



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO**

---

Facultad de Derecho

Seminario de Derecho Internacional

**DOBLE TRIBUTACIÓN EN MÉXICO Y SU  
REDUCCIÓN A TRAVÉS DE LOS TRATADOS DE  
LIBRE COMERCIO; IMPACTO EN LA INVERSIÓN  
EXTRANJERA.**

**Tesis**

Para obtener el título de

**Licenciado en Derecho**

Presenta:

**Isaac López García.**

**Asesora: Mtra. Rosa Jiménez Rodea.**



Ciudad de México

2021



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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



FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO INTERNACIONAL

**LIC. IVONNE RAMIREZ WENCE  
DIRECTORA GENERAL DE LA  
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR  
DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE MEXICO  
P R E S E N T E**

El alumno **ISAAC LÓPEZ GARCÍA** con número de cuenta. **310198800**, inscrito en el Seminario de Derecho Internacional bajo mi encargo, elaboró su tesis profesional titulada **“Doble Tributación en México y su Reducción a través de los Tratados de Libre Comercio; impacto en la Inversión Extranjera”** dirigida por la **Mtra. Rosa Jiménez Rodea**, investigación que, una vez revisada por quien suscribe, se aprobó por cumplir con los requisitos reglamentarios, en la inteligencia de que el contenido y las ideas expuestas en la investigación, así como su defensa en el examen oral, son de la absoluta responsabilidad de su autor, esto con fundamento en el artículo 21 del Reglamento General de Exámenes y la fracción II del artículo 2º de la Ley Orgánica de la Universidad Nacional Autónoma de México.

De acuerdo con lo anterior y con fundamento en los artículos 18, 19, 20 y 28 del vigente Reglamento General de Exámenes Profesionales, solicito de usted ordene la realización de los trámites tendientes a la celebración del examen profesional del alumno mencionado.

El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los seis meses siguientes, contados de día a día, a partir de aquél en que le sea entregado el presente oficio, con la aclaración de que, transcurrido dicho plazo sin haber llevado a efecto el examen, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que sólo podrá otorgarse nuevamente, si el trabajo recepcional conserve su actualidad y en caso contrario hasta que haya sido actualizado, todo lo cual será calificado por la Secretaría General de la Facultad.

**A T E N T A M E N T E**  
**“POR MI RAZA HABLARA EL ESPÍRITU”**  
**Cd. Universitaria a 30 de septiembre del 2021**



**MTRA. LOURDES MARLECK RIOS NAVA**  
**ENCARGADA DEL SEMINARIO DE DERECHO INTERNACIONAL**

Este oficio deberá incluirse en la impresión de su tesis

## **Dedicatorias y agradecimientos.**

A Dios por ser mi guía y acompañarme en el transcurso de mi vida, brindándome paciencia y sabiduría para culminar con éxito mis metas propuestas.

A mis padres por todo el apoyo que me han brindado, sus enseñanzas y motivación, quienes han estado conmigo en todo momento; gracias por darme una carrera y por creer en mí.

A la UNAM, la Facultad de Derecho y todos mis maestros de la carrera, quienes con su conocimiento y experiencia, motivaron a desarrollarme como persona y me formaron como profesional.

A mi asesora, por sus consejos, enseñanzas, su confianza, paciencia y orientación durante el desarrollo de la investigación.

A Lnita, por su invaluable amistad, por todas las pláticas, consejos, risas y todas sus palabras de aliento en los momentos más complicados, no solo en la elaboración de este trabajo de titulación, sino a lo largo de mi carrera universitaria y en esto 9 años que llevamos de amistad.

A Tili, por su amor, su compañía, su apoyo y por creer en mí e impulsarme a ser una mejor persona y un mejor profesionalista cada día.

A Isis, por su amistad, sus consejos, por el tiempo que me ha dedicado, por las profundas discusiones y su impulso para siempre aprender algo nuevo.

A todas las personas que son importantes para mí, pero que me resultaría imposible nombrar a cada una.

Les agradezco a todos ustedes el haber llegado a mi vida y compartir un poco de su tiempo y su persona conmigo; sus consejos, sus palabras, enseñanzas y apoyo, me han hecho crecer y valorar a las personas que me rodean. Los quiero mucho.

# Contenido

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1: Marco Conceptual.	4
1.1. Definición de impuesto.	4
1.2. ¿Qué es la doble tributación?	9
1.2.1. - Doble Tributación Interna.	9
1.2.2. Doble Tributación Internacional.	10
1.2.3. - Doble Tributación Económica.	11
1.2.4. - Doble Tributación Jurídica.	12
1.3. - ¿Qué es el Derecho Fiscal Internacional?	13
1.3.1. - Evolución del Derecho Fiscal Internacional.	16
CAPÍTULO 2: Tratados Internacionales e inversión extranjera.	21
2.1. ¿Qué son los Tratados Internacionales?	21
2.1.1. Diferencia entre Acuerdo y Tratado.	23
2.1.2. Tipos y Formas de los Tratados.	23
2.1.3. Elementos y principios rectores de los Tratados.	25
2.1.4. Proceso de elaboración de los tratados.	26
2.1.5. Reserva.	34
2.1.6. Declaraciones interpretativas.	35
2.1.7. Adhesión.	35
2.1.8. Solución de controversias.	35
2.1.9. Clasificación de los Tratados Internacionales.	36
2.1.10. Importancia de los Tratados Internacionales.	38
2.2. Inversión Extranjera.	41
2.2.1. Inversión Extranjera Directa.	45
2.2.2. Inversión Extranjera Indirecta.	47
2.2.3. Inversión Extranjera Neutra.	48
2.2.4. Importancia y retos de la inversión extranjera.	48
CAPÍTULO 3. Doble tributación obligada en la legislación mexicana, específicamente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.	53
3.1. Impuestos en la legislación mexicana.	53

3.1.1. Impuesto General de Importación y Exportación.	55
3.1.2. Impuesto al Valor Agregado.	56
3.1.2.1.- Antecedentes históricos del impuesto.	56
3.1.2.2. El Impuesto al Valor Agregado en México.	59
3.2.- Análisis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.	61
3.3.- Delimitación del problema de doble tributación en la legislación mexicana.	65
3.4. Posición de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre esta doble imposición.	66
CAPÍTULO 4. Impacto comercial de la actual regulación para la determinación del pago del Impuesto al Valor Agregado en la legislación vigente.	72
4.1.- Análisis de costos de operación, de conformidad con la normativa vigente.	77
4.2.- Análisis de la aplicación actual de los tratados de libre comercio para reducir o eliminar la doble tributación legal: TLCAN Y TMEC.	93
4.3.- Propuesta de reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.	94
5. CONCLUSIONES.	105
6. BIBLIOGRAFÍA	108
6.1. LEGISLACIÓN NACIONAL.	112
6.2. LEGISLACIÓN INTERNACIONAL.	113
6.3. JURISPRUDENCIA.	113

## INTRODUCCIÓN

El Estado tiene como una de sus múltiples obligaciones, la de velar por el bienestar y la satisfacción de las necesidades primarias de cada individuo que habite en su territorio, sea nacional o no; para poder desarrollar todas sus funciones es necesario que cuente con recursos económicos e infraestructura suficiente.

Para allegarse de éstos recursos el Estado tiene el derecho de recaudar impuestos, que les son obligatorios tanto para nacionales<sup>1</sup> y extranjeros<sup>2 3</sup> que se encuentren en los diversos supuestos normativos que la legislación contemple.

Sin embargo, qué pasa cuando se tiene la obligación de pagar un impuesto en dos o más países, o peor aún, cuando una actividad se encuentra gravada por dos o más impuestos en el mismo Estado; esta es una problemática que se les presenta a las personas físicas y jurídicas cuando por UN MISMO INGRESO O

---

<sup>1</sup> Artículo 31, Fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>2</sup> Artículo 1º, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

<sup>3</sup> Tesis: 2a. CVI/2007 sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXVI, agosto de 2007, página 637, de rubro y contenido: "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 dispongan las leyes, obedece a que se incluyeron en el mismo precepto otros deberes patrios o de solidaridad social 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 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 vinculados a la potestad tributaria nacional por cualquier nexo, también gozan de los derechos fundamentales que estatuye dicho numeral."

ACTIVIDAD (pero diferentes factores de vinculación) tienen la obligación de pagar un impuesto en diferentes países, o incluso distintos impuestos en un mismo país.

Tal situación se acrecienta, en virtud de los avances tecnológicos, científicos, la acelerada y continua evolución de los medios de transporte y de comunicación, que incrementan la globalización y logra interconectar a un gran número de países, regiones y continentes; se puede observar además, que cada vez existen menos restricciones para el movimiento del capital, las inversiones, las personas, bienes y servicios en el mundo.

Por tal motivo, la normatividad interna de los Estados resulta insuficiente para poder regular aspectos que son jurídicamente novedosos, de ahí que los países constantemente hagan ajustes a su propia legislación para poder hacer frente a este fenómeno, es decir, buscan cambiar sus modelos de economías cerradas para dar paso a la inversión extranjera.

Es por ello que los Tratados Internacionales, se han convertido en instrumentos normativos fundamentales para el desarrollo de la agenda política exterior de múltiples países, que buscan reorientar su política interna a través del mejoramiento de condiciones jurídicas para albergar inversionistas y evitar que éstos retornen su capital a su país de origen.

No obstante lo anterior, existen situaciones agravantes cuando los mismos Estados inducen a una doble imposición, como es el caso de algunas disposiciones legales vigentes en el Estado Mexicano. En la presente

investigación, se abordará la problemática que se deriva del contenido de los artículos 12, 18, 23 y 27, de la “Ley del Impuesto al Valor Agregado”, con especial énfasis en el último ordinal, relacionado con algunos numerales de la “Ley Aduanera y la Ley de Impuestos Generales de Importación y Exportación”.

En el mismo sentido, se analizará cómo se encuentra relacionada la inversión extranjera con el crecimiento económico del país, al ser una de las principales fuentes de captación de capitales, creación de empleos, generación de utilidades y, consecuentemente, la recaudación de impuestos.

Asimismo, se analizará la importancia de evitar el abuso de la flexibilidad sobre la potestad tributaria que tienen los Estados, situación que pudiera desencadenar una alteración en el mercado, y en consecuencia, generar una competencia ventajosa, desleal y ruinosa, tanto comercial como económica, por lo que se debe procurar mantener un equilibrio constante para evitar llegar a los extremos de generar impuestos excesivos o ser un paraíso fiscal.

## **CAPÍTULO 1: Marco Conceptual.**

### **1.1. Definición de impuesto.**

Los impuestos son el elemento de mayor importancia con el que cuenta un Estado para allegarse de recursos a fin de cumplimentar su gasto público, promover su desarrollo económico y satisfacer las necesidades colectivas de sus habitantes.

