, y que con ello se cause un perjuicio al fisco.

Podemos observar que el bien jurídico protegido o tutelado en el delito de defraudación fiscal no es un derecho humano individual; sino que le atañe a la sociedad en su conjunto, más directamente a los contribuyentes y a quienes sean susceptibles de recibir un servicio público, es decir, es un bien social. El bien jurídicamente protegido en primer término es el erario público, en segundo lugar es la falta de recaudación oportuna; la doctrina señala más, nosotros los resumimos en la relación macroeconómica financiera pública y de satisfacción de los intereses sociales (bienes jurídicos para nada convencionales, pero con asidua relevancia en el derecho penal económico), y de ello se derivan los demás bienes jurídicos protegidos secundarios y/o complementarios.

¹⁴⁶Bochiardo, José C., Revista de la Facultad, Universidad Nacional de Córdoba, p. 42, citado en la obra de Tapia Tovar, José, *La evasión fiscal*, 2ª ed., México, Porrúa, 2006, p. 41.

¹⁴⁷Cfr. Tapia Tovar, José, **"La evasión fiscal. Causas, efectos y soluciones"**, 1ª ed., México, México, Porrúa, 2006, Capítulo I y III.

En el contexto de los delitos fiscales, en particular el de defraudación fiscal, lo contextualizamos inherente al derecho económico, que inclusive este comprende a la alícuota del sistema jurídico financiero público del Estado que desarrolle esta actividad indisoluble, constante e integradora. La defraudación fiscal daña a la estructura macroeconómica Estatal y mundial, con lo cual se genera una afectación presente en la calidad de los servicios públicos que brinda el Estado (empero de su ineficiencia para brindarlos), incrementando la tasa impositiva a los contribuyentes cautivos (daño colateral a la empresa), fomentando el contrabando, venta de mercancía ilícita y disminuyendo el crédito que otorga el sistema financiero privado y público internacional a consecuencia de la riqueza no computada en el PIB. Con lo cual el delito de defraudación fiscal es letal para la macroeconomía.

La evasión fiscal como práctica recurrente en México, es una actividad controlable, pero difícilmente suprimida en la actualidad por completo; son dos los impuestos por los cuales se puede evadir la obligación fiscal, uno es el IVA y el otro el ISR.

El IVA es un impuesto indirecto y, el problema para que se vulnere la legalidad con la finalidad de evadir al fisco se sostiene en la retención que hace el particular de él, debido a que la autoridad fiscal no lo retiene en su fuente al impuesto indirecto en comento (de ahí que sea indirecto, que influye en parte para alentar a la evasión fiscal al retenerlo el particular y una vez contabilizado por él, se empleen artificios contable-jurídicos para evadir a la autoridad fiscal por medios legales, es decir, elusión fiscal; o ilegales, o sea, defraudación fiscal, máxime en los periodos de crisis económica en que el impuesto indirecto en desarrollo se vuelve una tentación para que el particular se adueñe de parte de su monto o de manera total), razón por la que necesita insoslayablemente la autoridad de la colaboración de una persona, compulsando tercero.

El ISR, es evadido principalmente por las deducciones (incrementando los montos), omitiendo ingreso o no llenando los requisitos de deducción,

agregando a ello el no contribuir al fisco por concepto del requisito no cubierto para deducir por la hacienda empresarial del particular y realizar la deducción.

La evasión fiscal es un problema atávico del mexicano, que se ha vuelto una conducta reiterada hasta llegar a principios del nuevo siglo a ser calculado en un promedio que ha oscilado del 30%, 40% y hasta el 50%¹⁴⁸ (debemos contemplar al total de los contribuyentes registrados ante el SAT, los que no están registrados, los que evaden parcialidades impositivas y totalidades, así como los exentos). Siendo esto, del caudal total de los recursos económicos, que debiera captar el Estado pero que no lo hace; en parte por la idiosincrasia del mexicano, la corrupción de los servidores públicos, y la petrolización de las finanzas de México.

Debe de combatirse sí se quiere fortalecer el Estado y aliviar la carga de los contribuyentes cautivos a la evasión fiscal vía política fiscal y criminal, e inclusive contemplar la dirección que deberá imperar en el Plan Nacional de Desarrollo, con el fin de conjugar el ánimo planificador del crecimiento nacional y la necesidad de sancionar ejemplarmente a los evasores fiscales, a través de las técnicas antievasivas, antielusivas y antifraudadoras a utilizar por la autoridad fiscal correspondiente, y coordinación fiscal de dos o más autoridades.

Siguiendo con el desarrollo de la investigación, los paraísos fiscales, que para iniciar el proceso conceptual pensaríamos con inmediatez en las Islas Caimán, Liechtenstein, Luxemburgo y Suiza, como países que son paraísos fiscales; se entiende que son los recintos, lugares o regímenes en donde por el sistema jurídico que ahí impera permite que las actividades de los particulares no contribuyan al erario público que debieran, evadiendo la obligación fiscal en donde está situado su establecimiento permanente, es decir, México (propiedad, ingresos o consumo retenido indirectamente) total o parcialmente,

¹⁴⁸Cfr.

<http://www.eluniversal.com.mx/finanzas/77294.html>. (El Universal.com, México, marzo de 2013).

<http://eleconomista.com.mx/columnas/columna-especial-empresas/2010/02/07/baja-evasion-fiscal-mexico>. (El Economista.mx, México, marzo de 2013).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

empero, ostensiblemente a ellos redituable, nombrados por antonomasia paraísos fiscales y que en el adecuado uso del término nos referiríamos a los “regímenes fiscales preferentes” (Refripes).

Afirmamos la idoneidad conceptual de nombrar a los paraísos fiscales como regímenes fiscales preferentes, derivado de que prejuzgar a un sitio en una determinada área geográfica como paraíso es algo osado por la magnanimidad que encierra el concepto paraíso. El RAE (diccionario de la real lengua española), define a paraíso y al paraíso fiscal posteriormente como:

“(Del lat. parādīsus, este del gr. παράδεισος, y este del avéstico pairidaēza, cercado circular, aplicado a los jardines reales).

1. m. En el Antiguo Testamento, jardín de delicias donde Dios colocó a Adán y Eva.

2. m. Cielo, lugar en que los bienaventurados gozan de la presencia de Dios.

3. m. En algunos teatros, conjunto de asientos del piso más alto.

4. m. Sitio o lugar muy ameno.

*~ **fiscal.***

1. m. País o territorio donde la ausencia o parvedad de impuestos y controles financieros aplicables a los extranjeros residentes constituye un eficaz incentivo para atraer capitales del exterior.¹⁴⁹

Elevar una práctica perniciosa al Estado como delicia o ser digno para los bienaventurados, es ver a los paraísos fiscales como lo dable para alcanzar la entera satisfacción individual evadiendo al pago de impuestos. Aspecto que es absolutamente objetable, porque sí el Estado lo que quiere es el aumentar el ingreso económico (que a saber el Estado mexicano se allega principalmente de tres fuentes: la petrolera, el comercio exterior y por las contribuciones), es necesario, conceptualizar al paraíso fiscal como régimen fiscal preferente, eliminando el prejuzgamiento conceptual de la gloria por no cumplir con la obligación fiscal.

¹⁴⁹ <http://lema.rae.es/drae/?val=paraíso>, el subrayado es nuestro. (Diccionario de la Real Lengua Española, Vigésima segunda edición, México, marzo 2013).

En lo que concierne al significado de régimen fiscal de preferente (por antonomasia cotidiana paraíso fiscal) manifestado en el RAE, aporta una representación panorámica de esta actividad; sin embargo, como se hizo mención al principio del tema en cuestión, el aspecto internacional que es sobre el que versa el concepto definido se abordará en el tema 4.3, de la presente investigación.

Consideramos que régimen fiscal preferente es un sinónimo de paraíso fiscal, pero es más técnico, más sofisticado por lo que engloba y sin subjetivismos (palabra paraíso), versa su sentido conceptual en la ganancia que se puede incrementar por parte del particular a no contribuir en la cuantía que debiera de hacerlo al erario público en donde surgió el hecho generador de la obligación fiscal.

La International Fiscal Association México, publicó un estudio relativo a los regímenes fiscales preferentes, el cual contextualiza a los Refripes en la LISR, como una figura que obliga conocer la ley extranjera con el propósito de determinar si el ingreso está gravado con un impuesto inferior al 75%, lo cual originara que se pague en México¹⁵⁰ Lo que nosotros proponemos es utilizar a este concepto en lugar de paraísos fiscales.

La pregunta que brota hasta este punto es ¿Hay, existen, se gestan regímenes fiscales preferentes (paraísos fiscales) en el territorio que comprende a los Estados Unidos Mexicanos o está abierta la posibilidad de que estos se den? Nuestra respuesta es sí, si puede haber en el territorio que comprende a los Estados Unidos Mexicanos regímenes internos fiscales preferentes. Como primer idea, pensaríamos que los regímenes fiscales preferentes (paraísos fiscales) son los países que “flexibilizan” la constitución de sociedades mercantiles y se atenúa o erradica el cobro de impuestos para que por rebuscados métodos financieros o comerciales internacionales se evada al pago de la obligación fiscal en el territorio en que está situado su establecimiento permanente o se dé el clima idóneo para hacerlo y, en efecto

¹⁵⁰Cfr. http://www.ifamexico.com.mx/index.php?option=com_content&view=section&layout=blog&id=2&Itemid=5&limitstart=10. (International Fiscal Association México, México, marzo 2013).

esos son regímenes fiscales preferentes, pero internacionales; no excluyendo a los regímenes fiscales preferentes internos, dentro de la jurisdicción Estatal, principalmente en los países con una forma de Estado federal, porque en ellos las entidades fiscales aledañas pueden reducir la carga impositiva para alentar al desarrollo industrial o de alguna otra rama productiva.

La relación que se da entre la evasión fiscal así como su posible ilicitud en la configuración delictiva del tipo penal especial de defraudación fiscal con los regímenes fiscales preferentes es recurrente, porque ya tendiendo el valor de cambio(dinero) producto de la evasión fiscal, elusión fiscal o defraudación fiscal; se puede optar por encubrir el dinero en otros países con regímenes fiscales preferentes internacionales, mucho más mutables a sus intereses y donde no lo paguen, lo hagan en un monto ínfimo. Al igual que podrían operar los lavadores de dinero, evadiendo la obligación fiscal y posteriormente orquestar la operación de lavado de dinero.

El lavado de dinero es un problema mayúsculo, ya que es principalmente el crimen organizado el que lo lleva a cabo; se han dado pasos para ir abatiendo en México, desde su regulación en el artículo 400bis del Código Penal Federal, hasta la producción y promulgación en el gobierno de Felipe Calderón de la *“Ley federal para la prevención e identificación de operaciones con recursos de procedencia ilícita”*¹⁵¹

Por último, nos parece adecuado escribir cuales son los tratados internacionales para evitar a la doble tributación internacional y la evasión fiscal, celebrados por México y actualmente vigentes, de acuerdo a información del SAT¹⁵². Por la proliferación de ellos, nos limitaremos a los primeros ocho tratados internacionales en vigor en orden alfabético, en un periodo que comprende del 2002 al 2013, se pueden consultar a todos ellos en el portal electrónico del Servicio de Administración Tributaria de referencia.

¹⁵¹Cfr. <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPIORPI.pdf>. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, LXII Legislatura, México, abril 2013).

¹⁵²Cfr. http://www.sat.gob.mx/fiscal/leyes/52_3558.html. (Servicio de Administración Tributaria, México, marzo 2013).

Tratados internacionales tributarios celebrados por los Estados Unidos Mexicanos			
Número	Denominación del tratado internacional	Lugar de firma	Fecha de firma
1	Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para Evitar la Doble Imposición y la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.	Ciudad de México	9/07/2008
2	Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Argentina para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta Provenientes de la Operación de Buques y Aeronaves en el Transporte Internacional.	Ciudad de México	26/11/1997
3	Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Australia para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo.	Ciudad de México	9/09/2002
4	Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Austria para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.	Ciudad de México	13/04/2004
5	Protocolo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Austria que Modifica el Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, y su Protocolo.	Ciudad de México	13/04/2004
6	Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino de Bahrein para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.	Washington, D.C.	10/10/2010
7	Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Barbados para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.	Ciudad de Miami, Florida	7/04/2008
8	Convenio entre los Gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y la República Federativa del Brasil para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y Protocolo.	Ciudad de México	25/09/2003

En total de los tratados internacionales vigentes, que convergen desde el 2002 hasta el 2013, hay más de 70, con lo que podemos constatar la cooperación

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

que por parte de México se tiene para que a escala mundial se propague el control de la evasión fiscal Estatal e internacional.

CAPÍTULO IV

MODELO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO SOBRE INGRESO Y CAPITAL (MOCDE), PARA EVITAR A LA EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL

4.1 EL MOCDE Y LAS PRÁCTICAS DESLEALES DE COMERCIO INTERNACIONAL.

Por sí mismo el MC OCDE no contiene disposición alguna en donde se especifique fehacientemente alguna relación normativa con el comercio exterior en aspectos impositivos y mucho menos en cuestiones de derecho administrativo o, de alguna otra índole circundante a las operaciones del comercio exterior.

En el tema 3.6, manifestamos que en éste apartado retomaríamos ciertas ideas del derecho del comercio exterior para abordar a la OMC y al GATT en vínculo indirecto con el MC OCDE; hacemos notar que es un vínculo indirecto porque en la mayoría de los casos (en lo que respecta a la *“Imposición de las Rentas”*, siguiendo la terminología del Modelo lo Convenio OCDE) en su dicotómica regulación a las ganancias, habiendo unas determinaciones a actividades empresariales concretas y otras disposiciones a actividades empresariales genéricas; en ninguna de ellas se aborda lo impositivo o alguna regulación tendente a positivizar las operaciones del comercio exterior en particular, puesto que lo regulado es la empresa que pudiera a su arbitrio realizar actos comerciales internacionales.

Como ya hicimos notar en el MC OCDE Capítulo VI. Denominado “Disposiciones especiales”, en su artículo 24 intitulado “No discriminación”, se observan similitudes que no consideramos influencias receptoras o inspirativas del MC OCDE con el GATT o viceversa, en otros términos, se observa cierto paralelismo conceptual de dos instrumentos jurídicos internacionales para los Estados en globalización; consideramos hipotéticamente, que al momento de redactarse cada uno de estos instrumentos normativos internacionales, en ningún momento se vislumbró a alguno de ellos como fuente inspiradora del otro. Es decir, los expertos que produjeron al MC OCDE en cuestiones impositivas internacionales, y los doctos creadores del GATT en temas comerciales internacionales, no tuvieron omnipresente en el cuerpo legal de alguna de estas dos normas modelo, inspiración en la otra (GATT o MC OCDE). Para el antecedente histórico de la no discriminación fiscal, retomamos por ser didáctico lo redactado en los precedentes ya expuestos del TLCAN, en donde vimos que conceptos como “reciprocidad comercial” o “cláusula de nación más favorecida” no son de reciente acuñación, por el contrario, se han utilizado desde hace décadas; luego entonces, podríamos afirmar que la discriminación tributaria no es un concepto nuevo.

