

“UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO.”

FACULTAD DE DERECHO, CIUDAD UNIVERSITARIA.

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL.

**“LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DE LOS EXTRANJEROS A NIVEL
CONSTITUCIONAL.”**

PESENTA: JOSÉ MARTÍN RIVERO GAVIA.

DIRECTORA DE TESIS: CAROLINA FLORES MARTÍNEZ.

Cd. Universitaria, D. F. 2014



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.

CAPITULADO:

1. ELEMENTOS Y PRINCIPIOS DOCTRINARIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.	8
1.1. Conceptos Básicos del Derecho Tributario.	8
1.1.1. Soberanía y Jurisdicción.	8
1.1.2. Potestad Tributaria.	11
1.1.3. Sujetos de la Relación Tributaria.	13
1.1.4. La Obligación Tributaria.	14
1.2. Principios de Adam Smith en Materia Tributaria.	15
1.2.1. Proporcionalidad	16
1.2.2. Certidumbre o Certeza.	18
1.2.3. Comodidad.	20
1.2.4. Economía.	21
1.3. Especies de Contribuciones.	22
1.3.1. Impuestos.	22
1.3.2. Derechos.	23
1.3.3. Contribuciones de Mejoras.	23
1.3.4. Aportaciones de Seguridad Social.	24
2. PRINCIPIOS Y DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO.	27
2.1. Principios Constitucionales	27
2.1.1. Principio de Legalidad.	28
2.1.2. Principio de Igualdad.	32
2.1.3. Principio de Generalidad.	34
2.1.4. Principio de Proporcionalidad y Equidad.	36
2.2. El Artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	39
2.2.1. La Obligación Constitucional de Contribuir al Gasto Público de manera Proporcional y Equitativa.	39
2.2.2. La Obligación Tributaria de los Extranjeros a Nivel Constitucional.	41
2.2.3. La Necesidad de una Disposición Constitucional que Establezca la Obligación Tributaria de los Extranjeros.	47

3.	EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.	48
3.1.	Antecedentes del Sistema Tributario Mexicano.	48
3.2.	Conceptos Básicos.	50
3.2.1.	Concepto de Sistema.	50
3.2.2.	Concepto de Tributo.	51
3.2.3.	Concepto de Sistema Jurídico.	53
3.2.4.	Concepto de Sistema Codificado.	53
3.2.5.	La Significación de un Sistema Tributario.	54
3.3.	Administración Tributaria.	57
3.3.1.	Objeto de la Administración Tributaria.	58
3.3.2.	Funciones de la Administración tributaria.	59
3.3.3.	Objetivos y Tareas de la Fiscalización.	60
3.4.	Sistema de Competencia Tributaria	62
3.4.1.	Concepto y Análisis de la Competencia Tributaria.	62
3.4.2.	El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y sus Elementos Básicos	63
3.4.3.	Los Organismos del Sistema de Coordinación Fiscal	65
4.	LA ACTUALIDAD DE LA TRIBUTACIÓN EXTRANJERA EN MÉXICO.	70
4.1.	La Antigua Ley de Nacionalidad y Naturalización de 1934.	70
4.1.1.	Análisis del Artículo 32 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización de 1934.	70
4.2.	Artículo Primero del Código Fiscal de la Federación	72
4.3.	Conceptos Básicos de la Tributación Extranjera.	73
4.3.1.	Concepto de residencia.	73
4.3.2.	Concepto de Establecimiento Permanente.	74
4.3.3.	Concepto de Criterios de Sujeción Impositiva.	76
4.4.	Criterios de Sujeción Impositiva.	77
4.4.1.	Criterio Personal.	78
4.4.2.	Criterio Económico.	80
5.	EL FENOMENO DE DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.	85
5.1.	Concepto de Derecho Tributario Internacional.	85
5.2.	Concepto y Características de la Globalización.	87
5.3.	La Doble Tributación Internacional.	88

5.3.1. Concepto_____	89
5.3.2. Doble Tributación Económica._____	91
5.3.3. Doble Tributación Jurídica._____	91
5.3.4. La Doble Tributación como Obstáculo para la Inversión Extranjera._____	92
5.4. Métodos para Evitar la Doble Imposición Internacional._____	94
5.4.1. Los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional._____	94
5.4.2. Principios en Materia Tributaria Internacional._____	95
5.4.2.1. Neutralidad y Eficacia._____	96
5.4.2.2. Equidad entre Estados._____	96
5.4.2.3. Promoción en las Relaciones Económicas_____	97
5.4.2.4. Reciprocidad _____	98
5.4.2.5. No Discriminación_____	100
CONCLUSIONES_____	101
FUENTES DE INVESTIGACIÓN._____	104

A MIS PADRES Y HERMANAS,
LAS PERSONAS MÁS IMPORTANTES DE MI VIDA.

INTRODUCCIÓN:

A lo largo de la presente investigación se pretende demostrar, que hace falta en nuestro sistema tributario la inclusión de una disposición de orden Constitucional, en la cual se establezcan las obligaciones tributarias para los extranjeros, que de acuerdo con las leyes mexicanas estén en obligación de cumplir.

Lo anterior en razón de que en nuestra Carta Magna, se establece dicha obligación de manera exclusiva para los mexicanos, aunque de facto no sea así, esto, porque la Constitución establece como obligaciones de los mexicanos, la de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, así de la Federación como del Estado y Municipio en el que residan.

Sin embargo, al establecerse en nuestro ordenamiento superior la obligación como única de los mexicanos, se deja incompleto al sistema tributario mexicano, ya que, si el mismo debe estar estructurado de la manera más lógica y completa posible; resulta obvio resaltar la falta de dicha disposición Constitucional, ya que en una estructura jurídica completa y lógica, todas las disposiciones secundarias deben surgir de un ordenamiento superior.

Lo anterior queda plenamente establecido en el Artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer que las leyes que de ella emanen y los tratados que se aprueben con arreglo a la misma, son ley suprema de la unión. De lo anterior se advierte que no existe ley alguna o tratado en el sistema legal mexicano que este por encima de la Constitución, por lo mismo todas las leyes secundarias deben, por necesidad misma de dicho sistema, encontrar su sustento en la Carta Magna, de ahí la necesidad de complementar el sistema tributario mexicano con una disposición de esta índole.

Con el objetivo de demostrar la hipótesis antes planteada a lo largo de la presente investigación se tratarán los conceptos básicos y principios fundamentales, tanto doctrinarios como legales del Derecho Tributario Mexicano, así como un panorama de la actualidad de la tributación extranjera en México de

acuerdo con el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

De la misma manera se abordarán temas de índole internacional, enfocados al fenómeno de la doble tributación y la integración de México en el concierto internacional de naciones para evitar este fenómeno.

Con lo cual se probará, que en efecto México tiene la necesidad de modificar su texto constitucional con la finalidad de otorgar tanto a nacionales como a extranjeros mayor seguridad jurídica y complementar su sistema legal tributario.

Hagamos notar en éste punto que como más adelante se citará la Suprema Corte de Justicia de la nación ha resuelto que en sí misma la Doble Tributación no es inconstitucional y que por ende la norma no es excluyente para los extranjeros; sino que conlleva otro fin.

1 ELEMENTOS Y PRINCIPIOS DOCTRINARIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.

1.1. CONCEPTOS BÁSICOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.

1.1.1. Soberanía, Jurisdicción y Nacionalidad.

El primero de los conceptos que mencionaremos en la presente investigación por considerarlo fundamental y absolutamente necesario a los propósitos de la misma es el de soberanía, pues como veremos más adelante este concepto origina el poder factico del Estado moderno tanto al interior del mismo como al exterior con respecto de un Estado extranjero.

Tal y como nos menciona Francisco Porrúa Pérez en su libro de Teoría del Estado:

“Al examinar al Estado como una unidad, desde un punto de vista sintético advertimos que se trata de una sociedad humana. Que encierra dentro de sí, muchos otros grupos humanos que le están subordinados. Advertimos con claridad que es la agrupación humana de mayor jerarquía en el orden temporal. Esa jerarquía superior tiene validez no sólo respecto de los individuos que se encuentran en el interior del Estado, sino de los grupos externos al mismo en el sentido de que estos no pueden inmiscuirse en los asuntos internos del Estado, esa especial jerarquía de preeminencia interior e independencia externa obedece a una nota característica del Estado que es la Soberanía.”¹

De la anterior definición podemos deducir lo siguiente, la soberanía vista como uno de los elementos básicos del Estado es aquel poder que de acuerdo con nuestra Carta Magna proviene del pueblo quien lo entrega al Gobierno para que nos represente tanto dentro del Estado como fuera del mismo; sin embargo para llevar a cabo dicha tarea el Estado requiere de recursos y ya que la soberanía es un mecanismo que a la vez establece la subordinación de ciertos grupos a otros estableciendo una marcada jerarquía, de ahí que el gobierno de un Estado tenga entre sus atribuciones la facultad de imponer a sus gobernados cargas tributarias

¹ PORRÚA Pérez Francisco, Teoría del Estado, Porrúa México 1997, p. 337.

para poder realizar sus actividades y cumplir con los fines que le han sido conferidos como representante de la sociedad del aparato estatal.

Si se parte de la idea de que un Estado está formado por territorio, población y gobierno entonces el concepto de soberanía quedaría incompleto ya que en ocasiones la soberanía de un país como veremos más adelante trasciende las fronteras de su territorio. Se hace notar entonces que la soberanía de un país no necesariamente depende de su territorio, pues es necesario mencionar que ésta también se da por la nacionalidad de la cual hablaremos más adelante.

Así pues, a esta particularidad con la que ha de determinarse el alcance de la soberanía de un estado respecto de un nacional o un extranjero es determinado por la jurisdicción del mismo, lo que nos lleva de una manera provechosa a tener que definir este concepto con el fin de complementar la idea que hasta el momento se ha planteado.

De acuerdo con el maestro Rafael de Pina la jurisdicción se puede definir de la siguiente manera.

“Potestad de administrar justicia, atribuida a los jueces, quienes la ejercen aplicando las normas jurídicas y abstractas a los casos concretos de que deben decidir.

La jurisdicción puede definirse como la actividad del Estado encaminada a la actuación del derecho positivo mediante la aplicación de la norma general al caso concreto. Ahora bien, de la aplicación de la norma general al caso concreto puede deducirse, a veces la necesidad de ejecutar la declaración formulada por el juez y entonces la actividad jurisdiccional no es ya meramente declarativa sino ejecutiva también.

La jurisdicción es una actividad pública destinada a mantener la eficacia de la legalidad establecida por el legislador. La jurisdicción es una actividad aplicadora del Derecho.”²

Del concepto anterior podemos deducir que la jurisdicción es la potestad que posee todo Estado para someter a sus leyes a las personas que se encuentren dentro de su territorio. Es de donde proviene el derecho de México de poder

² DE PINA Rafael y DE PINA Vara Rafael, Diccionario de Derecho, Porrúa México 2006, 36ª edición. P. 339.

gravar a los extranjeros que obtengan ingresos de cualquier fuente de riqueza ubicada en nuestro país.

Pero no sólo es posible gravar a un extranjero que obtenga ingresos en nuestro país, pues como se mencionó líneas arriba México puede gravar a sus nacionales que obtengan ganancias en el extranjero, por el solo hecho de tener la característica de ciudadanos mexicanos.

Por el motivo anterior también resulta necesario proporcionar en este punto una definición de nacionalidad.

De acuerdo con el maestro Rafael de Pina, **“la nacionalidad es el vínculo jurídico que liga a una persona con la nación a que pertenece”**³

Dicho vínculo jurídico obliga a la persona ya sea física o moral, a contribuir con los gastos públicos para que la nación a la que pertenece cumpla con sus tareas y del mismo modo le da el derecho al Estado de exigir el pago de dichos gastos.

Hay que mencionar que dicho cobro se hace exigible en el momento en el que las personas adquieren la calidad de ciudadano que de acuerdo con el artículo 34 de nuestra carta magna se adquiere dicho estatus, cuando teniendo la calidad de mexicanos hayan cumplido además con los siguientes requisitos, haber cumplido 18 años y tener un modo honesto de vivir.

Es así como queda comprendido el por qué México tiene el poder para gravar a sus ciudadanos, sin embargo en este punto, cabría hacernos el siguiente cuestionamiento, ¿Cómo entonces puede una nación gravar a personas con las que no tiene ese vínculo jurídico de nacionalidad?

Como hemos visto hasta el momento es posible establecer cargas a los ciudadanos por el vínculo jurídico que los une con su nación al obtener esta calidad, sin embargo, la pregunta anterior encuentra su respuesta en el concepto que se menciona a continuación y en el cual se profundizará en seguida.

³ Ibídem p. 378

Todo deviene de un concepto denominado Potestad Tributaria, mismo que se explica a continuación.

1.1.2. Potestad Tributaria.

Existen diversas definiciones de la potestad tributaria, las cuales nos ayudaran a entender de una manera más clara a que nos referimos.

“Es la facultad del Estado 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”⁴

En otras palabras es la facultad del Estado de exigir contribuciones respecto de las personas o bienes que se encuentren bajo su jurisdicción.

Así el poder tributario queda de igual manera reflejado en nuestra carta magna al establecer que el Estado es el único capaz de imponer contribuciones.

Advirtamos que en la anterior definición no se hace distinción alguna entre nacionales, ciudadanos y extranjeros, ya que como veremos más adelante la capacidad de México para gravar a cualquier particular no sólo deriva de su poder de potestad tributaria, sino que deben existir ciertas características llamadas criterios de vinculación que como resultado vinculen al extranjero con nuestro país poniendo al primero bajo la soberanía y jurisdicción del segundo.

Es necesario entonces definir con total claridad dos conceptos más cuya importancia no es menos trascendente que la de los anteriores.

El primero de ellos es el de “extranjero” para los efectos del presente trabajo nos apegaremos a la definición que nos da el Dr. Arturo de la Cueva en su libro de Derecho Fiscal, definición que se cita a continuación.

“Entendemos por extranjero a una persona no sujeta a un cierto orden jurídico (incluida obviamente la legislación fiscal) en virtud de no vincularlo el nacimiento en el territorio de la nación correspondiente ius soli, ni el parentesco filial con nacionales ius sanguinis ni la naturalización o bien

⁴ HALLIVIS Pelayo Manuel. Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios, Porrúa México 2011, p. 105.

personas morales no constituidas como nacionales en los territorios del citado régimen legal.⁵

Debemos entender entonces que a pesar de que no existe como tal un vínculo jurídico de carácter nacionalista entre el particular y Estado este tiene el Derecho de gravarlo pues a pesar de ser extranjero la soberanía y jurisdicción del Estado en cuestión prevalecen no obstante la nacionalidad del particular.

Por nacionalidad, no obstante que anteriormente se dio un concepto que se contiene en nuestra carta magna, este sólo nos menciona los requisitos para obtener dicha calidad dentro del territorio mexicano, sin embargo no señala lo que debemos entender al escuchar dicha palabra ni desentraña el significado de la misma; por lo cual, a continuación se proporciona una definición más completa de la palabra nacionalidad.

“Nacionalidad jurídica, administrativa o de pasaporte: la pertenencia de una persona a un ordenamiento jurídico concreto. Este vínculo de un individuo con un Estado genera derechos y deberes recíprocos; y para el constitucionalismo contemporáneo implica el concepto de soberanía nacional.”⁶

Una vez definidos este par de conceptos podemos definir y entender a la potestad tributaria de un Estado de la manera siguiente.

Es aquel poder jurídico y de facto que le permite al Estado cobrar a los particulares una parte de su riqueza, la cual están obligados a aportar derivado de los servicios públicos que reciben del Estado.

Sin embargo existen en este tópico dos características para el cobro de dichas contribuciones, la primera de ellas es que con los mexicanos el vínculo jurídico que une a los particulares con el Estado es su nacionalidad y eso hace que la soberanía del país trascienda sus fronteras y que los pueda gravar aún fuera del territorio nacional.

⁵ DE LA CUEVA Arturo, Derecho Fiscal, Porrúa México 2007, p. 90.

⁶ <http://es.wikipedia.org/wiki/Nacionalidad> 17 de Abril del 2013 12:56 a.m.

La segunda característica, tiene que ver con la jurisdicción del Estado y el momento en que un extranjero obtiene riqueza dentro del territorio nacional, momento en el que se genera un vínculo entre el extranjero y el Estado en cuestión; lo anterior se deriva de que al encontrarse el extranjero bajo la jurisdicción de otro Estado, este se ve obligado a cumplir con sus leyes y normas incluidas las fiscales.

A este tipo de vínculo entre el Estado y los particulares con relación a su obligación a contribuir al gasto público se le conoce como relación tributaria.

1.1.3. Sujetos de la Relación Tributaria.

Antes de comenzar el análisis de la relación tributaria y de los sujetos que en ella intervienen es necesario que definamos lo que se debe entender de aquí en adelante por tributo.

Pues bien por principio de cuentas la palabra tributo actualmente se maneja como sinónimo de contribución, por lo cual la contribución para los efectos que nos ocupan se define como sigue.

“Es la aportación económica que los habitantes de un Estado y los extranjeros residentes en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal para la atención de los servicios públicos y las cargas nacionales.”⁷

Podemos determinar entonces que la relación tributaria como se ha mencionado anteriormente, es el vínculo que une a los particulares con un Estado, cualquiera que sea el criterio de vinculación; y que es ese mismo vínculo el que le otorga al Estado la potestad tributaria para exigir el cumplimiento de la obligación que el particular debe satisfacer por establecerlo así las leyes del país del que se trate.

Siguiendo esta misma línea podemos determinar entonces que los sujetos de la relación tributaria, son, por un lado el Estado que es quien derivado de su potestad

⁷ DE PINA Rafael y DE PINA Vara Rafael, Diccionario de Derecho, Porrúa México 2006, 36ª edición. p. 194

tributaria exige el pago de ciertas cargas con el fin de allegarse de recursos para poder cumplir con sus tareas y proporcionar los servicios públicos a la población.

Por otra parte encontramos a los particulares quienes en la mayoría de las ocasiones no reciben como tal una contraprestación individual por las cantidades erogadas, ya que como veremos más adelante, existen diversos tipos de contribuciones, sin embargo el Estado como estructura jerárquica superior está obligado a proporcionar a la colectividad los servicios necesarios para llevar a cabo sus actividades y elevar la calidad de vida de la población.

Así pues encontramos que las cantidades erogadas son invertidas por el Estado, convirtiéndose este en un simple administrador de la riqueza nacional, misma que jamás deja de pertenecerle a la ciudadanía.

1.1.4. La Obligación Tributaria.

Una vez definidas las partes de la relación tributaria debemos precisar con la mayor calidad posible que esta relación genera obligaciones y del mismo modo derechos de los cuales se hablará más adelante pero que es necesario explicar el tipo de obligación que surge y por qué.

“Aunque en algunas ocasiones hemos hablado de la relación y de la obligación tributaria como la misma cuestión, parte de la doctrina trata de precisar una distinción entre ambas.

En efecto e independientemente de posturas varias, relativamente diferentes, podemos considerar que la relación tributaria establece un vinculo 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, considerándose que la materia sobre la que versan tales obligaciones mutuas son generalmente de carácter administrativo; en cambio, 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.⁸

Podemos entender entonces, que la diferencia como tal sólo radica en que cuando se habla de la relación tributaria nos estamos refiriendo al ciclo completo, al mencionar la palabra reciprocidad es decir en la relación se encuentra inmersa la obligación, sólo que al hablar puramente de la obligación nos referimos únicamente al deber del contribuyente de cumplir con las cargas en favor del Estado que se encuentran establecidas en la ley.

“En realidad consideramos que la ley establece un imperativo genérico y que cuando se realiza fácticamente el supuesto de hecho, se produce la consecuencia jurídica de observar determinado comportamiento consistente, en el caso, de pagar un tributo, o bien, cumplir con alguna otra prestación de carácter no patrimonial.”⁹

La presente cita complementa de manera magistral el concepto de obligación tributaria, pues es el contribuyente con sus acciones quien actualiza la hipótesis normativa contenida en la ley, quedando así obligado a pagar y al mismo tiempo dejando al Estado en posición de exigir dicho pago.

1.2. PRINCIPIOS DE ADAM SMITH EN MATERIA TRIBUTARIA

Todas las contribuciones que los miembros de un Estado y los residentes en su territorio se encuentran obligados a cubrir deben cumplir con ciertos principios, toda vez que de lo contrario estaríamos frente a imposiciones fiscales injustas y arbitrarias.

Para lograr dicho objetivo acogeremos como base los principios de Adam Smith, los cuales serán citados y comentados uno por uno para así poder centrar la idea principal de la presente tesis.