Diversos autores han proporcionado definiciones sobre qué debe ser considerado un impuesto, en ese sentido, el Mtro. Ernesto Flores Zavala en su libro Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas cita a varios autores, entre los que destacan:

Karl Theodor von Eheberg, quien define a los impuestos como “prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.”<sup>4</sup>

Así mismo, el italiano Antonio de Viti de Marco, menciona que “los impuestos son una parte de la renta del ciudadano que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales.”<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto. “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, S.N.E. México D.F., 1946, página 33.

<sup>5</sup> Cfr. *Ídem*.

De igual forma, Luigi Cossa definió que “el impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales”<sup>6</sup>.

Por otro lado, en la legislación mexicana, el artículo 2º, fracción I, del “Código Fiscal de la Federación”, establece qué es lo que debe entenderse por impuesto:

**“Artículo 2º.-** 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 físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.
- II. ...”

En ese sentido, con las especificaciones referidas, se puede concluir que los impuestos son las contribuciones que una persona física o jurídica, tiene la obligación de aportar al Estado, para que éste pueda hacerse de los recursos necesarios que le permita satisfacer las necesidades básicas de la sociedad.

De igual forma, podemos ultimar que los impuestos cumplen con algunas características o requisitos esenciales, entre ellos que:

1. Es obligación de los ciudadanos pagarlos.

---

<sup>6</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, Op. Cit., pág. 33.

2. Son fijados de manera unilateral por cada Estado.<sup>7</sup>
3. Deben estar destinados a sufragar el gasto público.

Además, el “Código Fiscal de la Federación” establece, en su artículo 5º, cuatro elementos específicos con los que debe de contar una contribución, en este caso los impuestos:

**“Artículo 5º.-** Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa...”

De la transcripción anterior se desprende que los elementos esenciales de las contribuciones son: Sujeto, Objeto, Base Gravable, Tasa o Tarifa y Época de Pago; este último elemento de conformidad con criterios jurisprudenciales del Máximo Tribunal del Estado Mexicano<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> En el caso del Estado Mexicano, el encargado de establecerlos, por regla general es el Poder Legislativo; sin embargo, en materia de comercio exterior el Presidente de la República cuenta con facultades impositivas en casos específicos.

<sup>8</sup> Jurisprudencia con registro 232796, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Séptima Época, volumen 91-96, primera parte, página 172, de rubro y texto: “IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos ‘contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes’, no solo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria

Finalmente, se debe precisar que los impuestos por regla general persiguen un fin fiscal, es decir, su propósito primordial es su recaudación para cubrir el gasto público, sin embargo, también pueden perseguir fines extrafiscales<sup>9</sup>, con la finalidad de promover o desinhibir algunas prácticas o actividades, tal es el caso de algunos supuestos del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios; o bien, proteger determinados sectores estratégicos para el desarrollo del país; por otro lado, también se puede destinar su recaudación para financiar un objetivo específico.

En este sentido, cabe resaltar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha indicado que la extrafiscalidad de los impuestos no puede ser de manera caprichosa, por el contrario, el Poder Legislativo debe justificar expresamente, en la exposición de motivos, en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición.

Lo anterior, encuentra sustento en la jurisprudencia 1a. /J. 46/2005, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, número de registro 178454, tomo XXI, mayo de 2005, página 157, de rubro y contenido:

**“FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.** Una nueva reflexión sobre el tema de los fines extrafiscales conduce a la Primera

---

pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida”.

<sup>9</sup> Jurisprudencia 1a./J. 107/2011, Novena Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, número de registro 161079, tomo XXXIV, septiembre de 2011, página 506, de rubro “FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES”.

Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a considerar que si bien es cierto que el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, también lo es que puede agregarse otro de similar naturaleza, relativo a que aquéllas pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales), por lo que ineludiblemente será el órgano legislativo el que justifique expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición. En efecto, el Estado al establecer las contribuciones respectivas, a fin de lograr una mejor captación de los recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede prever una serie de mecanismos que respondan a fines extrafiscales, pero tendrá que ser el legislador quien en este supuesto refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar. Lo anterior adquiere relevancia si se toma en cuenta que al corresponder al legislador señalar expresamente los fines extrafiscales de la contribución, el órgano de control contará con otros elementos cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto o preceptos reclamados. Independientemente de lo anterior, podrán existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley el legislador exponga o revele los

fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva.”<sup>10</sup>

## **1.2. ¿Qué es la doble tributación?**

La doble tributación ha sido definida como aquella situación caracterizada por la existencia de un supuesto gravable que determina el nacimiento de diversas obligaciones tributarias por el mismo o análogo concepto y por el mismo periodo.<sup>11</sup>

Adicionalmente, el Poder Judicial de la Federación ha determinado que la doble o múltiple tributación recae indefectiblemente en el objeto de la contribución, en tanto revela que el mismo ingreso, rendimiento o utilidad esperada, derivados de una misma representación de capacidad económica está afectado por varios tributos a la vez.<sup>12</sup>

Éste fenómeno tributario puede darse de manera interna o internacional.

### **1.2.1. - Doble Tributación Interna.**

La doble imposición interna, consiste en que un mismo hecho imponible<sup>13</sup> genere obligaciones tributarias distintas, o cuando dentro del territorio de un Estado un

---

<sup>10</sup> Énfasis añadido.

<sup>11</sup> Cfr. SOTO FIGUEROA, Mario; “Derecho Tributario Internacional”, Primera edición, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2017, página. 114

<sup>12</sup> Tesis aislada I.15o.A.173 A. con número de registro 161637. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXIV, julio de 2011, página 2007, de rubro: “DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN. SE ACTUALIZA ANTE LA IDENTIDAD DE OBJETO DE DOS O MÁS CONTRIBUCIONES.”

<sup>13</sup> Hipótesis jurídica o de facto que el legislador elige como generadora del tributo.

mismo supuesto normativo genera el deber de tributar por dos o más impuestos.<sup>14</sup>

En otras palabras, se da cuando una misma fuente es gravada por diferentes impuestos, en un mismo territorio, por el mismo lapso de tiempo, independientemente del nivel de gobierno que lo grave, a saber, federal, estatal o municipal.

“Las causas de fondo de la doble tributación se deben a 2 factores principales:

1. Ausencia de un sistema constitucional definido que delimite con precisión los campos de acción fiscal de la Federación, de los Estados y Municipios.
2. El abuso, principalmente del legislador ordinario, de determinadas fuentes de ingreso altamente redituables que son gravadas en repetidas ocasiones por el mismo sujeto o por varios sujetos.”<sup>15</sup>

Asimismo, la doctrina reconoce que existen dos tipos de doble tributación, la económica y la jurídica.

### **1.2.2. Doble Tributación Internacional.**

Esta problemática internacional ha sido definida en el Modelo de “Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico”, como el resultado de la aplicación de impuestos

---

<sup>14</sup> Cfr. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo; “Derecho Fiscal”, 15ª edición, Editorial Themis, México 2002, página. 247.

<sup>15</sup> Cfr. COVARRUBIAS RIVERA, Alejandro; citando a Arrijoja Vizcaino en “La doble Tributación en México”, en colaboraciones “elconta.com”, 5 de julio de 2012; consultado en <https://elconta.com/2012/07/05/doble-tributacion-mexico-permitida-coordinacion/> Fecha de consulta 09 de agosto de 2021.

similares, en dos o más Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período.<sup>16</sup>

Es decir, "...este fenómeno es el gravamen de una capacidad económica en varios Estados que resulta en un gravamen superior al soportado por esa capacidad, cuando únicamente es objeto de gravamen en un solo Estado".<sup>17</sup>

De igual manera, se ha establecido que la doble imposición internacional se presenta mayoritariamente por el ejercicio de dos o más potestades tributarias, los cuales buscan gravar no solo las rentas o el patrimonio que se genera o se encuentra en su territorio, sino también las que producen sus residentes, domiciliados o nacionales, y que al actualizarse la doble imposición concurre la identidad o similitud de gravamen, identidad en el período e identidad en el sujeto pasivo.<sup>18</sup>

### **1.2.3. - Doble Tributación Económica.**

La doble tributación económica surge cuando una misma renta o capital es gravada dos veces, o más, por impuestos de naturaleza análoga en manos de personas distintas, es decir, existe una ausencia de identidad del sujeto.<sup>19</sup>

---

<sup>16</sup> Cfr. ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO, "Modelo de convenio fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio, versión abreviada; Instituto de Estudios Fiscales; 2010, página 7; consultado en <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>, 02 de agosto de 2021.

<sup>17</sup> SOTO FIGUEROA, Mario; "Derecho tributario internacional", Op. Cit., Página. 113.

<sup>18</sup> Cfr. SOL GIL, Jesús, "Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición", en CONTRERAS BUSTAMANTE Raúl, coord. "*Derecho Fiscal I*" volumen 2, Editorial UNAM/Porrúa, Primera Edición, México, 2018, página 464.

<sup>19</sup> SOTO FIGUEROA, Mario; "Derecho tributario internacional", Op. Cit., Página. 114

El Dr. Fernando Zuzunaga Del Pino precisa que la doble imposición económica, en el ámbito internacional, "...se presenta cuando un mismo ingreso o bien, es gravado por dos o más países durante un mismo período, pero en cabeza de diferentes personas. De esta manera, en la doble imposición económica a nivel internacional existe identidad de objeto, período de tiempo y similitud de impuesto, sin embargo se encuentra ausente el requisito de la identidad subjetiva que sí es considerada por la doble imposición jurídica".<sup>20</sup>

#### **1.2.4. - Doble Tributación Jurídica.**

Algunos autores afirman que la doble imposición jurídica se da cuando una persona es gravada, por una misma renta en más de un Estado<sup>21</sup>, en este caso existe una identidad en el sujeto contribuyente, a diferencia de lo que ocurre con la doble tributación económica.

Por otro lado, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en su "Modelo de Convenio Fiscal Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio", puntualiza que la doble imposición jurídica internacional es el "...resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos o más Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo".<sup>22</sup>

---

<sup>20</sup> ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando. IX Jornadas Nacionales de Tributación IFA. Tema 2: Convenios para evitar la doble imposición. Ponencia General. Página 3. Publicado en el libro CDIs – Convenios para evitar la Doble Imposición. IFA Grupo peruano. Lima, junio 2008.

<sup>21</sup> Cfr. SOTO FIGUEROA, Mario; "Derecho tributario internacional", Op. Cit., página 116.

<sup>22</sup> ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO, "Modelo de convenio fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio, versión abreviada; Instituto de Estudios Fiscales; 2010, página 7; consultado en <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>, 02 de agosto de 2021.

En ese sentido, se debe hacer énfasis en que la doble imposición jurídica, se genera cuando dos territorios que ostentan soberanía fiscal, imponen un gravamen de la misma o similar naturaleza, respecto de los ingresos que son generados por una persona.