Lo novedoso de la discriminación fiscal internacional, es que directamente se relaciona con las subvenciones (que las puede haber fiscales, financieras privadas, administrativas, sociales o laborales); pero hay un punto de cruce entre el MC OCDE y el GATT, que estando los dos separados por la teoría que se plasmó para su creación, arriban al mismo puerto. Siendo el tema de no discriminación fiscal, el puerto en que encallan el GATT y la MC OCDE, en otras palabras, es aquí en donde se da su encuentro más directo, entre el derecho fiscal internacional y derecho del comercio exterior.

Nosotros no por ser partidarios del neoliberalismo, sino por entender después de numerosas contemplaciones a la sociedad lo postulado por Hobbes en cuanto a que el hombre es el lobo del hombre “*Homo homini lupus*”, nos posicionamos a favor del MC OCDE, para que sea el propulsor de la normatividad jurídica internacional en un Nuevo Orden de gobierno superior al

federal, ya viviendo en el Nuevo Orden Económico Internacional con las implicaciones en la organización política que muta a lo mundial; porque es inaceptable que nuestras leyes generales, federales o locales, separadas o en su conjunto sean interpretadas tan arbitrariamente con la tendencia política del gobierno que cobija a la SCJN, es decir, con el partido político hegemónico. Sin ser meticulosos, la SCJN se inclinó en un momento histórico anterior a Lázaro Cárdenas por defender a instancias de la Constitución a las empresas bajo la figura jurídica de las sociedades mercantiles, transnacionales que extrajeran petróleo, y después de la expropiación petrolera la Constitución, interpretada por los ministros, quería decir ideas discordantes a las anteriormente interpretadas, y tolerar o interpretar a la CPEUM con tendenciosidad es apoyar. Recientemente observamos que la SCJN interpretó al artículo 133 Constitucional en un sentido de igualdad de las leyes y los tratados internacionales, ello en 1992, y posteriormente interpreta en otro sentido de superioridad del tratado internacional con respecto a las leyes, posterior al TLCAN.

El MC OCDE plantea comentarios que tienen por finalidad el nunca rebasar el sentido del Modelo de Convenio, ideas que deberían retomarse en la CPEUM, porque no podemos dejar a la decisión arbitraria y más subjetiva que objetiva la aplicación del precepto legal, máxime del Constitucional. Aunque ya habíamos expuesto que los cometarios del MOCDE, pueden llegar a exceder al tratado internacional, es cierto que con sutileza de la función legislativa y ejecutiva puede tomarse integro el tratado internacional con todo y sus comentarios; empero, los ulteriores cambios, adiciones, reformas y supresiones que se refieran al MOCDE para que éstas se materialicen en el tratado internacional, es irrecusable que sigan el procedimiento legal de incorporación de las normas internacionales, para que configuren a la Ley Suprema de toda la Unión.

Los comentarios son un elemento neurálgico, apabullante por todo lo que se desglosa de ellos; no obstante, necesarios para la adecuada interpretación del designio normativo. También, el MC OCDE, necesita versar su contenido en asuntos de comercio exterior, no referirse a los aranceles, territorios o regímenes aduaneros, procesos de integración (principalmente la económica),

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

normas de origen de las mercancías, valoración aduanera, permisos de importación, es decir, al universo comercial internacional; sin embargo, debería de generalizar en el Capítulo VI, impuestos particulares de algunas actividades comerciales internacionales, para el supuesto de las importaciones con tasa cero (en cuestiones arancelarias) en donde se supriman contribuciones domesticas no arancelarias (con el fin de hacer menos engorroso al trámite de importación), para que con ello se manifieste una cuantía pecuniaria máxima a pagar por el conjunto impositivo simplificado, sobre el particular nos referimos a impuestos tales como: IVA, ISAN, IEPS, e ISR; o sus homólogos internacionales vinculados al tráfico comercial internacional. Y con ello ir regulando lo tributario internacional gradualmente e ir dejando a la OMC cuestiones más inherentes al derecho administrativo internacional.

En la jerarquía de la cercanía entre el derecho fiscal internacional y comercial exterior, continuamos con el segundo vínculo más acentuado en ellos, inmersos en el MC OCDE, en el Capítulo III que regula a las ganancias empresariales que consideramos como genéricas, pudiendo constituir éstas, rentas producidas por las empresas al realizar en parte o por completo, operaciones del comercio exterior lucrativas. Esta conexión se sustenta en los beneficios empresariales, empresas asociadas, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital y otras rentas, lo anterior fue extraído en los términos léxicos del MOCDE. Dicho de otra manera, la proximidad secundaria más limítrofe entre lo tributario internacional (MC OCDE) y el universo del comercio exterior, está estatuido en el tratamiento normativo de las ganancias en el MC OCDE en el ámbito genérico, en otras palabras, en las reglas comunes a cualquier empresa que realice o no actividades tendentes al tráfico de productos en el mercado internacional.

El único autor, que se ha pronunciado al respecto, cometa lo siguiente:

“... se acelera la formación de bloques económicos regionales (Comunidad Económica Europea, NAFTA, Mercosur, etc.), a lo cual se une el hecho de que la mayor apertura de los países al libre comercio, con la reducción de aranceles aduaneros y la erradicación de los controles de cambio, trae aparejado una

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

mayor movilidad de los factores de capital y trabajo, dando mayor flexibilidad a las corporaciones internacionales para elegir los lugares de radicación de sus negocios. En este marco, se observa que algunos de estos complejos empresariales se realizan una meticulosa planificación fiscal orientada a la reducción del costo tributario que tienen que soportar globalmente. Dentro de dicha planificación, tienen vital importancia los mecanismos de elusión tributaria, que permiten evitar el pago del impuesto en forma indirecta.”¹⁵³

De la anterior cita bibliográfica, se desprende en primer término la trascendencia de los emporios comerciales en la globalización, en éste orden de ideas continuamos con la evidenciación de lo impositivo y de los actos delictuosos, a los que se puede llegar con el ánimo de contribuir al erario público en la menor medida posible o hasta eludiendo la carga impositiva a pagar, infringiendo a la legalidad Estatal. Esto es, la relación directa que en el hoy día encierra lo tributario internacional con lo comercial internacional, que si bien es deleznable, se está incrementando, por el poder de los emporios comerciales. Sin embargo, afirmamos que lo tributario internacional le es innatural a la OMC, refirámonos a aranceles.

En cuanto a la OMC es sobresaliente para nuestra investigación aclarar que “A diferencia de la OMC, el GATT era un acuerdo multilateral que integraba un conjunto de normas en materia comercial, que carecía de una base institucional, pues solamente contaba con una Secretaría Asociada.”¹⁵⁴

En otros términos, el GATT aunque es un instrumento jurídico de la OMC, no es el sustentador de la multiplicidad de actos que realiza el órgano internacional, ya que para realizar toda su industria jurídica, administrativa y política, se sostiene de otros documentos; el GATT y su funcionamiento es responsabilidad del CCM (Consejo del Comercio de Mercancías), mismo que está integrado por países Miembros de la OMC. En el “Acuerdo de Marrakech por el que se establece la OMC” es de donde dimana el CCM.

¹⁵³Campagnale, Norberto Pablo y Catinot, Silvia Guadalupe, **“El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales”**, 1 ed., Argentina, La ley, 2000, p. 1.

¹⁵⁴Saldaña Pérez, Juan Manuel, **“Comercio internacional. Régimen jurídico económico”**, 3ª ed., México, Porrúa-Universidad Panamericana, 2010, p. 46.

Pero la OMC se compone como base del “Acuerdo por el que se establece la OMC” en tres rubros: bienes; servicios, y propiedad intelectual. Posteriormente están sus principios rectores para cada uno de los rubros anteriormente mencionados: el GATT (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio); el AGCS (Acuerdo General sobre Comercio de Servicios), y el ADPIC (Aspectos de los Derechos de la Propiedad Intelectual). Del GATT se desprenden inmediatamente los pormenores adicionales sobre otros acuerdos sobre bienes y anexos; y mediatamente se desglosan los compromisos de acceso a los mercados con la lista de compromisos de los países. Del AGCS a su vez se desprenden los anexos sobre servicios, seguido de las listas de compromisos de los países (y exenciones del trato NMF). Después de lo anterior en jerarquía la OMC tiene su solución de diferencias. Por último está la transparencia de la OMC, con los exámenes de políticas comerciales. Es recomendable por nuestra parte, esbozar el contenido de los “Acuerdos adicionales”, mismos que no se mencionaron porque son dos acuerdos “plurilaterales” no firmados por todos los Miembros, que versan en el tema de comercio aeronáutico civil y contratación pública; así también de los “Nuevos acuerdos en el horizonte del Programa de Doha”, que son acuerdos dinámicos, es decir, se vuelven a negociar por temporalidades (vigencia relativamente efímera) y pueden integrar el conjunto de nuevos acuerdos, pero ellos están siendo negociados en el marco del Programa de Doha para el Desarrollo.¹⁵⁵

Observamos que la OMC tiene tres áreas reguladas jurídicamente en las que sustenta su actuación en el mundo globalizado, nosotros nos hemos posicionado en particular en el GATT y, el motivo de ello es que de él se retomaron principios para nuestra Ley de Comercio Exterior e incluimos que es en el GATT en donde nosotros evidenciamos más nítidamente al arancel a pagar por las transacciones de bienes muebles, y la finalidad de nuestra tesis es ver la repercusión de la evasión fiscal y de los convenios para evitar la doble imposición internacional en las prácticas desleales de comercio internacional,

¹⁵⁵Cfr. http://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/agrm1_s.htm. (OMC, México, marzo de 2013).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

evidenciando el fenecimiento paulatino de las prácticas desleales de comercio internacional así como de la extracción que tendrá que hacer la OCDE de lo impositivo del comercio exterior.

El espíritu tripartito de la OMC es muestra de su especialidad en las operaciones comerciales internacionales (produciendo normas sobre bienes, servicios y propiedad intelectual); empero, sí bien no rebasa a su esfera de actuación conforme a su Acuerdo por el que se establece la OMC, no menos cierto es que interfiere en el quehacer de otros órganos internacionales, ejemplo de ello es la OMPI que tiene por teleología jurídica y estructural, la de proteger en el orbe mundial a los derechos de la propiedad industrial (marcas y patentes, también hay diseños industriales y demás producciones del intelecto humano más enraizado a la empresa como unidad económica de producción corporativizada).

La OMC consideramos que por practicidad, se vincula con una regulación paralela a sus intereses, pero con la que debería coordinarse en un plano de inferioridad para ver el tema (ejemplo de ello es el impositivo y el de los derechos de la propiedad intelectual); con ello queremos llegar al punto, de la regulación de las operaciones que se realizan en virtud de las operaciones comerciales internacionales, en otras palabras, el tráfico comercial internacional de bienes y su tasación cero, así como, las contribuciones ulteriores a las que deben someterse, de conformidad con el derecho interno, es decir, los impuestos domésticos como el IVA, deben todas ellas de regularse por otros órganos internacionales, la OMC si bien normaliza actividades del comercio exterior, ella en el transcurso del tiempo y de su desarrollo, tendrá que desaparecer o precisar su actuación en temas más propios del derecho administrativo que del fiscal, del de la propiedad intelectual, del aeronáutico o del mercantil (en el supuesto de que quisiera realizar normas modelo contractuales internacionales).

No digamos más, al hacer mención el GATT de procesos integracionistas económicos, ellos traen consigo la integración social, cultural, tecnológica, económica (y es aquí en donde se integran las finanzas públicas en sus tres

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

momentos de captación, administración y erogación sus recursos), política y humana en general.

Y ahora, cómo incide la OMC en el MC OCDE, con antelación manifestamos el aspecto de la no discriminación fiscal, como regulación circundante entre el MC OCDE y el GATT. En lo que ahora nos centraremos es en cómo lo estatuido en la OMC (acuerdo antidumping) se concommita al grado de amalgamarse heterogéneamente, y que esto no debiera de ocurrir. Al decir que se amalgama heterogéneamente, nos referimos a una regulación jurídica demasiado estrecha y por la cual uno debe optar, como una disyuntiva jurídica. En particular del MOCDE nos referiremos a Capítulo III. *“Imposición de las rentas”*, en su aspecto genérico y a la OMC en el tema del dumping y subvenciones.

El acuerdo antidumping es relativo a la aplicación del artículo VI del GATT del 94, rige la aplicación de las medidas para socavar el dumping en los países Miembros de la OMC. El artículo 6 del GATT del 47 plantea los *“Derechos antidumping y derechos compensatorios”*. Abrimos un paréntesis, *“las disposiciones del GATT de 1947 están vigentes y son obligatorias para todos los miembros de la OMC.”*¹⁵⁶, y el GATT de 1994 retoma al de 1947.

Como primer elemento fiscal del *“Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VI del GATT de 1994”*, son las cuotas compensatorias a instancias de la determinación de existencia de daño (artículo 3 del Acuerdo *antidumping*) que ya por sí mismo este elemento es más positivo a la economía que la sentencia de algún Magistrado del TFJFA o Ministro de la SCJN, valoramos la labor de estos dos defensores de la legalidad, pero el legislador únicamente estima la viabilidad de la razón jurídica que pudiera tener un contribuyente por sus juicios lógicos al mostrar el precepto del sistema jurídico que invoca en su escrito de demanda y ulteriores, pero el fondo económico es soslayado, cuando nosotros insistimos en que debería de haber un monto general para todas las contribuciones a pagar, un 30% por decir un numero al azar y, al querer dirimir alguna controversia se pudieran exhibir pruebas de estados financieros

¹⁵⁶Saldaña Pérez, Juan Manuel, *Op. Cit.*, nota 154, p. 50.

afectados por la carga impositiva y a su vez estas pruebas se valoraran al unísono con los documentos base de la acción. O sea, no del todo descartamos el futuro del combate a las prácticas desleales de comercio exterior, porque hay elementos como el anterior que podrían retomarse por la viabilidad en un análisis económico del derecho.