⁸ DE LA CUEVA Arturo, Derecho Fiscal, Porrúa México 2007, p. 60

⁹ Ibídem p. 61

1.2.1. Principio de proporcionalidad o justicia.

Dice Adam Smith:

“Los vasallos de cualquier Estado están obligados al sostenimiento del gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de los ingresos o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado... En la observancia o en la omisión de esta máxima existe lo que llamamos desigualdad de la imposición.”¹⁰

El anterior principio se refiere a la proporción en la que deben contribuir todas las personas que estén bajo la soberanía y/o jurisdicción del Estado de que se trate, así pues este principio no se refiere sólo a que quienes más dinero o ingresos perciben paguen más; lo anterior de ocurrir así sería igualmente injusto toda vez que el impacto de la norma tributaria golpea con la misma magnitud a los dos causantes del impuesto.

Dicho de otro modo si la manera de calcular un impuesto, como se da en muchas ocasiones, es sacar un porcentaje del ingreso bruto de las personas se rompería con el principio de proporcionalidad, lo anterior debido a que la persona que gana más estaría pagando lo mismo que la que obtiene menos ingresos; dicho problema se resuelve en algunos impuestos como el IMPUESTO SOBRE LA RENTA, en el cual existe una tarifa progresiva que permite seguir con este principio. En otras palabras al no existir una tasa fija el principio de proporcionalidad se continúa cumpliendo.

En consecuencia para que un tributo o contribución sea verdaderamente proporcional es necesario que afecte los patrimonios de los sujetos pasivos de una manera desigual; misma que deberá estar apegada a sus capacidades económicas.

¹⁰ ZAMUDIO, Urbano Rigoberto, Sistema Tributario en México, Ed. Porrúa México 2005 p. 65.

Tal y como se citó con anterioridad la aplicación o la omisión a este principio nos conducirá a la igualdad o desigualdad de la imposición.

“Todas las rentas y haberes de los individuos de una sociedad vienen a deducirse en último término de tres distintos fondos, la renta, la ganancia y los salarios. Todo tributo viene así mismo a pagarse por uno, unos o los tres a la vez, del mismo modo que de ellos se deducen las rentas particulares.”¹¹

Los tributos no deben sólo establecerse en proporción a lo que cada ciudadano gana, de acuerdo con este principio se vuelve igualmente necesario el gravar todos los ingresos disponibles. De modo tal que en la planeación jurídico-fiscal de una nación, si se pretende cumplir con esta máxima justicia elemental, es necesario que el legislador distribuya las cargas tributarias entre todas las fuentes de riqueza disponibles.

Para concluir con esta máxima citaremos las precisas conclusiones que al respecto formulo el maestro Zamudio, con relación a los tres postulados sobre los cuales se funda el principio de proporcionalidad.

“a) El gravar cualitativamente mediante tasa porcentuales de tipo diferencial a quienes posean una mayor capacidad económica a fin de que el impacto patrimonial que sufran sea más elevado que el que tengan que soportar los ciudadanos de mediana o menor capacidad económica.

b) El distribuir igual las cargas públicas entre todas las fuentes de riqueza grabable disponible en una nación en un momento dado, con el objeto de que el peso de la contribución nacional no recaiga sólo en una o varias de esas fuentes.

c) El establecer tasas tributarias que inician sobre una porción razonable del ingreso, utilidad o rendimiento obtenido por cada ciudadano, sin que tal incidencia implique, bajo ninguna circunstancia, la confiscación de la

¹¹ *Ibíd.* P.61

totalidad de una parte sustancial del patrimonio o producto legítimo del trabajo y del esfuerzo del propio ciudadano.¹²

Es por lo anterior que todo sistema tributario debe tratar de seguir esta máxima de la manera más fiel posible y cabe señalar que México dista mucho de cumplir con este requisito tan fundamental.

1.2.2. Principio de Certidumbre o Certeza.

“El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y no en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deberá satisfacerse, todo ha de ser claro llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. Por qué donde se verifique lo contrario, estará cada vasallo, que contribuye más o menos, no bajo el poder del gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, gravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o a sacar impulsos del terror de tan terribles gravámenes regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él. La certidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grave como la más leve incertidumbre de la cuantía del tributo.”¹³

Este principio resulta por demás obvio, toda vez que un sistema tributario por sí sólo es complejo, resultaría un severo problema que a la par de su complejidad existiera incertidumbre en el mismo, ya que no sólo causaría un descontento en los contribuyentes derivado de la gran inseguridad jurídica que esto generaría, sino que favorecería de un modo terrible la corrupción y muchos de los recursos captados serían fácilmente desviados para favorecer sólo a un grupo de personas.

¹² Ibídem. P. 64

¹³ Ibídem. P. 65

Adam Smith refiere que en los tributos debe existir certeza en tanto a sus elementos constitutivos se refiere, es decir, la forma y tiempo de pago y la cantidad que el contribuyente deba satisfacer, sin embargo el derecho tributario ha evolucionado de manera tal que en la actualidad debe hacerse extensivo a los principios constitutivos del moderno tributo, los cuales desde nuestro punto de vista son los siguientes.

Sujeto pasivo, es la persona física o moral que de acuerdo con sus actividades se ubique dentro del supuesto que maneja la ley, quedando por tanto obligado a satisfacer dicho impuesto.

Objeto, es la hipótesis normativa que debe manejar la ley por la cual se genera el impuesto, es decir, debe precisar claramente cuál es el hecho generador del tributo.

Tasa, tarifa o cuota, Cada tributo debe especificar de qué manera debe realizarse el cálculo y determinación del mismo, cualquiera que este sea.

Base gravable, es la porción de utilidad, rendimiento o ingreso al que se le debe aplicar la tasa, tarifa o cuota que se especifica en la ley, para fijar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal a satisfacer.

Fecha de pago, es la garantía esencial de todo sistema tributario, fundamental para la planeación económica de un Estado, la ley debe establecer con toda claridad las fechas en las que los sujetos pasivos, ya sean personas físicas o morales, deben enterar los impuestos que hayan causado. El mismo proceso se repite de acuerdo con la periodicidad de pago que tenga el tributo en cuestión.

Los anteriores son los elementos del tributo moderno y en la actualidad la mayoría de los sistemas tributarios en el mundo persiguen que sus ordenamientos fiscales cumplan con estos elementos en un afán de buscar la justicia tributaria.

“Al indicar que todo tributo debe ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona Adam Smith sienta otra verdad

capital, particularmente para sistemas tributarios que como el nuestro, tiende a desarrollar una legislación expresada en términos muy complejos, altamente técnicos y sofisticados y en preceptos de obscura redacción.

Se trata de un mal permanente en nuestro medio. Las disposiciones fiscales que nos rigen se encuentran redactadas en una manera tan deliberadamente complicada, que están muy lejos de ser comprensibles para el ciudadano común, al grado de que al estilo de los famosos canonistas de la edad media, su contenido sólo puede ser desentrañado e interpretado por un grupo de iniciados, los que por cierto, en múltiples ocasiones ni siquiera logran ponerse de acuerdo.”¹⁴

Si bien la legislación secundaria que rige la rama fiscal del derecho en nuestro país intenta clara e inteligible, debemos apuntar que hay ciertos casos en los que la propia complejidad de las cuestiones fiscales y la actividad económica tan veloz que priva en la actualidad; dificultan el quehacer legislativo y aún más la interpretación y unificación de los criterios, que tanto particulares como autoridades deben seguir, de acuerdo con las circunstancias del caso concreto de que se trate.

Así pues el principio de certidumbre, no es más que el derecho de todo contribuyente a la seguridad jurídica que debe, desde luego, de emanar de nuestras leyes fiscales.

1.2.3. Principio de Comodidad.

“Todo tributo o impuesto debe ser exigido en tiempo y modo, que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casa, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de donde pagar.

¹⁴ Ibídem p. 67

Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero lujo vienen por último a pagarse por el consumidor, y generalmente del modo menos gravoso que puede ser para él. Los paga con efecto, poco a poco, a medida que va necesitando de aquellos géneros, y como tiene también la libertad de comprarlos, o no, según le parezca, será culpa suya si al tiempo de pagarlos sufre alguna incomodidad.¹⁵

Lo anterior se refiere a la manera en la que el gobierno como único ente jurídico con la potestad tributaria para exigir al contribuyente el pago de un impuesto que ha causado, debe especificar en todas las disposiciones fiscales el tiempo de pago de los impuestos, derechos o contribuciones que han causado los gobernados. Es decir, las leyes tributarias deben ser realizadas de manera tal, que los periodos de cobro de cada uno de los impuestos causen el menor daño posible a los contribuyentes de esta manera la captación de recursos por parte del Estado será mayor, ya que dichos tiempos se realizan calculando un momento en el que se supone que el contribuyente debe tener dinero para cubrir los mismos.

No debemos confundirnos con las aseveraciones hechas en el párrafo anterior, pues no es que los contribuyentes paguen sólo cuando poseen los recursos para hacerlo, más bien nos referimos a que los contribuyentes disponen de un plazo de acuerdo con las disposiciones fiscales, para cubrir los créditos fiscales adeudados.

1.2.4. Principio de Economía.

“Este principio consiste en que debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible, entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan a las arcas del gobierno.”¹⁶

Cuando un impuesto es bueno la recaudación del mismo debe implicar el menor costo posible para el Estado, toda vez que a mayor gasto en la recaudación menor es el margen de recursos de que podrá disponer.

¹⁵ Ibídem. P. 69

¹⁶ http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/blasio_m_re/capitulo2.pdf 17 de Abril del 2013 16:38 p.m.

Así pues algunos teóricos y economistas consideran que para que un impuesto justifique su existencia su recaudación no debe exceder el costo del 2% del dinero total obtenido por el cobro del mismo.

Así, estas directrices o principios tributarios en la actualidad han dejado de ser sólo dogmáticos, ya que como veremos más adelante en nuestro sistema tributario las diferencias entre estos y nuestros principios constitucionales son sutiles.

Es por lo anterior que como siguiente punto analizaremos los distintos tipos de contribuciones que hay para que veamos si las mismas cumplen con estos principios doctrinarios.

1.3. ESPECIES DE CONTRIBUCIONES.

Debemos mencionar que las contribuciones han sido clasificadas de diversas maneras, comúnmente se piensa en las contribuciones como sinónimo de impuestos; dicha aseveración es un error derivado de que dentro de las diversas contribuciones que tiene derecho a cobrar el Estado, los impuestos son sólo un tipo y no abarcan el todo de las contribuciones que percibe el aparato estatal de una nación.

Continuando con este punto la clasificación que establece la ley, es la que divide a las contribuciones en impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social, la cual se encuentra contenida en el Artículo 2 del Código Fiscal de la Federación.

Con el objeto de sintetizar este punto sólo se dará una breve definición de cada una de las anteriores especies de contribuciones.

1.3.1. Impuestos.

“El impuesto es el gravamen fiscal establecido por la ley al que se encuentran obligados los sujetos de derecho ubicados en la correspondiente circunstancia generadora del crédito fiscal.”¹⁷

¹⁷ DE LA CUEVA Arturo, Derecho Fiscal, Porrúa México 2007, p.121.

De la anterior definición destacamos importantes características que como veremos más adelante comparten todas las contribuciones, quizá la más importante es que deben estar establecidas en la ley, misma que detallara con claridad cuál es la circunstancia generadora del crédito fiscal.

Una de las características principales del impuesto es que no obstante que el causante del mismo está obligado a pagarlo, dicho pago no le otorga la posibilidad de exigir al Estado contraprestación alguna, lo que nos da la pauta para abordar la siguiente especie de contribución y posteriormente ocuparnos de realizar una clara distinción entre ambos.

1.3.2. Derechos.

“Los derechos son contribuciones que sólo pueden gravar un servicio proporcionado por el Estado, tomando como base el beneficio o coste derivado de tales servicios por cada ciudadano.”¹⁸

Así pues encontramos que a diferencia de los impuestos, los derechos son servicios que únicamente puede proporcionar el Estado, servicios que de igual manera se encuentran regulados por las leyes mexicanas; sólo que en este caso quien paga el derecho si tiene la posibilidad de exigir al Estado la contraprestación a que tiene derecho de acuerdo con la cantidad que ha pagado.

Hablemos ahora de las contribuciones de mejoras que son una tercera especie de contribuciones que pueden definirse como sigue.

1.3.3. Contribuciones de Mejoras.

“Las contribuciones de mejoras son contribuciones que gravan la utilidad de una obra realizada por el Estado, tomando como base el beneficio o coste derivado de tal obra para cada ciudadano.”¹⁹

¹⁸ VENEGAS Álvarez Sonia, Derecho Fiscal, Ed. Oxford, México 2010, p.97

¹⁹ *Ibíd.* P.98

1.3.4. Aportaciones de Seguridad Social.

Existe un cuarto tipo de contribución de acuerdo con la ley, mismo que se define de la manera siguiente.

“Estas consisten en las contribuciones definidas en la ley a cargo de personas, cuyo pago lo hace el Estado, para cumplir con las obligaciones fijadas por la ley por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.”²⁰

Cabe destacar que las definiciones anteriores son todas de carácter dogmático y que la definición legal que a continuación se cita se encuentra consagrada en el Código Fiscal de la Federación, más precisamente en su artículo 2 que a la letra dice:

“ARTICULO 2. LAS CONTRIBUCIONES SE CLASIFICAN EN IMPUESTOS, APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL, CONTRIBUCIONES DE MEJORAS Y DERECHOS, LAS QUE SE DEFINEN DE LA SIGUIENTE MANERA:

I. IMPUESTOS SON LAS CONTRIBUCIONES ESTABLECIDAS EN LEY QUE DEBEN PAGAR LAS PERSONAS FISICAS Y MORALES QUE SE ENCUENTRAN EN LA SITUACION JURIDICA O DE HECHO PREVISTA POR LA MISMA Y QUE SEAN DISTINTAS DE LAS SEÑALADAS EN LAS FRACCIONES II, III Y IV DE ESTE ARTICULO.

II. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL SON LAS CONTRIBUCIONES ESTABLECIDAS EN LEY A CARGO DE PERSONAS QUE SON SUSTITUIDAS POR EL ESTADO EN EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FIJADAS POR LA LEY EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL O A LAS PERSONAS QUE SE BENEFICIEN EN FORMA ESPECIAL POR SERVICIOS DE SEGURIDAD SOCIAL PROPORCIONADOS POR EL MISMO ESTADO.

III. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS SON LAS ESTABLECIDAS EN LEY A CARGO DE LAS PERSONAS FISICAS Y MORALES QUE SE BENEFICIEN DE MANERA DIRECTA POR OBRAS PUBLICAS.

IV. DERECHOS SON LAS CONTRIBUCIONES ESTABLECIDAS EN LEY POR EL USO O APROVECHAMIENTO DE LOS BIENES DEL DOMINIO PUBLICO DE LA NACION, ASI COMO POR RECIBIR SERVICIOS QUE PRESTA EL ESTADO EN SUS FUNCIONES DE DERECHO PUBLICO, EXCEPTO CUANDO SE PRESTEN POR ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS U ORGANOS DESCONCENTRADOS CUANDO EN ESTE ULTIMO CASO, SE

²⁰ http://www.eco-finanzas.com/diccionario/A/APORTACIONES_DE_SEGURIDAD_SOCIAL.htm jueves 13 de Diciembre del 2012 11:58 P.M.

TRATE DE CONTRAPRESTACIONES QUE NO SE ENCUENTREN PREVISTAS EN LA LEY FEDERAL DE DERECHOS. TAMBIEN SON DERECHOS LAS CONTRIBUCIONES A CARGO DE LOS ORGANISMOS PUBLICOS DESCENTRALIZADOS POR PRESTAR SERVICIOS EXCLUSIVOS DEL ESTADO.

CUANDO SEAN ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS LOS QUE PROPORCIONEN LA SEGURIDAD SOCIAL A QUE HACE MENCION LA FRACCION II, LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDIENTES TENDRAN LA NATURALEZA DE APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

LOS RECARGOS, LAS SANCIONES, LOS GASTOS DE EJECUCION Y LA INDEMNIZACION A QUE SE REFIERE EL SEPTIMO PARRAFO DEL ARTICULO 21 DE ESTE CODIGO SON ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES Y PARTICIPAN DE LA NATURALEZA DE ESTAS. SIEMPRE QUE EN ESTE CODIGO SE HAGA REFERENCIA UNICAMENTE A CONTRIBUCIONES NO SE ENTENDERAN INCLUIDOS LOS ACCESORIOS, CON EXCEPCION DE LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 1o.”²¹

Podemos darnos cuenta a partir de este punto que el Estado tiene diversas maneras de hacerse de recursos para poder llevar a cabo sus tareas.

Como se ha apuntado a lo largo del presente capítulo el Estado como ente jurídico requiere también de diversas estructuras y principios para tener una buena política financiera y para que las finanzas públicas sean lo más sanas que se les permita.

En un Estado cuyo sistema tributario no obedece los principios apuntados en el presente capítulo, lo primero que se genera es descontento y desigualdad, mismos que derivan de lo arbitrario e injusto de las políticas económicas estatales.

De ahí que si pretendemos analizar el sistema jurídico tributario en México desde la perspectiva de su norma superior, es decir, desde los principios contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, será necesario comenzar por explicar la función del Estado como ente proveedor de servicios públicos, así como la manera en la que obtiene los recursos y de acuerdo con la doctrina de donde deriva el poder del mismo para exigir a los particulares el cobro de los tributos que causan.

²¹ <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/7/> jueves 13 de Diciembre del 2012 12:05 P.M.

En lo sucesivo se verán los principios constitucionales que nuestra carta magna acoge en cuanto a la legislación tributaria se refiere, de la misma manera se dará una aproximación a los distintos niveles fiscales y las diversas leyes que norman su actuar.

2 PRINCIPIOS Y DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

2.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES:

Comencemos pues por aclarar que las disposiciones Constitucionales al igual que en la doctrina, deben cumplir con ciertos principios sin los cuales la norma sería incompleta y oscura, dichos principios son llamados “principios constitucionales en materia tributaria” y a continuación serán detenidamente analizados; apoyándonos principalmente en las ideas de la Doctora Sonia Venegas Álvarez, por supuesto sin ser la única fuente de que se dispone para el desarrollo de la presente idea.

“La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contiene una serie de disposiciones que rigen la materia fiscal, este conjunto de normas permite permeabilizar el ordenamiento fiscal por la norma constitucional y propicia una refundación del Derecho Fiscal sobre bases Constitucionales.

De los principios fundamentales que rigen la materia fiscal que están contenidos en la Constitución, se puede inferir el siguiente concepto de contribución.

La contribución es aquella obligación legal de Derecho público creada a través de una ley para el sostenimiento de los gastos Federales, Estatales y Municipales, causantes de la proporcionalidad y equidad.”²²

Existen diversas clasificaciones de los principios tributarios en materia constitucional, sin embargo y como se ha mencionado con anterioridad al respecto, la que nos parece más apropiada es la aportada por Sonia Venegas Álvarez, cuya clasificación de principios se menciona a continuación; haciendo

²² VENEGAS Álvarez Sonia, Derecho Fiscal, Ed. Oxford, México 2010, p. 4

notar desde este momento, que sólo se abordaron los principios considerados como de mayor importancia para los fines de la presente investigación.

- a) Principio de Legalidad
- b) Principio de igualdad
- c) Principio de Generalidad
- d) Proporcionalidad y equidad

Todos los anteriores puntos serán abordados a continuación con el objeto de demostrar que si alguna disposición constitucional estuviese desprovista de cualquiera de dichos principios, ello acarrearía un grave problema, no sólo jurídico, sino también político y social.

2.1.1. Principio de Legalidad.

*“Principio de Legalidad: El principio de legalidad se resume en el aforismo *nullum tributum sine lege*, que se traduce en la necesidad de que el impuesto, para que sea válido, debe estar consignado siempre en una ley.*

La autoridad hacendaria ni ninguna otra autoridad, puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso. Los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren”²³

Como lo hablamos anteriormente este principio refiere que todo tributo debe estar establecido en una ley y Constitucionalmente hablando, toda ley de acuerdo con la actual jerarquía de normas debe ajustarse al contenido de nuestra carta magna, no sólo en cuanto a su contenido, sino desde el proceso de creación.

²³ http://www.eumed.net/libros-gratis/2012b/1216/principios_constitucionales.html 03/Enero/2013. 15:48 p.m.

Así pues, se vuelve necesario comenzar a comprender que en la actualidad una legislación local completa permite facilitar el quehacer legislativo de carácter internacional, más aún con las características actuales del contexto mundial, en donde las relaciones entre Estados y de estos con particulares de distinta nacionalidad son cada vez más frecuentes.

En la actualidad en nuestro país, derivado de la globalización y la tendencia de los mercados a traspasar fronteras, se han hecho cada vez más frecuentes los tratados celebrados entre varias naciones o entre los llamados bloques económicos, tales como la EURO-ZONA o el MERCOSUR.

Dicha tendencia obligo al poder legislativo a establecer con toda claridad en el texto Constitucional la jerarquía que tendría cada una de las leyes dentro de nuestro país, incluidos desde luego, los tratados internacionales.