Este acontecimiento ha sido objeto de estudios recientes, dada su relevancia, por lo que de manera general ha sido definida como el “...fenómeno que se produce cuando, sobre una misma materia imponible y en un mismo período impositivo o acontecimiento, se aplican dos impuestos similares, como consecuencia de la yuxtaposición de dos soberanías fiscales. La doble imposición jurídica internacional es el conflicto que surge entre ordenamientos disímiles en cuanto al tratamiento de materia imponible en un mismo período impositivo”<sup>23</sup>.

Con la explicación que se ha dado en los párrafos que anteceden, claramente se puede observar que la diferencia entre la doble imposición económica y la doble imposición jurídica, radica en el criterio impositivo que se utilice, en resumen, en la doble tributación económica hay identidad de renta, y en la doble imposición jurídica existe una identidad en el sujeto obligado.

### **1.3. - ¿Qué es el Derecho Fiscal Internacional?**

Previo a definir al Derecho Fiscal, se debe partir de una definición genérica sobre el derecho; a lo largo de la historia, se ha buscado definir al Derecho, sin tener

---

<sup>23</sup>VÉLEZ BERREZUETA, María de Lourdes y PESÁNTEZ DELGADO María Verónica, “Métodos de Exención para evitar la doble tributación”, S.N.E, Editorial Cuenca Ecuador, página 14 consultado en: <https://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/3024/1/UPS-CT002257.pdf> fecha de consulta 14 de julio de 2021.

éxito pleno en tal definición dada la naturaleza misma del concepto y las diferentes teorías u ópticas a través de las cuales se le ha estudiado.

El maestro Martínez Roldán, en su libro Curso de Teoría del Derecho nos da una exposición de las causas que dificultan esta definición, dada su complejidad, y enuncia principalmente cinco:

1. “La gran cantidad y emotividad del término Derecho.
2. Las peculiaridades del lenguaje normativo.
3. La complejidad y peculiaridad del objeto a definir, esto es, de la realidad del Derecho.
4. Las incidencias filosóficas, ideológicas y sociales, es decir, de las distintas fuerzas (intereses) políticas y económicas.
5. Los problemas propios de la definición, en cuanto tal.”<sup>24</sup>

Así mismo, rescata la idea del profesor Atienza, cuando menciona que tal vez una definición demasiado cerrada y escueta del Derecho simplifique excesivamente la amplia y rica definición del derecho.<sup>25</sup>

No obstante lo anterior, por practicidad en la presente investigación partiremos de la definición básica que el derecho es un “...conjunto de normas jurídicas que imponen deberes y conceden facultades”<sup>26</sup>.

---

<sup>24</sup> MARTÍNEZ ROLDAN, Luis y FERNÁNDEZ SUÁREZ, Jesús Aquilino, “Curso de teoría del Derecho”, Segunda edición, Editorial Ariel S.A. Barcelona, España, 1999, página 15.

<sup>25</sup> Cfr. ATIENZA, Manuel, “Introducción al Derecho”, citado por MARTÍNEZ ROLDAN, Luis y FERNÁNDEZ SUAREZ, Jesús Aquilino, “Curso de teoría del Derecho”, Op. Cit., página 15.

<sup>26</sup> GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo; “Introducción al Estudio del Derecho”, 53a.Edición, Editorial Porrúa, México, Distrito Federal, 2002, página 36.

En ese contexto, el Derecho Fiscal, es una pequeña parte del Derecho Público, la cual regula principalmente relaciones jurídicas entre el gobierno y los gobernados, respecto de las contribuciones que tienen la obligación de pagar.

En ocasiones el Derecho Fiscal se confunde con el Derecho Financiero, por lo que es importante señalar que son áreas jurídicas diferentes, que si bien se relacionan, regulan situaciones distintas; el Derecho Financiero se encarga de regular la forma en que se organiza, se administra y distribuyen los ingresos de la Hacienda Pública de cada Estado, a través de sus diferentes instituciones y dependencias.

Mientras que, como ya se ha referido, el Derecho Fiscal regula las relaciones entre el gobierno y los gobernados, respecto del debido cumplimiento de sus obligaciones contributivas.

Sin embargo, cuando en esta relación jurídica se ven inmersos agentes extranjeros, y existe un choque entre la legislación de los Estados, se debe de hacer uso del Derecho Fiscal Internacional, ello para poder dilucidar, de la manera más benéfica para todas las partes, los conflictos suscitados ante la obligación de contribuir en dos o más países como consecuencia de las actividades de los comerciantes.

Cabe resaltar que la principal función del Derecho Fiscal Internacional es regular las relaciones jurídicas entre los diferentes sujetos de Derecho Internacional, Estados, organismos internacionales, transnacionales o individuos que por alguna razón tengan relaciones jurídicas simultáneas en distintos países.

En tanto que, algunos autores, han delimitado que el Derecho Fiscal Internacional se encarga del estudio de la coordinación de la potestad tributaria impositiva de los Estados soberanos.<sup>27</sup>

En tal sentido, con las ideas anteriormente expuestas, se puede decir que el Derecho Fiscal Internacional, es la rama del Derecho Internacional encargada de regular las relaciones jurídicas entre gobiernos y contribuyentes, que por razón de sus actividades comerciales, mantienen obligaciones fiscales en dos o más jurisdicciones.

Así mismo, esta área jurídica busca armonizar, en la medida de lo posible, los procedimientos de determinación y entero de las contribuciones en los diferentes sistemas normativos del mundo.

### **1.3.1. - Evolución del Derecho Fiscal Internacional.**

El Derecho Fiscal Internacional ha tenido su auge en el último medio siglo, impulsado por los constantes avances tecnológicos y el aumento en los medios de transporte y comunicación, los cuales fortalecen y fomentan la expansión del comercio internacional y, en consecuencia, las relaciones entre distintos países.

Sin embargo, esta apertura de las relaciones internacionales genera, en ocasiones, problemas entre dos o más Estados y un individuo que realiza actividades comerciales en ellos, debido a que, al momento del pago de

---

<sup>27</sup> Cfr. DOERNBERG, Richard L., "International taxation in a Nutshell", en CONTRERAS BUSTAMANTE Raúl, coord. "Derecho Fiscal I" volumen 2, Editorial UNAM/Porrúa, Primera Edición, México, 2018, página 463.

impuestos, los Estados tienen el derecho de exigir el pago de diferentes contribuciones.

Ese es el principal conflicto que se procura solucionar, toda vez que ese desacuerdo va en detrimento de las ganancias del comerciante, desincentiva la inversión extranjera y, en ocasiones, fisura o debilita las relaciones comerciales entre los países.

La referida problemática se ha tratado de solucionar a través de las actividades de algunos organismos internacionales, como la Sociedad de Naciones<sup>28</sup>, que se preocupaba, entre otras medidas, por eliminar la doble imposición en las operaciones internacionales mediante la flexibilización de las potestades tributarias de los Estados<sup>29</sup>.

Gracias a las actuaciones del referido organismo, en 1928 se estableció el primer convenio bilateral para evitar la doble tributación, el que posteriormente condujo al establecimiento de los modelos convenio de México en 1943 y de Londres en 1946, además de diversos tratados bilaterales entre diferentes naciones.<sup>30</sup>

En 1955, el Consejo de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), antecedente directo de la actual Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), adoptó su primera recomendación relativa a la

---

<sup>28</sup> Antecedente de la actual Organización de las Naciones Unidas.

<sup>29</sup> Cfr. VALDÉS COSTA, Ramón; "Curso de Derecho Fiscal", S.N.E, Editorial Temis, Bogotá Colombia, 1996, página 1.

<sup>30</sup> Cfr. ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO, "Modelo de convenio fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio, versión abreviada; Instituto de Estudios Fiscales; 2010, página 7; consultado en <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>, 02 de agosto de 2021.

doble imposición. En 1963, el Consejo de la OCDE emitió el Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio y una recomendación que buscaba eliminar la doble imposición y exhortar a los Gobiernos de los países miembros para que siguieran el Proyecto de Convenio cuando concluyeran o realizarán entre ellos convenios bilaterales.

Cabe resaltar que el multicitado convenio ha tenido una gran repercusión en la negociación, aplicación e interpretación de los acuerdos tributarios internacionales.

Por otro lado, un factor indiscutible para medir el progreso alcanzado en la eliminación de la doble imposición entre los países miembros, es sin duda el creciente número de convenios concluidos y revisados desde 1957 y que han atendido las Recomendaciones del Consejo de la OCDE. Pero la importancia del referido instrumento internacional ha de evaluarse no solo por el número de convenios concluidos entre países miembros, sino también por el hecho de que, conforme a las Recomendaciones del Consejo, tales convenios adoptan la estructura y, en la mayoría de los casos, las principales disposiciones del “Convenio Modelo”.

En ese sentido, se puede concluir que la existencia del “Convenio Modelo” ha facilitado las negociaciones bilaterales entre los países miembros de la OCDE y

ha hecho posible la deseable armonización de sus convenios bilaterales en beneficio de los contribuyentes y de las administraciones tributarias nacionales.<sup>31</sup>

No obstante lo anterior, la flexibilización de potestades tributarias ha representado un obstáculo en la evolución del Derecho Fiscal Internacional, derivado de la resistencia política de los Estados-naciones, al considerar la imposición fiscal como un atributo esencial de su soberanía, ejercido con una libertad absoluta.<sup>32</sup>

De igual forma, debe precisarse que la flexibilización de la potestad tributaria de los Estados no puede realizarse de manera caprichosa, ello, debido a que puede producir grandes alteraciones en los mercados nacionales e internacionales, al establecer que los productos en el mercado se encuentren abaratados artificialmente, ante la ausencia o reducción excesiva en el pago de contribuciones.

Otro antecedente inmediato, y de vital importancia, para el estudio de este tema es el establecimiento del “Acuerdo General Sobre Aranceles y Comercio”, GATT por sus siglas en inglés, el cual fue adoptado el 30 de octubre de 1947, y entró en vigor al año siguiente, firmado inicialmente por 23 países miembros<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> Cfr. ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO, “Modelo de convenio fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio, versión abreviada; Instituto de Estudios Fiscales; 2010, página 7; consultado en <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>, 02 de agosto de 2021.

<sup>32</sup> Cfr. VALDÉS COSTA, Ramón; “Curso de Derecho Fiscal”, Op. Cit., página 2.

<sup>33</sup> Conformados por 12 economías desarrolladas y 11 en desarrollo, las cuales eran: Australia, Bélgica, Birmania, Brasil, Canadá, Ceilán, Cuba, Checoslovaquia, Chile, China, Estados Unidos, Francia, India, Líbano, Luxemburgo, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Pakistán, Reino Unido, Rodesia del Sur, Siria y Sudáfrica.