Otro elemento fiscal en el Acuerdo *antidumping* está estatuido en el artículo 8 nombrado “*Compromisos relativos a los precios*”, en donde se contempla la posibilidad de celebrar un compromiso de precios, que por el cual las partes pacten voluntariamente el suspender el procedimiento cuando el exportador se obligue a revisar los precios de la mercancía objeto de la investigación, para suspender el daño a la rama de producción nacional o se abstenga de exportar esa mercancía que afecta a la nacional (en concreto a la rama de producción nacional). El MC OCDE en el artículo 25 “Procedimiento amistoso”, manifiesta que cuando un apersona considere a las medidas adoptadas por el Estado en que resida o tenga ahí asentado su establecimiento permanente sean cargas impositivas disconformes al Convenio, pueden someter su diferencia a la autoridad del Estado competente (siempre y cuando sea contratante del Convenio) o, en su defecto optar por el derecho interno de éste Estado; la autoridad hará lo posible por resolver la diferencia por un medio amistoso, es decir, el acuerdo amistoso es una cuasi mediación, un mecanismo de solución de las controversias autocompositivo, sin llegar al arbitraje, que implicaría fundarse en el espíritu de la *lex mercatoria*; México tiene en vigor, varios acuerdos amistosos, como el: Acuerdo amistoso entre México y Estados Unidos de Norteamérica en materia de residencia fiscal.¹⁵⁷

No decimos que en sí se vinculen, porque en la realidad social, son comunes los mecanismos alternativos para la solución de conflictos, en el plano internacional son más viables los arbitrajes de la ICC, que recurrir a los tribunales Estatales. Pero es un elemento que la globalización inserta en el derecho fiscal internacional y que el mismo se puede ver en el comercio exterior (con sus respectivas adecuaciones), valiendo la pena resaltarlo.

¹⁵⁷Cfr. http://www.sat.gob.mx/fiscal/leyes/52_3558.html. (Servicio de Administración Tributaria, México, marzo 2013).

En el MC OCDE, en el Capítulo III. “*Imposición de las rentas*”, en el aspecto genérico al que nos referimos, vemos como en los beneficios empresariales (artículo 7), empresas asociadas (artículo 9), dividendos (artículo 10), intereses (artículo 11), regalías (artículo 12), ganancias de capital (artículo 13), y otras rentas afines (artículo 21), versan en el tema empresarial y pudiendo las empresas realizar operaciones del comercio exterior (obligadas de *facto* por la ventaja comparativa empresarial), son susceptibles sus ganancias de ser grabadas aunado a otras cargas impositivas que pudiera haber, haciendo irrisorio tener que pagar por todo ello. Por lo cual, nosotros, nos posicionamos por un monto máximo a pagar en total por la importación (que puede soslayarse en los TLC integracionistas con tasa cero) y con la carga impositiva no arancelaria a sufragar.

Por último y sin excusarnos por lo anteriormente planteado; comentamos como último elemento, que para desarrollar los vínculos y/o las simetrías existentes entre el derecho fiscal internacional y el comercio exterior (todo lo que abarca el comercio exterior) haría falta una investigación sumamente meticulosa y extenuante, retomando el fin de nuestro trabajo que es hacer un estudio de cómo incide la evasión fiscal internacional y el MC OCDE en las prácticas desleales de comercio internacional, consideramos que hemos agotado la relación jurídica existente entre el MC OCDE y las referidas prácticas de comercio internacional, no sin antes subrayar que de éste tema se puede explotar una ingente beta para el desarrollo del derecho.

4.2 EL MOCDE EN EL TLCAN.

El TLCAN al ser tratado trilateral de libre comercio impregnado de un espíritu integracionista, posee una connotación fiscal internacional que ha sido evidenciada a lo largo de esta investigación, su relación inminente con el MC OCDE y con la misma OCDE en sus producciones de normas modelo de una elevada jerarquía mundial descollando principalmente a la materia fiscal internacional es inobjetable; con lo anterior el MC OCDE ha servido para la

creación de tratados internacionales tributarios y tratados de libre comercio más sutiles y sofisticados.

La relación que nos ocupa demostrar está sustentada principalmente en el artículo 2103 del TLCAN, numeral que ya se comentó; sin embargo, al momento de pensar en la dirección del presente tema, queríamos exhibir los efectos colaterales del TLCAN en el derecho fiscal internacional (por bloque económico), la coexistencia del artículo anteriormente referido en la regulación jurídica de los países Miembros de este proceso integracionista y comentar algunos otros tratados internacionales (los de mayor importancia) en el tema de las rentas (o ganancias) y la evasión fiscal que desde la perspectiva mexiquense involucren a los otros dos países Miembros del TLCAN.

Partamos por replantear al artículo 2103, intitulado: “*Tributación*”, del TLCAN; al ser sobresaliente su contenido en el sistema jurídico tributario internacional por ser un artículo con un contenido regulador que ni el mismo TPP contiene en sus numerales; parafraseando las disposiciones del TLCAN y a manera de concretar el punto al que nos dirigimos, tenemos: en el párrafo 1º del artículo en desarrollo, que exclusivamente el artículo 2103 versará en el tema tributario y ninguna disposición del Tratado se aplicara a cuestiones fiscales; luego de lo anterior, transcribimos el artículo en estudio subrayando sus elementos sobresalientes:

“Artículo 2103: *Tributación*”

1. Salvo lo dispuesto en este artículo, ninguna disposición de este Tratado se aplicará a medidas tributarias.

2. Nada de lo dispuesto en el presente Tratado afectará los derechos y las obligaciones de cualquiera de las Partes que se deriven de cualquier convenio tributario. En caso de incompatibilidad entre este Tratado y cualquiera de estos convenios, el convenio prevalecerá en la medida de la incompatibilidad.

3. No obstante lo dispuesto en el párrafo 2:

(a) el Artículo 301, “Trato nacional y acceso de bienes al mercado - Trato nacional”, y aquellas otras disposiciones en este Tratado necesarias para hacer efectivo dicho artículo, se aplicarán a las medidas tributarias en el mismo grado que el Artículo III del GATT; y

(b) el Artículo 314, “Trato nacional y acceso de bienes al mercado - Impuestos a la exportación”, y el Artículo 604, “Energía y petroquímica básica - Impuestos a la exportación”, se aplicarán a las medidas tributarias.

4. Sujeto a lo dispuesto en el párrafo 2:

(a) el Artículo 1202, "Comercio transfronterizo de servicios - Trato nacional", y el Artículo 1405, "Servicios financieros - Trato nacional", se aplicarán a medidas tributarias sobre la renta, ganancias de capital o capital gravable de las empresas, y a los impuestos listados en el párrafo 1 del Anexo 2103.4, referentes a la adquisición o al consumo de servicios específicos; y

(b) los Artículos 1102 y 1103, "Inversión - Trato nacional y Trato de nación más favorecida"; 1202 y 1203, "Comercio transfronterizo de servicios - Trato nacional y Trato de nación más favorecida"; y 1405 y 1406, "Servicios financieros - Trato nacional y Trato de nación más favorecida", se aplicarán a todas las medidas tributarias, distintas a las relativas a la renta, ganancias de capital o capital gravable de las empresas, así como a los impuestos sobre el patrimonio, sucesiones, donaciones, transferencias por encima de generaciones y aquellos impuestos señalados en el párrafo 1 del Anexo 2103.4, pero nada de lo dispuesto en esos artículos se aplicará:

(c) a ninguna obligación de nación más favorecida respecto a los beneficios otorgados por una Parte en cumplimiento de un convenio tributario;

(d) a ninguna disposición disconforme de cualquier medida tributaria existente;

(e) a la continuación o pronta renovación de una disposición disconforme de cualquier medida tributaria existente;

(f) a una reforma a una disposición disconforme de cualquier medida tributaria existente, en tanto esa reforma no reduzca, al momento de efectuarse, su grado de conformidad con ninguno de esos artículos;

(g) a ninguna medida tributaria nueva, encaminada a asegurar la aplicación y recaudación de impuestos de manera equitativa y efectiva, y que no discrimine arbitrariamente entre personas, bienes o servicios de las Partes, ni anule o menoscabe del mismo modo las ventajas otorgadas de conformidad con esos artículos, en el sentido del Anexo 2004; o

(h) a las medidas listadas en el párrafo 2 del Anexo 2103.4.

5. Sujeto a lo dispuesto en el párrafo 2 y sin perjuicio de los derechos y obligaciones de las Partes de conformidad con el párrafo 3, el Artículo 1106 (3), (4) y (5), "Requisitos de desempeño", se aplicará a las medidas tributarias.

6. El Artículo 1110, " Expropiación y compensación", se aplicará a las medidas tributarias, salvo que ningún inversionista podrá invocar ese artículo como fundamento de una reclamación, hecha en virtud del Artículo 1116 ó 1117, cuando se haya determinado de conformidad con este párrafo que la medida no constituye una expropiación. El inversionista turnará el asunto, al momento de hacer la notificación a que se refiere el Artículo 1119 "Notificación de la intención de someter la reclamación a arbitraje", a las autoridades competentes señaladas en el Anexo 2103.6, para que dicha autoridad determine si la medida no constituye una expropiación. Si las autoridades competentes no acuerdan examinar el asunto o si, habiendo acordado examinarlo no convienen en estimar que la medida no constituye una expropiación, dentro de un plazo de seis meses después de que se les haya turnado el asunto, el inversionista podrá someter una reclamación a arbitraje, de conformidad con el Artículo 1120 "Sometimiento de la reclamación al arbitraje"."¹⁵⁸

Retomamos lo expuesto en temas anteriores, el TLCAN subordina su contenido a los Convenios (tratados internacionales) en materia tributaria, que por ende

¹⁵⁸ <http://www.nafta-sec-alena.org/sp/view.aspx?x=343&mtpilD=155#A2103>, el subrayado es nuestro. (Secretariado del TLCAN, México, enero 2013).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

denominativa entendemos que serán internacionales y por la recurrencia en su producción sabemos que son bilaterales en contrapartida con los plurilaterales (más relativos a los TLC), Convenios que no obstante las partes se obliguen a hacer cumplir de buena fe; en caso de incompatibilidad del Tratado (TLCAN) con un tratado internacional tributario, prevalecerá el último en el tema de incompatibilidad; tenido centrada la presuposición que brota al sopesar que carecerá de regulación jurídica el TLCAN al no ser su propósito reglamentar al derecho fiscal internacional (entiéndase a la doble tributación de la renta y la propiedad, así como al control de la evasión fiscal), es verosímil creer que asiduamente prevalecerá el Convenio basado en el MC OCDE. Lo anterior nos lleva a considerar que el TLCAN cede y a la vez reconoce la preponderancia del tratado internacional tributario.

Asentado lo anterior, nos cuestionaríamos cuáles son los tratados internacionales a los que se refiere o pudiese hacer referencia el artículo 2103 del TLCAN, sino todos, por lo menos los que poseen intrínseco en su contenido el sustento del MC OCDE, tomando en consideración que serán los tratados internacionales fiscales celebrados con el gobierno de Estados Unidos y Canadá.

Luego entonces, con los Estados Unidos, el gobierno mexicano tiene celebrado el *“Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo”*¹⁵⁹ Tratado internacional vigente, categorizado como bilateral, con lugar y fecha de adopción en Washington, D.C., el 18 de septiembre de 1992 y publicado en el DOF el día 3 de septiembre de 1994¹⁶⁰

Es importante destacar que este tratado internacional retoma en su forma la base del MC OCDE, con los siguientes aspectos a resaltar:

¹⁵⁹ ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion12/cdtconsolmxuea_ver_sion_sic.pdf. (Servicio de Administración Tributaria, México, marzo 2013).

¹⁶⁰ Cfr. <http://www.sre.gob.mx/tratados/index.php>. (Secretaría de Relaciones Exteriores, México, marzo 2013).

1.- En lo que respecta a los impuestos por las rentas percibidas de los particulares, se diferencian en las genéricas y las específicas. Las genéricas son: los beneficios empresariales, derivadas de las empresas asociadas, por lo dividendos, intereses, imposición sobre sucursales, regalías, ganancias de capital, limitación de beneficios, y otras rentas. Las específicas son: por concepto de la actividad inmobiliaria (especificándose los bienes y raíces), navegación marítima área, por los servicios personales independientes, trabajos independientes, participaciones de consejeros, por las ganancias de las cuestiones artísticas y deportivas, por las pensiones, nulidades y alimentos, las funciones públicas, los estudiantes, y las industrias humanas exentas tendentes a elevar al espíritu humano.

2.- Las ocupaciones mercantiles o benéficas remunerativas, sin lugar a dudas se basaron en el MC OCDE (ejemplo de ello es su secuencia normativa jurídica, es decir, ordenación de los numerales y actividad a regular); sin embargo, se adecuo el contenido de la norma modelo a los intereses de los dos países.

3.- En el artículo 25 del Convenio entre México y Estados Unidos en estudio, se plantea la no discriminación fiscal, de la cual ya hemos dado nuestro punto de vista y, lo entendemos por reproducido aquí, en cuanto a la relación del MC OCDE y el Convenio en desarrollo con el GATT y su regulación de no discriminación fiscal.

4.- Importante es observar que el Convenio entre México y Estado Unidos no contiene un artículo específico contra la evasión fiscal Estatal o internacional; empero, se regula al intercambio de información que busca controlar a esta nociva práctica para el Estado, concordando fielmente con la norma modelo de la OCDE, el MOCDE.

5.- Contiene un “*Procedimiento amistoso*”, que es un común denominador en nuestros días por el integracionismo en la solución de controversias y la viabilidad del arbitraje, mediación y sus símiles, ello sustentado en su eficiencia ante la solución de controversias convencional con sus respectivos claroscuros.

Con el gobierno de Canadá se tiene un tratado internacional tributario denominado “*Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta*”¹⁶¹ Es un tratado internacional vigente, firmado en el Ciudad de México el día 12 de septiembre del 2006, entró en vigor el 12 de abril del 2007 y su publicación por parte del DOF fue el 20 de junio del 2007¹⁶² Los puntos de encuentro entre este tratado internacional y el MC OCDE son los que a continuación se mencionarán, por practicidad y para una mejor compulsación de la información, trataremos de centrarnos a los rasgos característicos en el mismo orden que con el Convenio entre México y Estados Unidos, anteriormente estudiado.

1.- Retoman la distinción de los impuestos genéricos a las ganancias empresariales y los específicos (rentas inmobiliarias, trasportación marítima y aérea, personas asociadas, ingresos derivados del empleo, participaciones de los consejeros de un consejo de administración societaria, ganancias de los artistas y deportistas, pensiones, nulidades, funciones públicas y estudiantes).

Un aspecto a destacar es que en el numeral 2 “*Impuestos comprendidos*” se hace referencia a la aplicación de los diversos impuestos sobre la renta exigibles (al ISR de México; a los impuestos federales sobre la renta establecidos por el Código de Rentas Internas, excluyendo al impuesto sobre ganancias acumuladas, impuesto sobre sociedades controladoras personales y contribuciones de seguridad social, para los Estados Unidos; así como a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga a que se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del tratado, que se aplicara igualmente para los mexicanos o estadounidenses), independientemente de su sistema de exacción; se puntualiza los impuestos que comprenderán a los de la renta, mismos que graven la totalidad de la renta, o cualquier elemento del mismo, incluidos los impuestos sobre ganancias derivadas de enajenación de bienes

¹⁶¹ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion07/Canada.pdf. (Servicio de Administración Tributaria, México, marzo 2013).

¹⁶²Cfr. <http://www.sre.gob.mx/tratados/index.php>. (Secretaria de Relaciones Exteriores, México, marzo 2013).

muebles o inmuebles; así como los impuestos que al momento de celebrar el tratado internacional comprenden la renta.