Así el artículo 133 Constitucional establece la también llamada jerarquía de normas en la cual está en primer lugar la Constitución, posteriormente las leyes federales y al mismo nivel los tratados internacionales y al final la legislación local; la anterior preeminencia se puede constatar pues dicha disposición a la letra establece lo siguiente.

“ARTICULO 133. ESTA CONSTITUCION, LAS LEYES DEL CONGRESO DE LA UNION QUE EMANEN DE ELLA Y TODOS LOS TRATADOS QUE ESTEN DE ACUERDO CON LA MISMA, CELEBRADOS Y QUE SE CELEBREN POR EL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA, CON APROBACION DEL SENADO, SERAN LA LEY SUPREMA DE TODA LA UNION. LOS JUECES DE CADA ESTADO SE ARREGLARAN A DICHA CONSTITUCION, LEYES Y TRATADOS, A PESAR DE LAS DISPOSICIONES EN CONTRARIO QUE PUEDA HABER EN LAS CONSTITUCIONES O LEYES DE LOS ESTADOS.”²⁴

No obstante las anteriores consideraciones, es necesario mencionar que de acuerdo con la doctrina el principio de legalidad entraña muchos más significados

²⁴ <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/9/134.htm> 16 de Abril del 2012 12:13 a.m.

De acuerdo con el catedrático Daniel Diep Diep, el principio de legalidad persigue varios ideales.

“Obviamente en una primera aproximación, la legalidad no pasaría de ser más que la primera identificación de todo acto con la prevención legal que lo permite. Y lo mismo sería válido afirmar respecto del acto que realiza el gobernado que del realizado por el gobernante. Pero, lamentablemente el problema no es tan sencillo como parece. Para algunos tratadistas, la legalidad lleva por trasfondo el ideal de la seguridad jurídica; para otros, el de la certeza aplicativa de las leyes; y para otros, el de la simple congruencia ya descrita de un mero apego de los actos a la letra de las normas legales.”²⁵

Rescataremos varios puntos de la cita anterior; el primero de ellos es que la legalidad no puede verse puramente adoptando una sola de las anteriores posturas doctrinales, es decir, no es ni la certeza jurídica, ni la certeza aplicativa de las leyes, ni mucho menos el estricto apego a las leyes.

Lo anterior se sostiene derivado de que en muchos de los momentos del plano factico del derecho, alguno de estos tres ideales de la legalidad son abandonados por diversas prácticas de los aplicadores de la norma, toda vez que como humanos la propensión a cometer errores o a no hacer lo correcto es bastante alta.

Así pues, nos damos cuenta de que si tratamos de ver a la legalidad como la esperanza de certeza jurídica el plano factico nos aleja demasiado de ese ideal, debido a que la legislación fiscal esta deliberadamente creada para que cada ordenamiento o disposición vaya específicamente dirigido a cierto tipo de contribuyentes; desde luego no nos referimos a la generalidad de la norma; hablamos más bien de la conveniencia política que existe en nuestro país al momento de legislar.

En otro orden de ideas, tampoco sería correcto hablar de la legalidad como la certeza aplicativa de las leyes, toda vez que en la realidad no se da el mismo trato

²⁵ DIEO, Diep Daniel, El Tributo y la Constitución, Editorial Pac. México 1999 p- 221

a los contribuyentes cautivos que aquellos que tienen la posibilidad de obtener algún beneficio que derive de las reducciones, deducciones, subsidios, etc. Por tanto la legalidad tampoco representa la certeza aplicativa de las leyes.

En el último de los escenarios no podemos tampoco apegarnos a una teoría pura del derecho y sostener que la legalidad tiene como fin principal la aplicación irrestricta de la ley.

Lo anterior nos lleva a ver el concepto de legalidad como la justificación del actuar del Estado; y a las obligaciones recíprocas que tiene este con sus gobernados, sin sostener desde ningún punto de vista que se esconda algún trasfondo en la legalidad, es decir, no persigue ideal alguno.

Volviendo al tema que nos ocupa, mencionemos que el presente concepto cobra una relevancia impresionante para el desarrollo de la presente tesis.

Recordemos pues el fin que persigue esta investigación; pues se trata de demostrar la necesidad de la inclusión de una disposición de índole constitucional que establezca las obligaciones tributarias de los extranjeros.

Una vez sentado este punto deberemos hablar de una combinación entre los tres ideales anteriormente citados, hablamos pues de un marco jurídico tributario que al ser complementado con una disposición de éste tipo, adquirirá las siguientes características.

Un sistema tributario completo nos garantiza en mayor medida que habrá más igualdad, en este caso en particular entre extranjeros y nacionales; ya que la misma se salvaguarda desde la norma superior de todo el sistema jurídico mexicano.

Si lo vemos desde el punto de vista de la certeza jurídica, hablaríamos entonces de que todas las personas que con motivo de su actuar, caigan en la hipótesis normativa cuya consecuencia sea una obligación tributaria; tendrán que cumplirla sin importar su nacionalidad. En este punto la ventaja sería para el Estado, pues el quehacer legislativo se vuelve un poco más completo al no tener que recurrir a

jurisprudencias que en s momento nos servirán como argumento para otros fines, toda vez que el sistema jurídico tributario se ha complementado.

Así el principio de legalidad es fundamental para los fines del presente trabajo, por las razones antes esgrimidas.

2.1.2. Principio de Igualdad.

Para principiar el presente subtema es necesario dar el concepto de igualdad, que no hace referencia sólo a los impuestos o a la materia tributaria, pero que al ser un principio consagrado en la constitución aplica para la generalidad de las normas secundarias.

La Corte Suprema de Argentina se ha referido ya en varias tesis que se debe entender por igualdad el siguiente concepto.

“En tesis general y según lo definido por esta corte en reiterados casos, el principio de igualdad ante la ley que se consagra en el artículo 16 Constitucional, no es otra cosa que el Derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente, que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurrentes, según las diferencias constitutivas de los mismos. (“Fallos” 16-118; 123-106; 124-122; entre otros).²⁶

Ese es el concepto que jurídicamente se consagra en nuestra carta magna; sin embargo analizaremos las implicaciones que en su aplicación tiene dicho principio.

“La igualdad ante la ley aunque sigue siendo hasta el presente más doctrinaria y legal que estrictamente práctica y aplicable, no deja de ser la solución exacta a las disparidades innegables que acusan todos los individuos de cualquier especie, y, más aún, los de la humana. Representa por igual un medio de anonimarse entre la

²⁶ C.S.N. Fallos 154-283; 195-270.

masa para ocultarse del ojo público, y a la vez, una formula dignificante cuando se le reconocen en el instante en el que se afectan.²⁷

Podemos percatarnos entonces de la dualidad de este concepto ya que por un lado, nos individualiza de acuerdo a nuestras circunstancias y por el otro nos ayuda a mezclarnos en una pretendida y conveniente cohesión social.

“Esta ambivalencia psicológica en la que invariablemente se desplazan en forma continua todos los sujetos de nuestra especie, es tan significativa y cambiante que, bien en nombre de la sociedad, o bien en el de la comunicación la igualdad ante la ley termina por convertirse en un medio para afianzar la unicidad o singularidad del sujeto, y simultáneamente, de masificarlo e involucrarlo en el contexto de una comunidad.²⁸

De este modo el concepto de igualdad tributaria si puede tomarse como un ideal de la doctrina jurídica, que deviene de la propia psicología humana en su afán de querer ser considerada de manera igual en masa y al mismo tiempo querer sobresalir de entre la misma particularizando su situación; y es al mismo tiempo la premisa exacta de posibilidad de existencia de la ley.

Acotando la ambivalencia del principio de igualdad y trasladándolo al tema que nos ocupa, deberemos considerar los siguientes puntos.

En materia tributaria, el Estado busca que la mayor parte de la población que se encuentre obligada conforme a la ley a contribuir al gasto público lo haga. De este modo la masificación de la población es importante pues, entre más general sea la norma más amplia será la base grabable que abarque.

Por otra parte, la norma al mismo tiempo debe ser capaz de prever ciertas circunstancias de índole más específica; amen de este principio debemos hacer notar que la ley debe ser capaz de manejar ambas circunstancias derivadas de la igualdad.

²⁷ Ob. Cit. P. 248.

²⁸ Ídem.

No obstante lo anterior, al ser el presente trabajo de índole Constitucional, la parte que más nos interesa de estos dos campos es la de la generalidad.

Debemos entender a la Constitución como la guía y soporte de toda la legislación secundaria del país, en sus tres niveles de gobierno; de tal suerte, que abarque los supuestos más amplios, así como los derechos y deberes de quienes se sujetan a la misma en su parte más general. En relación con esto, entendemos entonces la inclusión de las obligaciones tributarias de los extranjeros a nivel Constitucional, pues al tenor del presente argumento resulta clara su importancia ya que abarcaría a una gran parcialidad de la población del país, señalando desde luego que se trata de un país en el que residen una gran cantidad de personas con diversas nacionalidades distintas a la mexicana.

De este modo la Constitución daría un trato igual a nacionales y a extranjeros en cuanto al contenido expreso de sus normas, permitiendo incluso una mayor claridad en la legislación secundaria.

2.1.3. Principio de Generalidad.

“Principio de generalidad.- Este principio surge de la redacción del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que indica que “son obligaciones de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos así sea de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan...” Flores Zavala nos dice que nadie debe estar exento de pagar impuestos. Sin embargo, no debe de entenderse en términos absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos”²⁹

Como se manifestó con anterioridad y como se verá más adelante esta disposición es la parte central de toda la investigación ya que consideramos inconcebible que a nivel constitucional sólo se haga mención de los mexicanos

²⁹ http://www.eumed.net/libros-gratis/2012b/1216/principios_constitucionales.html 03/Enero/2013. 15:48 p.m.

cuando una de las principales formas en la actualidad en la que un país puede hacerse de recursos es con el capital extranjero.

Es necesario mencionar que la presente propuesta, no busca modificar en lo más mínimo la legislación tributaria de carácter secundario, por el contrario, lo que se pretende es complementar el marco jurídico del sistema tributario mexicano tal y como se explica más adelante.

De acuerdo con el Diccionario de Derecho del maestro Rafael de Pina, podemos definir a la generalidad como sigue.

“Generalidad: Característica de la ley y de las demás normas jurídicas, que representa su aplicabilidad a cuantas personas se encuentren en un supuesto determinado.”³⁰

Del concepto anterior cabría entonces hacer la distinción siguiente, no quiere decir que cualquier persona debe pagar cualquier tipo de impuesto, es necesario que el contribuyente actualice la hipótesis normativa establecida en la ley. Debe causarse un hecho que tenga consecuencias de Derecho, mismo que será conocido como el hecho generador de la carga tributaria.

La generalidad como tal se refiere más a que todos aquellas personas físicas y morales que con su conducta actualizan una hipótesis contenida en la ley sin distinción de ningún tipo; llámese económica social o política, deben cumplir con dicha obligación.

Del mismo modo no se puede establecer una norma particular sólo aplicable a una persona o grupo de persona con ningún fin; ni el de perjudicar ni el de beneficiar a dicho sector, ya que este principio nos establece que la norma tributaria, al igual que las demás normas jurídicas deben ser de carácter abstracto e impersonal.

³⁰ DE PINA Rafael y DE PINA Vara Rafael, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, 36ª Edición México 2006, p. 301

Este principio como todos los demás, debe ser seguido por el poder legislativo en el afán de conseguir en la norma jurídica la mayor justicia social posible.

No obstante lo anterior hablar de estos principios en el plano factico, nos lleva a toparnos con una serie de obstáculos de conveniencia política y económica, que impiden que el ideal perseguido por dichas directrices de la norma jurídica se consumen.

Encontramos en este concepto el siguiente argumento para continuar sustentando nuestra hipótesis inicial; refiramos entonces la necesidad de que las normas tributarias abarquen a todos los sujetos que deban cumplir con una obligación derivado de su conducta.

Tocante a nuestro tema, se vuelve a resaltar una vez más que la laguna Constitucional a la que se hace referencia en la presente investigación, no es sólo de carácter doctrinario; sino que reviste un acercamiento más a la total parcialidad de las normas jurídicas al menos en cuanto a su concepción se refiere.

Se parte pues de la idea de que la generalidad intenta que la norma no excluya a ningún sector de la población y la materia tributaria no es la excepción, así; la inclusión de las obligaciones tributarias de los extranjeros a nivel constitucional genera sin lugar a dudas un marco jurídico tributario más general e incluyente.

2.1.4. Principio de Proporcionalidad y Equidad.

De todos los principios desarrollados en la clasificación que acoge el presente trabajo de investigación, consideramos a este el más importante de todos por los argumentos que a continuación se esgrimen.

Se ha discutido durante mucho tiempo por los estudiosos de la materia sobre el tratamiento que se le debe dar a este principio, con respecto a si es un solo concepto o si se deben tratar como dos conceptos totalmente distintos. Por nuestra parte adoptaremos el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que establece lo siguiente.

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES:

La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consigue en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.³¹

El apearnos a este criterio nos obliga a dar un tratamiento por separado a cada uno de estos principios.

Como se ve en la tesis anterior, debemos entender que la proporcionalidad, es el principio que obliga a las autoridades fiscales a cobrar tributos ajustándose a la riqueza de cada contribuyente en lo individual, para lo cual las disposiciones tributarias separan a los contribuyentes en distintos grupos conocidos como regímenes fiscales.

Lo anterior por que no es lo mismo un gran corporativo que tiene a la cabeza una empresa controladora, que un negocio familiar; obviamente los propietarios de ambos negocios son contribuyentes pero no cuentan con la misma capacidad contributiva, por lo tanto, la legislación fiscal no puede darle a ambos el mismo tratamiento.

El principio de equidad por su parte radica en que los sujetos pasivos causantes de un impuesto deben ser tratados de igual manera por la ley que los obliga al pago del impuesto, es decir, en tales condiciones deben recibir un trato idéntico en

³¹http://ius.scjn.gob.mx/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=3c78ffff3f7f&Apendice=1808080808080&Expresion=PROPORCIONALIDAD%20Y%20EQUIDAD%20SON%20REQUISITOS%20DE%20NATURALEZA%20DISTINTA&Dominio=Rubro&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=4&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&ID=207061&Hit=1&IDs=207061,389727,900418,1012004 22/04/2013 10:45 a.m.

lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.; debiendo únicamente variar las tasas o tarifas aplicables.

Así quedan entonces claramente definidos ambos principios por lo que en lo sucesivo haremos algunas consideraciones del plano real en el que se aplican los mismos.

“Procede afirmar que la proporcionalidad y equidad, aunque de origen solo sean dos expresiones empleadas por el constituyente para configurar la requisición de los ordenamientos en materia tributaria y sin que perdamos de vista el origen e intención primarios también son, por sí mismos, dos categorías universales o distintivas del concepto de ley. Exigir la proporcionalidad y la equidad en las normas legales, en general, no necesariamente incide en lo numérico, lo igualitario o lo económico, sino que se trata de características o atributos mínimos a prever en cualquier dispositivo de corte legal. Si una normatividad no se refleja en términos proporcionalmente aplicables a todos los sujetos de una comunidad, o equitativamente impactantes en todos ellos, automáticamente debemos sospechar si no se trata de leyes privativas o de arbitrariedades encubiertas, cuando no de simples normas deficientes en todos los órdenes y escasamente valederas para ser tratadas o consideradas como estrictamente legales o jurídicas.

No cometamos el error de tomar a la proporcionalidad y equidad para moderar o atenuar el impacto del tributo imaginando que el espíritu del constituyente hubiese sido el de condolerse de los gobernados para evitarles arbitrariedades al respecto, pues flaco favor le haríamos con ello al constituyente mismo. Si claramente señala el precepto que la recaudación tiene por objeto sufragar el gasto público, lo único que realmente podría pretenderse, entre la crudeza de tal necesidad común es que se generalizara dicho impacto y fuese justo para todos.

Proporcionalidad, en este específico sentido, no significa compasión, sino carga compartida, formula para coparticiparla colectivamente, medio de aportar en común y meta de convivencia y solidaridad real ante el problema económico de sostener al aparato estatal.

*Así entendidas las cosas lo primero que debemos advertir y entender sin genero de duda alguna es que, la proporcionalidad y equidad no se aplican a los tributos sino a las leyes que los establecen. Y un segundo y último aspecto a observar, al menos en lo que a esto concierne, es que la proporcionalidad y equidad, de ninguna forma son atributos de esas leyes, sino condiciones indispensables para que sean tales pues la inconstitucionalidad de las que no se ajustan ellos es obvia, aunque los tribunales suelen ser tan renuentes en reconocerlo.*³²

Ahora entendemos a la proporcionalidad y a la equidad como bases fundamentales de toda norma jurídica, que en la materia que nos ocupa buscan que el impacto de la carga por sostener los gastos públicos y el sostenimiento del Estado sean lo menos fuerte posible para cada contribuyente al repartir dicha carga entre todos. Es entonces que podemos verlos como lo que son y no como aquellos encargados de perseguir el ideal de justicia social y trato igualitario de las personas, tanto en lo individual como en lo colectivo.

2.2. EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS:

2.2.1. La obligación Constitucional de Contribuir al Gasto Público de Manera Proporcional y Equitativa.

Hablamos anteriormente del principio de proporcionalidad y equidad, de la misma manera, señalamos que este principio se recoge en el artículo 31 fracción IV del mismo ordenamiento.

Sin embargo, lo criticable del asunto es que al principio de dicho numeral se precisa con toda claridad y excluyendo cualquier otra posibilidad, que son obligaciones de los mexicanos.

Lo anterior lo consideramos error de redacción del constituyente por razones que más adelante se expondrán, sin embargo diversos tratadistas han manejado

³² DIEP, Diep Daniel, El Tributo y la Constitución, Editorial Pac. México 1999 pp. 323-325.

la idea de que la legislación ordinaria maneja a los extranjeros como mexicanos por equiparación, sólo en lo que respecta a sus obligaciones tributarias.

Lo anterior es el caso del Dr. Arturo de la Cueva, quien en su libro de Derecho Fiscal hace la siguiente consideración.

“Expresamente la Fracción IV del art. 31 Constitucional, sólo se refiere a los mexicanos en tanto obligados a contribuir al gasto público; sin embargo, en la circunstancia de nuestro país, al margen de las obligaciones que les impone la legislación ordinaria relativa, económica y socialmente sería absurdo considerar a los extranjeros, como ajenos a la tributación.

Prevalece en la legislación mexicana el principio general de equiparación entre nacionales y extranjeros, lo cual estimamos plenamente comprensible de las obligaciones tributarias.”³³

En otras palabras la calidad de ciudadano se equipara a los extranjeros que de acuerdo con ciertas condiciones, tanto de hecho como de derecho, tienen la obligación de tributar, y por ende, se convierten en sujetos pasivos de la relación tributaria.

Ahora bien si eso nos deja claro que clase de obligación es la que surge cuando se habla de la materia tributaria es necesario prestar atención a las siguientes consideraciones.

“Lo concerniente sería discernir a donde nos conduce su observancia o inobservancia, dado que se atiende a una condición de adeudo, obligación de dar, que no deriva de actos concretos entre los ciudadanos de un país por operaciones convencionales que realicen, sino de los sujetos comúnmente denominados “activo” gobierno y “pasivo” contribuyente, vinculados a través de una mera prevención legal que, de improviso, establece la obligación de tributar sin otra causal de fondo, que la de ser o reunir el gobernado las demás condiciones que indica el artículo anterior.

³³ DE LA CUEVA, Arturo, derecho Fiscal, Editorial Porrúa, 3ª Edición México 2007, pp. 89-90.

En otras palabras, la obligación conduce a una definición de papeles o roles: si se es mexicano e incluso si se es extranjero como veremos en su oportunidad, por lo que habrá que referirse en adelante únicamente al ciudadano, para configurar el tema con un criterio mayor de generalización automáticamente se asume el compromiso legal de cumplir con tal obligación de dar, de tal suerte que, el no hacerlo, inmediatamente revierte la conducta omisiva en ilicitud.³⁴

La obligación tributaria, surge entonces como una imposición por parte del Estado, quien al cumplir con su obligación de proporcionar al ciudadano los servicios públicos necesarios para generar su riqueza, exige como contra prestación; si lo queremos ver de ese modo, que este contribuya al gasto público con una parte de su riqueza en proporción a lo que genera.

2.2.2. La Obligación Tributaria de los Extranjeros a Nivel Constitucional.

“Es obvio que si el Artículo 33 Constitucional reconoce en favor de los extranjeros el derecho a las garantías individuales, necesariamente, resultaría un privilegio absolutamente inexplicable e inmerecido que pudiesen quedar al margen de la obligación tributaria, dejando en evidente desventaja los mexicanos, y precisamente en su propio país. Por tal motivo, no únicamente sería absurdo que la restrictiva redacción, de ese primer párrafo del artículo que se comenta pudiera desprenderse una supuesta exención tácita a favor de los extranjeros, tal como en alguna época se pretendió por vía litigiosa, pues no es así.