En ese acuerdo, se buscó establecer directrices para el comercio mundial, normas en materia de empleo, convenios sobre productos básicos, prácticas comerciales restrictivas, inversiones internacionales y servicios.<sup>34</sup>

Sin embargo, la doble imposición no es el único problema que afecta el sano desarrollo de las relaciones comerciales internacionales, y en consecuencia al Derecho Fiscal, por ello se ha buscado, a través de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, combatir las reducciones artificiales en los precios de los productos, *dumping*<sup>35</sup>, mismas que generan alteraciones en el mercado, y ocasionan perjuicio a las economías de los Estados, pues la base gravable se reduce, y en consecuencia su recaudación de impuestos se disminuye<sup>36</sup>, afecta la sana competencia y crea alteraciones en el mercado, lo que además perjudica la economía de los restantes inversionistas, que se ven desplazados.

---

<sup>34</sup> Cfr. SOTO FIGUEROA, Mario; "Derecho Fiscal Internacional", Op. Cit., página 194.

<sup>35</sup> La Organización Mundial del Comercio ha definido al dumping como "...una situación de discriminación internacional de precios: el precio de un producto, cuando se vende en el país importador, es inferior al precio a que se vende ese producto en el mercado del país exportador."; ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO, "Información técnica sobre las medidas antidumping", en Temas comerciales, consultado en: [https://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/adp\\_s/adp\\_info\\_s.htm#gattwto](https://www.wto.org/spanish/tratop_s/adp_s/adp_info_s.htm#gattwto) ; 10 de agosto de 2021.

<sup>36</sup> Cfr. SOTO FIGUEROA, Mario; "Derecho Fiscal internacional", Op. Cit., página 1.

## CAPÍTULO 2: Tratados Internacionales e inversión extranjera.

### 2.1. ¿Qué son los Tratados Internacionales?

La “Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados de 1969”, en su artículo 2º, inciso a, nos proporciona una definición sobre qué debe entenderse por tratado internacional, y señala:

#### “2. Términos empleados...

“a) se entiende por ‘tratado’ un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular;

b)...”<sup>37</sup>

Por otro lado, doctrinalmente la definición más utilizada es la siguiente: “Un tratado es un acuerdo escrito entre dos o más Estados para crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones.”<sup>38</sup>

No obstante ello, la doctrina ha establecido que existen dos definiciones del significado de un Tratado, una en sentido amplio, y otra en sentido estricto:<sup>39</sup>

En sentido amplio, es todo acuerdo finalizado entre miembros de la comunidad internacional.

---

<sup>37</sup> ORGANIZACIÓN DE LOS ESTADOS AMERICANOS, “Convención de Viena sobre el derecho de los tratados de 1969”; [https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference\\_docs/convencion\\_viena.pdf](https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference_docs/convencion_viena.pdf); fecha de consulta 23/09/2018.

<sup>38</sup> GUERRERO VERDEJO, Sergio. Derecho Internacional Público, Tratados, Segunda Edición, Ed. Plaza y Valdez, México, 2004, página 41.

<sup>39</sup> Cfr. *Ídem*.

La definición en sentido estricto nos indica que un Tratado requiere de un procedimiento para su formación y formalización, así como de la participación del órgano del Estado que tenga el poder para concluirlo.

Asimismo, la legislación mexicana proporciona una definición de tratado, misma que se encuentra en el artículo 2º, fracción I, de la “Ley sobre la Celebración de Tratados”, la cual lo define como:

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

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

Aunado a lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación también ha establecido que “... por ‘tratado’ se entiende el acuerdo celebrado por escrito entre uno o varios Estados y una o varias organizaciones internacionales, o entre organizaciones internacionales, ya conste ese acuerdo en un instrumento único o en varios conexos, cualquiera que sea su denominación particular”.<sup>40</sup>

---

<sup>40</sup> SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “Tratados Internacionales. Admiten Diversas Denominaciones, Independientemente de su Contenido”, jurisprudencia, Amparo en revisión 348/2001. Instituto Latinoamericano de la Comunicación Educativa, 14 de febrero de 2003, Cinco votos, Novena Época, Segunda Sala, en Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXV, febrero de 2007, página 738.

En ese contexto, se puede concluir que un tratado internacional es un acuerdo por escrito, celebrado entre dos o más sujetos de derecho internacional que crea, modifica, regula o extingue derechos y obligaciones.

### **2.1.1. Diferencia entre Acuerdo y Tratado.**

Se utiliza el término Acuerdo y Tratado de manera indistinta, sin embargo, son acepciones diferentes.

La diferencia recae en que un Acuerdo no solo es un Tratado, es una negociación que puede finalizar en distintos instrumentos jurídicos como cartas, notas, declaraciones o tratados. Otra diferencia es que en el Acuerdo no participa el Órgano Estatal, sino que lo realiza el jefe de Estado a través de los secretarios de Estado.<sup>41</sup>

### **2.1.2. Tipos y Formas de los Tratados.**

Los Tratados Internacionales tienen diferentes características, entre ellas destacan las siguientes:<sup>42</sup>

- Por su forma: son aquellos que se realizan por medio de declaraciones orales o escritas.
- Número de participantes: se dividen en bilaterales y multilaterales.  
Bilaterales: son aquellos que se realizan entre dos sujetos de derecho internacional.

---

<sup>41</sup> Cfr. GUERRERO VERDEJO, Sergio. "Derecho Internacional Público, Tratados", Op. Cit., páginas 52 a 56.

<sup>42</sup> *Ídem.*

Multilaterales: son aquellos que se realizan entre más de dos sujetos de derecho internacional.

- **Iguales o desiguales:**

Los tratados iguales hacen referencia a que todos los Estados participen en las mismas condiciones, que tengan los mismos derechos y obligaciones.

En cambio los tratados desiguales son aquellos en que una parte se beneficia en mayor medida del acuerdo establecido.

- **Duración:** pueden ser transitorios o permanentes.

Transitorios: son aquellos que regulan un acto único y que se realiza una sola vez.

Permanentes: son aquellos que tienen efectos perpetuos si así lo desean las partes.

- **Publicidad:** se dividen en secretos y abiertos.

Secretos: son aquellos tratados que carecen de publicación por la importancia del tema.

Abiertos: son aquellos tratados de carácter público.

- **Objeto:** son aquellos que tratan un tema determinado que deseen regular las partes.

- **Tratados constitutivos:** son aquellos que establecen, por medio de su contenido, la fundación de un organismo internacional.

- **Tratados simplificados:** son aquellos que solo se firman con la aprobación del presidente.

### 2.1.3. Elementos y principios rectores de los Tratados.

Aparte de los Principios Generales que ya conocemos, los tratados utilizan principios específicos, como los siguientes:<sup>43</sup>

- *Res inter alios acta*: los tratados solo crean derechos, obligaciones y surten efectos entre las partes contratantes.
- *Pacta Sun Servanda*: los tratados son obligatorios cuando entran en vigor entre las partes que los elaboraron, concluyeron y ratificaron. Asimismo, debe actuarse de buena fe porque se piensa que no hay coacción en el ámbito internacional para que se celebré un Tratado.
- *Rebus Sic stantibus*: si las condiciones cambian en los compromisos contraídos, las condiciones anteriores deben cambiar.
- *Ex Consensu Adventi vinculum*: Refiere que un Estado es considerado como persona moral y puede establecer sus propios límites, sistemas de organización, representación y compromisos, por lo tanto, todos los Estados son considerados jurídicamente iguales y son sujetos de obligarse, es decir, contraer obligaciones.
- *Ius Cogens*: Es el conjunto de normas imperativas, que designan los principios de derecho internacional, por lo tanto, el interés de los particulares no puede afectar el bien público. Un tratado es nulo cuando va en contra de una norma imperativa de derecho internacional general.<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> Cfr. GUERRERO VERDEJO, Sergio. "Derecho Internacional Público, Tratados", Op. Cit., páginas 62 a 66.

<sup>44</sup> Artículo 53 y 64 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

#### **2.1.4. Proceso de elaboración de los tratados.**

Los Tratados Internacionales cuentan con un proceso para su elaboración a efecto de que tengan validez, este proceso se encuentra en la “Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados de 1969”. Dicho Proceso está integrado por cuatro etapas relevantes:

1. Negociación: <sup>45</sup> No está estipulado de manera textual en la “Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados de 1969”, sin embargo, es una etapa importante que tiene por objeto lograr un acuerdo entre las partes contratantes para elaborar el texto del Tratado, a efecto de que no haya problemas de naturaleza jurídica. Esta negociación se lleva a cabo por el jefe de estado o personas con poderes plenipotenciarios.

2. Adopción del Texto:<sup>46</sup> Es aquella por medio de la cual se acepta la propuesta escrita del Tratado mediante el consentimiento de todos los Estados participantes en su elaboración. En caso de que el tratado se realice a través de una conferencia internacional, se efectuará la adopción del texto por mayoría de dos tercios de los Estados presentes y votantes, excepto que esos Estados decidan por igual mayoría un acuerdo diferente, que quedaría al arbitrio de las partes.

3. Autenticación del texto:<sup>47</sup> En esta etapa, las partes certifican que el texto del Tratado es correcto, a efecto de que sea definitivo.

---

<sup>45</sup> MUÑOZ AUNIÓN, Antonio, et al. “Introducción al derecho Internacional Público”, S.N.E., Editorial Porrúa. México 2009. Páginas 70 y 71.

<sup>46</sup> Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Viena, 2 de mayo de 1969. U.N. Doc. A/CONF.39/27 (1969), 1155 U.N.R.S. 331, entrada en vigor el 27 de enero del año 1980. Página 5.

<sup>47</sup> *Ídem.*

Para que se determine el texto de un tratado como auténtico y definitivo se debe observar:

- Procedimiento establecido en el mismo tratado;
- Los estados parte acuerdan un procedimiento especial; y,
- Por medio de la firma *ad referendum* o la rúbrica puesta por los representantes de los Estados partes en el texto del Tratado o en el acta final de la Conferencia en la que figure el texto.

4. Manifestación de consentimiento: <sup>48</sup> Es el acto mediante el cual los estados parte declaran estar de acuerdo con el texto y se vinculan con el mismo.

El consentimiento puede manifestarse mediante:

- La firma;
- El canje de instrumentos que constituyan un tratado;
- La ratificación;
- La aceptación;
- La aprobación o la adhesión; y
- Otra forma que se hubiere convenido.

5. Entrada en vigor: <sup>49</sup> Es cuando la vigencia de un Tratado comienza. Puede comenzar en la fecha estipulada por las partes en el mismo texto del tratado. Si

---

<sup>48</sup> Cfr. MUÑOZ AUNION, Antonio, et al. "Introducción al Derecho Internacional Público, Op. Cit., Página 75.

<sup>49</sup> Cfr. JIMÉNEZ DE ARCHEGA, Eduardo, et al. Derecho Internacional Público. Principios, Normas y Estructuras. Primera edición. Editorial Fundación Cultura Universitaria. México, 2005, página 258.

es bilateral, al momento del canje de ratificación o si es multilateral, al momento de depositarlo ante el órgano respectivo.

6. Registro y Publicación: <sup>50</sup> Es cuando se inscribe y se hace de conocimiento público un Tratado. Nació por la preocupación de la existencia de los tratados secretos. Cada país se encarga del proceso de su publicación.