2.- Al igual que el tratado internacional México-Estados Unidos en materia fiscal internacional comentado párrafos anteriores, el tratado internacional México-Canadá en el rubro tributario internacional está inspirado y se tomó como base el MC OCDE.

3.- En el artículo 22 *“No discriminación”*, se plantea el principio de no discriminación fiscal entre los países Miembro, contratantes o parte; en este supuesto México y Canadá.

4.- No tiene plasmado en el cuerpo del tratado internacional un artículo concreto denominado antiactos evasivos tributarios, elusivos o defraudadores (o su equiparable), sólo se limita en el artículo 24 *“Intercambio de información”* a esbozar implementaciones administrativas públicas para abatir a este problema.

5.- El procedimiento amistoso se encuentra escrito en el precepto 23, intitulado *“Procedimiento amistoso”*, mismo que es prueba fehaciente del integracionismo tributario, de la eficiencia de los medios de solución de controversias *“alternativos”* en las cuestiones fiscales internacionales.

Como pudimos ver, el MC OCDE sí ha incidido boyantemente en el TLCAN; porque el TLCAN reconoció que la especialidad en la regulación tributaria internacional estaría escrita en los tratados internacionales que celebraran los Miembros de este proceso integracionista, y a su vez, los tratados internacionales que vincula a México con cada una de los gobiernos de los otros dos Miembros se fundamentan en el MC OCDE, por lo cual la relación es muy acentuada y asienta el precedente que es dable retomar en los venideros tratado de libre comercio no únicamente para México, sino que para todos los países del mundo, en donde se contemple al reconocimiento de la especialidad que poseen los tratados internacionales tributarios sustentados en el MC OCDE .

La integración en palabras de Jhon Bailey dice: “Por el contrario, el TLC evolucionó a partir de una base sólida de comercio y flujo de inversiones establecidos. El comercio entre Canadá y Estados Unidos, una de las relaciones comerciales más estrechas del mundo, se desarrolló al principio como un acuerdo sectorial para automóviles (1966), después se convirtió en un Tratado de Libre Comercio (1991) antes de transformarse en un TLC de tres naciones. El comercio de Estado Unidos con México fue significativo aunque relativamente limitado hasta que México adoptó reformas económicas a finales de los ochenta, empezando con su decisión en 1986 de unirse al GATT. A partir de entonces, el comercio y la inversión crecieron rápidamente, también influidos por acuerdos bilaterales especiales. Por lo tanto, se debe ver el TLC como un intento de institucionalizar realidades sólidas caracterizadas por una gran base y rápidos incrementos en el comercio e inversión en Norteamérica.”¹⁶³

De lo anteriormente transcrito, podemos observar que el TLCAN está fundado en realidades comerciales, industriales y mercantiles internacionales; su vida es una necesidad de certeza jurídica a todos y cada uno de los actos que surgen por virtud del mercado entre los actores (personas físicas y jurídicas) de tres países, es decir, y sin representar una apología, el TLCAN es necesario por la apertura del comercio exterior y la introyección al territorio de inversión extranjera, irretrotraible puesto que su espíritu integracionista impulsa a incrementar la cooperación y los lazos políticos-económicos entre los gobiernos, y mutable, ya que al ser necesario daría paso a una integración más profunda; por ende en México se ve un incremento en los TLC y tratados internacionales tributarios (máxime, los regulatorios de las ganancias). El MC OCDE, como se manifestó, repercutió en el TLCAN de tal manera que se le reconoce su especialidad, e inclusive su medio de solución de controversias o retomando sus términos, denominado por él como “*Procedimiento amistoso*”, que evidencia el integracionismo no únicamente económico, sino también el

¹⁶³Bailey, Jhon, “**Introducción**”, en Bailey Jhon (comp.), “*Impactos del TLC en México y Estados Unidos. Efectos subregionales del comercio y la integración económica*”, 1ed., México, FLACSO-Georgetown University-Miguel Ángel Porrúa, 2003, p.p. 21-22.

jurídico, extrapolando al TLCAN a los tribunales de ambos países; por lo cual, lo que se originó en el mercado, por el tráfico comercial necesita de una adecuación en los tribunales y órganos decisorios de la legalidad en los países con procesos integracionistas.

Por último, el MOCDE es una norma modelo crucial en los países del orbe mundial, principalmente en las economías de mercado, por lo cual consideramos que los TLC que se pudieran celebrar siguieran la dirección que propone y regula el TLCAN en su artículo 2103, por el motivo de ser dable, que en el cuerpo del TLC se considere admisible un numeral para cuestiones fiscales excluyente de todo el contenido del tratado integracionista y para la incompatibilidad u opacidad legal se retomara al tratado internacional tributario, que no deja de ser integracionista, pero en una medida distinta, al versar su contenido en las finanzas públicas y no en el nivel de tráfico comercial internacional de mercaderías, aunque reconocemos que es muy tenue su diferenciación por todo lo anteriormente estudiado y comentado.

4.3 EL MOCDE PARA EVITAR A LA EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL, Y LOS PARAÍDOS FISCALES.

Recordando lo planteado en el tema 3.7, en esta cuasi continuación en donde vertiéremos los resultados de nuestra investigación en el rubro específico de la evasión fiscal internacional; primero consideramos prudente esgrimir, que sí se desarrolla en lo fenoménico la evasión fiscal internacional, porque la conducta evasora fiscal no se circunscribe únicamente en el interior de un Estado, sino que se desarrolla en todo el mundo.

La evasión fiscal internacional, se puede producir en dos actividades mercantiles (por ser intrínsecas al derecho mercantil con sus tres áreas: procesal, financiera y societaria); la primera de estas dos actividades se desenvuelve en el sistema financiero privado mundial, es decir, en las casas de bolsa empleando el método “...de la venta ficticia e acciones en la bolsa de valores, constituye uno de los métodos mas adelantados de la reconvención del dinero. En el mercado de valores el comprador y vendedor, supuestos, sin estar en relación, determinan el precio de una acción u opción de compra,

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

según las condiciones del mercado libre; si el comprador y el vendedor están de acuerdo, pueden falsificar las reglas y fijar un precio artificial de las acciones.¹⁶⁴, al igual en el sistema financieros mundial se puede evadir a la obligación fiscal internacionalmente a través de las sociedades controladoras o holding company, que por medio de una empresa del grupo asentada en un paraíso fiscal, se efectúen las actividades financieras de todo el grupo evadiendo al erario público de varios países. Es importante rescatar que la holding controla a casi un 80% del total de los recursos económicos del grupo de empresas.

La otra forma de evadir a la obligación fiscal en el territorio en la que nace, valiéndose de métodos internacionales; es por la vía del comercio exterior, constituyendo una sociedad mercantil en un país que solape la efímera y fácil constitución de sociedades mercantiles, o sea, constituir una sociedad mercantil en un paraíso fiscal, y que la sociedad en comento efectuó las operaciones comerciales, tales como: la compraventa de los productos; el pago del transporte terrestre, aéreo marítimo o fluvial; la contratación del seguro indefectible en los INCOTERMS; el pago de los estibadores, y las demás actividades tendentes al tráfico de la mercancía. Aclaremos las operaciones aludidas, serán para la venta a un tercero de la mercancía adquirida (hay un fin específico).

Es importante destacar que de ambas generalidades para llevar a efecto la evasión fiscal por métodos internacionales, es imperativo que haya un paraíso fiscal o como preferimos denominarlo "*régimen fiscal preferente*", en donde se contribuya con una cuantía menor a la obligada en el país en donde se originó la obligación fiscal, por estar ahí su establecimiento permanente y, se depositen las ganancias en el Refripe, auspiciadas también estas dos figuras por el secreto bancario.

Como leímos en el párrafo anterior, se pueden suscitar en dos actividades mercantiles el fenómeno llamado evasión fiscal internacional; no obstante,

¹⁶⁴Tapia Tovar, José, *Op. Cit.*, nota 147, p. 78.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

sabemos que no son las únicas formas en las que puede haber evasión de esta índole y tampoco para determinados impuestos en lo específico, sin embargo, son las dos formas de usanza más común y que comprender al mayor número de supuestos evasivos fiscales; empero, está latente el que surjan otras formas de evadir a este sector por virtud del mismo desarrollo del mercado, es decir, evolución del capitalismo es también evolución y hasta mutación de la evasión fiscal. El comercio electrónico, como sabemos es una invención novedosa del siglo XXI; pero también ha reverberado su nombre en los estudios de derecho penal fiscal en los países hispanoparlantes (resaltando el hecho de que en nuestro sistema jurídico, no se sanciona a esta nueva forma evasiva internacional de la obligación fiscal, mediante la imposición de penalidad o infracción), es por ello que nosotros al ver toda la diversidad de formas de evadir al fisco, nos centramos en la realizada por operaciones de comercio exterior, que le constriñe las complejidades del comercio exterior y del derecho fiscal internacional.

José Tapia Tovar, reconoce lo que hasta ahora hemos venido exponiendo en torno a la evasión fiscal internacional, dedicando un tema a explicar a éste fenómeno.¹⁶⁵ Él es uno de los contados doctrinarios jurídicos que nombran a la evasión fiscal efectuada por operaciones internacionales, como evasión fiscal internacional; lo cual respalda nuestra postura inicial entorno a la presente investigación.

Pablo Arrabal en su obra que versa en el tema de los paraísos fiscales en el capítulo 8, tiene por introducción la intitulada: *“Introducción. Técnicas de evasión fiscal internacional”*¹⁶⁶ Pero es importante destacar que de las técnicas a que él hace referencia, ellas se limitan a las llevadas a cabo en los designados lexicológicamente como paraísos fiscales, denominación con la cual discrepamos. Es inaceptable que ascendamos a una actividad inmoral al rango de *“paraíso”*, que tiene implícito la noción de lo supremo, del gozo

¹⁶⁵Cfr. Tapia Tovar, José, *Op. Cit.*, nota 147, pp.70-81.

¹⁶⁶Arrabal, Pablo, *“Comercio internacional y paraísos fiscales”*, 1ª ed., España, Pirámide, 1992, p. 191.

impoluto y digno de los dioses; reafirmamos que es preferible denominarlos como regímenes fiscales preferentes, con su acrónimo de Refripe.

Tenemos presente que es exigua la información que hay en el tema de evasión fiscal internacional en la literatura jurídica mexicana; consideramos que es el efecto de la reciente incursión de nuestro país en el comercio internacional, de adoptar las políticas neoliberales que datan de 1986 y por ende debemos madurar en este aspecto. Pero en el mundo, salvo por sus oscilaciones de pensar (socialismo, capitalismo, anarquismo) ha estado abierto al tráfico comercial internacional desde hace siglos y en tiempos recientes han sido las potencias imperialistas las que fungen mundialmente como pioneros en la conformación de órganos internacionales, normas modelo y en actividades inmorales como la evasión fiscal internacional.

Discrepamos en cierta medida, con los doctrinarios que señalan que México es un país que no tiene la cultura del pago de los impuestos, sustentando su dicho en la idiosincrasia del habitante de este país y comparando nuestra situación con la vivida en algunos otros países; porque la evasión fiscal internacional (la de mayor cuantía económica), es una actividad llevada a cabo por los grandes corporativos transnacionales, y la mayoría de ellos son extranjeros (excepto de Televisa, Telmex, Cemex, DeAcero y Tamsa, por enunciar a algunos pero no limitando la cantidad que pudiera haber). Es decir, nosotros los mexicanos no somos los únicos que evadimos impuestos, ya que los métodos más sofisticados los consuman principalmente los extranjeros de países sumamente industrializados, de ahí que afirmemos que la evasión fiscal evoluciona paralelamente al capitalismo, así también que el mexicano no es el único que no simpatiza con sufragar al fisco la carga impositiva.

Un importante elemento a destacar es el de la tasa cero que tienen algunos TLC vigentes para la importación de mercancías a su régimen aduanero (centrándose en los aranceles), ya que sin duda alguna el fin mediato de cualquier TLC integracionista en una cuantía laxa o profunda, es dejar exento del pago de contribuciones a las referidas mercancías, recordemos que con antelación hablamos de ellos y de su tasación en progresivo declive; porque,

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

resulta dable para las empresas evadir a la carga fiscal internacionalmente empleando las operaciones de comercio exterior que ya se comentaron e inclusive efectuar la importación libre de aranceles. Ejemplo de ello es; una empresa produce cierta cantidad de satisfactores, el precio de producción de los mismos es de 10 pesos en México, se vende a una empresa constituida en un paraíso fiscal a 70 pesos (empresa que es miembro material de la empresa productora, es decir, están coludidas, pero no necesariamente forman parte del mismo grupo, o sociedad controladora), y posteriormente como último acto se vuelve a vender el producto en Argentina en 71 pesos. Es así, como *grosso modo* podría operar una empresa que evade impuestos internacionalmente por la vía del comercio exterior; máxime si se toma en consideración, en un caso hipotético que las relaciones comerciales internacionales de México-Argentina estuvieran tasadas en cero, por virtud del hipotético TLC vigente, que incluyan a ambos países, haciendo un negocio muy redituable el evadir impuestos.

Ahora bien, a colación se relaciona el secreto bancario, mismo que es un problema cuando es utilizado para encubrir a los recursos evadidos al fisco, lo cual en párrafos anteriores se esgrimió con sutileza (excluyendo al lavado de dinero, que al igual se ejercer bajo el auspicio de esta figura jurídica, sin embargo ya se mencionó escuetamente y se aleja de nuestro tema), la evasión fiscal Estatal e internacional no es por si misma una actividad delictuosa, tiene la potencialidad de configurar al tipo penal defraudación fiscal; por otro lado, no es un acontecimiento indefectiblemente ulterior al evadir al fisco su tipificación penal, la sanción que a nuestra consideración tiene la evasión fiscal (Estatal o internacional) es la moral, si se hace con cautela. El secreto bancario se encuentra estatuido en la Ley de Instituciones de Crédito en el artículo 117, y reiteramos, se escudan los evasores fiscales en este principio para poder ocultar las ganancias derivadas de la evasión fiscal total o parcial y con ello salvaguardar su incentivo dinerario, sin preocupaciones de inspección judicial.

No proponemos que se aperture al secreto bancario y hacerlo del conocimiento de las autoridades, consideramos que el secreto bancario es un aspecto negativo pero necesario, porque beneficia a un mayor número de personas (a los empresarios, trabajadores, socios, vendedores y los que indirectamente se

benefician con actividades mercantiles aledañas a la empresa). Se tiene que lidiar a la evasión fiscal por vías fiscales, y no financieras; sería recomendable por ambos caminos, pero las consecuencias macroeconómicas traerían un debacle en México; considerando lo anterior, se vuelve necesario lidiar con el problema con artilugios fiscales que no cuarteen o limiten la libertad de profesión, traducida está en la posibilidad de emprender, y tener la seguridad de que las operaciones bancarias realizadas no son monitoreadas por el gobierno.