Pero esta inferencia por sí misma es insuficiente, al menos en materia jurídica, para tener por no excluidos a los extranjeros de la referida obligación contributiva, existen dos razones jurídicas más, de mucho mayor alcance, que también procede exponer:

Por una parte que los tratados celebrados por el Presidente, con aprobación del senado, están justo debajo que las normas constitucionales de acuerdo

³⁴ DIEP, Diep Daniel, El Tributo y la Constitución, Editorial Pac. México 1999 pp. 29-30.

con el artículo 133 de la propia norma suprema, de tal suerte, que el llamado tratado de la Habana sobre la Condición Jurídica de los Extranjeros, celebrado en 1928, les obliga a tributar en las mismas condiciones de los nacionales; y por otra parte las tesis jurisprudenciales del poder Judicial de la Federación enfatizando reiteradamente el concepto de residencia que se consigna en la fracción IV del precepto que aquí nos ocupa como base de la contribución ante los tres niveles de gobierno.³⁵

Pudiera parecer que la anterior cita textual contradice la postura adoptada respecto de este tema, sin embargo, lo único que hace es confirmar que efectivamente, aunque no se menciona, la relación tributaria surge del concepto de residencia, del mismo modo se menciona que la redacción de dicha disposición es restrictiva; de tal suerte, que surge la necesidad de complementar el texto constitucional, a fin de corregir dicha disposición restrictiva

Se trata pues, de una propuesta que invita al establecimiento de una disposición que otorgue mayor claridad a la legislación constitucional, y al mismo tiempo finalice con las críticas respecto a la redacción del artículo que nos ocupa.

Valdría la pena citar en este punto una tesis aislada, de la SEGUNDA SALA DE LA S.C.J.N.TOMO XXVI, con fecha de 08 de Agosto del 2007, la cual ilustrará de mejor manera el presente tópico.

“EXTRANJEROS GOZAN DE LOS DERECHOS PREVISTOS, EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL QUEDAR SUJETOS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO.

De los antecedentes Constitucionales de la citada disposición Suprema, se advierte que la referencia que se hace solamente a los mexicanos, tratándose de la obligación de contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes, obedece a que se incluyeron en el mismo otros deberes patrios o de solidaridad nacional, propios de quienes tienen la calidad de ciudadanos mexicanos, por lo que el hecho de que el texto del Artículo 31 Fracción IV, de la Constitución Política

³⁵ Ibídem pp. 32-33.

de los Estados Unidos Mexicanos, no incluya expresamente a los extranjeros no impide imponerles tributos por razones de territorio o ubicación de la fuente de riqueza en México, además de que al quedar vinculado a la potestad tributaria nacional por cualquier nexo, también gozan de los Derechos Fundamentales que estatuye dicho numeral.³⁶

De la anterior cita cabría hacer tres señalamientos, por un lado que la tesis intenta explicar el por qué de la relación restrictiva en el multicitado precepto; y por el otro, que no nos parece suficiente dicha explicación, lo anterior porque consideramos la obligación tributaria de los extranjeros de tal trascendencia, que no basta con inferir que se ha incluido a este grupo de personas dentro de dicho numeral. Ahora bien la tercera observación radica en qué, si bien no es una postura que nos parezca correcta, la tesis anterior arroja un concepto de vital importancia que se tratará líneas adelante y que constituye el nexo que le otorga a México la posibilidad de exigir a este sector de la población, el cumplimiento de la obligación tributaria; hablamos pues del concepto de residencia.

Por otra parte si bien es cierto, que este grupo de personas pueden argumentar que se trata de una inconstitucionalidad, lo anterior derivado de qué se grava dos veces al mismo sujeto y al mismo patrimonio, lo que se conoce como fenómeno de doble tributación y que más adelante se tratará; ello sería fácilmente contestado con la siguiente tesis jurisprudencial.

“DOBLE TRIBUTACIÓN, EN SÍ MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL:

Es tendencia en la política fiscal en todos los países entre ellos el nuestro, evitar el fenómeno de doble tributación con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal, sin embargo, este fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal de tal suerte que en sí mismo no

36

http://ius.scjn.gob.mx/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=3c7880000000&Apendice=1000000000000&Expresion=Constituci%C3%B3n%20articulo%2031%20fracci%C3%B3n%20IV%20extranje ros&Dominio=Rubro&TA_TJ=2&Orden=5&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&ID=171759&Hit=1&IDs=171759 08/08/2013 9:51 p.m.

es inconstitucional, lo que la carta magna prohíbe en su Artículo 31, Fracción IV, entre otros supuestos, es que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por ley, o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación.³⁷

Resulta entonces, que en efecto; la disposición como tal tienen una pésima redacción, pero que no obstante este hecho México tiene de facto y por derecho, la posibilidad de gravar a los sujetos que causen alguna obligación de carácter tributario; aun y cuando no cuenten con la calidad de ciudadanos mexicanos, por todo esto a continuación se realiza una crítica a título personal sobre la disposición comentada.

El primer párrafo de la disposición en cuestión otorga una aparente exclusión de la obligación tributaria a los extranjeros, al establecer que son obligaciones de los mexicanos, lo anterior surge por la siguiente razón.

Aún y cuando se utiliza en México el sistema de equiparación para que los extranjeros tributen en las mismas condiciones que los mexicanos, y aunado esto a que ahora sabemos que la obligación tributaria surge del concepto de residencia; el cual definiremos a continuación, se hace necesario mencionar que con todo y las brillantes explicaciones del tribunal superior del país, la disposición se encuentra plagada de errores de fondo y forma.

La residencia puede ser definida para los fines que nos ocupa el presente apartado de la siguiente manera, ***“lugar donde una persona tiene su morada habitual”***³⁸

Como veremos más adelante el concepto es mucho más complejo que eso, pero para el presente punto esta definición es la que conviene utilizar;

37

http://ius.scjn.gob.mx/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=3c7880000000&Apendice=100000000000&Expresion=Constituci%C3%B3n%20articulo%2031%20fracci%C3%B3n%20IV%20extranjeros&Dominio=Rubro&TA_TJ=2&Orden=5&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&ID=171759&Hit=1&IDs=171759 08/08/2013 10:25 p.m.

³⁸ DE PINA Rafael y DE PINA Vara Rafael, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, 36ª Edición México 2006, p.442.

anteriormente se sostuvo que la propia Constitución contradecía la redacción de la disposición objeto de la presente crítica.

Como sabemos nuestra Carta Magna nos proporciona una serie de requisitos para tener la categoría de mexicanos, los cuales se citan a continuación.

“ARTICULO 30. LA NACIONALIDAD MEXICANA SE ADQUIERE POR NACIMIENTO O POR NATURALIZACION. (REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 18 DE ENERO DE 1934)

A).- SON MEXICANOS POR NACIMIENTO: (REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 18 DE ENERO DE 1934)

I. LOS QUE NAZCAN EN TERRITORIO DE LA REPUBLICA, SEA CUAL FUERE LA NACIONALIDAD DE SUS PADRES; (REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 18 DE ENERO DE 1934. MODIFICADO POR LA REIMPRESION DE LA CONSTITUCION, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 6 DE OCTUBRE DE 1986)

II.- LOS QUE NAZCAN EN EL EXTRANJERO, HIJOS DE PADRES MEXICANOS NACIDOS EN TERRITORIO NACIONAL, DE PADRE MEXICANO NACIDO EN TERRITORIO NACIONAL, O DE MADRE MEXICANA NACIDA EN TERRITORIO NACIONAL; (REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 20 DE MARZO DE 1997)

III.- LOS QUE NAZCAN EN EL EXTRANJERO, HIJOS DE PADRES MEXICANOS POR NATURALIZACION, DE PADRE MEXICANO POR NATURALIZACION, O DE MADRE MEXICANA POR NATURALIZACION, Y (ADICIONADA MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 20 DE MARZO DE 1997)

IV.- LOS QUE NAZCAN A BORDO DE EMBARCACIONES O AERONAVES MEXICANAS, SEAN DE GUERRA O MERCANTES. (REFORMADA MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 18 DE ENERO DE 1934)

B).- SON MEXICANOS POR NATURALIZACION: (REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 18 DE ENERO DE 1934)

I.- LOS EXTRANJEROS QUE OBTENGAN DE LA SECRETARIA DE RELACIONES CARTA DE NATURALIZACION, Y

(REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 18 DE ENERO DE 1934. MODIFICADO POR LA REIMPRESION DE LA CONSTITUCION, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 6 DE OCTUBRE DE 1986)

II.- LA MUJER O EL VARON EXTRANJEROS QUE CONTRAIGAN MATRIMONIO CON VARON O CON MUJER MEXICANOS, QUE TENGAN O ESTABLEZCAN SU DOMICILIO DENTRO DEL TERRITORIO NACIONAL Y CUMPLAN CON LOS DEMAS REQUISITOS QUE AL EFECTO SEÑALE LA LEY.”

Al no reunir los requisitos anteriores, por ende, no se puede ser considerado como mexicano; ni aún por equiparación; lo anterior supondría que al no contar con la categoría de mexicano se está entonces exento de la obligación tributaria; sin embargo y como veremos más adelante existen diversos criterios de sujeción que obligan a los extranjeros a tributar en el territorio nacional.

Es aquí donde se encuentra el principal error de la redacción de la disposición que nos ocupa, pues no puede conceder a un extranjero la categoría de mexicano sólo para fines tributarios; máxime si nos apegamos a la siguiente definición de extranjero.

“Entendemos por extranjero a una persona no sujeta a un cierto orden jurídico (incluida obviamente la legislación fiscal) en virtud de no vincularlo el nacimiento en el territorio de la nación correspondiente ius soli, ni el parentesco filial con nacionales ius sanguinis ni la naturalización o bien personas morales no constituidas como nacionales en los territorios del citado régimen legal.”³⁹

Convengamos entonces, que el argumento dado en las tesis anteriores es completamente desechable, como se ha dicho no se puede hacer una equiparación en cuanto a las categorías de las personas dentro de un régimen legal. Es por esto, que se hace evidente que el texto constitucional está incompleto en este punto.

Todo lo anterior da como resultado la necesidad de incluir una disposición que establezca la obligación tributaria de los extranjeros a nivel constitucional; e aquí nuestra propuesta.

³⁹ DE LA CUEVA Arturo, Derecho Fiscal, Porrúa México 2007, p. 90.

2.2.3. La Necesidad de una Disposición Constitucional que Establezca la Obligación Tributaria de los Extranjeros.

Comencemos por exaltar algunas consideraciones del Doctor Arturo de la Cueva, respecto de la falta de esta disposición.

***“Ante la falta de una disposición constitucional explícita, se ha recurrido a la legislación ordinaria en busca de fundamentos a la obligación tributaria de los extranjeros, asentada anteriormente en el artículo 32 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización de 1934, que en la parte relativa establecía que “los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligados a pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residen.”* ⁴⁰**

Al respecto sólo proporcionaremos un par de consideraciones para presentar nuestra propuesta, pues consideramos como necesaria la inclusión de dicho texto en el ordenamiento constitucional de la manera siguiente.

Se Adiciona al artículo 33 Constitucional un cuarto párrafo que deberá quedar como sigue.

Los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligados a pagar las contribuciones ordinarias y extraordinarias y a satisfacer cualquier prestación pecuniaria, siempre que la ley los obligue a cubrir dicha carga y de la manera proporcional y equitativa en la que lo establezcan las leyes; tanto de la Federación como del Estado, Distrito Federal, o Municipio en el que residan, en las mismas condiciones que quienes ostentan la calidad de ciudadano mexicano.

⁴⁰ Ídem. p.90.

3 EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

3.1. ANTECEDENTES DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

El presente análisis se limitará sólo a partir de la década de los ochenta cuando se da un cambio estructural en la economía del país, pasando de un sistema tributario de corte Keynesiano y proteccionista, al neoliberalismo en el cual; uno de sus principales fundamentos es la limitación de la participación del Estado en el mercado.

Lo anterior como veremos a la luz de los siguientes datos y citas textuales, da como resultado un detrimento en los ingresos públicos y por tanto una crisis en el sistema tributario nacional.

“Aterrizando el análisis a la economía mexicana, las reformas aisladas al sistema impositivo que se dieron en la década de los setenta no tenían como objetivo fundamental generar un cambio integral en el sistema tributario, es decir, no se contemplaba que se generaran condiciones de equidad, flexibilidad, progresividad o competitividad internacional.

Y en la década que le sucedió, la de los ochenta, se presentó una continua reducción de los ingresos tributarios, fenómeno que retroalimentó el déficit del sector público y que de inmediato generó presiones sobre el nivel general de precios. La reducción de los ingresos tributarios en este período tiene su origen en la reducción de las bases gravables de las empresas, en el retraso del pago de los impuestos (conocido como efecto Olivera-Tanzi) y en la caída de las ganancias proveniente de la crisis petrolera”⁴¹

Como sabemos el neoliberalismo se caracteriza por el libre mercado, y para que un país en vías de desarrollo sea atractivo para la inversión extranjera, es necesario que las condiciones del sistema tributario del Estado en cuestión, también sean llamativas.

⁴¹ <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/CruzLI/tesis.pdf> 27 de Abril el 2013 10:26 a.m.

“La política tributaria y de precios de los bienes y servicios que ofrece el Sector Público tiene como finalidad inmediata y fundamental proveer de recursos al propio sector para financiar sus actividades. Pero al mismo tiempo estas políticas apoyan la estabilidad de precios en el marco de la concertación social. La determinación de las tasas impositivas y de los precios y tarifas públicas deberían de ser compatibles con la evolución de los salarios, el nivel general de precios y e tipo de cambio, en el contexto de la estrategia para consolidar el abatimiento de la inflación.

Además, la política tributaria tiene como uno de sus principales fundamentos combinar la ampliación de las bases tributarias de los distintos impuestos y el número de contribuyentes con menores tasas impositivas. Para ello se siguió un proceso de racionalización de las bases especiales de tributación, con el fin de adecuar el sistema tributario a la realidad de cada sector, ligando el ISR de cada empresa a su capacidad de pago. Además, en los impuestos restantes se emprendió la eliminación de tasas preferenciales no justificadas con el propósito de disminuir las distorsiones que se presentan en el proceso de asignación de recursos.”⁴²

“Durante la administración zedillista renace el sentimiento federalista, incluso es dogmatizado como el nuevo federalismo mexicano. Sin embargo, debido a que en México el federalismo no se ha podido consolidar como tal desde sus orígenes remotos, derivados del movimiento independentista, hasta la fecha. Por esto no se puede hablar de una nueva corriente federalista, sino más bien de la consolidación de la misma.

El Pacto Federal fue concebido así para promover el desarrollo equitativo de todos los miembros de la federación. Este plan reconoce que todos los órdenes de gobierno, las entidades federativas y los órganos de Gobierno Federal deben asumir corresponsablemente los programas y las acciones para equilibrar los recursos y las oportunidades, a fin de eliminar las desigualdades de desarrollo entre los Estados y los Municipios. Además, se volvió necesario llevar a cabo una profunda redistribución de autoridad,

⁴² <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/CruzLI/tesis.pdf> 27 de Abril el 2013 10:45 a.m.

responsabilidades y recursos del Gobierno Federal hacia los órdenes estatal y municipal.

La experiencia de México, y de otros países, muestra que el crecimiento económico sostenido sólo es posible cuando se procura alcanzar los equilibrios macroeconómicos fundamentales. Sin embargo, para que la situación macroeconómica permita una expansión sostenida de la actividad económica y del empleo se requiere contar con fianzas públicas sanas, con una política cambiaria que coadyuve a la competitividad de la economía y al equilibrio de la balanza de pagos, y con una política monetaria conducente a la estabilidad de precios.⁴³

Es así como después de este breve análisis histórico se llega a lo que actualmente se conoce como el nuevo federalismo mexicano, que trajo consigo el actual sistema tributario mexicano.

A continuación se definirán algunos conceptos con la finalidad de encaminar la presente investigación al análisis del actual sistema de coordinación fiscal y las actividades fiscalizadoras del Estado.

3.2. CONCEPTOS BÁSICOS.

Antes de comenzar propiamente el análisis del actual sistema tributario mexicano, resulta indispensable establecer de manera clara algunos conceptos con el objetivo de que al mencionarlos posteriormente, sea más claro lo que queremos dar a entender.

3.2.1. Concepto de Sistema

“La definición de sistema debe ser tal, que incluya otras entidades además de las físicas. Al mismo tiempo la definición debe excluir aquellas entidades cuyos principios de organización no puedan ser identificados al menos parcialmente. Por tanto, acepta la definición de sistema como algo que se compone de un

⁴³ <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/CruzLI/tesis.pdf> 27 de Abril el 2013 11:37 a.m.

conjunto (finito o infinito) de entidades entre las que se dan una serie de relaciones específicas, por lo que es posible deducir unas relaciones de otras o de las relaciones específicas entre las entidades, el comportamiento a la historia del sistema.⁴⁴

El concepto sistema se refiere a un conjunto de interdependencias entre partes componentes y procesos que implican reglas de relación discernibles como a un tipo de interrelación entre dicho conjunto, y el ambiente que lo rodea.

De manera tal que en todo sistema se existen diversas partes que pueden ser distinguidas en su ámbito individual, sin embargo, una característica fundamental del mismo es la necesidad de que dichos componentes estén interconectados de manera práctica, lógica y congruente; y como se verá más adelante el sistema tributario no es ajeno a la anterior característica.

Debemos entender qué, por más caótico que nos pueda parecer un sistema, cualquiera que este sea, dentro de ese caos existe un orden que en ocasiones es sólo apreciable si el sistema en cuestión se analiza de cerca.

A continuación se procederá a definir lo que entendemos por tributo, con el fin único de que al final de definir un conjunto de conceptos estemos en aptitud de proporcionar una definición propia de lo que es un sistema tributario; y posteriormente entrar al análisis en concreto del sistema mexicano como tal.

3.2.2. Concepto de Tributo.

“Inicialmente hemos de referirnos al supuesto jurídico tributario, es decir al hecho imponible, que no es sino el presupuesto de hecho al cual la ley le vincula el nacimiento de la obligación tributaria, lo cual antes era correctamente definido en nuestra legislación fiscal, como el hecho generador de un crédito fiscal.”⁴⁵

⁴⁴ THALCOT Parsons, El Sistema Social, Recopilado por Robert Merton, Técnicas y estructuras sociales, Editorial Porrúa México 2000, 23ª edición. Pp. 554, 555.

⁴⁵ DE LA CUEVA Arturo, Derecho Fiscal, Porrúa México 2007, pp. 67-68.

Al respecto del concepto anterior, se pueden hacer diversas consideraciones que el mismo autor realiza en su libro, por lo cual le daremos seguimiento a su debido tiempo, sin embargo la anterior definición se encamina más al tributo como hecho generador de una carga; por lo que resulta imprescindible agregar una definición un poco más rígida y doctrinaria.

Así, el Dr. Rafael De Pina define al tributo de la siguiente manera en su Diccionario de Derecho, que en primer lugar lo maneja como sinónimo de contribución.

“Contribución: Aportación económica que los miembros de un Estado y los que residen en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal, para la atención de los servicios públicos y cargas nacionales.”⁴⁶

Ahora bien, con las dos anteriores definiciones, podemos entender al tributo, como la carga económica que genera una obligación entre el contribuyente y el Estado, que el segundo está obligado a satisfacer, a cambio de que el Estado cumpla con sus obligaciones y proporcione a los contribuyentes los servicios públicos necesarios para cumplir con sus actividades.

Es en este punto regresaremos con el Maestro De la Cueva, para citar algunas de las consideraciones que de manera brillante apunta en su libro, Derecho Fiscal.

“En realidad lo que se procura es la consideración del hecho imponible como centro de gravedad de la relación tributaria, estableciéndose un símil entre el derecho fiscal y el penal, al señalar que lo anterior, es para el derecho tributario como lo que el delito es para el derecho penal.”⁴⁷

De este modo si no se produce el hecho generador de la carga fiscal en el plano real, es decir, si la conducta del contribuyente no actualiza la hipótesis

⁴⁶ DE PINA Rafael y DE PINA Vara Rafael, Diccionario de Derecho, Porrúa México 2006, 36ª edición. P.194.

⁴⁷ Ob. cit. P.68

normativa, de nada serviría la norma ni las sanciones que su omisión o comisión generen como consecuencia.

Por tal motivo, no es la norma en sí lo más importante, sino los actos que la misma determina como generadores de la carga tributaria, y por ende, de la obligación misma.

3.2.3. Concepto de Sistema Jurídico.

Una vez que se han definido tanto el concepto de tributo como el de sistema, es propicio trasladar el segundo concepto al plano del Derecho para poder entender lo que es un sistema jurídico.

“Sistema de normas jurídicas conectadas lógicamente entre sí, en tal forma que las normas especiales deban pensarse como derivadas de las normas generales.”⁴⁸

Como lo apuntamos anteriormente, todo sistema y más un sistema jurídico, depende en gran medida de la estructura lógica que exista en la interconexión de sus normas de tal manera que, la estructura normativa siempre tiene una estructura jerárquica piramidal.