En México, el marco jurídico que regula la celebración y aprobación de Tratados Internacionales se encuentra comprendido en los ordenamientos legales siguientes:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- Ley sobre la Celebración de Tratados.
- Ley sobre la Aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica.
- Reglamento del Senado.

De esas normas se observa que el Ejecutivo Federal, a través del Presidente o la Secretaría de Estado correspondiente, son los encargados de dirigir la política exterior y celebrar Tratados Internacionales<sup>51</sup>, asimismo, se aprecia que el Senado de la República, es el facultado para analizar la política exterior, en

---

<sup>50</sup> Cfr. MUÑOZ AUNION, Antonio, et al. Introducción al Derecho Internacional Público, Op. Cit., Página 77.

<sup>51</sup> Artículo 89, fracción X, de la Carta Magna.

representación del presidente y en su caso, aprobar los Tratados Internacionales que éste someta a su consideración.<sup>52</sup>

Aunado a lo anterior, se observa que la Secretaría de Relaciones Exteriores cuenta con facultades para intervenir en toda clase de tratados, acuerdos o convenciones<sup>53</sup>, por lo que puede concluirse que a través de esa Secretaría, el Poder Ejecutivo puede llevar a cabo su política exterior, sin menoscabo de las facultades exclusivas conferidas al Presidente de la República.

De igual forma, de la “Ley sobre la Celebración de Tratados”, se aprecia de manera general el procedimiento que se debe seguir para la aprobación de los Tratados Internacionales que han sido negociados.

En otras palabras, la citada ley establece los lineamientos para la aprobación de los Tratados Internacionales por parte del Senado de la República de conformidad con las facultades otorgadas por el artículo 76 constitucional, y señala que los tratados que se sometan a aprobación al Senado, se turnarán a las comisiones competentes<sup>54</sup>, para la formulación del dictamen que corresponda y cuya resolución se comunicará al Presidente de la República.

---

<sup>52</sup> Artículo 76, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>53</sup> Artículo 28 de la Ley de la Administración Pública Federal que establece:

**“Artículo 28.-** A la Secretaría de Relaciones Exteriores corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

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

(...)

**XII.-** Las demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.”

<sup>54</sup> En términos de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos

Conviene precisar que el ordenamiento legal en cita, también precisa que el procedimiento de celebración de tratados debe ser coordinado por la Secretaría de Relaciones Exteriores, ésta formulará una opinión acerca de la procedencia de suscribirlo y una vez suscrito, lo inscribirá en el Registro correspondiente.<sup>55</sup>

Por otro lado, es necesario indicar que existe la “Ley sobre la Aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica”, sin embargo, esa ley no establece algún procedimiento específico o especial para la celebración de los Tratados Internacionales en esa materia, solamente reglamenta los requisitos que deben cumplir los informes que el Senado requiera a las diversas dependencias y organismos descentralizados para estar en aptitud de analizar, y en su caso aprobar, los Tratados Internacionales que sean sometidos a su consideración.

En el artículo 1° de la “Ley sobre la Aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica”<sup>56</sup>, establece que el objetivo es regular la facultad conferida al Senado de la República en el artículo 93<sup>57</sup> de la Carta Magna.

---

<sup>55</sup> Artículo 6° de la Ley sobre la Celebración de los Tratados.

<sup>56</sup> “**Artículo 1.** Esta ley es de orden público y tiene como objeto reglamentar el artículo 93 de la Constitución General de la República en materia de las facultades constitucionales del Senado de requerir información a los secretarios de estado, jefes de departamento administrativo, así como a los directores de los organismos descentralizados competentes sobre la negociación, celebración y aprobación de tratados relacionados con el comercio de mercancías, servicios, inversiones, transferencia de tecnología, propiedad intelectual, doble tributación, cooperación económica y con las demás materias a que se refiere este ordenamiento cuando se relacionen con las anteriores.”

<sup>57</sup> “**Artículo 93.-** Los Secretarios del Despacho, luego que esté abierto el periodo de sesiones ordinarias, darán cuenta al Congreso del estado que guarden sus respectivos ramos. Cualquiera de las Cámaras podrá convocar a los Secretarios de Estado, a los directores y administradores de las entidades paraestatales, así como a los titulares de los órganos autónomos, para que informen bajo protesta de decir verdad, cuando se discuta una ley o se estudie un negocio concerniente a sus respectivos ramos o actividades o para que respondan a interpelaciones o preguntas.

No obstante lo anterior, es prudente resaltar algunos aspectos relevantes en la aprobación de los Tratados Internacionales en cuestión, según se advierte de la interpretación sistemática y armónica de los artículos 5º, 6º, 7º, 8º, 9º y 10 de la Ley citada.

De esos numerales, se desprende que el Senado divide la revisión, análisis y aprobación de los Tratados Internacionales en tres supuestos.

1. Al inicio de las negociaciones del Tratado.
2. Previo a la firma del Tratado.
3. El Tratado se firma y se somete a su aprobación.

En la primer hipótesis, al inicio de cada periodo ordinario de sesiones, el Senado requerirá un informe a las Secretarías de Estado, o a los distintos organismos de la administración pública federal con facultades de representación del Estado Mexicano, sobre el inicio de negociaciones formales de algún tratado; en esos informes las dependencias deberán señalar:

1. Razones para negociar el tratado.
2. Beneficios de la negociación del tratado y consecuencias de no hacerlo.
3. Propuesta de programa inicial de negociación, calendarizada.

---

Las Cámaras, a pedido de una cuarta parte de sus miembros, tratándose de los diputados, y de la mitad, si se trata de los Senadores, tienen la facultad de integrar comisiones para investigar el funcionamiento de dichos organismos descentralizados y empresas de participación estatal mayoritaria. Los resultados de las investigaciones se harán del conocimiento del Ejecutivo Federal.

Las Cámaras podrán requerir información o documentación a los titulares de las dependencias y entidades del gobierno federal, mediante pregunta por escrito, la cual deberá ser respondida en un término no mayor a 15 días naturales a partir de su recepción.

El ejercicio de estas atribuciones se realizará de conformidad con la Ley del Congreso y sus reglamentos.”

En la segunda hipótesis, ya que se acerque la fecha de firma de un tratado<sup>58</sup>, el Senado requerirá nuevamente informes a las dependencias involucradas, donde deberán indicar los:

1. Beneficios de la celebración del tratado .
2. Alcances del tratado.
3. Compromisos asumidos.
4. Normas legales y administrativas que deban ser modificadas para estar en armonía con el tratado.

Finalmente, en la tercer hipótesis, una vez que el tratado es firmado y es sometido a la aprobación del Senado, la solicitud de aprobación enviada debe estar acompañada con:

1. Escrito con las acciones administrativas necesarias para aplicar los objetivos del tratado.
2. Los rubros que México concedió.
3. La forma en que se cumplirán los objetivos del tratado.
4. La manera en que el tratado cumple los intereses de México.
5. La reservas que hayan realizado los demás países y los motivos de esas reservas.

Por otro lado, es de indicarse que el Senado ejerce las atribuciones antes reseñadas, de conformidad con las facultades conferidas en el Reglamento del

---

<sup>58</sup> No especifica con cuanto tiempo de anticipación.

Senado, específicamente en los artículos 230, fracción II, 237 y 238, mismos que establecen:

**“Artículo 230.**

En el marco de las atribuciones exclusivas del Senado, son procedimientos especiales los que se refieren al desahogo de las siguientes funciones:

(...)

II. Analizar y aprobar en su caso, los Tratados Internacionales y convenciones diplomáticas, así como las decisiones y procedimientos relacionados con los mismos;

(...)”

**“Artículo 237.**

1. De conformidad con lo dispuesto en el párrafo segundo de la fracción I del artículo 76 de la Constitución, el Senado aprueba los Tratados Internacionales y convenciones diplomáticas suscritos por el Ejecutivo Federal, así como su decisión de terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos.”

**“Artículo 238.**

1. Los instrumentos internacionales referidos en el artículo anterior son turnados para su estudio y dictamen a las comisiones de relaciones exteriores que correspondan, en los términos de este Reglamento.

2. Dichos instrumentos también se turnan, en su caso, a otras comisiones cuyas materias se corresponden con el objeto de los mismos, a fin de que coadyuven en el dictamen.

3. En el análisis y evaluación de los tratados y las convenciones internacionales, las comisiones cuidan el cumplimiento de los principios normativos de la política exterior mexicana, así como el interés y la seguridad nacionales.”

De esos artículos se aprecian las atribuciones con las que cuenta el Senado de la República en la celebración y aprobación de los Tratados Internacionales, al constituirse esencialmente como un órgano supervisor; y una vez que el Senado da su aprobación, emite un decreto en ese sentido y se publica en el Diario Oficial de la Federación.

#### **2.1.5. Reserva.**

De acuerdo con el profesor Francisco Goytortua<sup>59</sup>, las reservas son:

“... la expresión unilateral que hace en un Estado a una o más disposiciones de un Tratado Internacional, para limitarlas en sus efectos o alcance jurídico, o incluso excluirlas de su aplicación, ya sea por existir contrariedad con intereses nacionales o incompatibilidad con la legislación interna.”

Es un tema de vital importancia<sup>60</sup>, toda vez que las reservas son una nueva propuesta que provoca que se reanuden las negociaciones entre los Estados contratantes acerca de estipulaciones en el mismo Tratado, si llegan a un acuerdo aceptan o rechazan la reserva para saber si se firma o no el Tratado.

---

<sup>59</sup> Cfr. GOYTORTUA CHAMBÓN, Francisco. “Derecho Internacional”. S.N.E. Editorial Porrúa, México. 2015. Página 144.

<sup>60</sup> Cfr. MUÑOZ AUNION, Antonio, et al. Introducción al Derecho Internacional Público, Op. Cit., Página 86.

Las reservas deberán realizarse por escrito y ser aprobadas por los demás Estados contratantes.

#### **2.1.6. Declaraciones interpretativas.**

Se puede definir a la declaración interpretativa de la siguiente forma: <sup>61</sup>

“... expresión unilateral que un Estado hace al texto de una disposición de un tratado, a fin de darle un sentido jurídico o una interpretación específica.”

Es decir, limita los efectos jurídicos a las obligaciones contraídas.

#### **2.1.7. Adhesión.**

“... es el acto por el cual un Estado que originalmente no participó en las negociaciones de un Tratado Internacional, acepta posteriormente en obligarse bajo los términos del mismo y ser parte del cúmulo íntegro de derecho y obligaciones que prevenga el instrumento internacional”.<sup>62</sup>

En ese tenor de ideas, la adhesión a un Tratado es la manifestación escrita que un Estado realiza para indicar que determinado Tratado es obligatorio.<sup>63</sup>

#### **2.1.8. Solución de controversias.**

Otro aspecto que vale la pena mencionar por su importancia es la solución de controversias, porque es la forma de garantizar que los Estados parte de un tratado pueden realizar planteamientos sobre el cumplimiento o solución de algún

---

<sup>61</sup> Cfr. GOYTORTUA CHAMBÓN, Francisco. Derecho Internacional. Op. Cit., Página 155.