También en nuestra regulación jurídica se contempla el secreto fiscal, estatuido en los numerales 63 y principalmente el 69 de CFF, en donde se expone que las autoridades que tengan conocimiento de la información para la comprobación fiscal que deban hacer, será confidencial; no obstante, sería necesario que apoyándonos en estos dos numerales, se utilizaran para indagar el adecuado pago de las obligaciones fiscales y evitar la evasión fiscal; no obstante, de que sería violatorio de derechos humanos, fundamentales y de sus garantías, es necesario restringir al principio de secrecía fiscal (inclusive contraviniendo lo dispuesto por la SCJN¹⁶⁷) porque consideramos que la autoridad si quiere abatir a la evasión fiscal es necesario que compulse minuciosamente a los estados contables de las empresas y se auxilie de índices inflacionarios, estanflacionarios o deflacionarios para corroborar congruencia económica, y así, llegue a conocimiento más certero de la situación de la empresa o comercio.

En el desarrollo mercantil de México, hemos observado como el MC OCDE ha incidido en los tratados internacionales para evitar la doble imposición internacional y la evasión fiscal; sin embargo, señalamos un aspecto de total relevancia, ya que la evasión fiscal a la que se hace referencia en los tratados internacionales mencionados, es a la evasión fiscal internacional; porque al rebasar la evasión fiscal, al territorio que comprende el Estado mexicano, deja de ser Estatal y se convierte en internacional; siendo conscientes que se

¹⁶⁷Cfr. <http://www.eluniversal.com.mx/notas/858157.html>. (El Universal.com, México, abril de 2013).

desatiende al pago de la obligación fiscal en el territorio mexicano por ser hipotéticamente ahí en donde no se cumplió con la obligación fiscal.

Podemos ver que en los siguientes tratados internacionales para evitar la doble imposición internacional¹⁶⁸, así como para controlar a la evasión fiscal, que no se reglamenta directamente a esta última práctica; no obstante, contienen estos tratados por lo menos un artículo, de cooperación intergubernamental entre los dos países que suscriben el tratado internacional, en donde se desarrolla la coordinación que habrá para evitar la ejecución de la evasión fiscal.

Medidas controladoras de evasión fiscal contenidas en tratados internacionales tributarios		
Número	Tratado tributario internacional	Numeral intitulado
1	Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para Evitar la Doble Imposición y la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.	Artículo 26 <i>"Intercambio de información"</i> Artículo 27 <i>"Asistencia en la recaudación de impuestos"</i>
2	Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.	Numeral 24 <i>"Intercambio de información"</i>
3	Convenio entre los Gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y la República Federativa del Brasil para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y Protocolo.	Precepto 26 <i>"Intercambio de información"</i>
4	Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la Región de Administración Especial de Hong Kong de la República Popular China para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.	Artículo 25 <i>"Intercambio de información"</i>
5	Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gran Ducado de Luxemburgo para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Capital.	Numeral 26 <i>"Intercambio de información"</i> Numeral 27 <i>"Asistencia en el cobro"</i>

¹⁶⁸Cfr. http://www.sat.gob.mx/fiscal/leyes/52_3558.html. (Servicio de Administración Tributaria, México, abril 2013).

6	Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y Ganancias de Capital.	Precepto 27 “Intercambio de información” Precepto 27-A “Asistencia en el cobro de impuestos”
7	Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de la República de Singapur para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo.	Artículo 26 “Intercambio de información”
8	Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Consejo Federal Suizo para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo.	Numeral 24 “Intercambio de información”

Es sobresaliente que todos estos tratados se inspiraron en el MC OCDE, su musa y su proyecto salomónico fue la norma modelo de la OCDE aludida, comentamos que únicamente hicimos referencia a cinco, puesto que los tomamos al azar para ver la trascendencia de la OCDE y el MOCDE en las medidas que pugnan en el cometimiento de la evasión fiscal en los dos gobiernos que se obligan por virtud del tratado internacional (se descuella asiduamente son bilaterales, podríamos afirmar que la todos los celebrados por México lo son), para mayor información consultar las referencias en el portal del SAT.¹⁶⁹

Luego entonces, de todo lo que se ha enunciado, podemos decir que de *iure* y de *facto* repercute la OCDE por medio del MOCDE en la producción de tratados internacionales fiscales; y pese a que en el Modelo de Convenio no se tiene escrito algún numeral que nítidamente afronte a la evasión fiscal, sí se plantea la cooperación para el intercambio de información y con ella se utilizan medidas para frenar y controlar a esta ocupación perniciosa; así como hacer más eficiente el impago (relativo, porque se contribuye pero en una cantidad muy atenuada, prácticamente como si se contribuyera en un solo gobierno) de

¹⁶⁹Cfr. http://www.sat.gob.mx/fiscal/leyes/52_3558.html. (Servicio de Administración Tributaria, México, marzo 2013).

la doble o múltiple imposición internacional, limitándose a contribuir el particular al erario público en donde surgió la obligación fiscal en mayor proporción.

4.4 LA GLOBALIZACIÓN Y EL PAPEL PROTAGÓNICO DEL MOCDE EN MATERIA FISCAL.

En este último tema previo a las conclusiones generales (recordemos que hemos esbozado algunas conclusiones por tema) que lo antecede, queremos dejar en claro la preponderancia del Modelo de Convenio OCDE en los tratados de libre comercio (TLC), y en el desenvolvimiento jurídico-económico actual.

El primer elemento a resaltar es uno del cual ya se había hecho mención, referido al contenido del GATT y del MC OCDE en el sentido de erradicar a la discriminación fiscal en los países contratantes; sin embargo, el MC OCDE avanza más en comparación con el GATT, porque en su estructura normativa no únicamente se vela por la protección de las exportaciones y por ende de las empresas exportadoras, sino que versa en la protección de cualquier empresa con establecimiento permanente en determinado Estado contratante, con la opción de efectuar operaciones comerciales internacionales de introducción de mercancías a este territorio aduanero, o no. El MC OCDE, protege a las ganancias de las empresas y sobre todo de los grandes emporios comerciales e inclusive se puede extrapolar su contenido a los países en vías de desarrollo o en paupérrimas condiciones de vida, en la diversidad de los actos empresariales que efectúe; y el GATT, estatuye en su contenido un sólo sentido empresarial, encausado en el tráfico de productos internacionales.

El MC OCDE es una norma modelo, más específica a las necesidades impositivas contemporáneas, en el neoliberalismo o neomercantilismo actual. La globalización como instrumento del capitalismo, interrelaciona a los mercados en todo el mundo y los Estados con sus barreras políticas tambalean ante él; ya que el poder económico es muy superior al político, prueba de ello es la revolución francesa e inclusive la comuna de París o la revolución de octubre.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

Luego entonces, observamos como en la OCDE se está integrando paulatinamente a los estudios del derecho fiscal internacional, para después producir normas modelo a instancias del poder del mercado, y con todo ello, hablaríamos de los procesos integracionistas tributarios de cara ante el inexorable advenimiento de Nuevo Orden Económico Internacional; el Consenso de Washington en 1989 (*“What Washington Means by Policy Reform”*) que lo interpretaríamos como lo que Washington quiere decir por reforma de la política económica, asienta las bases de la política exterior estadounidense como propulsores del neoliberalismo en las latitudes de las economías de mercado en todo el mundo, sin menoscabar el deseo y la presión que se ejerce para que los países con economías centralmente planificadas modifiquen sus estructuras a la apertura comercial.

En el Consenso de Washington reviste de importancia lo tributario, afirmamos que no menos de un 35% de él, se pronuncia por el tema fiscal; al plantear primero, la disciplina fiscal para socavar a los déficits fiscales que constituyen una fuente primaria de dislocamiento macroeconómico; segundo, reordenar al gasto público, suprimiendo a las empresas paraestatales y reduciendo el aparato Estatal con la intención de reducir al déficit presupuestario y con ello invertir más al gasto social, empero erradicando las subvenciones a las empresas; tercero, la reforma fiscal, acorde a las condiciones del país, siendo imperativo ampliar la recaudación tributaria, disminuir el gasto público y con ello dar solución al difícil presupuestario; cuarto, la liberalización del comercio exterior, suprimir el sistema de permisos de importación y en general las medidas proteccionistas; quinto, privatizaciones, que secundariamente inciden en lo fiscal, para aliviar al presupuesto y por ende modifican su captación.¹⁷⁰

El Consenso de Washington es importante, por sus repercusiones mundiales en aras al neoliberalismo; vimos que en 1989 surge este Consenso y en 1994 se forma en Marrakech la OMC misma que como ya comentamos coopera con el FMI y el BM para dar coherencia a las políticas económicas a escala

¹⁷⁰Cfr. Martínez Rangel, Rubí y Reyes Garmendia, Ernesto Soto, ***“El Consenso de Washington: la instauración de las políticas neoliberales en América Latina”***, México, 2013, <http://scielo.unam.mx/pdf/polcul/n37/n37a3.pdf>.

mundial, y no es de extrañarnos que las bases más mediatas se sentarán en el Consenso para de ahí partir al Nuevo Orden Económico Mundial; pero observamos que lo tributario se integra, primero se coordina, posteriormente se regula bajo con un tratado internacional que contiene puntos clave y posteriormente se empezará a ver una coordinación más acentuada que se hará más y más tenue hasta desaparecer y hablar de un nuevo Estado e inclusive una nueva organización política.

El MC OCDE, no debe de verse con desdén o minimizando su contenido, es cierto que hay un sinfín de temas sobresalientes en la economía pura y en la política; sin embargo, a nosotros que nos interesa el derecho fiscal, puede ser el MC OCDE el que inicie el amalgamamiento de las finanzas públicas en el mundo, es decir, que todo lo que se capte, valla a dar a un solo Estado en la integración económica plena, que es lo que nosotros consideramos que la proba señala que ocurrirá.

El MC OCDE como norma modelo que si bien pertenece al derecho fiscal, y viendo a este como una etapa de la actividad financiera Estatal (finanzas públicas), es vital para cualquier Estado, porque el objeto de su regulación es lo que le da vida y la fuerza necesaria para activar sostenidamente a toda su maquinaria; no obstante, su maquinaria al igual que lo impositivo de conformidad con el Consenso de Washington tendrán que mutar acorde a las exigencias del mercado. El Consenso no plantea alguna nota preferencial hacia la integración política, económica o social, se limita a delinear el ambiente propicio para que se genere una óptima actividad mercantil; sin embargo, órganos internacionales de los cuales se basa para ejercer su acción de *facto* versan su contenido en este tema (OMC, BM, FMI, OMC y ONU).

En MC OCDE está jugando un papel en el primer momento de la actividad financiera pública, de neurálgica preponderancia al ser su contenido tendente a gravar a uno de los dos hechos imponibles que más generan recursos para el Estado, y este es la Renta, es decir, la ganancia de las empresas en cierto intervalo temporal. Señala Campagnale: *“Si bien no existen normas jurídicas a las cuales deban sujetarse a priori los Estados en el ejercicio de sus potestades*

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

tributarias, también es cierto que deben considerar ciertos principios de derecho internacional a efectos de no generar interferencias en los asuntos de otros Estados¹⁷¹, y lo anterior es momentáneo por lo que hemos venido estudiando al ser probablemente la OCDE por medio del MC OCDE el que inicie la integración jurídico fiscal y posteriormente política. En otra idea, es cierto que no hay una norma jurídica que incida en el poder tributario de varios Estados por medio de sus gobiernos, pero no menos cierto es, que si en el Estado se exagera con la carga impositiva, los empresarios pueden mudar su actividad a otra residencia; o evadir total o parcialmente la carga impositiva por medio de los paraísos fiscales o refriperes, lo anterior es prueba del poder del factor mercado en la integración fiscal venidera.

Como vimos en el MC OCDE se plantea un procedimiento amistoso de solución de controversias tendente a la mediación (artículo 25 del Modelo), con un espíritu sustentado en los cimientos lógico-jurídicos arbitrales de la *lex mercatoria*, y nos aventuramos a afirmar que así es, porque la *lex mercatoria* es ese cuerpo normativo etéreo en la actualidad, sin embargo en el medioevo inspiró a un rudimentario arbitraje mercantil en las ferias, para dirimir las controversias entre comerciantes de diversos países de Europa o de América sobre todo, continentes que vieron suscitarse estas actividades en sus territorios.

Hace aproximadamente un siglo que surgió la ICC (Cámara de Comercio Internacional), dado que se estableció en París en el año de “1919 y continúa teniendo su sede en la capital francesa.”¹⁷², esta institución en el ámbito jurídico internacional contribuye produciendo tres principales normas modelo, la primera es la de arbitraje comercial internacional, la segunda es en el tema de contratación internacional (INCOTERMS), y al tercera estatuye el tema de comercio electrónico; en cada una de éstas normas modelo, fue retomada la esencia de la *lex mercatoria*, pese a que es un tema de derecho internacional privado, vemos una inmarcesible relación entre el neoliberalismo y la solución de controversias autocompositivas o heterocompositivas posteriores al

¹⁷¹Campagnale, Norberto Pablo y Catinot, Silvia Guadalupe, *Op. Cit.*, nota 153, p. 4.

¹⁷²<http://www.iccspain.org/>. (Cámara de Comercio Internacional, España, marzo de 2013).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

Consenso de Washington. Porque por el momento se tiene un “*Procedimiento amistoso*” hasta cierto punto influenciado en la *lex mercatoria*; y refiriéndonos a otra materia, en el derecho aduanero se escucha el eco del arbitraje aduanal¹⁷³; sobre el tema la IFA (International Fiscal Association) tienen un estudio del licenciado Mauricio Bravo *intitulado “El presente artículo desarrolla el concepto de arbitraje y su aplicación en el ámbito fiscal, analizando los distintos casos en los que se ha previsto el arbitraje en dicha materia y comentando el supuesto mexicano, así como se hace referencia a experiencias tomadas en otras jurisdicciones como es el de España.”*¹⁷⁴ Estudios que en el año de 2005 comenta acerca de lo dable que es el arbitraje en materia fiscal, mismo que consideramos por todo referido en su investigación, una indefectible realidad y un medio eficiente para la defensa cotidiana concerniente a los temas que se dirimen actualmente en el TSJFA o en la SCJN, y no viable en el derecho penal fiscal del sistema jurídico mexicano.

Cercanos al colofón del tema, el MC OCDE al ser la norma modelo que conforme a lo plasmado en ella, aporta nuevas direcciones fiscales que deberán optar los países que se quieran desarrollar económicamente, la hace ser una norma modelo de imprescindible estudio en el derecho fiscal internacional tal y como asiduamente lo hemos escuchado de los representantes, así como de los directivos de la OCDE (en el sentido de retomar sus principios); para el caso de México nos han exhortado a seguir a grandes rasgos la ruta que se contempló en el Consenso de Washington y sabemos lo que para este consenso representa la materia fiscal y como deberá ser mutado a las exigencias del mercado mexicano; razón por la cual, afirmamos que el futuro de los órganos Estatales para dar solución a las diferencias entre los particulares o entre estos y el Estado, van a evolucionar

¹⁷³Cfr. González Forastieri, Bárbara y Ponzanelli, Enrique, “**Laudos arbitrales en materia aduanera**”, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, marzo 2013, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3021/24.pdf>.