Es entonces perfectamente entendible que en la presente investigación se proponga la inclusión de una disposición de índole constitucional, con el único fin de complementar la estructura lógica jurídica del sistema tributario mexicano.

3.2.4. Concepto de Sistema Codificado.

Un sistema codificado es tan ambivalente que los dos sentidos que se le dan en el presente apartado podrían considerarse como completamente opuestos.

Si entendemos al sistema codificado, como aquel sistema jurídico cuyas disposiciones conductas y sanciones del mismo, se encuentran contenidas en uno

⁴⁸ Ibídem p. 456.

o varios códigos; en los cuales se busca tipificar cada uno de los hechos que pudiesen tener consecuencias jurídicas; tendremos como resultado la siguiente división de pensamientos.

No olvidemos que nuestro sistema legal se debe al sistema francés cuyo código napoleónico fue casi transcrito para regir México; lo que se buscaba era que ninguna de las conductas humanas escapara al ordenamiento legal, así, los jueces sólo serían operadores del Derecho; pues sólo tendrían que aplicar la norma específica al caso concreto para dirimir una controversia e imponer la sanción que se establecía en el ordenamiento legal.

Con el paso del tiempo esta visión tan radical de un sistema legal codificado ha cambiado; y ahora sabemos que es prácticamente imposible tratar de decodificar todas las conductas humanas que produzcan consecuencias jurídicas, aceptando en este punto las llamadas lagunas legales.

No obstante lo anterior, también se hace necesario mencionar que un sistema jurídico codificado se encuentra provisto de una mayor seguridad jurídica para el gobernado

Es así, que el sistema jurídico mexicano se encuentra inmerso en un dilema ya que por un lado, este tipo de sistema como se mencionó líneas arriba, otorga una mayor seguridad y por el otro, no es capaz de avanzar a la velocidad que una sociedad tan moderna, cambiante y dinámica se lo exige.

3.2.5. Concepto de Sistema Tributario.

Este punto resulta realmente importante, toda vez que ayuda a seguir justificando, no sólo la propuesta, sino la investigación en sí.

Así pues, surge la necesidad de establecer para los fines que nos ocupa la presente investigación, un concepto de lo que entendemos por sistema tributario.

“El tributo es uno de los recursos que ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades. Objetivamente el tributo, pertenece a los fenómenos de las finanzas públicas,

y es objeto de estudio de las ciencias que se ocupan de ellas, principalmente las finanzas, la política financiera, y la economía política.

Aunque no olvidemos que la naturaleza objetiva del tributo es la de ser un recurso financiero del Estado, y que, por ende, sus presupuestos técnicos, económicos y políticos, tienen importancia para la correcta interpretación del fenómeno en su conjunto, debemos observar que el tributo se caracteriza frente a los otros recursos del Estado, también por algunos elementos jurídicos, en primer término la coerción de que es fruto y que lo distinguen. Además el tributo como prestación coactiva por parte de los particulares al Estado es efecto de una relación entre dos sujetos, disciplinada de alguna manera por el Derecho.

Agréguese que la formación histórica del tributo en el moderno Estado, toma origen de un principio jurídico Constitucional, el de la aprobación de las cargas tributarias por parte de las asambleas de representantes, mediante actos que tienen la naturaleza jurídico-formal de ley.⁴⁹

El sistema tributario en general, es pues un producto de una relación de subordinación como lo hemos venido tratando, cuyo fundamento se encuentra en la ley y el mismo debe ser ordenado de manera lógica y congruente; por lo que, retomando el punto central de la presente investigación es tremendamente ilógico, que las obligaciones tributarias de unos cuantos con respecto al estado al cual se encuentran sometidos jurisdiccionalmente, aparezcan en una norma de nivel constitucional y, que en el mismo sistema las mismas obligaciones tributarias de otro grupo se hallen solamente mencionadas en diversas leyes de carácter secundario.

Por lo anterior en este punto me permito hacer una pausa en lo que se refiere al sistema tributario mexicano, mismo que abordaremos más adelante, para retomar lo que en esencia motiva la presente investigación.

Como lo hemos apuntado ya en diversas ocasiones, existe un error en la redacción o técnica jurídica de nuestra carta magna; la fracción IV del artículo 31

⁴⁹ ZAMUDIO Urbano Rigoberto, El Sistema Tributario en México, Porrúa México 2005, p. 4

de la Constitución establece como obligaciones de los mexicanos, la de contribuir de manera proporcional y equitativa, a los gastos así de la federación como de los estados y municipios en que residan.

Debemos hacer notar que hasta este punto la redacción no suena tan mal, pues como lo comentamos y analizamos con anterioridad, dicha disposición, cumple con todos y cada uno de los principios, tanto dogmáticos como constitucionales del Derecho Tributario. Sin embargo, hay una gran laguna en nuestro texto constitucional, ya que como vimos antes, si partimos de la base de que un sistema jurídico debe estar interconectado de manera lógica; de modo tal que las leyes especiales deriven de una ley más general, es lógico pensar que debiera existir en dicho ordenamiento, una disposición que iguale a todas las personas que se encuentren bajo la potestad tributaria de un estado, estableciendo en su carta magna las mismas obligaciones en cuanto a tributación se refiere. Sin olvidar que para ello, estos individuos deben actualizar con su conducta la hipótesis normativa que la ley maneje como hecho generador de la carga tributaria.

Lo anterior hace notar la necesidad de incluir en la Constitución una disposición que establezca las obligaciones tributarias de los extranjeros.

Ahora bien, volviendo al sistema tributario mexicano y para dar una definición propia, podríamos definir al sistema tributario en general de la manera siguiente.

Un sistema tributario es el conjunto de normas jurídicas y situaciones de hecho, que de manera estática o dinámica, proporcionan una sensación de coordinación lógica y completa, cuya eficacia es verificable en dos de sus múltiples aspectos básicamente, el primero de ellos es que el Estado logra captar la mayor cantidad de recursos con el mínimo gasto; y el segundo que los contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias derivado de la proporcionalidad y equidad existentes en dicho sistema.

3.3. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Como hemos mencionado con anterioridad el sistema tributario mexicano se encuentra compuesto de tres entes diferentes y autónomos en su esfera competencial en materia tributaria, los cuales son la Federación, Entidades Federativas y el Distrito Federal y los Municipios.

Como lo apunta el maestro Zamudio en su libro El Sistema Tributario en México.

“México es en consecuencia un Estado que más que estar compuesto por entidades libres y soberanas, estas son entidades autónomas con personalidad jurídica y política propia, creadas a posteriori en los documentos constitucionales en que el pueblo, a través de sus representantes, colegiados en las respectivas asambleas constituyentes, decidió adoptar la forma estatal federal. La federación Mexicana es por ende, un sistema de descentralización, traducido en entidades autónomas dentro de la nación, dotadas de los elementos que concurren al ser del Estado, la Población el territorio y el poder de imperio ejercitable sobre aquella y este. Tales entidades no preexisten como estados libres y soberanos a la institución federal, y si nuestro país a adoptado esta forma jurídica-política ha sido desde el punto de vista estricto del Derecho, sin haber obedecido al proceso normal y propio de la formación federativa.”⁵⁰

Una vez definida la configuración de nuestro sistema tributario es necesario comenzar a hablar de la administración tributaria como tal.

En materia tributaria podemos distinguir tres campos fundamentales:

- Política tributaria.
- Derecho tributario.
- Administración Tributaria.

A continuación se proporcionara un breve esbozo de lo que son los dos primeros campos.

⁵⁰ Ibídem p. 20

En un primer plano podemos describir a la política tributaria como aquella que dota a todo el sistema tributario de la información necesaria para poder trazar planes y programas que permitan a los contribuyentes una mejor calidad de vida, es decir, es la parte social del sistema tributario que dicta la cantidad de recursos que los gobiernos necesitaran para lograr desempeñar sus funciones, tomando en cuenta las necesidades de la población a la que gobiernan.

En un segundo plano tenemos al derecho tributario, el cual puede ser definido de la siguiente manera.

“El Derecho tributario es el conjunto normativo, sistemático a través del cual se expresa la voluntad política sobre tributación, en este caso, y se establecen las relaciones entre la autoridad tributaria y los sujetos de tributación.”⁵¹

De modo tal que la administración pública conjuga estos dos grandes grupos a través de un conjunto orgánico y funcional mediante el que ejecuta la voluntad pública, misma que se encuentra contenida en la ley; a través de una serie de recursos materiales, técnicos y humanos; así como el conjunto de procesos, procedimientos y actividades que deben realizar tanto la autoridad tributaria como los contribuyentes para llevar a cabo la realización de los fines establecidos por la propia legislación.

3.3.1. Objeto de la Administración Tributaria.

“El fin principal e inmediato de la administración consiste en obtener la máxima recaudación requerida por el Estado, dentro de un determinado marco de política fiscal, y dentro de una estructura jurídica tributaria, con un bajo costo de administración, para el organismo de recaudación y para los contribuyentes.”⁵²

⁵¹ Ibídem p. 24

⁵² Ídem.

Para la consecución de este fin es necesario que la administración tributaria siga una serie de principios que se explican a continuación.

El primero de estos principios es el de eficiencia; que como ya se explicó anteriormente es el más importante, ya que es la que permitirá obtener al Estado la mayor cantidad de recursos al menor costo, tratando de causar el menor gravamen al contribuyente; y es aquí donde radica la eficacia de todo sistema tributario.

El segundo principio es el de política tributaria, este principio radica en hacer buen uso de los recursos recaudados, es decir, que se consigan las metas y objetivos socio-económicos de los gobiernos con los gastos que se han proyectado y sin rebasar el presupuesto asignado.

El tercero de los principios de la administración tributaria es el de legalidad, mismo que radica en la exacta y estricta aplicación de las leyes tributarias, además del correcto actuar, tanto de la autoridad como del contribuyente, quienes deberán comportarse con apego a dicha legislación.

3.3.2. Funciones de la Administración Tributaria.

Dentro de las muchas funciones que tiene a su cargo la administración tributaria, dos son esenciales, la primera de ellas como ya se mencionó y se plasmó como objeto esencial de toda administración tributaria es la de la recaudación de los recursos al menor costo posible.

La segunda tiene que ver con la manera en la que se va a disponer de los recursos que se han recaudado.

El llamado presupuesto de egresos es sumamente importante, toda vez que si se ve al Estado como una empresa; el realizar una mala inversión de sus activos podría ocasionar un severo problema en las finanzas futuras.

“Por manejo presupuestal debe entenderse toda actividad encaminada a la planeación, organización, formulación, dirección o administración en general del documento legal denominado presupuesto de egresos.

Los lineamientos fundamentales establecidos para las autoridades administrativas encargadas de la realización de las actividades presupuestarias, en el régimen mexicano, están contenidas dentro de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en donde se señala que las facultades presupuestarias están encaminadas a una dependencia del Ejecutivo denominada Secretaría de Hacienda y crédito Público. En algunos países la función recaudadora de ingresos públicos se encarga a una dependencia gubernamental, y la actividad encaminada al manejo del presupuesto de egresos le corresponde a otra unidad administrativa.”⁵³

Dentro de toda administración tributaria existen diversos tipos de funciones, están aquellas denominadas como primarias las cuales son de carácter prioritario; a la par de estas existen cierto tipo de funciones que en mayor o menor grado pueden encontrarse presentes en la administración tributaria, mismas que se denominan actividades auxiliares y por último encontramos a las actividades de administración general; estas últimas se encuentran presentes en todo tipo de administración sin tomar en cuenta el grado de sofisticación de dicha administración.

No obstante que en las dos anteriores funciones se canaliza la mayor parte del quehacer tributario, existe una tercera que bien vale hacerle mención aparte, pues como tal es la que más preocupa a los contribuyentes y al mismo tiempo es la que ayuda al Estado a captar una mayor cantidad de recursos.

3.3.3. Objetivos y tareas de la Fiscalización.

Dentro de las funciones más importantes de toda la administración tributaria se encuentra al de fiscalización. La fiscalización puede ser definida de la siguiente manera.

⁵³ MABARAK, Cerecedo Doricela, Derecho Financiero Público, Mc. Graw Hill, 3ª Edición México 2007, p. 37

“Con relación al objetivo perseguido por la administración tributaria de mantener o aumentar el índice de cumplimiento voluntario por parte del contribuyente como un presupuesto de coadministración, debe advertirse que el mismo ha de buscarse preferentemente a través de la elevación del nivel de educación y conciencia fiscal del contribuyente y que tal acción corresponde, entre otras, a la eficacia de las funciones de difusión y asistencia al contribuyente, y al control de las obligaciones, las cuales actúan de forma colateral a la función de fiscalización.

La función fiscalizadora tiene primordialmente un carácter preventivo respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente a través de un correcto plan de recaudación, programando la misma de manera tal que se asegure que el contribuyente posee los recursos necesarios para dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales’⁵⁴

Así pues de la anterior definición podemos sacar las siguientes conclusiones con respecto a los fines y funciones de la administración tributaria.

En primer término podemos mencionar que el éxito o fracaso de todo sistema tributario depende en gran medida de la manera en la que funciona la administración tributaria, en otras palabras, la calidad de los recursos técnicos materiales y humanos, conjugada con una legislación justa, lógica y congruente, son la base de todo sistema tributario.

En segundo lugar, en cuanto al funcionamiento de la administración tributaria está debe lograr básicamente dos cosas; la primera de ellas es que la mayor cantidad de contribuyentes cumpla en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales, tomando como base una correcta planeación de recaudación, lo que lograra aumentar el índice de recursos del Estado. La segunda, debe respaldar el sistema de recaudación de que dispone con un adecuado sistema de sancionamiento del incumplimiento que establezca una carga diferencial suficiente, para actuar psicológicamente en los contribuyentes.

⁵⁴ Ob. Cit. p. 25.

3.4. SISTEMA DE COMPETENCIA TRIBUTARIA.

Una vez que ha quedado explicada la manera en la que los estados deben y recaudan la mayor parte de sus recursos, es momento de analizar de que manera son asignados los mismos entre los tres niveles de gobierno por lo que es necesario hacer un análisis de lo que se denomina competencia tributaria y del sistema nacional de coordinación fiscal.

3.4.1. Concepto y Análisis de la Competencia Tributaria.

Lo primero que debemos entender al hablar de la competencia tributaria, es que en nuestro sistema tributario existen tres sujetos activos del impuesto, que tienen la potestad de gravar al contribuyente, hablamos por supuestos de los siguientes.

- Federación.
- Entidades Federativas
- Municipios.

Lo anterior acarrea un problema bastante grave, no sólo para los contribuyentes, sino para el sistema tributario en sí mismo.

“La presencia de tres sujetos activos de los tributos o contribuciones, puede ser –y de hecho es- fuente de innumerables problemas, ya que al requerir tanto las autoridades federales como las locales y municipales, los ingresos tributarios para sufragar el costo de las funciones de gobierno que les corresponden, se corre el riesgo de que un mismo ingreso, rendimiento o utilidad, se vea gravado por tres clases distintas de tributos.” ⁵⁵

Lo anterior nos conduciría sin duda a una inexacta aplicación de la legislación tributaria, y por ende, nos llevaría a tener un sistema tributario completamente desprovisto de toda proporcionalidad equidad y justicia fiscal. Sin mencionar que se provocaría un severo estancamiento en la economía del país pues al estar gravada la mayor parte de la riqueza de la población, la misma perdería toda

⁵⁵ Ibídem p. 119

iniciativa de trabajar y por tanto de producir; lo anterior debido a que la mayor parte de su esfuerzo pararía en la hacienda pública.

Este hecho ha llevado al Estado mexicano a generar un sistema de competencia tributaria, que en palabras del Dr. Juan Manuel Ortega Maldonado, se trata de lo siguiente.

“La competencia tributaria consiste en la facultad para recaudar el tributo cuando se ha producido el hecho generador; esta facultad la tienen las tres instancias gubernamentales y algunos organismos descentralizados facultados por la ley.

Ahora bien, no existe en la constitución Federal una línea que separe con exactitud el poder que tiene la Federación y las Entidades Federativas para imponer contribuciones. A pesar de esta dificultad existen preceptos constitucionales, que arrojan una vista panorámica de este respecto. ⁵⁶

Así la competencia tributaria es una manera en la que tanto la Federación como los Estados y los Municipios, coordinan su poder tributario con el fin de no gravar dos veces el mismo ingreso, ya que el hacer esto como se apuntó líneas arriba no es una buena política fiscal ni económica.

A esa coordinación existente entre los tres sujetos activos de la relación tributaria se le denomina, sistema nacional de coordinación fiscal, tema que se desarrollará a continuación.

3.4.2. El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y sus Elementos Básicos.

Atendiendo a estas ideas en México a partir de 1980 se creó un Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, mismo que en esencia tiene como objeto lo siguiente y se puede definir de acuerdo con el maestro De La Cueva, del siguiente modo.

⁵⁶ MALDONADO Ortega Juan Manuel, Lecciones de Derecho Fiscal, Porrúa México 2009, p.274.

“El Sistema de Coordinación Fiscal tiene por objeto coordinar el sistema de la Federación de los Estados y Municipios y del Distrito Federal, estableciendo la participación que les corresponda de los ingresos federales, fijando reglas de coordinación administrativa y creando organismos de coordinación fiscal, atendiendo a que los Estados y el Distrito Federal participen de los impuestos federales establecidos en la ley.

Los estados de la República pueden adherirse al sistema nacional de coordinación fiscal para recibir las participaciones que establezca la ley mediante convenios que celebran con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los que deberán ser aprobados por la legislatura correspondiente, debiéndose publicar los acuerdos en el Diario Oficial de la Federación y en el periódico oficial del estado respectivo.

La Ley de Coordinación Fiscal, busca coordinar la administración de ingresos federales, entre el gobierno federal y los gobiernos de los Estados que se hubieren adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, mediante convenios que comprenden las funciones del registro, recaudación fiscalización y administración”⁵⁷

Los principales fines del sistema de Coordinación Fiscal son el de dar congruencia a las disposiciones fiscales de cada una de las entidades gubernativas, así como establecer las reglas de colaboración entre las mismas y los porcentajes que a cada una de las entidades les corresponde recibir, por participar en la recaudación y entero de los impuestos federales.

Así podemos definir al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal como sigue.

“La participación proporcional que por disposición de Constitución y la ley se otorga a las entidades federativas en el rendimiento de un tributo federal en cuya recaudación y administración han invertido por autorización expresa de la S.H.C.P.”⁵⁸

⁵⁷ DELA CUEVA, Arturo, Derecho Fiscal, 3ª edición Porrúa México 2007, p. 104

⁵⁸ Ob. Cit. P. 293.

El Sistema de Coordinación fiscal, entonces es el mecanismo creado por el Estado, para que los tres niveles de su estructura político-administrativa, coexistan en armonía, tributariamente hablando, y para repartir los ingresos del Estado de una manera más justa.

3.4.3. Los Organismos del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

A saber, el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, cuenta con tres organismos principales que son los siguientes.

- La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.
- La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.
- El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas.

LA COMISIÓN PERMANENTE DE FUNCIONARIOS FISCALES:

“Es el organismo que atiende en forma cotidiana los asuntos que se generan en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Cuenta para este fin con 15 grupos técnicos y de trabajo que se integran con representantes operativos de la Hacienda del Gobierno Federal y de ocho Entidades Federativas que a su vez representan a la totalidad de ellas. A su vez, la propia comisión se forma con los titulares de las haciendas de ocho Entidades Federativas y del Gobierno Federal. Dentro de sus facultades más importantes tiene la de vigilar la creación e incremento de las participaciones federales a las Entidades Federativas y Municipios.”⁵⁹

Los funcionarios encargados de este organismo tienen definidas sus funciones y facultades en los artículos 20 y 21 de la Ley de Coordinación Fiscal.

“ARTÍCULO 20, Integración de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales
La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales se integrará conforme a las siguientes reglas:

⁵⁹ <http://www.indetec.gob.mx/cpff/comision/> 30 de Abril del 2013, 11:13 a.m.

I.- Estará formada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por ocho Entidades. Será presidida conjuntamente por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, que podrá ser suplido por el Subsecretario de Ingresos de dicha Secretaría, y por el titular del órgano hacendario que elija la Comisión entre sus miembros. En esta elección no participará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

II.- Las Entidades estarán representadas por las ocho que al efecto elijan, las cuales actuarán a través del titular de su órgano hacendario o por la persona que éste designe para suplirlo.

III.- Las Entidades que integren la Comisión Permanente serán elegidas por cada uno de los grupos que a continuación se expresan, debiendo representarlos en forma rotativa:

.GRUPO1: Baja California, Baja California Sur, Sonora y Sinaloa.

.GRUPO2: Chihuahua, Coahuila, Durango y Zacatecas.

.GRUPO3: Hidalgo, Nuevo León, Tamaulipas y Tlaxcala.

.GRUPO4: Aguascalientes, Colima, Jalisco y Nayarit.