<sup>62</sup> Cfr. *Ibidem*, Página 143.

<sup>63</sup> Cfr. JIMÉNEZ DE ARCHEGA, Eduardo, et al. “Derecho Internacional Público”. Op. Cit., página 259.

inconveniente durante la vigencia. Los tipos de solución de controversias comunes son los siguientes:

a) Procedimientos no jurisdiccionales:<sup>64</sup>

- Negociación.
- Buenos oficios y mediación.
- Conciliación.

b) Procedimientos jurisdiccionales:<sup>65</sup>

- Órgano imparcial.
- Arbitraje.
- Arreglo judicial.

### **2.1.9. Clasificación de los Tratados Internacionales.**

Las clasificaciones de los Tratados Internacionales más aceptadas en la doctrina son las siguientes:

a) En cuanto al número de sujetos parte en un tratado.

Los tratados pueden clasificarse en bilaterales, regionales y multilaterales. Los tratados bilaterales son acuerdos internacionales celebrados entre dos sujetos del derecho internacional.

En los tratados multilaterales participan un gran número o la generalidad de los Estados de la comunidad internacional en su celebración, también se les conoce con el nombre de tratados colectivos.

La denominación de tratados regionales queda reservada para aquellos celebrados por un número limitado de Estados con identidad de intereses sobre

---

<sup>64</sup> Cfr. GUERRERO VERDEJO, Sergio. "Derecho Internacional Público, Tratados", Op. Cit., páginas 52 a 56.

<sup>65</sup> *Ídem.*

una región geográfica determinada; sin embargo, esta clasificación podría considerarse como una clasificación independiente de acuerdo a la territorialidad de los Estados parte.

b) En cuanto a las posibilidades de acceder al tratado.

En esta clasificación se encuentran los tratados “abiertos o cerrados”.

Los primeros, abiertos, son los que posibilitan la adhesión de Estados que no han participado en las negociaciones, sin que para ello sea necesario que medie una invitación expresa de los Estados parte.

Los segundos, cerrados, quedan limitados en principio a los Estado Negociadores, pues no contienen cláusulas que permitan la incorporación de terceros Estados.

c) En cuanto a las formas de celebración del tratado.

La doctrina distingue entre tratados en buena y debida forma y acuerdos en forma simplificada.

Los tratados en buena y debida forma son aquellos acuerdos internacionales concluidos a través de un proceso complejo de negociación, adopción del texto, firma y ratificación. Se formulan y evidencian por medio de un instrumento único.

Los acuerdos en forma simplificada, son acuerdos internacionales cuyo proceso de conclusión incluye solamente una etapa de negociación y la firma, materializándose, comúnmente en varios instrumentos separados.

d) En cuanto al contenido u objeto del tratado.

En este apartado, la doctrina clasifica los acuerdos internacionales en tratados de naturaleza normativa y naturaleza contractual.

Los tratados de naturaleza contractual, o tratados contrato, tienen por objeto regular la relación de un negocio jurídico concreto, y establece obligaciones específicas para los Estados parte.

Por otro lado, los tratados de naturaleza normativa, o tratados ley, establecen normas generales que reglamentan las conductas futuras de las partes en una materia determinada.<sup>66</sup>

#### **2.1.10. Importancia de los Tratados Internacionales.**

Los Tratados Internacionales son de vital importancia en el mundo globalizado, pues no solo demuestran las buenas relaciones que mantienen dos o más países entre sí, sino que, de acuerdo con la materia que regulen o aborden, le representará una mejora en la calidad de vida de los habitantes de los Estados contratantes, lo anterior, al hacerlos beneficiarios de un trato especial frente al Estado con el que se logra el acuerdo internacional.

En el caso del Estado mexicano, se ha tratado de establecer una política comercial y económica flexible, con la finalidad de atraer inversiones, capitales, tecnologías, y así favorecer sus relaciones internacionales.

En la actualidad, nuestro país cuenta con 1438 Tratados Internacionales vigentes de diversas materias, 792 son bilaterales y 694 de naturaleza multilateral.<sup>67</sup>

En ese contexto, los Tratados Internacionales que evitan la doble tributación son instrumentos jurídicos internacionales suscritos entre dos o más Estados, que se

---

<sup>66</sup> Cfr. MONCAYO VINUESA Gutiérrez Posse; Derecho Internacional Público, Tomo I, 3ª. Reimpresión, Zavalia editor, Argentina, 1990, páginas 98 a 101.

<sup>67</sup> Respuesta a solicitud de información pública, emitida por la Secretaría de Relaciones Exteriores, en oficio UDT-232/2018 con número de folio: 0000500075818, a través de la Plataforma Nacional de Transparencia; 11 de mayo de 2018.

incorporan al ordenamiento jurídico interno de cada uno de ellos y que tienen por finalidad eliminar o aminorar la doble tributación internacional que afecta o dificulta el intercambio de bienes y servicios, los movimientos de capitales, tecnologías y personas, con beneficios exclusivos a las personas naturales o jurídicas, residentes o domiciliadas en alguno de los Estados contratantes.<sup>68</sup>

En esos tratados se establecen medidas, mecanismos y/o procedimientos especiales para eliminar o reducir el doble pago de contribuciones, como las siguientes:

- “1. Se concede la potestad tributaria exclusiva a uno de los Estados Contratantes para gravar la renta o el patrimonio, ya sea al Estado donde la empresa tiene su domicilio o residencia o al Estado donde la renta se origina o tiene su fuente;
2. Se concede la potestad tributaria a ambos Estados Contratantes, pero se establece una tasa límite para que el Estado de la fuente, puede gravar determinadas rentas (intereses, regalías) y,
3. Se contempla una norma donde los Estados Contratantes se comprometen a evitar la doble tributación, a través de la concesión de

---

<sup>68</sup> Cfr. GOBIERNO DE CHILE, Ministerio de Hacienda (en línea), “¿Qué son los tratados de doble tributación?”, en preguntas frecuentes impuestos, <https://old.hacienda.cl/preguntas-frecuentes/impuestos/que-son-los-tratados-de-doble.html>, consultado 15 de agosto de 2021.

créditos o exenciones por los impuestos pagados en el otro Estado Contratante”.<sup>69</sup>

Los tratados de libre comercio impulsan el establecimiento de facilidades administrativas y comerciales que permiten la circulación de capitales, mercancías y servicios entre los países contratantes, lo que genera un mercado más competitivo.

En el caso particular, conviene señalar los objetivos del “Tratado de Libre Comercio con América del Norte”, mismos que se encuentran establecidos en el artículo 102 que señala lo siguiente:

**“Artículo 102. Objetivos**

1. Los objetivos del presente Tratado, expresados en sus principios y reglas, principalmente los de trato nacional, trato de nación más favorecida y transparencia, son los siguientes:
  - a. eliminar obstáculos al comercio y facilitar la circulación transfronteriza de bienes y de servicios entre los territorios de las Partes;
  - b. promover condiciones de competencia leal en la zona de libre comercio;
  - c. aumentar sustancialmente las oportunidades de inversión en los territorios de las Partes;

---

<sup>69</sup> GOBIERNO DE CHILE, Ministerio de Hacienda (en línea), “¿Qué son los tratados de doble tributación?”, Op. Cit.

- d. proteger y hacer valer, de manera adecuada y efectiva, los derechos de propiedad intelectual en territorio de cada una de las Partes;
  - e. crear procedimientos eficaces para la aplicación y cumplimiento de este Tratado, para su administración conjunta y para la solución de controversias; y
  - f. establecer lineamientos para la ulterior cooperación trilateral, regional y multilateral encaminada a ampliar y mejorar los beneficios de este Tratado.
2. Las Partes interpretarán y aplicarán las disposiciones de este Tratado a la luz de los objetivos establecidos en el párrafo 1 y de conformidad con las normas aplicables del derecho internacional.”<sup>70</sup>

Finalmente, como en todas las demás áreas del derecho internacional, estos tratados se rigen por el principio *pacta sunt servanda*, en consecuencia son vinculantes y de cumplimiento obligatorio para los contratantes, empero, puede dejarse de observar dicho principio, si la normativa interna de alguno de los Estados contratantes ofrece condiciones más favorables a las contratadas.

## **2.2. Inversión Extranjera.**

Antes de analizar el tema de la inversión extranjera, conviene precisar qué se entiende por inversión.

De manera genérica, es la actividad de aportar recursos, capital generalmente, con el objetivo de obtener una ganancia futura, primordialmente económica, es

---

<sup>70</sup>ORGANIZACIÓN DE LOS ESTADOS AMERICANOS, “*Tratado de libre comercio con América del Norte*”, en Sistema de Información Sobre Comercio Exterior [http://www.sice.oas.org/Trade/nafta\\_s/CAP01.asp](http://www.sice.oas.org/Trade/nafta_s/CAP01.asp) consultado el 02 de septiembre de 2021.

decir, la inversión representa un sacrificio en un primer momento, con la expectativa de obtener beneficios posteriores.

La inversión extranjera, está regulada por la “Ley de Inversión Extranjera”<sup>71</sup>, ordenamiento que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1993; asimismo, existe el “Reglamento de la Ley de Inversión Extranjera”<sup>72</sup> y el Registro Nacional de Inversiones Extranjeras; disposiciones legales que constituyen el marco normativo de la inversión extranjera en México.

Es preciso señalar que en la exposición de motivos de la referida ley, el Estado Mexicano reconoció la importancia de permitir la entrada de capitales extranjeros, con la finalidad de propiciar mayores relaciones comerciales, desarrollo económico y una apertura en el flujo de bienes servicios y capitales; al efecto, resulta necesario insertar la parte conducente.<sup>73</sup>

“... El objetivo de esta iniciativa de Ley de Inversión Extranjera es establecer un nuevo marco normativo que, con pleno apego a la Constitución, promueva la competitividad del país, brinde certidumbre jurídica a la inversión extranjera en México y establezca reglas claras para canalizar capital internacional a las actividades productivas...

---

<sup>71</sup> Esta ley cuenta de 8 títulos, 39 artículos y 11 transitorios.

<sup>72</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 8 de septiembre de 1998 está conformado por 8 títulos, 49 artículos y 6 transitorios.

<sup>73</sup> SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “Exposición de motivos de la iniciativa a la Ley de Inversión Extranjera”, Sistema de consulta de ordenamientos, México, <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=UDlqVMWJ1v0wz4F/dBoDhqsszn90tcB5ZV9hEVxfNr6GDeeFxlZX6VJg+pX93HpezZVaEEkrnUBRR8vdzzFNCA==> consultado el 20 de julio de 2021.