¹⁷⁴Bravo, Mauricio, “**El presente artículo desarrolla el concepto de arbitraje y su aplicación en el ámbito fiscal, analizando los distintos casos en los que se ha previsto el arbitraje en dicha materia y comentando el supuesto mexicano, así como se hace referencia a experiencias tomadas en otras jurisdicciones como es el de España.**”, International Fiscal Association, México, marzo 2013, http://www.ifamexico.com.mx/index.php?option=com_content&view=article&id=44:arbitraje-en-materia-fiscal&catid=11:articulos-de-miembros&Itemid=5.

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

efímeramente en el supuesto de que se continúe bajo el mando del capitalismo, que es lo más idóneo o por lo menos, es el modo de producción que apoyamos; y de ser así, el arbitraje fiscal será de usanza común, empero, debemos ver que lo designado por la ley se acate por los particulares, de ahí que hicimos un comentario de la viabilidad de tasar a las contribuciones armónicamente con la economía, es decir, que la carga impositiva no sea un obstáculo desafortunado al desarrollo empresarial. .

Neoliberalismo sin reformas estructurales en el Estado, sería como la Traviata sin el Brindis, o Die zauberflöte sin la Reyna de la noche; es necesario el neoliberalismo y más aún la norma modelo de la OCDE, para integrar a las economías, a la política, y luego entonces a lo fiscal, ante el arribo del Nuevo Orden Económico Internacional en calidad de indefectible; para que el humano al entenderlo mejore, para que al vivir lo aberrante sea bueno, y entienda que la única revolución verdadera será la que este a su alcance poder librar hacia lo libertario o vivir en la opresión eternamente, que Prometeo impidió al dar el fuego ígneo para que el humano ascendiera al Olimpo, porque hasta Mefistófeles conversando con Fausto sintió conmiseración por la miseria humana y quiso dejar vivir al humano en su infierno en la tierra sin entrometerse en su inefable existencia; es por ello la necesidad y efímera implementación de los medios neoliberalitas para ir acentuando la integración económica.

Conclusiones generales.

Por lo que todo lo referido nos permite concluir que:

1.- El propósito que dio sustento para la elaboración de la presente tesis, fue demostrar como la evasión fiscal internacional ha repercutido y repercute concomitantemente con los Modelos de Convenios Internacionales Tributarios, en las prácticas desleales de comercio internacional, particularizando en la subvención. Sin embargo, pudimos constatar que los Modelos de Convenio aludidos no constituyen duopolio regulatorio en conjunto con la evasión fiscal internacional, que trascienda concretamente en la práctica en deslealtad comercial referida; puesto que los Tratados de Libre Comercio poseen intrínsecos a su estructura regulatoria algunos principios de derecho fiscal internacional (descollando al TLCAN en su numeral 2103 intitulado “*Tributación*”; no obstante, también el MERCOSUR y el TPP hacen referencia a lo jurídico tributario internacional, con la salvedad que llevan a cabo con una gradación regulatoria menos pronunciada). Luego entonces, afirmamos que tripartitamente inciden en las prácticas desleales de comercio internacional (y en todo el comercio exterior) las implementaciones jurídicas y regulatorias internacionales contra la evasión fiscal, contenidas especialmente en los: tratados internacionales tributarios; MC OCDE, y Tratos de Libre Comercio. Que evidencian al unísono el fenecimiento de la fiscalidad del comercio exterior.

2.-La OMC en su documento constitutivo, o sea el “*Acuerdo por el que se Establece la Organización Mundial del Comercio*”, en su precepto III “*Funciones de la OMC*” párrafo quinto, es imperativo que sea enfática en manifestar la cooperación que tendrá la OMC con la OCDE para lograr mayor coherencia en la formulación de políticas fiscales y políticas criminales fiscales a escala mundial (con el irrenunciable propósito de disminuir y controlar a la evasión fiscal interna de los diversos Estados; y coadyuvar con los Estados miembros en identificar a los defraudadores fiscales o las personas que efectúen acciones sancionadas administrativa o penalmente por sus legislaciones

internas), aunado y sin contrariar la cooperación que tiene la OMC con el FMI y el BM. Con lo anterior afirmamos, que solo de manera conjunta el fenómeno motivo de nuestro estudio (evasión fiscal como género de la defraudación y elusión fiscal) se podrá frenar.

3.- Proponemos un Modelo de Convenio de la OCDE, bajo las siguientes directrices, con la teleología regulatoria de ir incrementando la coordinación de las autoridades fiscales en la integración de la actividad financiera pública:

- Promoción de las relaciones entre autoridades fiscales de los países con tratados internacionales tributarios.
- Alentar los acuerdos internacionales entre las autoridades fiscales, producidos en conjunto.
- Banco de datos conjunto y medidas tendentes a controlar la evasión fiscal entre los Estados contratantes.
- Operaciones conjuntas para indagar a los defraudadores fiscales que tengan su fuente de ingreso en algún territorio fiscal, de país contratante.
- Necesidad de estudios conjuntos e investigaciones jurídico-económicas, jurídico-políticas y de derecho comparado, en aras al desarrollo del derecho fiscal internacional.

Principalmente, esos son los elementos neurálgicos que podríamos aportar para una sana integración de la actividad financiera pública entre Estados, que no están exentos de desavenencias diplomáticas que flagelen los esfuerzos unificados hacia la mundialización; sin embargo, el desarrollo económico alienta que se genere lo anterior en los Estados propulsores de economías de mercado o centralmente planificadas, sin discriminación.

4.- Ahora bien, afirmamos que de la relación que es irrefutable y muy estrecha en la evasión fiscal internacional y las prácticas desleales de comercio internacional (elemento que nosotros aportamos); cuyo vínculo toral reposa en las subvenciones, observadas a estas cautamente como una práctica desleal de comercio internacional; relación aludida que se matiza en lo fenoménico en

el supuesto de que la subvención verse en lo impositivo o fiscal, en otras palabras, en la competencia fiscal dañina, que es una concepción lexicológica del derecho fiscal internacional. Dado que la empresa, que por una lisonja o gracia fiscal de la autoridad en este rubro, se beneficie evadiendo materialmente a la obligación fiscal con el apoyo legal del gobierno en donde esté situado su establecimiento permanente, en detrimento o sin el mismo trato a las actividades empresariales limítrofes, es decir, que surja la discriminación fiscal a las demás empresas ya sea exportadoras o de alguna otra rama industrial que no tenga que exportar, en donde no se les conceda la prerrogativa aludida, se incurre por parte del gobierno que detente la potestad tributaria en el orden que fuere, en: “*No discriminación*”, es decir, discriminación fiscal (artículo 24 de MC OCDE), así como en competencia fiscal dañina acorde a lo dispuesto en el artículo 3 del GATT denominado “*Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores*”. Y no es aceptable, porque es una especie de evasión fiscal material.

5.- Por lo cual, proponemos que sea regulada la competencia fiscal dañina (subvención impositiva) en el MC OCDE, introduciendo un nuevo artículo 25 intitulado “*No competencia fiscal dañina en operaciones de comercio exterior*” o “*No discriminación fiscal a empresas del comercio exterior*”, que verse en el sentido de erradicar privilegios fiscales que de fondo son medidas tendentes a la evasión fiscal, contraproducentes al comercio exterior y que crean un trato más favorable, sin proporción, a la industria interna que perjudica a la rama de la producción nacional en donde se importan las mercancías producidas con prerrogativas fiscales, con la salvedad y teniendo presente que la empresa efectuará operaciones de comercio exterior.

6.- La relación que posee el derecho fiscal internacional (incluida la evasión fiscal internacional) y el comercio exterior es tendente a incrementarse; lo cual constata el avance de la gradación de la integración económica, hasta el arribo de la integración económica plena con un único Estado y por consecuencia de una actividad financiera mundial. Lo cual hace imprescindible el tomar medidas asociadas entre Estados para controlar a la evasión fiscal internacional en los diferentes territorios de los Estados involucrados en el comercio exterior.

Para lo cual proponemos que se signe un tratado internacional tributario (previa consulta o producción de la OCDE) que desaliente pecuniariamente a las holdings (sociedades controladoras) y a las empresas de comercio exterior a constituir sociedades mercantiles en “*paraísos fiscales*”, obligando a las empresas que tengan sucursales, filiales o sociedades mercantiles pertenecientes al grupo, a proporcionar información de sus estados financieros a la autoridad tributaria.

7.- La cooperación que actualmente se gesta en el tenor de lo estatuido en la norma modelo MC OCDE para controlar la evasión fiscal arguyendo a la utilización del “*Intercambio de información*” (artículo 26 del Modelo de Convenio) y la “*Asistencia en la recaudación de impuestos*” (artículo 27 en el MC OCDE) es prueba de la integración tributaria que repercute en la integración de la organización política-jurídica. Sin embargo, debiera de haber un numeral específico en el MC OCDE intitulado “*Medidas contra la evasión fiscal entre los Estados contratantes*” para ir introyectando en el consiente colectivo de los contribuyentes que la evasión fiscal es perseguida y sancionada. De lo contrario, la opacidad al no contemplar un precepto sinonímico, permea en el consciente del contribuyente de una manera tal que puede llegar a incentivar la evasión fiscal; todos los involucrados en el sistema fiscal es indispensable que tengan en su memoria como una constante en las leyes naturales, la sanción y la persecución de las operaciones evasoras de la obligación fiscal que ejecutan los Estados.

8.- Consideramos que la más eficiente implementación que puede utilizar el gobierno para controlar la evasión fiscal interna, es la concientización ciudadana que señale lo benéfico que es para todos el pago de impuestos y de lo deletéreo de no hacerlo. Para lo cual algo indefectible es:

- a) Definir una sanción administrativa (infracción) para la evasión fiscal y la elusión fiscal que puede consistir en multas, recargos y actualizaciones de cualquier monto en donde se especifique, que si la cuantía evadida del hecho generador que encuadra en el supuesto normativo jurídico de

la obligación fiscal incumplida es superior a los \$1,369,930.00 pesos contemplados en el artículo 108 del CFF, será considerada la actividad como defraudación fiscal, y el presunto culpable en el supuesto de haberse demostrado su culpabilidad, es decir, configurado el delito, se hará acreedor a la pena corporal referida en dicho numeral.

- b) La sanción penal debe ser utilizada por el gobierno como última acción y, de preferencia debe de ser vistosa para el común denominador de los contribuyentes, esto es, debe de difundirse la sanción en medios masivos de comunicación, lo cual alertará a los mexiquenses de que el gobierno está indagando y sancionado a TODOS.
- c) La penalidad debe estar acompañada de la reincorporación del criminal a la sociedad, por lo cual se deberían de impartir charlas psicológicas y terapia psiquiátrica a los infractores y delincuentes penales; empero, a los reincidentes que no sienten intimidación (incorregibles) a las políticas criminales fiscales aplicadas, deben ser retirados de la sociedad definitivamente, a través de la cadena perpetua.

9.- Por otro lado, la sanción penal por el delito especial de defraudación fiscal contenida en los artículos 108 y secundariamente el 109 del CFF no contiene sanciones penales que impelan verdaderamente a la abstención de cometer este delito; por lo que proponemos la elevación de la sanción penal sin soslayar a los principios de intervención mínima, proporcionalidad, culpabilidad y de legalidad; lo anterior, dado que nos referimos a delincuentes de una denominación muy poco convencional, es decir, el defraudador fiscal actúa dolosamente con la intención de producir un daño por igual a la hacienda pública, como a la contribución pública oportuna; que en general redundan en acciones hechas sin necesidad de robar al fisco para preservar la vida, cometerlo sin estar en estado de necesidad o encontrarse en un estado de emoción alterada, cuyo cometimiento represente a los instintos más arraigados del humano para perpetuar su supervivencia; empero, sabemos que la función de la pena debe ser la reinserción social del delincuente en caso de que todavía se pueda reincorporar, todo ello atendiendo al contrato social.

Por todo lo anterior *grosso modo* expuesto proponemos aumentar la penalidad por el cometimiento del delito de defraudación fiscal que esté plenamente configurado. Convirtiendo en crucial la elevación del elemento aflictivo, ejemplar y público de la pena por el cometimiento de este delito; no obstante, considerando en calidad de elemento omnipresente que el mejor método para controlar al género evasión fiscal y a la especie defraudación fiscal, es en virtud de la cultura fiscal del contribuyente y en segunda medida de la creación de un régimen fiscal simplificado para pequeños contribuyentes (principalmente a los actores del negocio informal).

La penalidad debería estar contemplada de la siguiente forma:

Artículo 108...

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

- I. Con prisión de nueve meses a seis años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,369,930.00.
- II. Con prisión de seis años a quince años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,369,930.00 pero no de \$2,054,890.00.
- III. Con prisión de nueve años a treinta años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,054,890.00.

Prácticamente se eleva al tripe los años de prisión, con la salvedad de la fracción III, para que las personas físicas que intervienen en el sistema fiscal conozcan la magnitud de la penalidad por el cometimiento de actos ilícitos y lo anterior los invite a mantenerse en la legalidad.

10.- Es descollado para el derecho fiscal internacional el TLCAN en su artículo 2103 intitulado "*Tributación*", el motivo es que ni siquiera el TPP accede a un estadio tan sublime de reglamentación; porque considera el Tratado Trilateral de Libre Comercio en el precepto referido que exclusivamente ese artículo dispondrá mandatos concernientes al derecho fiscal y ninguna otra disposición del Tratado se aplicará a medidas tributarias; no obstante, es explícito al

exponer que nada de lo estatuido en él, vulnerará los derechos y obligaciones de las partes que se deriven de cualquier Convenio tributario (importante es destacar que retomado al MC OCDE, el concepto “*Convenio tributario*” hace referencia al tratado internacional que se basó en el MC OCDE o que se incrementa la proba que así fue).

Por lo cual nosotros proponemos que el TPP o “*P4*” al ser un Tratado de Libre Comercio de nueva generación y el más avanzado en nuestros días, debería de contener un artículo sinonímico al 2103 del TLCAN en donde se incluyera la preponderancia que para este TLC representan los Convenios tributarios para evitar la doble imposición internacional y adhiriendo a su contenido un elemento imprescindible que verse en reconocer en calidad de plausible la aplicación a los tratados internacionales fiscales que estuvieran vigentes en los países contratantes con el fin de evitar la evasión fiscal y los ilícitos tributarios (vía cooperación entre autoridades fiscales, o especialidades en el MC OCDE como el “*Intercambio de información*” o la “*Asistencia en la recaudación de impuestos*”). Con lo anterior, se haría una vereda exhortadora a instancias de la potestad de los Estados de retomar lo expuesto, que a nuestro juicio es aconsejable que posean los futuros TLC, en el sentido de considerar idóneo y reproducible en su contenido, un artículo en el que esté plasmada la subordinación a la jerarquía que tienen los tratados internacionales tributarios de estatuir jurídicamente un armónico desenvolvimiento de la actividad impositiva entre gobiernos de dos o más Estados; *conditio sine qua non* afirmamos que seguiría habiendo fluctuaciones excesivas en los índices de evasión fiscal que se sirve de operaciones de comercio exterior, asentamiento de sociedades mercantiles en “*paraísos fiscales*” o transacciones en el sistema financiero privado, así como problemas en la doble imposición internacional.