.GRUPO5 Guanajuato, Michoacán, Querétaro y San Luis Potosí.

.GRUPO6: Distrito Federal, Guerrero, México y Morelos.

.GRUPO7: Chiapas, Oaxaca, Puebla y Veracruz.

. GRUPO 8: Campeche, Quintana Roo, Tabasco y Yucatán.

IV.- Las Entidades miembros de la Comisión Permanente durarán en su cargo dos años y se renovarán anualmente por mitad; pero continuarán en funciones, aún después de terminado su período, en tanto no sean elejidas las que deban sustituirlas.

V.- La Comisión Permanente será convocada por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, por el Subsecretario de Ingresos o por tres de los miembros de dicha comisión. En la convocatoria se señalarán los asuntos que deban tratarse.

ARTÍCULO 21, Facultades de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales

Nota: En la fracción II y III del artículo 23 del Reglamento Interior de los Organismos del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, se acredita a la Comisión permanente de Funcionarios Fiscales, la facultad para crear las

comisiones o grupos de trabajo que estime necesarios para el desempeño de sus funciones, así como para supervisar los trabajos de éstos.

Serán facultades de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales:

I.- Preparar las Reuniones Nacionales de Funcionarios Fiscales y establecer los asuntos de que deban ocuparse.

II.- Preparar los proyectos de distribución de aportaciones ordinarias y extraordinarias que deban cubrir la Federación y las Entidades para el sostenimiento de los órganos de coordinación, los cuales someterá a la aprobación de la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.

III.- Fungir como consejo directivo del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas y formular informes de las actividades de dicho Instituto y de la propia Comisión Permanente, que someterá a la aprobación de la Reunión Nacional.

IV.- Vigilar la creación e incremento de los fondos señalados en esta Ley, su distribución entre las Entidades y las liquidaciones anuales que de dichos fondos formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como vigilar la determinación, liquidación y pago de participaciones a los Municipios que de acuerdo con la Ley deben efectuar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las Entidades.

V.- Formular los dictámenes técnicos a que se refiere el artículo 11 de esta Ley.

VI.- Las demás que le encomiende la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los titulares de los órganos hacendarios de las Entidades.⁶⁰

EL INSTITUTO PARA EL DESARROLLO TÉCNICO DE LAS HACIENDAS PÚBLICAS:

Al igual que con la comisión permanente de funcionarios fiscales, nos limitaremos a mencionar las funciones y el propósito de su creación de acuerdo con su sitio web.

⁶⁰ <http://www.indetec.gob.mx/cpff/comision/> 30 de Abril del 2013 11:25 a.m.

“I.N.D.A.T.E.C. es un organismo descentralizado del Gobierno Federal Mexicano, cuyo propósito fundamental es el de promover el desarrollo técnico – administrativo de la hacienda de las entidades federativas y sus municipios.

Su creación data de 1973 como producto del acuerdo de los funcionarios fiscales del país que decidieron contar con un órgano de apoyo permanente en las funciones vinculadas a la administración de sus haciendas.

Su marco jurídico está sustentado en el artículo 22 de la Ley de Coordinación Fiscal, cuerpo normativo que armoniza el sistema fiscal de la Federación, con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establece la participación que corresponde a sus haciendas públicas en los ingresos federales, fija las reglas de la colaboración administrativa entre las autoridades fiscales de los tres ámbitos de gobierno, establece los organismos del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y da las bases para su organización y funcionamiento.

- ***Realizar estudios relativos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.***

- ***Hacer estudios permanentes de la legislación tributaria vigente en la Federación y en cada una de las Entidades, así como de las respectivas administraciones.***

- ***Sugerir medidas encaminadas a coordinar la acción impositiva federal y local, para lograr la más equitativa distribución de los ingresos entre la Federación y las Entidades.***

- ***Actuar como consultor técnico de las haciendas públicas.***

- ***Promover el desarrollo técnico de las haciendas públicas municipales.***

- ***Capacitar técnicos y funcionarios fiscales.***

- ***Desarrollar los programas que apruebe la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.***⁶¹

⁶¹ <http://www.indetec.gob.mx/cpff/comision/> 30 de Abril del 2013 11:42 a.m.

Estos organismos son los encargados de atender todo lo concerniente al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, el cual como se ha visto resulta fundamental, para un reparto equitativo de los recursos públicos, y del mismo modo resulta esencial no sólo el reparto de recursos sino, el buen empleo de los mismos.

4 LA ACTUALIDAD DE LA TRIBUTACIÓN EXTRANJERA EN MÉXICO:

4.1 LA ANTIGUA LEY DE NACIONALIDAD Y NATURALIZACIÓN.

4.1.1. Análisis del Artículo 32 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización de 1934.

Anteriormente hemos dejado claro que el objetivo de la presente investigación es proponer una reforma a nivel constitucional en el ámbito del Derecho Fiscal, con el fin de complementar el marco legal Constitucional del sistema tributario mexicano.

Hemos mencionado también que a falta de una disposición constitucional expresa, se acude a la legislación secundaria para encontrar el fundamento jurídico que sujeta tributariamente hablando a las personas consideradas como extranjeros.

Siguiendo esta tendencia, también tuvimos que recurrir a una legislación secundaria, para encontrar la base de nuestra propuesta. Así, la ley de Nacionalidad y Naturalización de 1934 en su numeral 32 nos proporcionó dicha base.

Como se citó en capítulos anteriores dicha disposición en lo relativo a la parte tributaria establecía.

“los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligados a pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residen.”⁶²

⁶² DE LA CUEVA Arturo, Derecho Fiscal, Porrúa México 2007, p. 90

Esta disposición ofrecía un claro fundamento a la obligación tributaria extranjera, por lo cual decidimos que este texto fuese la base de nuestra propuesta.

Hagamos ahora un análisis del texto citado; comencemos por mencionar que la misma hace alusión a las personas tanto físicas como morales, en busca de abarcar la totalidad de sujetos de Derecho que pudiesen causar un impuesto.

En segundo lugar maneja el término contribuciones, que como manifestamos anteriormente, no sólo se refiere a los impuestos, razón por la que el rango de ingresos percibidos por el Estado queda copado casi en su totalidad.

Por si lo anterior no fuera suficiente, menciona que son las cargas tanto ordinarias como extraordinarias, es decir, aquellas que no provengan necesariamente del pago de una contribución pero que del mismo modo la persona, considerada como extranjero este obligada a satisfacer.

Al mismo tiempo se procura no descuidar los principios tributarios de los que ya se escribió líneas arriba, al manifestar la necesidad de que dichas cargas deben ser ordenadas por las autoridades, y que las mismas deben alcanzar a la generalidad de la población.

Quizá lo único que se le pudiese agregar a esta disposición, es la mención de que dichas cargas deben estar establecidas en la ley, antes de que ocurra el hecho generador de la carga tributaria.

Mencionamos que en la actualidad la ley de Nacionalidad y Naturalización vigente, sólo se limita a mencionar lo que se debe entender por extranjero; es por esa razón que retomamos la mayor parte de esa disposición para lograr cristalizar dicha propuesta.

No obstante lo anterior, debemos mencionar que estas disposiciones se encuentran consignadas en ordenamientos fiscales tales como el Código Fiscal de la Federación y la ley del Impuesto Sobre la Renta, mismas que serán analizadas más adelante.

4.2 EL ARTÍCULO 1º DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

A partir de este punto nos dedicaremos al análisis de algunas de las disposiciones más importantes en materia tributaria que regulan las obligaciones de los extranjeros.

Lo primero, por la importancia que el ordenamiento reviste es el Código Fiscal de la Federación, a continuación se transcribe, por servir para los fines de la presente investigación, el artículo primero, del citado ordenamiento haciendo especial énfasis en su párrafo cuarto.

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

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

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.”⁶³

Podemos ver que ya en esta ley secundaria no se hace distinción entre mexicanos o extranjeros, por lo que la doctrina ha optado por señalar que dicha disposición abarca a todas las personas a las cuales México, derivado de su potestad tributaria pueda o deba exigirles su aportación.

⁶³ <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf> 29 de Enero del 2013 11: 45 a.m.

En la legislación mexicana se establece categóricamente la facultad, tanto para el poder ejecutivo, como para el congreso de la unión, de imponer o ejecutar las leyes sobre contribuciones a los extranjeros, que residan en el país, tengan un establecimiento permanente en el mismo o cuya fuente de riqueza este ubicada en el territorio nacional.

Lo anterior nos lleva al análisis de varios conceptos, tales como el de residencia y el de establecimiento permanente; además de algunas disposiciones que se encuentran contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

4.3 CONCEPTOS BÁSICOS DE LA TRIBUTACIÓN EXTRANJERA.

4.3.1. Concepto de residencia.

El presente apartado, tal y como su nombre lo indica es sólo los conceptos, es decir; la parte doctrinaria y lo que deberemos entender en adelante, cada vez que se mencionen los términos que aquí se definen.

“Este criterio conocido también como principio de domicilio o nacionalidad, parte de un problema de definición; pues contienen, conceptos opuestos y parciales que impiden que le demos a dicho concepto una connotación unívoca. Lo que podemos afirmar es que este principio busca, por sobre todas las cosas, la vinculación del ciudadano de un país a través de la relación contribuyente protección. Resulta el deber de contribuir como una contraprestación, del servicio que recibe del Estado dentro y fuera de las fronteras.” ⁶⁴

“El concepto de residencia habitual tiene relevancia a efectos tributarios porque constituye el criterio de territorialidad adoptado por varios tributos para determinar la extensión de la ley en el espacio. En otras palabras, es el

⁶⁴ INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, Estudios de Derecho Tributario Internacional, Los Convenios de Doble Imposición, Editorial Legis México 2008, p.99.

critério al que hay que atender para saber cuándo una ley tributaria se aplica o no se aplica a un determinado individuo.⁶⁵

Entendamos pues al presente concepto como el ámbito de aplicación territorial de toda norma tributaria.

Comentamos antes que el Estado tiene como una de sus principales características el territorio, ahora bien si complementamos esta idea con la definición dada de potestad tributaria; resulta la conclusión siguiente.

Si el sujeto pasivo de la relación tributaria se encuentra bajo la potestad tributaria de un Estado, derivado de que reside en su territorio; causa impuestos a favor de dicho Estado, toda vez que es éste quien le proporciona los servicios públicos necesarios para el desarrollo de sus actividades y por ende, la obtención de su riqueza.

Desde luego que el tratamiento que le da la legislación nacional es un poco más complejo que la definición anterior; sin embargo, estos puntos se tocarán más adelante pues en su conjunto se conocen como criterios de sujeción impositiva. Por tal motivo en el presente sólo se da una definición netamente doctrinal de cada uno de los conceptos.

4.3.2. Concepto de Establecimiento Permanente.

“En la tributación de los no residentes (ya sean personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad) resulta fundamental el concepto de establecimiento permanente, que en una primera aproximación puede definirse como; lugar fijo de negocios mediante el que se realiza, toda o parte de la actividad es decir, una base fija para el desarrollo de la actividad.

Cuando un no residente opera a través de un establecimiento permanente el Estado en que está situado dicho establecimiento puede gravar la renta

⁶⁵ <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/residencia-habitual/residencia-habitual.htm> 06 de mayo del 2013. 16:58 p.m.

obtenida a través del mismo. Por tanto la existencia de un establecimiento permanente habilita al Estado de la fuente para gravar la renta imputable a dicho establecimiento. En estos casos el establecimiento se equipara a un residente⁶⁶

De este modo el Estado grava de igual forma a las personas que realizan parte de sus actividades en México, aunque no residan en el país.

Ahora bien, se requiere para poder considerar la existencia de un establecimiento permanente, la concurrencia de diversas características que se citan a continuación.

“Ha de tratarse de un lugar de negocios, lo que exige un local, un puesto en un mercado, instalaciones como maquinaria equipo etcétera. Es indiferente que estas instalaciones sean propiedad de la empresa, o estén alquiladas, o sean facilitadas por alguna otra empresa sin título jurídico, siempre que estén a disposición de la empresa; incluso un emplazamiento ocupado ilegalmente puede dar lugar a un establecimiento permanente.

El lugar ha de ser fijo en el espacio, es decir, a de tratarse de un punto geográfico determinado, ello no exige que la instalación este anclada al suelo, pero sí que este en un punto determinado. Ahora bien dicho lugar puede desplazarse si así lo requiere la actividad.

El lugar ha de ser fijo o estable en el tiempo, lo que supone un cierto grado de permanencia, (en general más de seis meses). Ahora bien, basta con un corto espacio de tiempo si la naturaleza del negocio permite llevarlo a cabo en ese tiempo.

El lugar ha de utilizarse para llevar a cabo toda o parte de las actividades de la empresa, de manera regular (aunque haya interrupciones) lo que normalmente supone que ese lugar se utiliza por el empresario o por el personal de la empresa, con contrato laboral o sin él.⁶⁷

⁶⁶ PULIDO, Guerra Elvira y FALCON Y Tella Ramón, Derecho Fiscal Internacional, Marcial Pons, Madrid 2010, pp. 73-74.

⁶⁷ *Ibidem* pp. 76-77

Estas características son las que el Estado debe atender de acuerdo con la O.C.D.E. al momento de grabar a un no residente que cause impuestos derivado de un establecimiento permanente.

De tal suerte que se obtiene en su conjunto el siguiente concepto; El establecimiento permanente es aquel que cuenta con un local o puesto donde se encuentra la maquinaria o equipo, que permite a una empresa realizar toda o parte de sus actividades; sin importar que los anteriores no formen parte de los activos de la misma; al mismo tiempo dicho local debe ser fijo tanto temporal como geográficamente.

Cabe mencionar respecto a este tema que de acuerdo con la O.C.D.E. existen ciertas actividades que aunque reúnen los requisitos de un establecimiento permanente las mismas no se consideran como tal derivado de la actividad que realizan.

Tal es el caso de las siguientes, mismas que se consideran como preparatorias o auxiliares:

- ❖ Las instalaciones para la compra de bienes o mercancías, o para recoger información.
- ❖ Las instalaciones para hacer publicidad, suministrar información, hacer investigaciones científicas y para realizar un contrato de cesión de patente. Salvo que estas actividades coincidan con el objeto de la empresa, en cuyo caso no podrán considerarse como meramente preparatorias o auxiliares.

Valdría la pena aclarar que si un establecimiento se usa de manera simultánea para realizar actividades propias de la empresa y auxiliares, se grava la totalidad del establecimiento como permanente.

4.3.4. Concepto de Criterios de Sujeción Impositiva.

“...Cada Estado ejerce su soberanía auto-determinándose, es decir, expidiendo leyes con las que se regula la vida humana en esa sociedad,

dentro de las cuales se encuentra la legislación tributaria, que determina las contribuciones que cada persona debe pagar.

La potestad tributaria por regla general se encuentra limitada al territorio de cada Estado, Gianinni, otro clásico ya recalca que para determinar quiénes pueden ser sujetos pasivos de un impuesto, hay que considerar que la sujeción a esa potestad de imposición, puede tener un doble fundamento, que corresponde al doble carácter del Estado como organización personal y como corporación territorial, por lo que pueden ser sujetos pasivos en una relación de carácter personal, (por domicilio residencia o estancia) o económica (por posesión de bienes o realización de actividades en esa nación).

Así, nos encontramos en primera instancia con el tema de los criterios de sujeción impositiva, es decir, todos aquellos elementos o circunstancias de carácter objetivo o subjetivo, de tal relevancia que, al concurrir en la situación jurídica de una persona física o moral, provocan la sujeción de la misma a la potestad tributaria de un determinado Estado, son el elemento catalizador de la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente; aquello que hace que una persona concreta sea contribuyente de un Estado en particular.⁶⁸

En un sentido ambivalente de este concepto, podemos decir que se trata de las conductas que convierten a una persona física o moral en un contribuyente, y al mismo tiempo, son el conjunto de características que otorgan al Estado el poder de exigir el pago de las contribuciones que el ahora contribuyente ha generado con motivo de su conducta.

4.4 CRITERIOS DE SUJECIÓN IMPOSITIVA.

Antes de comenzar con el análisis de los criterios de sujeción impositiva, resulta prudente citar el artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues es en dicho numeral donde se enlistan estos criterios.

⁶⁸ HALLIVIS Pelayo Manuel, Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios, Editorial Porrúa, 2ª Edición México 2011, pp. 130-131.

“Artículo 1o. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”⁶⁹

Así analizaremos a continuación los criterios de sujeción impositiva contenidos en este artículo.

4.4.1. Criterio Económico.

“El criterio económico, territorial, real u objetivo, como su nombre lo indica atiende al acto o actividad que se realice sin importar que el sujeto pasivo sea o no nacional o residente del país de que se trate, y se refiere a la obligación de pagar contribuciones atendiendo al lugar donde se obtiene o de donde procede el ingreso que se percibe, es decir, donde se encuentra la fuente de riqueza

La justificación en este caso es que el ingreso se obtiene utilizando el grado, de desarrollo, infraestructura, servicios y protección del Estado, que son los que permiten que se realicen las transacciones y que, por tanto se debe contribuir al gasto público.”⁷⁰

Este criterio se refiere a las fracciones II y III del artículo citado anteriormente y tal como lo vimos en la cita textual inmediata anterior; no interesa el sujeto, sólo interesa que se ha generado riqueza en el territorio nacional usando los recursos

⁶⁹ <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/82.pdf> 29 de Enero del 2013, 11:50 a.m.

⁷⁰ Ob. Cit. pp. 132-133

que son propiedad de la nación y servicios cuya producción le ha costado al Estado, por lo que es necesario que quien obtuvo el ingreso contribuya al gasto independientemente de su residencia o nacionalidad.

Cabría en este punto proporcionar un concepto de fuente de riqueza para saber a qué nos referimos.

“El criterio de fuente responde al hecho cierto de que la potestad tributaria de cada Estado busca delimitar su acción dentro de los límites de su territorio, de ahí la denominación de territorialidad. Es un sistema que toma como base hechos objetivos e identificables dentro de un determinado territorio, como el lugar donde se produce una renta, el lugar donde se paga una renta o donde se produce un beneficio.

Quienes defienden este principio sostienen que es el que mejor responde a la soberanía de cada Estado de auto determinarse en materia presupuestaria y financiera, respetando la igualdad entre Estados y buscando la armonía en materia impositiva. De igual manera se afirma que este principio promueve la competencia internacional, y por sobre todo, facilita y reduce los costos de administración tributaria, es evidente que el principio de territorialidad responde a una tesis proteccionista que ya fue tratada en la década de 1970 y se amparó en un severo control interno y un sistema de restricciones en la fuente, gravoso que disuadía al inversionista de extraer sus réditos de otra manera que no fuera a través de los dividendos netos.

Es evidente que este principio es irrefutable en aquellos casos en que los hechos imponibles son atribuidos dentro del territorio y, por consiguiente, imponibles en él; sin embargo no siempre se puede estructurar con facilidad, la ecuación hecho generador –territorio y con menor frecuencia la de contribuyente- territorio.”⁷¹

Debemos en este punto justificar a los países en desarrollo pues son quienes más desventajas tendrían, ya que en gran medida dependen de la importación de capitales, por lo que se hace necesario dar un trato diferente a los inversionistas.

⁷¹ INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, Estudios de Derecho Tributario Internacional, Los Convenios de Doble Imposición, Editorial Legis México 2008, p. 98

“Es evidente que un país cuyo desarrollo económico demanda la importación de capitales, pretenda gravar las rentas de la entidad que hace negocios en su país, pues de lo contrario se erosionaría la base imponible, recayendo el ingreso en favor de los fiscos de los países donde residen las empresas inventoras. Desde una perspectiva de reparto, es justo que los países importadores intenten extender el concepto de establecimiento permanente al rango más amplio posible, cuidando al mismo tiempo de no desalentar las inversiones extranjeras. Así encaja esta figura trascendente en el concepto del Derecho Tributario Internacional”⁷²

Así los criterios de sujeción impositiva de carácter económico se nos presentan como una manera de gravar la riqueza obtenida en nuestro país y al mismo tiempo, un buen tratamiento de este criterio, proporciona a nuestro país una vitrina al extranjero para tratar de atraer inversión con un trato favorable; sin que se deje a los nacionales o residentes en una circunstancia de desigualdad.

4.4.2. Criterio Personal.

“Se refiere al individuo que está sujeto al gravamen, Ernest Blumenstein, indica que la sumisión de las personas al poder impositivo puede venir dada por notas subjetivas del obligado (pertenencia personal) basada en la residencia o la ciudadanía o bien por manifestaciones referentes a la localización geográfica de los intereses económicos en juego, en la cual se establecen gravámenes aplicables al rédito o al patrimonio global. Así este criterio se subdivide en dos; nacionalidad y residencia”⁷³

Atenderemos primero al aspecto de nacionalidad, que es aquella característica que liga a una persona con el Estado del que es parte.