...la apertura a los flujos de bienes, servicios y capitales del exterior, el redimensionamiento y saneamiento financiero del sector público y la desregulación económica se han convertido en elementos clave dentro del proceso de globalización económica, ya que permiten a los países incrementar la eficiencia y competitividad de sus aparatos productivos.

Particularmente, la inversión extranjera ha constituido, en la historia reciente, un instrumento fundamental en el desarrollo económico de las naciones...

La experiencia internacional ha demostrado que la inversión extranjera precisa de una serie de condiciones adecuadas para arraigarse en las economías domésticas. Así, la continuidad del flujo de capitales a un país depende, en buena medida, de factores como la estabilidad de su política económica; la existencia de reglas claras y permanentes en materia de inversión; la vigencia de tasas impositivas competitivas a nivel internacional; la ausencia de regulaciones económicas excesivas, y la capacidad de acceso a otros mercados...”.

Del texto transcrito, se puede apreciar que el Estado Mexicano reconoce la importancia de la inversión extranjera para la economía y para el impulso de la competitividad del mercado nacional, por ello, ha tratado de armonizar su normativa para lograr un equilibrio entre el fomento a la inversión extranjera, y la protección al mercado interno.

Ahora bien, resulta necesario señalar qué se entiende por inversión extranjera. La “Ley de Inversión Extranjera” establece en la fracción II de su artículo 2º lo siguiente:

**“ARTÍCULO 2o.-** Para los efectos de esta Ley, se entenderá por:

I. (...)

**II.-** Inversión extranjera:

**a)** La participación de inversionistas extranjeros, en cualquier proporción, en el capital social de sociedades mexicanas;

**b)** La realizada por sociedades mexicanas con mayoría de capital extranjero; y

**c)** La participación de inversionistas extranjeros en las actividades y actos contemplados por esta Ley.

III. (...)”

En ese sentido, cabe precisar que en el ámbito internacional, la doctrina ha clasificado las inversiones extranjeras en directas o indirectas, la primera consiste en la entrada de capitales a territorio nacional provenientes de inversionistas extranjeros que quieren ampliar sus operaciones comerciales en el mundo, caracterizada por el establecimiento de empresas, creación de empleos y comercialización de bienes o servicios con la expectativa de que su inversión sea retornada y obtengan rendimientos; la inversión extranjera indirecta, consiste primordialmente en préstamos que se hacen entre sí los países o los organismos internacionales.

Nuestra legislación contempla la inversión extranjera denominada neutra<sup>74</sup>, ésta consiste en las aportaciones de capital que realizan los inversionistas extranjeros

---

<sup>74</sup> Artículos 18 a 22 de la Ley de Inversión Extranjera.

a empresas nacionales, pero que las mismas únicamente le otorgan derechos pecuniarios o corporativos limitados.

### **2.2.1. Inversión Extranjera Directa.**

La inversión extranjera en México se ha incrementado desde la década de los noventa, como resultado de la decisión del Estado Mexicano de adoptar una serie de medidas de apertura comercial, integración económica con otras regiones del mundo y políticas de estabilidad macroeconómica.

Lo anterior, ante la incorporación en el régimen jurídico interno tanto de obligaciones, criterios y estándares de trato a la inversión extranjera, como mecanismos para resolver conflictos que deriven de estas obligaciones, mediante la celebración de Tratados Internacionales.<sup>75</sup>

No obstante lo anterior, aún no se ha consolidado una política económica, comercial e internacional que permita que la inversión extranjera directa sirva como un motor de desarrollo en nuestro país, al presentarse diversos problemas por la falta de control en distintos rubros, como:

1. Introducción de tecnología: el problema se da en dos extremos, por un lado la tecnología que ingresa es muy avanzada y no se cuenta con la

---

<sup>75</sup> Cfr. LÓPEZ AYLLON, Sergio y POSADAS URTUSUASTEGUI Alejandro, "Inversión y Derecho Internacional de la Inversión Extranjera. Reflexión Sobre Algunas Disciplinas Adoptadas por México", consultado en <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-internacional/article/view/155/247>.

infraestructura y preparación para aprovecharla, o ingresa tecnología atrasada que se vuelve obsoleta con rapidez.

2. Dominio Industrial: Los inversionistas extranjeros toman el control de sectores primordiales para el desarrollo del país.
3. Dirección de las empresas: queda totalmente en manos de personas extranjeras.
4. Desviación de recursos: al expandirse los mercados, se introducen bienes y formas de consumo de países extranjeros que por imitación extra-lógica crean necesidades superfluas, artificiales y muchas veces dañinas a la salud.
5. Problema político: se ejerce una constante presión por los inversionistas extranjeros en la toma de decisiones de las medidas comerciales, tributarias y políticas que el Estado receptor quiere implementar, ante la constante amenaza de retirar sus inversiones del país.<sup>76</sup>

La Dra. María Elena Mansilla y Mejía ha destacado que la inversión extranjera “...podrá ser benéfica si antes de ofrecer al país como un buen lugar de inversión se planifican con todo cuidado las áreas de inversión, los límites de tiempo, la capacitación de los trabajadores y se limite la fuga de capitales mediante intereses y compras”<sup>77</sup>.

---

<sup>76</sup> Cfr. MANSILLA Y MEJÍA, María Elena, “Derecho internacional privado”, S.N.E., Editorial Iure, México, 2014, página 147.

<sup>77</sup> *Ídem*.

### **2.2.2. Inversión Extranjera Indirecta.**

Este tipo de inversión se da mediante préstamos o empréstitos que provienen del extranjero, los préstamos son otorgados a particulares, y tienen como objetivo, satisfacer las necesidades económicas de personas privadas, físicas o jurídicas, que se dedican a la producción de bienes, al comercio o a la prestación de servicios; por su parte los empréstitos son solicitados por los Estados, para cubrir las necesidades sociales.

Dado los efectos que producen, ambas formas de inversión han sido denominadas como deuda privada externa y deuda pública externa, respectivamente.<sup>78</sup>

La deuda externa ha sido clasificada por el Banco Mundial en tres rubros, a saber:

“a) Deuda pública externa: es la consistente en la obligación que adquiere un deudor público, como el gobierno nacional, una subdivisión política, una agencia de cualquiera de ellas o cuerpos públicos autónomos.

b) Deuda privada externa con garantía pública: son las obligaciones adquiridas por un deudor privado, cuyo pago está garantizado por una entidad pública.

c) Deuda privada externa no garantizada: son las obligaciones adquiridas por un deudor privado que no están garantizadas.”<sup>79</sup>

---

<sup>78</sup> Cfr. *Ídem*.

<sup>79</sup>MANSILLA Y MEJÍA, María Elena, “Derecho internacional privado”, Op. Cit., página 148.

### **2.2.3. Inversión Extranjera Neutra.**

Esta variante de inversión consiste en la aportación de capital extranjero a sociedades o fideicomisos mexicanos, este tipo de inversión requiere de la autorización previa por parte de la Secretaría de Economía.

Las acciones que representen el capital de la inversión únicamente otorgan derechos pecuniarios o corporativos limitados, lo que permite a los titulares de las mismas acudir a las asambleas ordinarias de las sociedades, sin embargo, no pueden ejercer derecho de voto.<sup>80</sup>

### **2.2.4. Importancia y retos de la inversión extranjera.**

La inversión extranjera, en su diferentes modalidades, representan un gran motor de crecimiento para la economía de los países en desarrollo, no solo por la entrada de capital extranjero, si no por los efectos colaterales que reciben sus industrias.

Es preciso indicar que por regla general, la inversión extranjera proviene de países con un crecimiento y desarrollo económico alto, cuya infraestructura y avances tecnológicos es mayor.

Esta situación beneficia a los países receptores de la inversión, porque reciben capital extranjero, generan empleos y obtienen acceso a tecnología más avanzada, la cual, ayuda a desarrollar o fortalecer diferentes industrias.

---

<sup>80</sup> Cfr. Ley de Inversión Extranjera, artículos 18, 19, 20 y 22.

Al conjugar estos dos factores, creación de empleos y desarrollo de industrias, también se modifica positivamente la capacidad de producción de bienes y servicios en los Estados, por lo que, el Producto Interno Bruto se incrementa.

Sin embargo, para que los países cuenten con esos beneficios deben asumir algunos retos, entre los que destacan:

- Tener un mercado atractivo.
- Tener relaciones comerciales con diferentes países que reduzcan costos a través de la disminución de barreras arancelarias.
- Adecuar la legislación interna para que el flujo de capitales se agilice.

En ese sentido, algunos países pueden sentir que se vulnera su soberanía ante la recepción de capitales extranjeros, derivado de las condiciones impuestas, implícitamente, por los inversionistas, es decir, reducción en costos de operación para los inversores, pero también una reducción en la recaudación de impuestos de los Estados.

De acuerdo con información proporcionada por la Secretaría de Economía y revisada por el Centro de Estudios de Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, la Inversión Extranjera Directa que México ha recibido en los últimos años se ha comportado de la siguiente manera:

<b>AÑO</b>	<b>PERIODO</b>	<b>INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA REGISTRADA.</b>	<b>PAÍS DE ORIGEN</b>
------------	----------------	---	-----------------------

2020 <sup>81</sup>	Enero a Diciembre	29 mil 079.4 millones de dólares.	Estados Unidos (39.05%) Canadá (14.53%) España (13.75%) Japón (13.75%) Alemania (3.52%) Otros Países (24.96%)
2019 <sup>82</sup>	Enero a Diciembre	32 mil 921.2 millones de dólares.	Estados Unidos (36.8%) España (12.1%) Canadá (9.7%) Alemania (9.2%) Italia (4.5%) Otros Países (27.7%)
2018 <sup>83</sup>	Enero a Diciembre	31 mil 604.3 millones de dólares.	Estados Unidos (38.84%) España (13.06%) Canadá (10.07%) Alemania (8.24%) Japón (6.72%) Otros Países (23.08%)
2017 <sup>84</sup>	Enero a	29 mil 695.0 millones	Estados Unidos (46.74%)

<sup>81</sup> CENTRO DE ESTUDIOS DE FINANZAS PÚBLICAS DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN, “Reporte Económico”, 18 de febrero de 2021, consultado en <https://www.cefp.gob.mx/ixDOCs/2017/283-210218.pdf>, 08 de marzo de 2021.

<sup>82</sup> CENTRO DE ESTUDIOS DE FINANZAS PÚBLICAS DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN, “Comentarios al Informe Estadístico sobre el Comportamiento de la Inversión Extranjera Directa en México (enero-diciembre de 2019)”, 24 de marzo de 2020, consultado en <https://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2020/cefp0072020.pdf>, 21 de enero de 2021.

<sup>83</sup> CENTRO DE ESTUDIOS DE FINANZAS PÚBLICAS DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN, “Comentarios al Informe Estadístico sobre el Comportamiento de la Inversión Extranjera Directa en México (enero-diciembre de 2018)”, 29 de marzo de 2019, consultado en <https://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2019/cefp0082019.pdf>, 21 de enero de 2021.