11.- La evasión fiscal internacional por medio de los “*paraísos fiscales*” o Regímenes Fiscales Preferentes se desarrolla y maximiza en los países con economías de mercado; en los países con una economía centralmente planificada no se gesta en la misma magnitud la evasión fiscal internacional como práctica inmoral y, conforme al derecho mexicano, si por medio de ella se tipificara a la defraudación fiscal, sería sancionable con penalidad; sin

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

embargo, fundado en la teoría político-económica, es un absurdo que florezca la evasión fiscal internacional por medio de “*paraísos fiscales*” en los países con economía centralmente planificada, puesto que en ellas es el Estado el que produce y por ende genera ganancia, es decir, es un “*Estado empresario*”; empero, se eleva el índice de corrupción burocrática. O sea, el socialismo no está exento de fugas dinerarias de la administración pública *lato sensu*.

12.- Queremos aportar un concepto, considerando que en lo tributario internacional existe el “*proceso integracionista tributario*”, con sinonimia a la gradación de la integración económica; sin embargo no es lo mismo, dado que lo económico moldea a lo tributario. El fin de la integración tributaria en la integración económica, es reglamentar jurídicamente a la captación de las contribuciones para la primera fase de la actividad financiera pública a lo largo del amalgamamiento de las relaciones entre Estados, hasta arribar a la integración tributaria plena.

FUENTES DE INFORMACIÓN:

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

1. Arrabal, Pablo, **“Comercio internacional y paraísos fiscales”**, 1ª ed., España, Pirámide, 1992.
2. Arriola, Carlos, **“Los empresarios y el Estado”**, 1ª ed., México, Fondo de Cultura Económica-SEP, 1981.
3. Aquino Cruz, Daniel, **“Las prácticas desleales del comercio internacional. (Ley de comercio exterior comentada)”**, 1ª ed., México, PAC, 1997.
4. Bailey, Jhon, **Introducción**, en Bailey Jhon (comp.), **“Impactos del TLC en México y Estados Unidos. Efectos subregionales del comercio y la integración económica”**, 1ed., México, FLACSO-Georgetown University-Miguel Ángel Porrúa, 2003.
5. Basaldua, Ricardo Xavier, **“Introducción al derecho aduanero. Concepto y contenido”**, 1ª ed., Argentina, Abeledo-Perrot, 1988.
6. Basaldua, Ricardo Xavier, **“Derecho aduanero. Parte general y sujetos”**, 1ª ed., Argentina, Abeledo-Perrot, 1992.
7. Bettinger Barrios, Herbert y Bettinger García Cornejo, Herbert, **“Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación”**, 15ª ed., México, ISEF, 2009, t. II.
8. Berchelmann Arizpe, Antonio, **“Derecho penal mexicano. Parte general”**, 1ª ed., México, Porrúa, 2004.
9. Bernard L., L., **“Principales formas de integración social”**, 1ª ed., México, Instituto de Investigaciones Sociales-Universidad Nacional de México, 1950.
10. Bernal Soriano, Roberto, **“La doble residencia en los tratados fiscales para evitar la doble imposición, ¿Es correcta la última modificación en la materia incluida en los comentarios al modelo de convenio OCDE?”** en Huet Covarrubias, Rosario y Lara Ramos, Luís Roberto (comps.), **Derecho fiscal internacional. Temas selectos**, 1ª ed., México, Porrúa-ITAM, 2011.
11. Bobbio, Norberto, **“La teoría de las formas de gobierno en la historia del pensamiento político. Año académico 1975-1976”**, trad. José F. Fernández Santillán, 2ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 2001.
12. Buitrago Díaz, Esperanza, **“La convención multilateral UNESCO-OMPI para evitar la doble tributación de las regalías por derechos**

- de autor**" en Godoy F., Juan Pablo (coord.), *Estudios de derecho internacional tributario. Convenios de doble imposición*, 1ª ed., Colombia, Instituto colombiano de derecho tributario-LEGIS, 2006.
13. Burgoa Orihuela, Ignacio, **"Renovación de la constitución de 1917"**, 1ª ed., México, Instituto mexicano de amparo, 1994.
 14. Calva, José Luís y Espiándola, Mildred, **"El rezago tributario en México: su posible superación mediante la homologación fiscal con los países del TLCAN"**, en Calva José Luís (coord.) *Finanzas públicas para el desarrollo*, 1ª ed., México, Miguel Ángel Porrúa-UNAM-Cámara de diputados LXI legislatura, 2007, v. 5.
 15. Camargo, Pedro Pablo, **"El Estado imperialista"**, 1ª ed., México, Universidad Nacional Autónoma de México-Facultad de Derecho, 2006.
 16. Campagnale, Norberto Pablo y Catinot, Silvia Guadalupe, **"El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales"**, 1 ed., Argentina, La ley, 2000.
 17. Canales Pichardo, Víctor Manuel, **"Delitos Fiscales (Connotado, concordado y con jurisprudencia)"**, 1ª ed., México, Cárdenas editor y distribuidor, 2003.
 18. Calderón A., Alejandro, **"¿Son los Comentarios al modelo de la organización para la cooperación y desarrollo económicos declaraciones interpretativas?"** en Rosario Huet Covarrubias y Luis Roberto Lara Ramos (comps.), *Derecho fiscal internacional. Temas selectos*, 1ª ed., México, Porrúa-ITAM, 2011.
 19. Carbonell, Miguel, **"Elementos de derecho constitucional"**, 1ª ed., México, Fontamara, 2009.
 20. Carbonell, Miguel y Salazar, Pedro, **"División de poderes y régimen presidencial en México"**, 1ª ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2006.
 21. Carrasco Iriarte, Hugo, **"Del poder ciudadano. En materia fiscal"**, 3ª ed., México, INADEJ, 2005.
 22. Carpizo McGregor, Jorge, **"Estudios Constitucionales"**, 8ª ed., México, Porrúa-UNAM, 2003
 23. Carrasco Iriarte, Hugo, **"Derecho fiscal I"**, 6ª ed., México, Iure editores. 2009.
 24. Carrasco Iriarte, Hugo, **"Derecho fiscal constitucional"**, 5ª ed., México, Oxford, 2010.

25. Castellanos Tena, Fernando, **“Lineamientos elementales de derecho penal. Parte general”**, 27ª ed., México, Porrúa, 1989.
26. Castrejon García, Gabino Eduardo, **“Derecho tributario”**, 1ª ed., México, Cárdenas editor y distribuidor, 2002.
27. Cortés Guzmán, Armado, **“La estructura política de la ALALC”**, 1ª ed., México, Facultad de Ciencias Políticas y Sociales UNAM, 1974.
28. Cruz Barney, Óscar, **“Solución de controversias y antidumping en el tratado de libre comercio América del Norte”**, 1ª ed., México, Porrúa-UNAM, 2002.
29. Cruz Covarrubias, Armando Enrique, **“Federalismo fiscal mexicano”**, 1ª ed., México, Porrúa, 2004.
30. Dávila Aldás, Francisco R., **“Globalización-Integración. América Latina, Norteamérica y Europa, 2001”**, 1ª ed., México, Fontamara, 2002.
31. De la Cueva, Arturo, **“Derecho fiscal”**, 3ª ed., México, Porrúa, 2007.
32. De la Garza, Sergio Francisco, **“Derecho financiero mexicano”**, 28ª ed., México, Porrúa, 2008.
33. De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael, **“Diccionario de derecho”**, 35ª ed., México, Porrúa, 2006.
34. Departamento de información pública de las Naciones Unidas, **“A B C de las Naciones Unidas”**, 1ª ed., Nueva York, Naciones Unidas, 2000.
35. Dell, Sindy, **“Bloques de comercio y mercados comunes”**, 2ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 1981.
36. Díaz Infante, Fernando Hegewisch, **“Derecho financiero mexicano. Instituciones del sistema financiero mexicano”**, 3ª ed., México, Porrúa, 2004.
37. Díaz Müller, Luís T., **“El derecho al desarrollo y el nuevo orden mundial”**, 1ª ed., México, Universidad Nacional Autónoma de México-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004.
38. Dominici, Remo, **“Las reglas para la resolución de los conflictos en materia de doble imposición internacional”**, en Uckmar, Víctor (coord.), *Curso de derecho tributario internacional*, 1ª ed., Colombia, TEMIS, 2003, t. I.
39. Faya Biseca, Jacinto, **“Finanzas públicas”**, 7ª ed., México, Porrúa, 2008.

40. Fernández Rozas, José Carlos, **“Sistema del comercio internacional”**, 1ª ed., España, Civitas, 2001.
41. Fix-Zamudio, Héctor y Carmona Tinoco, Jorge Ulises, **“Derechos fundamentales”**, en Valdés, Diego y Carbonell, Miguel (comps.) Panorama del derecho constitucional mexicano, 1ª ed., México, Porrúa-UNAM, 2006.
42. Flores Olea, Víctor, **“Ensayo sobre la soberanía del Estado”**, 2ª ed., México, UNAM, 1975.
43. Flores Zavala, Ernesto, **“Finanzas públicas mexicanas. Los impuestos”**, 34ª ed., México, Porrúa, 2004.
44. Fromm, Erich, **“Psicoanálisis de la sociedad contemporánea: hacia una sociedad sana”**, trad. De Florentino M. Torner, 1ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 1956.
45. Galeano, Eduardo, **“Las venas abiertas de América latina”**, 47ª ed., México, Siglo XXI, 1980.
46. García Máynez, Eduardo, **“Introducción al estudio del derecho”**, 59ª ed., México, Porrúa, 2006.
47. García Morente, Manuel, **“Lecciones preliminares de filosofía”**, 16ª ed., México, Porrúa, 2001.
48. González Varela, Liliana, **“Interpretación de las normas tributarias”**, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de derecho tributario*, 1ª ed., México, Porrúa, 2005.
49. Gutiérrez Baylón, Juan de Dios, **“Derecho de los tratados”**, 1ª ed., México, Porrúa, 2010.
50. Hallivis Pelayo, Manuel, **“Interpretación de los tratados internacionales tributarios”**, 1ª ed., México, Porrúa, 2011.
51. Hernández Estrada, José y Hernández-Romo V, Pablo, **“Delitos aduaneros. Comentarios a las reformas del código fiscal de la federación. Artículo 103, fracciones XI, XII, XV, XVI, XIX y XX”**, 1ª ed., México, Porrúa-Universidad Panamericana, 2007.
52. Humberto Delgadillo, Luis, **“Principios de derecho tributario”**, 5ª ed., México, Limusa, 2012.
53. Jiménez Martínez, Javier, **“Elementos de derecho penal mexicano”**, 1ª ed., México, Porrúa, 2006.

54. Kaplan, Marcos, **“Estado y sociedad (El problema de la autonomía relativa)”**, en Kaplan, Marcos (comp.), Estado, Derecho y Sociedad, 1ª ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1981.
55. Kaye, Dionisio J. y Kaye Trueba Christian, **“Nuevo derecho procesal fiscal y administrativo”**, 1ª ed., México, THEMIS, 2002.
56. Kelsen, Hans, **“Teoría pura del derecho”**, trad. Roberto J. Vernengo, 15ª ed., Porrúa, 2007.
57. Kessel, Georgina y Kim, Chong-Sup, **“Desgravación arancelaria y reglas de origen en el TLC”** en Kessel, Georgina (comp.), *Lo negociado del TLC. Un análisis económico sobre el impacto sectorial del Tratado Trilateral de Libre Comercio*, 1ª ed., México, Instituto Tecnológico Autónomo de México-McGraw-Hill, 1994.
58. Laviña, Félix, **“Organización del comercio internacional”**, 1ª ed., Argentina, Depalma, 1933.
59. Lassalle, Ferdinand, **“¿Qué es una constitución?”**, 1ª ed., México, Colofón, 2006.
60. López Betancourt, Eduardo, **“Teoría del delito”**, 15ª ed., México, Porrúa, 2008.
61. López Villafañe, Víctor, **“El TLCAN y las lecciones de una integración”**, en López Villafañe, Víctor y Di May, Jorge Rafael (coords.), **“Del TLC al MERCOSUR. Integración y diversidades en América latina”**, 1ª ed., México, Siglo XXI, 2002.
62. Malpica de la Madrid, Luis, **“El sistema mexicano contra prácticas desleales de comercio internacional y el tratado de libre comercio de América del norte”**, 3ª ed., México, Porrúa, 2009.
63. Martínez, Gabriel, **“Inversión en el tratado de libre comercio”** en Kessel, Georgina (comp.), *Lo negociado del TLC. Un análisis económico sobre el impacto sectorial del Tratado Trilateral de Libre Comercio*, 1ª ed., México, Instituto Tecnológico Autónomo de México-McGraw-Hill, 1994.
64. Martínez Pérez, Carlos, **“El delito fiscal”**, 1ª ed., España, Montecorvo, 1982.
65. Merryman, Henry John, **“La tradición jurídica romano-canónica”**, trad. Eduardo L. Suárez, 1ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 1971.
66. Mun, Thomas, **“La riqueza de Inglaterra por el comercio exterior. Discurso acerca del comercio de Inglaterra con las Indias occidentales”**, 1ª d., México, Fondo de Cultura Económica, 1954.