Para efectos tributarios, la nacionalidad es la característica que le permite a un Estado trascender sus fronteras territoriales y gravar a sus nacionales que

⁷² Ibídem p. 117

⁷³ HALLIVIS Pelayo Manuel, Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios, Editorial Porrúa, 2ª Edición México 2011,, pp.131.

obtengan recursos o ingresos en el extranjero, todo lo anterior bajo el concepto de renta mundial.

“En el primer caso también llamado, renta mundial por nacionalidad el sujeto pasivo se encuentra afecto al impuesto, cuando su nacionalidad corresponda a un determinado país, y ese Estado considere que todos sus nacionales se encuentran afectos a un determinado gravamen por el hecho de ser nacionales, independientemente de donde obtuvo el ingreso.

Serrano Anton lo denomina como principio de nacionalidad y lo explica como aquel en virtud del cual se aplicaran las leyes tributarias a todos los que ostentaran la nacionalidad de un determinado país, fuere cual fuere el lugar en que residieren y fuere cual fuere el lugar en que obtuvieron sus rentas.”⁷⁴

“Este criterio conocido también como principio de domicilio o nacionalidad, parte de un problema de definición; pues contienen, conceptos opuestos y parciales que impiden que le demos a dicho concepto una connotación unívoca. Lo que podemos afirmar es que este principio busca, por sobre todas las cosas, la vinculación del ciudadano de un país a través de la relación contribuyente protección. Resulta el deber de contribuir como una contraprestación, del servicio que recibe del Estado dentro y fuera de las fronteras.”⁷⁵

El siguiente criterio que hay que tratar es el de residencia, del cual hemos dado con anterioridad el concepto, sin embargo convendría ahora, citar el artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que define a los sujetos que se consideran residentes, para efectos del pago de dicho impuesto.

“Artículo 9o.- Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

⁷⁴ Ibídem. Pp. 131-132

⁷⁵ INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, Estudios de Derecho Tributario Internacional, Los Convenios de Doble Imposición, Editorial Legis México 2008, p.99.

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.

No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las

autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal.”⁷⁶

Este es el tratamiento que básicamente le da la ley al concepto de residencia, sin embargo, es necesario mencionar que existen más disposiciones en distintos ordenamientos las cuales por no ser útiles para presente tesis no se mencionaran.

Se parte pues del principio de equidad, lo que se trata de lograr con el principio de la residencia, es que si bien la persona obligada a pagar no es un ciudadano, recibe por parte del Estado, las mismas atenciones que los que si tienen la ciudadanía del país respectivo.

Por lo anterior el Estado tiene la potestad de exigir a los residentes en el país que contribuyan a los gastos para que el gobierno pueda cumplir con las funciones que tiene, y por tanto, continuar proporcionando al residente, los servicios y derechos de que disfruta con el sólo hecho de estar en el país.

“Según este criterio, se sitúa en condiciones de desigualdad al contribuyente que sólo percibe rentas dentro de un determinado territorio, frente aquel que percibe ingresos en el exterior, sí es que la normativa tributaria sólo impone tributos sobre los ingresos generados dentro de su jurisdicción. Desde el punto de vista de los defensores del principio de la fuente, sería mucho más sencillo aplicar únicamente la normativa de las rentas que se producen dentro de una jurisdicción, y sería irrelevante si un contribuyente, genera restas en otras jurisdicciones, pues sería asunto de dicha jurisdicción el grabar o no dichas rentas. Sin embargo, este argumento se debilita si tomamos en cuenta el hecho de que cada día los negocios internacionales y la movilidad de los capitales facilitan o complican el traslado de beneficios de un determinado negocio de una jurisdicción a otra y la consecuente erosión de las bases imponibles.

Desde esta perspectiva, la residencia como premisa para imponer sobre la renta mundial, adquiere una connotación especial, pues esta metodología

⁷⁶ Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 9.

permite al contribuyente que genera rentas extranjeras ser tratado de igual modo que aquel que tiene sólo rentas locales.

Es importante reflexionar en este punto sobre si este sistema genera un clima de igualdad entre aquellas jurisdicciones que la adoptan, toda vez que existen otros elementos que contradicen tal postura. En efecto, jurisdicciones como la de Estados Unidos, Holanda y Suiza, entre otras, otorgan al no residente un régimen de excepciones para ciertas transacciones que, bajo condiciones normales, serian consideradas como imponibles para los locales. Tal es el caso de las rentas pasivas o las empresas conduit, que buscan atraer recursos del exterior a cambio de beneficios tributarios. Sí bien puede considerarse un fin extra fiscal, no podemos dejar de resaltar que se trata de una medida que crea un régimen de competencia desleal y, por sobre todo, rompe el principio de igualdad en el que se sustenta el método de la residencia.”⁷⁷

Vemos que respecto a este criterio de sujeción tributaria existe diversidad de opiniones; aunque creemos estar más de acuerdo con el argumento de que dicho sistema hace un tanto más justo al sistema tributario.

Así se configura la actualidad de los extranjeros tributando en el país; sin embargo aún falta tratar uno de los problemas, que pese a los grandes avances en materia de comunicaciones se ha hecho difícil tratar, hablamos pues de la doble tributación.

El problema que presenta la doble tributación en materia internacional es de magnitud tal, que consideró que lo procedente es hacer un análisis más profundo de dicho tópico; mismo que a mi parecer merece un capítulo aparte.

⁷⁷ Ob. Cit. Pp. 99 y 100.

5 EL FENÓMENO DE DOBLE TRIBUTACIÓN.

5.1 CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.

Derivado de la actual dinamismo del mercado internacional, surge la necesidad de crear una serie de convenios entre Estado en materia Tributaria, para tratar de evitar la doble imposición en materia internacional; fenómeno que como veremos más adelante resta dinámica a las relaciones económicas entre personas de distintos Estados.

Surge entonces una nueva rama del Derecho conocida como Derecho Tributario Internacional, misma que puede ser definido de las siguientes maneras.

***“Todas las disposiciones jurídicas, tanto internas como internacionales, relacionadas específicamente con situaciones que involucran el territorio de dos o más Estados llamadas relaciones transfronterizas.”*⁷⁸**

***“Los principios que se derivan del Derecho Internacional Público. Que trata de los conflictos tributarios relacionados con las transacciones internacionales, Estos principios se basan en los aspectos de la tributación internacional contenidos en la ley interna y en las costumbres de los países y en los tratados de los impuestos.”*⁷⁹**

Así surge el derecho tributario internacional, como un mecanismo de coordinación de diversos ordenamientos jurídicos, cuyo principal objetivo es no restar dinamismo al mercado actual y al mismo tiempo, no disminuir la base imponible de los bienes de las personas para seguir obteniendo la mayor cantidad posible de recursos.

Tenemos entonces una ambivalencia en el concepto de Derecho Internacional Tributario que se plasma con toda claridad en la siguiente cita textual.

⁷⁸ HALLIVIS Pelayo Manuel, Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios, Editorial Porrúa, 2ª Edición México 2011, p. 135

⁷⁹ *Ibíd.*

“Normas internas de un ordenamiento jurídico que consagran hechos imponibles, caracterizadas por elementos ajenos a dicho ordenamiento local. (derecho tributario internacional).

Normas previstas en los acuerdos internacionales que se refieren al ejercicio de las actividades de los Estados en materia tributaria, en el ámbito de cada ordenamiento. (derecho internacional tributario).”⁸⁰

Tenemos por una parte las actividades de cada uno de los Estados en un ámbito interno o local con respecto de los extranjeros que tributan en su país; y por el otro, los acuerdos y convenios que celebran distintas naciones con el objetivo de buscar un mejor trato tanto entre sí, como para sus nacionales.

Así, entendemos al Derecho Tributario Internacional como el conjunto de normas, tanto internas como externas; cuyo fin principal es la coordinación de sistemas tributarios de distintas naciones, para buscar conseguir una mayor obtención de recursos y de inversión en sus respectivos territorios. Utilizando como medio para lograr dicho cometido tanto la legislación interna como los convenios internacionales en materia tributaria, de los cuales hablaremos más adelante.

A lo largo de la presente investigación se hace cada vez más evidente la necesidad de una disposición de nivel constitucional que complemente el marco jurídico tributario del país y esquematice de mejor manera las disposiciones de carácter secundario.

Lo anterior en razón de que se trata de armonizar los regímenes fiscales de diversas naciones que en su mayoría ocupan un sistema legal estructurado de manera piramidal, como lo hemos hablado nuestro país posee dicha estructura, y dada nuestra última definición y tomando como base los argumentos esgrimidos para proporcionarla, resulta esencial mencionar la obligación tributaria de los extranjeros desde un nivel más alto que las leyes secundarias o los tratados internacionales.

⁸⁰ UCKMAR Víctor, CORSANTI Giuseppe, ed. al., Manual de Derecho Tributario Internacional, Editorial Temis, Colombia 2010, p. 23

5.2 CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE LA GLOBALIZACIÓN.

Antes de comenzar a explicar lo que es el fenómeno de doble tributación debemos entender por qué intervienen tantos agentes diferentes, tal y como se sostiene en la cita textual anterior y por qué sostenemos que en la actualidad el comercio y los mercados se han globalizado; comenzando por explicar lo que es la globalización.

“La globalización significa, procesos en virtud de los cuales los Estados Naciones soberanos se entremezclan mediante actores transnacionales y sus respectivas posibilidades de poder, orientaciones, identidades y entramados varios... se nos aporta una muy amplia noción en la que los protagonistas son los actores transnacionales y sus efectos son; la tendencia a diseñar y distribuir productos estandarizados para países distintos, la apertura de mercados y la caída de barreras comerciales, la creciente coordinación en las funciones de las empresas internacionales y la evidente interdependencia de las políticas económicas de diferentes países.”⁸¹

Vemos pues que la globalización es el resultado del aumento de las tecnologías, de comunicación, producción y costo de las mismas; así pues el concepto globalización no sólo representa la apertura de mercados si no la modernidad en sí.

Apuntemos, que la globalización no es resultado de procesos que busquen el equilibrio y la igualdad entre las naciones; y que tampoco es producto de una teoría conspiratoria de los poderosos.

Creemos más bien que es un fenómeno que trata de definir la evolución de las relaciones comerciales y financieras transfronterizas, que lamentablemente, y como en el comercio actual se da por ser propio de la competitividad; los países desarrollados buscan a través del poder económico minimizar los efectos negativos de la globalización, los cuales terminan por recaer en los demás países.

⁸¹ HALLIVIS Pelayo Manuel, Fisco, Federalismo y Globalización, Editorial, TAXXX Editores, México 2003, p.

“De esta forma, la globalización se manifiesta en la comunicación, la ecología, la economía, la organización del trabajo, la cultura y la sociedad civil abarcando una serie de aspectos, como productividad, competencia de países por inversiones, desempleo, etc. Lo que pareciera un problema para los países en vías de desarrollo, curiosamente también despierta recelo en los países desarrollados que se quejan de que sus propias empresas abren puestos de trabajo en donde la mano de obra es más barata, aunque hay estudios serios que han probado que la globalización les ha afectado en muy poca medida a cambio de un gran aumento en sus exportaciones.”⁸²

Habría que rescatar un punto que se tratara con posterioridad de la anterior cita textual y es el de la pelea por las inversiones; pues el presente capítulo trata de explicar el fenómeno de la doble tributación, que como veremos más adelante es un obstáculo para la inversión extranjera a nivel mundial y de ahí la importancia de comenzar por explicar esta serie de conceptos.

5.3 LA DOBLE TRIBUTACIÓN.

“Un tema que involucra tanto a quienes realizan inversiones en otro país como a quienes prestan servicios o venden bienes o tecnología en algún país extranjero, es el pago de impuestos, sea del país de donde se es nacional o residente, como en el Estado en donde se prestan los servicios o se vende la tecnología, por el temor a pagar dos veces el gravamen. Esta inseguridad es también compartida por el receptor de esos bienes o servicios, puesto que en el caso de que dos fiscos cobren impuestos por la misma transacción, esta le resultará más onerosa.

Lo que sucede es que nos encontramos frente a cuatro o más intereses distintos que entran al juego, por una parte: la autoridad tributaria del país donde se realiza el hecho imponible, la que, como resulta lógico considera que debe gravar por esa transacción, toda vez que se llevo a cabo en su territorio; por otra, el fisco de donde se es residente o nacional, la persona que presta el servicio o vende los bienes o tecnología, toda vez que estima que ellos se desarrollaron o produjeron en su territorio, gracias a la infraestructura y protección que brinda su

⁸² *Ibíd.* p. 105

estado; por otra, la persona que presta el servicio o vede los bienes o tecnología y que lícitamente dese obtener una maximización de utilidades de esa transacción; y por último el adquirente de esos bienes, servicios o tecnología, quien para que le resulte redituable necesita conseguirlos al menor precio posible”⁸³

Tal relevancia cobra este problema que se ha vuelto necesario realizar convenios entre diversos estados para tratar de minimizarlo; a los cuales se les denomina Convenios para evitar la Doble Tributación; nombre con el que se le conoce a este problema, que si bien deviene de los diversos ordenamientos jurídicos tributarios de cada Estado, tiene implicaciones políticas, económicas y sociales.

5.3.1 Concepto.

“Cuando las relaciones económicas no se circunscriben a los límites de un determinado Estado, sino que se desarrollan más allá de sus fronteras a menudo asumen relevancia tributaria en diversos Estados. Este concurso de potestades tributarias se traduce en un potencial conflicto de imposición, generando así un fenómeno conocido como doble imposición internacional.

En general se habla de doble imposición internacional cuando los presupuestos de un impuesto en dos o más Estados se sobreponen, por lo que las leyes nacionales terminan sujetando a imposición a la misma riqueza dos o más veces.

En el pasado reconocidos estudiosos han tratado de encontrar una definición general de doble imposición internacional. En la actualidad la doctrina la define empleando no menos de cinco criterios directrices. Así, existirá doble imposición internacional cuando se verifique:

- a) La aplicación de impuestos comparables,***
- b) Por parte de dos o más Estados,***
- c) A cargo del mismo contribuyente***
- d) Por el mismo presupuesto de hecho y***

⁸³ *Ibíd.* p. 127

e) *Por el mismo periodo de impuesto*⁸⁴

Siguiendo con la definición de lo que es la doble imposición en materia tributaria es necesario complementar lo anterior con las consideraciones realizadas por el Maestro de la Cueva en su libro de Derecho Fiscal.

“Comúnmente la doble tributación no se presenta cuando segundos o terceros países fácticamente no tienen interés alguno que les permita participar de la percepción tributaria, pero en ocasiones las pretensiones al respecto, salen definitivamente de todo contexto jurídico. La doble tributación deriva de que generalmente los fiscos gravan a sus nacionales y residentes, independientemente del país en el cual obtienen sus percepciones, si bien muchas veces se respeta como autoridad preferente a la del territorio o fuente de origen y como autoridad tributaria residual a la del vínculo nacional o residencial.”⁸⁵

“Es consenso de la doctrina quien realiza actividades en dos países está sujeto a dos jurisdicciones impositivas las que, cuando utilizan distintos principios o criterios de sujeción, o distinta definición o contenido de esos principios, reclaman ambas el pago del mismo impuesto al mismo sujeto.

Esto es precisamente la doble tributación internacional, la que existe cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces por análogo concepto, en el mismo periodo de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario.”⁸⁶

Con todas estas características, nos encontramos ahora en posibilidad de formular un concepto propio, de lo que entendemos por doble imposición internacional, mismo que podría quedar como sigue.

Es un fenómeno de carácter tributario en el cual un contribuyente es gravado por dos Estados distintos, por el mismo hecho generador, con dos legislaciones

⁸⁴ UCKMAR Víctor, CORSANTI Giuseppe, ed. al., Manual de Derecho Tributario Internacional, Editorial Temis, Colombia 2010, p. 90

⁸⁵ DE LA CUEVA, Arturo, derecho Fiscal, Editorial Porrúa, 3ª Edición México 2007, p. 97.

⁸⁶ HALLIVIS Pelayo Manuel, Fisco, Federalismo y Globalización, Editorial, TAXXX Editores, México 2003, p.

que amparan impuestos similares; los cuales se ve obligado a pagar en el mismo periodo de tiempo, estos es, ambas cargas recaen sobre la misma riqueza, lo que minimiza la ganancia del contribuyente y lo desalienta a continuar con su actividad.

5.3.2 Doble Tributación Económica.

“... La imposición de impuestos comparables por dos o más jurisdicciones tributarias, sobre diferentes contribuyentes respecto al mismo ingreso grabable. Es decir cuando se gravan dos veces por la misma transacción aunque se trate de sujetos distintos. Para la O.C.D.E. se trata del caso en que dos personas pueden ser gravadas por la misma renta o el mismo patrimonio.

Así la doble Tributación económica internacional, toma en cuenta el efecto que puede causar a por lo menos dos contribuyentes en dos o más países, es decir, cuando dos o más países gravan con un tributo de idéntica o muy similar naturaleza el mismo acto o actividad.”⁸⁷

En este tipo de doble imposición, no se cobra doble impuesto al mismo sujeto; por el contrario la carga tributaria hasta cierto punto, se podría considerar como compartida; sin embargo, el problema está en que se grava dos veces la misma fuente de riqueza, este hecho reduce la ganancia de los dos contribuyentes a quienes se les cobran dichos impuestos.

5.3.2. Doble Tributación Jurídica.

“La O.C.D.E. la define como, el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible”⁸⁸

Hablamos en este punto de la doble imposición en un sentido estricto, toda vez que en este punto, a diferencia del anterior, existe identidad en el sujeto; es decir el contribuyente es el mismo y se ve obligado a pagar a dos Estados distintos un

⁸⁷ HALLIVIS Pelayo Manuel, Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios, Editorial Porrúa, 2ª Edición México 2011, p. 143.

⁸⁸ *Ibíd.*

impuesto similar por concepto de la misma actividad y en el mismo periodo de tiempo.

Vemos entonces que la diferencia entre, la doble imposición económica y la jurídica estriba únicamente en la diferencia de sujetos. La primera grava la misma fuente de riqueza con la diferencia de que se trata de más de un contribuyente; mientras que en la segunda se grava al mismo contribuyente dos veces.

5.3.4. La Doble Tributación como Obstáculo para la Inversión Extranjera.

Se ha comentado con anterioridad que este problema supone una traba al dinamismo del mercado internacional, y al mismo tiempo, se ve como una de las principales trabas para la inversión extranjera.

Se sostiene en este punto, que los diferentes Estados han quedado totalmente rebasados, con respecto a la evolución de las comunicaciones y el dinamismo del mercado actual.

Ahora los criterios de sujeción impositiva antes mencionados, no bastan para regular las relaciones comerciales entre personas de diferentes Estados; una legislación que no es capaz de cubrir las necesidades de una sociedad en constante cambio está condenada a desaparecer.

En la actualidad la soberanía territorial y la conexidad por ciudadanía, vistos ambos conceptos, desde un sentido estricto, solamente entorpecen las relaciones comerciales y la inversión extranjera.

En el caso de los países como México que están en vías de desarrollo, una de sus grandes fuentes de ingresos es por una parte, la recaudación de impuestos; sin embargo la inversión extranjera constituye otra fuente de ingresos de notable importancia. La razón anterior nos lleva a considerar una ambivalencia ya muy comentada respecto de que es más conveniente.

El convertir al país en un paraíso fiscal con el objeto de atraer a la inversión extranjera; o por el otro lado, ignorar el contexto del comercio mundial y ejercer a toda costa la potestad tributaria del Estado mexicano.

Véase que ambos extremos son igualmente malos y perjudiciales, no sólo para la economía de los contribuyentes, sino de los Estados. Lo anterior ha llevado al concierto de naciones a celebrar convenios para tratar de evitar la doble imposición sin erosionar la base gravable de quienes los celebran.

No obstante lo anterior, se siguen ciertas reglas y principios que los Estados no deben descuidar al momento de celebrar este tipo de convenios, pues como lo apuntábamos anteriormente, no surgen sólo para obtener un equilibrio e igualdad en materia tributaria. Se trata también de relaciones de poder económico de los países desarrollados, con respecto de los países en vías de desarrollo.

Siguiendo en este contexto y volviendo al tema que nos ocupa, la tributación extranjera en México, nótese que la propuesta de reforma contenida en esta investigación hace mención expresa de la importancia que revisten los Convenios internacionales en materia tributaria. Lo anterior al mencionar, que si bien los extranjeros están obligados a pagar todas y cada una de las contribuciones que la ley les demande; esto se hará sin perjuicio de los tratados que México suscriba o haya suscrito y de los que sea parte.

No podemos olvidar, que si bien es importante tener una estructura legislativa interna completa y sólida, no debemos ignorar la actual interdependencia económica que existe a nivel mundial entre las naciones y sus connacionales entre sí.

5.4 METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

5.4.1. Los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional.

Este tipo de convenios siguen el mismo proceso de formación de los tratados internacionales, el cual se encuentra regulado en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969.