67. Muñoz Aunión, Antonio y Hinojosa Cantú, Carlos, **“Introducción al derecho internacional público”**, 1ª ed., México, Porrúa, 2009.
68. Orellana Wiarco, Octavio A., **“El delito de defraudación fiscal. Ensayo dogmático jurídico penal”**, 3ª ed., México, Porrúa, 2012.
69. Oropeza García, Arturo, **“México-MERCOSUR. Un nuevo diálogo para la integración”**, 1ª ed., México, UNAM-Centro Argentino para las Relaciones Internacionales, 2002.
70. Ortiz Mayagoitia, Guillermo I., **“La jerarquía normativa de los tratados internacionales en el derecho mexicano”**, 1ª ed., México, Suprema Corte de Justicia de la Nación-Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis, 2008.
71. Ortega Maldonado, Juan Manuel, **“Lecciones de derecho fiscal”**, 1ª ed., México, Porrúa, 2009.
72. Pacheco Martínez, Filiberto, **“Derecho de comercio exterior. Elementos de comercio exterior, instrumentos legales de negociación. Comercio exterior, fundamentos jurídicos para una estrategia.”**, 1ª ed., México, Porrúa, 2005.
73. Peniche Bolio, Francisco J., **“Introducción al estudio del derecho”**, 19ª ed., México, Porrúa, 2006.
74. Pérez de Ayala, José Luís, **“Montesquieu y el derecho tributario moderno”**, 1ª ed., España, Dykinson, 2001.
75. Pérez Becerril, Alonso, **“México fiscal. Reflexiones en torno al sistema fiscal mexicano”**, 1ª ed., México, Porrúa, 2004.
76. Quintana Adriano, Elvia Arcelia, **“Diccionario de derecho mercantil”**, 1ª ed., México, Porrúa, 2001.
77. Rabasa, Emilio O., y Caballero, Gloria, **“Mexicano esta es tú constitución”**, 1ª ed., México, Cámara de Diputados LI Legislatura, 1982.
78. Rentería Díaz, Adrián, **“Nueva lex mercatoria y globalización: breves notas de teoría general del derecho”**, en Silva, José Alberto (coord.), *Estudios sobre la lex mercatoria. Una realidad internacional*, 1ª ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2006.
79. Reyes Altamirano, Rigoberto, **“Elementos básicos de derecho fiscal”**, 2ª ed., México, Universidad de Guadalajara, 2001.
80. Reyes Altamirano, Rigoberto, **“Manual aduanero. Consultas básicas y sus respuestas”**, 2ª ed., México, editorial PAC, 1995.

81. Reyes Díaz, Carlos Humberto, **“Comercio internacional. Jurisdicción concurrente en materia de prácticas desleales”**, 1ª ed., México, Porrúa, 2007.
82. Ríos Granados, Gabriela (coord.), **“Derecho tributario internacional”**, 1ª ed., México, Porrúa-UNAM, 2010.
83. Rodríguez Carrión, Alejandro J. **“Lecciones de derecho internacional público”**, 6ª ed., España, Tecnos, 2006.
84. Rodríguez Huerta, Gabriela, **“El quehacer en la LX Legislatura. Antecedentes y entorno. La celebración de tratados en el orden constitucional”**, 1ª ed., México, ITAM-Senado de la República LX Legislatura, 2008.
85. Rodríguez Lobato, Raúl, **“Derecho fiscal”**, 2ª ed., México, OXFORD, 2009.
86. Rohatgi, Roy, **“Principios básicos de tributación internacional”**, 1ª ed., Colombia, Roy Rohatgi-LEGIS, 2008.
87. Seade, Jesús, **“Las prácticas comerciales desleales en el GATT de hoy y de mañana”**, en Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, *Prácticas desleales de comercio internacional (Antidumping)*, 1ª ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM-Serie I. Estudios de Derecho Económico, 1995.
88. Sánchez Gómez, Narciso, **“Derecho fiscal mexicano”**, 7ª ed., México, Porrúa, 2009.
89. Saldaña Pérez, Juan Manuel, **“Comercio internacional. Régimen jurídico económico”**, 3ª ed., México, Porrúa-Universidad Panamericana, 2010.
90. Sánchez Vega, Javier Alejandro, **“La obligación civil y fiscal”**, 1ª ed., México, SISTA, 2005
91. Sepúlveda Carmona, Ma. Sofía, **“Tribunal fiscal de la federación y la solución de controversias en materia de comercio exterior”**, en García Camberos, Gilberto (comp.), *La competencia del tribunal fiscal de la federación*, 1ª ed., México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1993.
92. Sorel, Jean-Marc, **“Resolución de litigios en la OMC”**, 1ª ed., Argentina, Ciudad Argentina, 2004.
93. Tapia Tovar, José, **“La evasión fiscal. Causas, efectos y soluciones”**, 1ª ed., México, Porrúa, 2006.

94. Torres López, Mario Alberto, **“Teoría y práctica de los delitos fiscales”**, 1ª ed., México, Porrúa, 2010.
95. Uckmar, Antonio, **“Aspectos fiscales de las reglas de la Organización Mundial del Comercio (OMC/WTO)”**, en Uckmar, Víctor (coord.), *Curso de derecho tributario internacional*, 1ª ed., Colombia, TEMIS, 2003, t. II.
96. Uckmar, Víctor y Corasaniti, Giuseppe, **“Manual de derecho tributario internacional”**, 1ª ed., Colombia, Temis, 2010.
97. Vallarta Marrón, José Luis, **“Derecho internacional público”**, 1ª ed., México, Porrúa, 2006.
98. Vallarta Plata, José Guillermo, **“Introducción al estudio del derecho constitucional comparado”**, 2ª ed., México, Porrúa, 2002
99. Villarreal Corrales, Lucinda, **“TLC. Las reformas legislativas para el libre comercio 1991-1995”**, 1ª ed., México, PAC, 1995.
100. Weber, Max, **“Sociología del poder. Los tipos de dominación”**, trad. Joaquín Abellán, 1ª ed., España, Alianza, 2007.
101. Witker, Jorge y Bello Noemí, **“La valoración aduanera en el comercio exterior”**, 1ª ed., México, Porrúa, 2010.
102. Witker, Jorge y Hernández, Laura, **“Régimen jurídico del comercio exterior”**, 2ª ed., México, Universidad Nacional Autónoma de México-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002.
103. Witker, Jorge, **“Derecho tributario aduanero”**, 1ª ed., México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1995.
104. Witker Velásquez, Jorge, **“Introducción al derecho económico”**, 7ª ed., México, McGraw-Hill, 2008.
105. Zamudio Urbano, Rigoberto, **“Sistema tributario en México”**, 1ª ed., Porrúa, México, 2005.
106. Zino Colanino, Antonio y Zanotti Aichino, Juan O. **“MERCOSUR: Aspectos institucionales y tributarios”** en Víctor Uckmar (coord.), *Curso de derecho tributario internacional*. T. II, trad. Cristian J. Billardi, 1ª ed., Bogotá, Temis, 2003.
107. Zolezzi, Daniel, **“Valor en aduana: Código universal de la O.M.C”**, 1ª ed., Argentina, La ley, 2003.

REFERENCIAS CIBERGRÁFICAS:

1. Arrijo Vizcaíno, Adolfo, **“La doble tributación internacional”**, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, marzo de 2013, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/12/pr/pr2.pdf>.
2. Avella Alaminos, Isabel, **“Antecedentes del TLCAN: la historia de los acuerdos comerciales entre México y los Estados Unidos (1822-1950)”**, Revista digital universitaria, México, enero 2013, <http://www.revista.unam.mx/vol.9/num5/art29/art29.pdf>.
3. Bravo, Mauricio, **“El presente artículo desarrolla el concepto de arbitraje y su aplicación en el ámbito fiscal, analizando los distintos casos en los que se ha previsto el arbitraje en dicha materia y comentando el supuesto mexicano, así como se hace referencia a experiencias tomadas en otras jurisdicciones como es el de España.”**, International Fiscal Association, México, marzo 2013, http://www.ifamexico.com.mx/index.php?option=com_content&view=article&id=44:arbitraje-en-materia-fiscal&catid=11:articulos-de-miembros&Itemid=5.
4. De la Cámara, Pablo Chico, **“La evolución del concepto de establecimiento permanente en la fiscalidad del comercio electrónico (caso España)”**, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, marzo 2013, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1795/6.pdf>.
5. García Prats, Francisco Alfredo. **“Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”**, Crónica tributaria, España, enero 2013, http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/133_Garcia.pdf.
6. González Forastieri, Bárbara y Ponzanelli, Enrique, **“Laudos arbitrales en materia aduanera”**, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, marzo 2013, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3021/24.pdf>.
7. Grageda Núñez, Eugenio, **“La interpretación de los tratados para evitar la doble tributación, en el Modelo de la OCDE y sus comentarios”**, Revista de Derecho Económico Internacional Vol. 1, No.1.-ITAM, México, marzo 2013, http://dei.itam.mx/archivos/INTERPRETACION_DE_TRATADOS_PARA_EVITAR_LA_DOBLE_TRIBUTACION.pdf.
8. Kaye, Dionisio J., **“Aspectos fiscales en el tratado de libre comercio de américa del norte”**, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, marzo de 2013, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1059/15.pdf>.

9. Labariega Villanueva, Pedro Alfonso, **“El impuesto sobre la renta a los dividendos”**, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, marzo de 2013, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/revdpriv/cont/3/dtr/dtr3.pdf>.
10. 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 del ingreso gravable”**, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, marzo de 2013, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/rap/cont/3/pr/pr9.pdf>.
11. Martínez Rangel, Rubí y Reyes Garmendia, Ernesto Soto, **“El Consenso de Washington: la instauración de las políticas neoliberales en América Latina”**, México, 2013, <http://scielo.unam.mx/pdf/polcul/n37/n37a3.pdf>.
12. Rezzoagli, Bruno Ariel, **“Ilícitos tributarios. Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal”**, Facultad de Derecho de la UNAM-SUA, México, marzo 2013, http://www.derecho.duad.unam.mx/amicus-curiae/descargas/10_feb_09/ILICITOSpdf.pdf.
13. Robles Farías, Diego, **“La relación jurídica obligatoria. El actual concepto de Obligación Jurídica”**, Anuario Jurídico, México, enero 2013, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/31/pr/pr31.pdf>.
14. Rodríguez Mejía, Gregorio, **“Evasión fiscal”**, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, marzo 2013, <http://www.ejournal.unam.mx/bmd/bolmex100/BMD10008.pdf>.
15. Romano Mussali, Emilio, **“Convenios internacionales en materia fiscal”**, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, marzo 2013, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/205/13.pdf>.
16. Smith, Eric J., **“Perspectiva de la política del tratado fiscal entre los Estados Unidos y México”**, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, marzo de 2013, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/24/pr/pr19.pdf>.
17. Siqueiros, José Luis, **“La cooperación procesal internacional”**, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, marzo de 2013, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/19/pr/pr2.pdf>.
18. Zamora Pierce, Jesús, **“El delito de omisión de declaraciones fiscales”**, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, marzo 2013, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/117/38.pdf>.

19. <http://www.cinu.org.mx/onu/mexico.htm>. (Centro de Información de las Naciones Unidas, México, enero 2013).
20. <http://www.diputados.gob.mx/inicio.htm>. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, LXII Legislatura, México, marzo 2013).
21. http://www.economia.gob.mx/files/TPP_ficha_informativa_junio_12.pdf. (Secretaría de Economía de México, febrero de 2013).
22. <http://www.iccspain.org/>. (Cámara de Comercio Internacional, España, marzo de 2013).
23. http://www.ifamexico.com.mx/index.php?option=com_content&view=section&layout=blog&id=2&Itemid=5&limitstart=10. (International Fiscal Association México, México, marzo 2013).
24. <http://www.juridicas.unam.mx/>. (Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, enero 2013).
25. http://www.mercosur.int/t_generic.jsp?contentid=3862&site=1&channel=secretaria&seccion=3. (Secretaría del MERCOSUR, República Oriental del Uruguay, enero de 2013).
26. <http://www.nafta-sec-alena.org/sp/view.aspx?x=343>. (Secretariado del TLCAN, México, enero 2013).
27. <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>. (OCDE, México, febrero de 2012).
28. http://www.sat.gob.mx/fiscal/leyes/52_3558.html. (Servicio de Administración Tributaria, México, marzo 2013).
29. http://www.sice.oas.org/TPD/CHL_Asia/Studies/p4_s.pdf. (Sistema de Información sobre Comercio Exterior. OEA. SEDI, DDECT, de la Organización de Estados Americanos y el Gobierno de Chile a través de la Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales PROCHILE, Ministerio de Relaciones Exteriores de Chile, febrero de 2013).
30. <http://ius.scjn.gob.mx/paginas/tesis.aspx>. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, IUS jurisprudencias y tesis, México, enero de 2013).
31. <http://lema.rae.es/drae/?val=paraíso>, el subrayado es nuestro. (Diccionario de la Real Lengua Española, Vigésima segunda edición, México, marzo 2013).
32. <http://proteo2.sre.gob.mx/tratados/archivos/DERECHO%20DE%20LOS%20TRATADOS%201969.pdf>. (Secretaría de Relaciones Internacionales, México, enero de 2013).

Estudio jurídico relativo a la evasión fiscal internacional, y a su repercusión con las prácticas desleales de comercio internacional.

33. <http://www.eluniversal.com.mx/finanzas/77294.html>. (El Universal.com, México, marzo de 2013).

34. <http://eleconomista.com.mx/columnas/columna-especial-empresas/2010/02/07/baja-evasion-fiscal-mexico>. (El Economista.mx, México, marzo de 2013).

35. http://www.economia.gob.mx/files/TPP_ficha_informativa_junio_12.pdf. (Secretaría de Economía de México, febrero de 2013).

LEGISLACIÓN VIGENTE Y MODELOS DE CONVENIO (NORMAS MODELO):

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, del 5 de febrero de 1917, con última reforma de 26 de febrero de 2013.
2. Ley aduanera.
3. Ley de comercio exterior.
4. Reglamento de la ley de comercio exterior.
5. Ley del impuesto sobre la renta.
6. Reglamento de la ley del impuesto sobre la renta.
7. Ley del impuesto al valor agregado.
8. Reglamento de la ley del impuesto al valor agregado.
9. Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación.
10. Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.
11. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
12. Ley sobre la aprobación de tratados internacionales en materia económica.
13. Ley federal para la prevención e identificación de operaciones con recursos de procedencia ilícita.
14. Código Fiscal de la Federación.
15. Convención de Viena sobre derecho de los tratados.
16. Acuerdo Estratégico Trans-Pacífico de Asociación Económica.
17. Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.
18. Acuerdo de Marrakech por que se establece la Organización Mundial del Comercio.
19. Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias.
20. Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.
21. Carta de las Naciones Unidas.

22. Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías.
23. Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico sobre Ingreso y Capital.
24. Modelo de Convenio sobre la Renta y Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollos Económicos.
25. Modelo de la ONU de convenio para evitar la doble imposición.
26. Tratado de la Asunción.
27. Tratado de Libre Comercio de América del Norte.
28. Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para Evitar la Doble Imposición y la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
29. Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Australia para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo.
30. Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la Región de Administración Especial de Hong Kong de la República Popular China para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.
31. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Argentina para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta Provenientes de la Operación de Buques y Aeronaves en el Transporte Internacional.
32. Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Austria para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

33. Protocolo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Austria que Modifica el Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, y su Protocolo.
34. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino de Bahrein para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.
35. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Barbados para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.
36. Convenio entre los Gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y la República Federativa del Brasil para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y Protocolo.
37. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.
38. Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gran Ducado de Luxemburgo para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Capital.
39. Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y Ganancias de Capital.
40. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de la República de Singapur para Evitar la Doble Imposición e

Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo.

41. Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Consejo Federal Suizo para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo.

42. Reglamento de Arbitraje de la ICC.

43. ICC Guide to INCOTERMS 2010.

44. Convención sobre el reconocimiento y la ejecución de sentencias arbitrales extranjeras (Convención de Nueva York de 1958).