“La celebración de un convenio internacional es precedida por acuerdos previos, que no carecen totalmente de relevancia jurídica por cuanto los trabajos preparatorios pueden ser utilizados a los fines de la interpretación del texto final. Desde el punto de vista sustancial, en cambio, la fase de acuerdos previos asume gran relevancia por cuanto que en su curso se individualizan los conflictos de pretensiones fiscales a las inversiones y se disponen las normas que atribuyen a la potestad tributaria primaria a uno u otro Estado mediante la determinación de la fuente efectiva de la renta.”⁸⁹

Este es el proceso de creación de todo convenio en materia tributaria, sin embargo hasta ahora no hemos proporcionado un concepto de convenio en materia tributaria.

“En vista de lo anterior es posible concluir con que al hablar de tratados internacionales en materia tributaria, nos referimos a aquellos acuerdos que celebran un Estado con otro u otros, destinado a resolver problemas de la materia, específicamente para evitar la doble tributación y la evasión internacionales.”⁹⁰

Así, los convenios para evitar la doble imposición internacional son el mejor instrumento de que disponen los Estados para lograr el desarrollo del comercio internacional y fomentar el intercambio de bienes, productos, servicios y

⁸⁹ UCKMAR Víctor, CORSANTI Giusepe, ed. al., Manual de Derecho Tributario Internacional, Editorial Temis, Colombia 2010, p. 24

⁹⁰ Ob. Cit. p.221.

tecnologías; sin erosionar la base gravable de los contratantes, lo cual constituye el fin principal de este tipo de acuerdos.

Vuelve entonces a tomar relevancia la propuesta planteada en la presente investigación; veámoslo del siguiente modo, todos los tratados de acuerdo con la jerarquía de normas actual en el país, no deben contravenir ninguna disposición de orden constitucional ya que la misma es considerada como norma máxima.

Partiendo de la idea anterior, es necesario mencionar que los tratados en materia tributaria no son la excepción a esta regla, por ende; debe precisarse con toda claridad en nuestro texto constitucional que la obligación de tributar para los extranjeros en el territorio nacional persiste aun y cuando se tomen en cuenta ciertas disposiciones de carácter internacional que México pudiere llegar a suscribir.

Del mismo modo se puede decir, que se trata de que ambos estados reduzcan, en cierta manera la acción de su potestad tributaria, no obstante se vuelve necesario mencionar que al igual que la legislación interna de todo sistema tributario, los convenios internacionales para evitar la doble imposición cuentan con principios que de facto son observados por los Estados contratantes: aún y cuando algunos no estén específicamente en algún tratado, sino que se trate de una costumbre.

5.4.2. Principios en Materia Tributaria Internacional.

Al igual que toda norma jurídica, no sólo las de carácter tributario, es necesario seguir una serie de líneas directrices, cuya observancia permita un mayor espíritu de justicia y equilibrio; tanto en la eficacia como en la aplicación e interpretación de la norma en cuestión.

Atendiendo a esta necesidad en la actualidad hay una serie de principios aplicables a los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional.

5.4.2.1. Neutralidad y Eficacia

“Siguiendo con Vogel, las leyes tributarias no deben distorsionar las fuerzas del mercado y, cuando esto sucede, se denomina neutralidad en las exportaciones de capital, cuando la decisión de invertir en el propio país o en el exterior no está influenciada por las leyes tributarias, esto nos conduce a un uso eficiente del capital. Por otra parte, hay neutralidad en las importaciones de capital, cuando se da tratamiento igualitario a la inversión nacional y extranjera en el país que recibe la inversión.”⁹¹

Atendiendo a la definición anterior, podemos deducir, que la neutralidad y la eficacia en los convenios va encaminada a las razones por las cuales un contribuyente debe elegir un país para invertir en él. Sin embargo, la neutralidad está dada por el marco legal tributario de un Estado, que debe ofrecer una propuesta atractiva a los inversionistas extranjeros, sin dejar en desventaja a los nacionales y sin convertirse en un paraíso fiscal.

Por otro lado, la eficacia es el principio que permite que tanto inversionistas extranjeros como nacionales tengan las mismas ventajas, es decir, se trata de ofrecer a ambos inversionistas un tratamiento fiscal que les permita cumplir con sus obligaciones tributarias sin tener que causar un menoscabo al margen de ganancia que se piensa obtener.

5.4.2.2. Equidad entre Estados.

Este concepto cobra especial relevancia en el ámbito internacional, pues anteriormente sostuvimos que la mayoría de los acuerdos en esta esfera del derecho, obedecen más a relaciones de poder económico; que a la necesidad de buscar un trato recíproco e igualitario. Pues bien, hay que decir que la equidad se presenta como la forma de dar un trato igual a los desiguales, argumentando, que es necesario establecer el mismo tipo de condiciones para ambos países.

No olvidamos que en el Derecho de los tratados de igual manera está permitido hacer reservas con la finalidad de evitar este tipo de situaciones; pero en este

⁹¹ *Ibíd.* p. 194

punto cabría aclarar, que desde que se entra a una negociación entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, los segundos entran con una terrible desventaja.

Hechas las precisiones anteriores, la equidad entre Estados, puede definirse como sigue.

En materia de equidad los Estados reconocen los derechos que cada uno tiene tributariamente hablando, así pues, cada uno de los involucrados en una transacción de corte internacional recibe una parte justa de las cargas tributarias generadas por dicha transacción. Lo anterior se logra gracias a los acuerdos que se firman entre Estados en los cuales se reconocen como iguales.

Así se logra que los Estados participen de manera equitativa en la recaudación de dichas contribuciones. Debemos apuntar que es el Estado donde se produce la riqueza o donde se consiguen las rentas, es el que contribuye más a su producción, toda vez que es con sus recursos naturales y sus prestaciones públicas con lo que se logra dicha producción

Así, la equidad entre Estados, busca aunque sin conseguirlo, equilibrar las relaciones entre los mismos para mediar las desigualdades que de facto existen entre unos y otros.

Se busca que el Estado en el que se produce la riqueza, sea el más beneficiado que aquel del cual es residente el contribuyente que genera la misma, lo anterior en razón de que existe una mayor inversión del Estado donde se ubica la fuente de la riqueza, ya que es debido a su infraestructura que la misma puede generarse.

5.4.2.3. Promoción en las Relaciones Económicas.

Este principio en esencia busca el aumento del comercio entre personas de diferentes Estados, lo que propiciaría un intercambio de tecnologías y de bienes y servicios, esto se logra a través de los tratados entre los gobiernos de los Estados

a los cuales pertenecen dichas personas. Sin embargo nos presenta una ambivalencia que acarrea la globalización de los mercados.

Al nivel de las empresas transnacionales surge la siguiente cuestión, las empresas producen en un Estado, se administran en otro, sus dueños y gerentes viven en otro y el capital de dicha empresa es enviado al lugar al que resulte más conveniente; de esta manera la globalización del mercado actual se vuelve un tema por demás complejo y difícil de dimensionar.

Así, la interdependencia existente entre los distintos estados desde un punto de vista económico más que jurídico, nos obliga a analizar las relaciones entre estados para evitar la doble imposición, sin descuidar que los recursos que se obtienen del cobro de tributos, constituyen una de las mayores fuentes de ingresos para casi todos los gobiernos de los distintos países en el mundo. De este modo debemos cuidar el tratamiento de las relaciones transfronterizas tratando de aumentar nuestra base gravable a un bajo costo, es decir, lo que se debe hacer es buscar dar un buen trato a los extranjeros que generan su riqueza en nuestro país buscando que en el país donde un nacional genere riqueza se le de el mismo trato.

La idea anterior es sin duda compleja, sin embargo, nos lleva a la siguiente conclusión; es necesario entablar acuerdos en materia tributaria con las demás naciones, sin descuidar la base gravable de que el país dispone para recaudar impuestos y lo más importante sin que resulte muy oneroso para el contribuyente; ya que de este modo se seguirá cumpliendo con la obligación tributaria en cuestión.

5.4.2.4. Reciprocidad.

Lexicológicamente hablando la palabra reciprocidad significa lo siguiente, es correspondencia mutua de una persona o cosa con otra, en derecho internacional significa que lo que un Estado hace el otro lo debe hacer, es decir, lo que un Estado haga o deje de hacer con respecto del otro que considera como igual, el

otro deberá responder de manera semejante, lo anterior casi siempre se da en sentido positivo, ya que la mayoría de acuerdos a los que se llegan son otorgando beneficios tributarios entre Estados.

Anteriormente analizamos el Artículo primero del Código Fiscal de la Federación, del cual se desprende que los Estados extranjeros en caso de reciprocidad no están obligados a pagar impuestos.

Por lo anterior podemos decir que nuestra legislación interna acoge este principio; y por ende, que los tratados celebrados por nuestro país con las demás naciones son signados atendiendo a la reciprocidad.

Desde este punto de vista, volvemos a retomar la ambivalencia existente en estos convenios.

Por una parte sabemos que existen distintos grados de desarrollo en los países, ahora bien, debe resultar provechoso para nuestro país celebrar este tipo de convenios pues de lo contrario no tendrían sentido. Sin embargo, recordemos las graves consecuencias que pueden acarrear las negativas a firmar un tratado; sólo por poner un ejemplo, un bloqueo económico.

Desde nuestra perspectiva, la reciprocidad resulta ser un arma de doble filo, pues bajo la premisa de que hay que tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, se vislumbra que en las condiciones actuales tanto económicas como políticas y sociales, México no puede ni debe tratar como iguales a países que realmente no lo son pues de hacerlo eso generaría graves desventajas al comercio nacional.

No quiero decir con lo anterior que se esté a favor de una política retrograda y proteccionista, simplemente se puntualiza que México debe ser cauteloso al momento de celebrar este tipo de convenios; analizando escrupulosamente cada una de las opciones, así como las ventajas y desventajas que esto le podría ocasionar.

5.4.2.5. No Discriminación.

La no discriminación establece que los tributos que deban pagar los extranjeros residentes en un país extranjero, no deben ser más gravosos que aquellos que se impongan a los nacionales, cuando ambos se encuentren en las mismas circunstancias, de igual manera establece que no se establecerán cargas tributarias especiales que puedan ser tomadas como discriminatorias.

Este principio se relaciona directamente con los de equidad proporcionalidad y seguridad jurídica que asisten a todos los nacionales de nuestro país.

Lo anterior derivado de que cuando México celebra algún tratado internacional automáticamente este se convierte junto con toda la legislación y la Constitución en ley suprema de la unión. Siguiendo con esta línea la no discriminación pretende dar un trato igualitario dentro de nuestras fronteras a los contribuyentes de los Estados con los que México tenga celebrados Convenios en Materia Tributaria.

Por lo que no se les deben dar las mismas garantías que a los nacionales y se les debe obligar a pagar en la medida proporcional y equitativa en que causen contribuciones.

Lo que se pretende con la no discriminación al igual que con los demás principios, es fomentar el desarrollo del comercio y aumentar las relaciones entre Estados, tratando de que cada uno de ellos pueda recaudar la mayor cantidad de recursos posibles para poder fortalecer su economía interna.

Es así como todos los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional, deben tomar en cuenta esta serie de directrices para continuar con el crecimiento de sus economías, a través del dialogo y la coordinación extraterritorial.

CONCLUSIONES.

Respecto a la presente investigación existen diversas conclusiones a las que podemos llegar, las cuales apuntaremos tratando de respetar el desarrollo de la misma.

En primer lugar nos damos cuenta que todo sistema legal requiere de principios y líneas directrices, las cuales en primera instancia son acuñadas por la doctrina de la ciencia jurídica; posteriormente las mismas son adaptadas a la legislación local o documento de carácter internacional de que se trate.

Observamos que en materia tributaria uno de los principios que más importancia toma es el de la proporcionalidad y equidad, estos conceptos fueron ampliamente analizados y se demostró que son los encargados de dotar de justicia y seguridad jurídica a todo el sistema legal tributario mexicano.

Una vez vista la esencia del sistema tributario de nuestro país así como los principios y disposiciones constitucionales que la rigen, fue necesario proporcionar una definición de sistema que en gran medida nos ayudó a plasmar la idea central de toda la investigación.

Se parte de la idea de que un sistema jurídico, cualquiera que este sea, debe estar dotado de un elemento sin el cual se juzgaría como incompleto; nos referimos a la lógica y la congruencia que debe existir en el mismo.

Ahora bien cualquier estructura jurídica en nuestro país es piramidal, lo que quiere decir que las normas especiales devienen de una norma más general y esta interdependencia se verifica en lo establecido por el artículo 133 Constitucional, en el cual se establece la jerarquía de las normas que actuaran como ley suprema de la unión.

En el numeral antes citado, se dispone que la Constitución y las leyes que de ella emanen son ley suprema de la unión. Esto nos lleva a considerar lo siguiente; en la estructura de nuestro sistema tributario todas las leyes de carácter

secundario deben encontrar su fundamento en nuestra Constitución, así la obligación para los mexicanos de contribuir al gasto público queda plasmada en el artículo 31 en su fracción IV, disposición multicitada a lo largo de nuestra investigación.

Antes de cerrar el argumento anterior es necesario mencionar que en nuestro país tienen la obligación los residentes en México o quienes tienen un establecimiento permanente en el territorio nacional, para de tributar conforme a las leyes mexicanas en las mismas condiciones que los nacionales.

Hecha la aclaración anterior, se buscó por medio de la presente investigación demostrar que es necesario complementar nuestro marco constitucional con una disposición que establezca las obligaciones tributarias de los extranjeros conforme a las leyes de nuestro país.

Lo anterior se debe a que, si bien es cierto la legislación secundaria prevé en distintos ordenamientos las obligaciones tributarias de los extranjeros, resulta necesario que al igual que para el caso de los nacionales; dichas obligaciones deriven del ordenamiento superior de la nación en un afán de otorgar a todas las personas que tributan en nuestro país una mayor seguridad jurídica.

Sostenemos que la inclusión de dicha disposición complementa el marco constitucional tributario del país y que coloca en igualdad de condiciones, de acuerdo con lo establecido por las leyes, tanto a nacionales como extranjeros.

Concluimos además que el hecho de reformar la Constitución con el objeto de incluir dicho supuesto, no dejaría lugar a la interpretación sobre si lo dispuesto por la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es de carácter excluyente o no, pues cabe recordar que el primer párrafo de esta disposición dice que son obligaciones de los mexicanos.

Por lo que hace al problema de doble imposición tanto interna como externa, creemos que México debe tratar de firmar convenios que le permitan establecer

las condiciones necesarias para incrementar la inversión extranjera sin erosionar la base gravable y no producir un déficit mayor en sus finanzas.

Es así como se ha dado un panorama general sobre el sistema tributario mexicano y la actualidad de la tributación extranjera en nuestro país; que dicho sea de paso maneja de buena manera los criterios de sujeción impositiva.

Por último, cabe destacar que nuestra propuesta resulta bastante correcta, si se considera que en efecto, existe un error en la Constitución al no considerar la obligación tributaria de los extranjeros. No se considera que la legislación secundaria este mal, y tampoco es el tema del presente trabajo; simplemente se manifiesta que es necesario complementar el sistema legal tributario con una disposición de esta índole.

FUENTES DE INVESTIGACIÓN:

➤ BIBLIOGRAFIA:

1. **CALVO Nicolau Enrique, MONTES Sures Eliseo, et al. Tratados Internacionales en Materia Tributaria, Editorial Themis México 2003 4ª Edición, 678 Pp.**
2. **CASTREJOS García Gabino Eduardo, Derecho Tributario, Editorial Cárdenas Editores México 2002, 732 Pp.**
3. **DE PINA Rafael y DE PINA Vara Rafael, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, 36ª Edición México 2006, 525 pp.**
4. **DE LA CUEVA, Arturo, derecho Fiscal, Editorial Porrúa, 3ª Edición México 2007, 337 pp.**
5. **HALLIVIS Pelayo Manuel, Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios, Editorial Porrúa, 2ª Edición México 2011, 500pp.**
6. **HALLIVIS Pelayo Manuel, Fisco, Federalismo y Globalización, Editorial, TAXXX Editores, México 2003, 508 Pp.**
7. **HERRERAS Armando, Fundamentos para la Historia del Pensamiento Económico, Editorial Limusa, 4ª Edición México 1998,506 pp.**
8. **INSTITUTO TECNOLÓGICO AUTÓNOMO DE MÉXICO, Derecho Fiscal Internacional; Temas Selectos, Porrúa México 2011, 345pp.**
9. **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, Estudios de Derecho Tributario Internacional, Los Convenios de Doble Imposición, Editorial Legis México 2008, 739 Pp.**
10. **MALDONADO Ortega Juan Manuel, Lecciones de Derecho Fiscal, Porrúa México 2009, 328 pp.**

11. **MABARAK, Cerecedo Doricela, Derecho Financiero Público, Mc. Graw Hill, 3ª Edición México 2007, pp. 329.**
12. **ORTEGA Maldonado Juan Manuel, Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa México 2004, 412 Pp.**
13. **PORRÚA Pérez Francisco, Teoría del Estado, Editorial Porrúa, 29ª Edición, México 1997, 531 pp.**
14. **PULIDO, Guerra Elvira y FALCON Y Tella Ramón, Derecho Fiscal Internacional, Marcial Pons, Madrid 2010, 389 pp.**
15. **RAHATGI Roy, Traducción de Juan Manuel Idrovo, Principios Básicos de Derecho Tributario Internacional, Editorial Legis México 2008, 699 Pp.**
16. **RUÍZ García José Ramón, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Códigos Ariel, 3ª Edición México 2008, 1528 Pp.**
17. **SANCHEZ Gómez Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa México 2ª Edición, 596 Pp.**
18. **SANCHEZ Hernández Mayolo, Derecho Tributario, Editorial Cárdenas Editores 2ª Edición México 19991, 891 Pp.**
19. **THALCOT Parsons, El Sistema Social, Recopilado por Robert Merton, Técnicas y estructuras sociales, Editorial Porrúa México 2000, 23ª edición. 723 pp.**
20. **UCKMAR Víctor, CORSANTI Giusepe, ed. al., Manual de Derecho Tributario Internacional, Editorial Temis, Colombia 2010, 625 pp.**
21. **URESTI Robledo Ignacio, Los Impuestos en México, Régimen Jurídico, Editorial TAXXX Editores, México 2007, 543 Pp.**
22. **VALDEZ Costa Ramón, Curso de Derecho Tributario, Editorial Temis 5ª Edición, Bogotá Colombia 2001, 415pp.**

23. VENEGAS Álvarez Sonia, Derecho Fiscal, Editorial Oxford México 2010, 796pp.

24. ZAMUDIO Urbano Rigoberto, El sistema Tributario en México, Editorial Porrúa, México 2005, 354 Pp.

➤ **CIBER GRAFIA:**

<http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/9/116.htm?s>

http://www.google.com.mx/webhp?source=search_app#hl=es&tbo=d&scient=ps

Y-

[ab&q=obligaciones+tributarias+de+los+extranjeros+en+mexico&oq=obligaciones+tributarias+de+los+extranjeros+en+mexico&gs_l=serp.3...80215.104973.3.105610.98.40.0.29.29.13.242.4644.6j31j1.38.0...0.0...1c.1.x6RrgqcSNxQ&pbx=1&bav=on.2.or.r_gc.r_pw.r_qf.&fp=f7615c4c80dd004b&biw=1280&bih=656](http://www.google.com.mx/webhp?source=search_app#hl=es&tbo=d&scient=ps&q=obligaciones+tributarias+de+los+extranjeros+en+mexico&oq=obligaciones+tributarias+de+los+extranjeros+en+mexico&gs_l=serp.3...80215.104973.3.105610.98.40.0.29.29.13.242.4644.6j31j1.38.0...0.0...1c.1.x6RrgqcSNxQ&pbx=1&bav=on.2.or.r_gc.r_pw.r_qf.&fp=f7615c4c80dd004b&biw=1280&bih=656)

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>

http://www.eumed.net/libros-gratis/2012b/1216/principios_constitucionales.html

<http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/residencia-habitual/residencia-habitual>.

http://www.eumed.net/librosgratis/2012b/1216/principios_constitucionales.html

http://www.ecofinanzas.com/diccionario/A/APORTACIONES_DE_SEGURIDAD_SOCIAL.htm

<http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/7/>

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf>

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/82.pdf>

<http://suite101.net/article/el-modelo-de-convenioocdea10898#axzz2JyTWYT1H>

<http://www.estrategiafiscal.net/wp-content/uploads/2011/09/Modelo-de-Convenio-Tributario-sobre-la-Renta-y-el-Patrimonio-Versi%C3%B3n-Abreviada-2010-ESPA%C3%91OL.pdf>

<http://www.indetec.gob.mx/cpff/comision/>

➤ **LEGISLACIÓN CONSULTADA:**

**CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
VIGENTE**

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. VIGENTE.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. VIGENTE.

LEY DE NACIONALIDAD. VIGENTE.

LEY DE COORDINACIÓN FISCAL VIGENTE.

LEY DE NACIONALIDAD Y NATURALIZACIÓN. DEL AÑO 1934