<sup>84</sup> CENTRO DE ESTUDIOS DE FINANZAS PÚBLICAS DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN, “Comentarios al Informe Estadístico sobre el Comportamiento de la Inversión Extranjera Directa en México (enero-diciembre de 2017)”, 23 de marzo de 2018,

	Diciembre	de dólares.	Canadá (9.11%) España (8.96%) Alemania (8.03%) Japón (5.53%) Otros Países (21.58%)
2016 <sup>85</sup>	Enero a Diciembre	26 mil 738.6 millones de dólares.	Estados Unidos (38.93%) España (10.68%) Alemania (8.96%) Israel (7.54%) Canadá (6.25%) Otros Países (27.64%)
2015 <sup>86</sup>	Enero a Diciembre	28 mil 382.3 millones de dólares.	Estados Unidos (53.12%) España (9.62%) Japón (4.68%) Alemania (4.31%) Canadá (3.82%) Otros Países (24.45%)

Con base en el “Informe sobre las inversiones en el mundo 2020. La producción internacional después de la pandemia.” emitido por la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y el Desarrollo, UNCTAD, por sus siglas en

---

consultado en <https://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2018/cefp0052018.pdf>, 21 de enero de 2021.

<sup>85</sup> CENTRO DE ESTUDIOS DE FINANZAS PÚBLICAS DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN, “Comentarios al Informe Estadístico sobre el Comportamiento de la Inversión Extranjera Directa en México en 2016”, 10 de marzo de 2017, consultado en <https://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2018/cefp0052018.pdf>, 21 de enero de 2021.

<sup>86</sup> CENTRO DE ESTUDIOS DE FINANZAS PÚBLICAS DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN, “Comentarios al Informe Estadístico sobre el Comportamiento de la Inversión Extranjera Directa en México (enero-diciembre de 2015)”, marzo de 2016, consultado en <https://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2016/marzo/cefp0042016.pdf>, 21 de enero de 2021.

inglés, México se encuentra dentro de las 20 principales economías receptoras de inversión extranjera directa en 2018 y 2019, y ocupa concretamente el puesto 14<sup>87</sup>.

Se estima que el Estado Mexicano, dentro de su política económica y comercial internacional, se ha preocupado por captar mayor inversión extranjera que fortalezca su desarrollo, sin embargo, la legislación tributaria interna aún establece distintos obstáculos o barreras, que pueden ocasionar que la inversión extranjera se desincentive, como se expondrá en párrafos posteriores.

---

<sup>87</sup> Cfr. CONFERENCIA DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE EL COMERCIO Y EL DESARROLLO. Informe sobre las inversiones en el mundo 2020. La producción internacional después de la pandemia. Edición del 30° aniversario. Ginebra, 2020, página 5, consultado en: [https://unctad.org/system/files/official-document/wir2020\\_overview\\_es.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/wir2020_overview_es.pdf), 29 de junio de 2021.

### **CAPÍTULO 3. Doble tributación obligada en la legislación mexicana, específicamente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.**

#### **3.1. Impuestos en la legislación mexicana.**

Como se ha expuesto, todos los Estados tienen la obligación de proporcionar los medios necesarios para la satisfacción de las necesidades básicas de sus habitantes, por tal motivo, deben hacerse de recursos necesarios y bastos para tal objeto, y su principal fuente de financiamiento es la recaudación de impuestos.

En México, el Poder Legislativo es el encargado de ejercer la potestad tributaria, a través del Congreso de la Unión<sup>88</sup>, la Cámara de Diputados es la cámara de origen de las propuestas normativas en materia de contribuciones<sup>89</sup> y la Cámara de Senadores, es la cámara revisora.

Durante el ejercicio de la referida potestad, se tiene la obligación irrenunciable de observar lo establecido en el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, el cual mandata:

**“Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

...

---

<sup>88</sup> Artículo 73, fracción VII y XXIX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>89</sup> Artículo 72, inciso H), de la Carta Magna.

**IV.** Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México, y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Del artículo inserto, se advierte que toda contribución debe destinarse a cubrir el gasto público, debe establecerse en una ley, ser equitativa y proporcional a la capacidad de pago de los sujetos obligados.

En ese sentido, la legislación mexicana contempla diferentes impuestos en los tres órdenes de gobierno, todos ellos con hipótesis de causación diferentes y gravámenes diversos; al respecto, se considera que los principales impuestos en el sistema jurídico mexicano, son:

#### FEDERALES.

1. Impuesto Sobre la Renta.
2. Impuesto al Valor Agregado.
3. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
4. Impuesto General de Importación y Exportación.

#### LOCALES.

1. Impuesto Predial.
2. Impuesto sobre Nóminas.
3. Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.
4. Impuesto sobre Espectáculos Públicos.
5. Impuesto sobre Tenencia de Vehículos.
6. Impuesto sobre Sorteos y Rifas.

## MUNICIPALES.

1. Impuesto sobre Mercados.
2. Impuesto sobre Uso de Panteones.
3. Impuesto sobre Ferias.

Cada uno tiene hipótesis de causación diferentes; sin embargo, todos deben destinarse de manera primordial a sufragar el gasto público.

En la presente investigación se estudiarán únicamente dos impuestos que se relacionan entre sí, y que son los que crean la afectación a la inversión extranjera:

1. Impuesto General de Importación y Exportación.
2. Impuesto al Valor Agregado.

### **3.1.1. Impuesto General de Importación y Exportación.**

Este impuesto es de naturaleza federal y aplicación general<sup>90</sup>, se tiene la obligación de pagarlo por la introducción de mercancías y/o prestación de servicios, así como la extracción de las mismas del territorio nacional<sup>91</sup>.

Este impuesto, como algunos otros de la legislación mexicana, fue creado con una doble finalidad, por un lado cumple con su fin fiscal que es la recaudación, y además cuenta con un fin extra-fiscal<sup>92</sup>, toda vez que es considerado como un impuesto que brinda una protección a los productos de la industria nacional, al

---

<sup>90</sup> Esta cualidad puede exentarse mediante la aplicación de un tratado internacional que contemple dicha condición.

<sup>91</sup> Artículo 1º de la Ley Aduanera de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>92</sup> La extrafiscalidad se explicará en páginas posteriores, sin embargo, conviene adelantar que esa circunstancia, *per se*, no vuelve ilegales o inconstitucionales los impuestos.

servir como un obstáculo o barrera para la entrada de mercancías al país a precios abaratados.

Asimismo, en ocasiones, y dadas las disposiciones y/o alteraciones en el mercado, como es el caso del *dumping*, este impuesto es insuficiente para defender la integridad y subsistencia de la industria nacional, por lo que se hace uso de otras figuras jurídicas como las cuotas compensatorias<sup>93</sup>.

### **3.1.2. Impuesto al Valor Agregado.**

#### **3.1.2.1.- Antecedentes históricos del impuesto.**

El Impuesto al Valor Agregado, es una contribución moderna, su instalación o creación se ubica en Francia, país que lo estableció en el año de 1954; sin embargo, la idea de una contribución de este tipo se remonta en 1919, recién terminada la Primera Guerra Mundial<sup>94</sup>.

La doctrina anglosajona y alemana formularon sendas tesis que tenían como objetivo crear un solo impuesto sobre las ventas mercantiles, es decir, una

---

<sup>93</sup> De acuerdo con el Dr. Jorge Witker, las cuotas compensatorias son un beneficio que consiste en una sobretasa arancelaria que deben pagar las mercancías importadas en condiciones de prácticas desleales de comercio (*dumping* y subvenciones), que luego de un procedimiento administrativo especial, seguido ante la Unidad de Prácticas Comerciales Internacionales de la Secretaría de Economía, su determinación y monto se publica en el Diario Oficial de la Federación. Las cuotas compensatorias pueden ser provisionales o definitivas.

WITKER, Jorge; PIÑA, Joaquín, "Régimen Jurídico de Comercio Exterior"; Hess, Grupo Editorial, segunda edición, México, 2012, página 133.

<sup>94</sup> Cfr. MABARAK CERECEDO, Doricela, "Derecho fiscal aplicado, estudio específico de los impuestos", editorial Mc Graw Hill, primera edición, México, 2008, página 365 a 366.

contribución que abarcara diversas fuentes de actividades económicas de manera simultánea y sobre todo, que no tuvieran un efecto en cascada<sup>95</sup>.

Entre los años 1921 y 1950, se llevaron a cabo diferentes modificaciones a los sistemas fiscales que contenían impuestos a las ventas existentes en diversos países europeos, aunque al final no se conseguía evitar caer en un impuesto plurifásico y acumulativo.

No fue sino hasta 1954 cuando en Francia se estableció por primera vez este impuesto, con la estructura fundamental con la que ahora existe en más del 80% de las naciones del mundo.

A raíz de la fundación de la Comunidad Económica Europea, antecedente de la actual Unión Europea, mediante la firma del “Tratado de Roma”<sup>96</sup>, se manejó en forma muy constante, la posibilidad de implantar el IVA entre todos los países miembros de la comunidad. Hacia mediados de la década de los años sesenta, finalmente la Comunidad estableció en todos los países miembros este impuesto<sup>97</sup>.

---

<sup>95</sup> El impuesto “en cascada” grava todas las fases por las que atraviesa un bien por el valor total de la transacción. Sin embargo, un impuesto multifásico, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado, grava todas las fases de producción o comercialización por las que atraviesa un producto, pero únicamente respecto de la porción del valor que ha sido añadido o incorporado al bien.

<sup>96</sup> Firmado el 25 de marzo de 1957, en 1993 se forma la Unión Europea, la Comunidad Económica Europea se incorpora a ella y pasa a llamarse Comunidad Europea (CE). En 2009, las instituciones de la CE fueron absorbidas por el entramado institucional de la Unión Europea, por lo que la comunidad dejó de existir.

<sup>97</sup> Cfr. MABARAK CERECEDO, Doricela, “Derecho fiscal aplicado, estudio específico de los impuestos”, Op. Cit., página 365 a 366.

En México se efectuaron los primeros estudios sobre IVA, bajo la denominación de impuesto al gasto, en la década de los años sesenta con el propósito de adoptarlo, pero la idea se desechó al final, porque se consideraba técnicamente muy complejo y nuestro sistema tributario no reunía las características necesarias para su implementación<sup>98</sup>.

No obstante, dichos estudios fueron retomados posteriormente, dando como resultado la expedición, en 1979, de la primera "Ley del Impuesto al Valor Agregado", la cual entró en vigor el 1 de enero de 1980, y se encuentra vigente hasta la actualidad, con las múltiples reformas de las que ha sido objeto.<sup>99</sup>

Esta ley impositiva sustituyó a los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
- Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes.
- Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados.
- Impuesto sobre la Explotación Forestal.
- Entre otros impuestos<sup>100</sup> especiales federales a la producción, al consumo o a los servicios.

---

<sup>98</sup> Cfr. MABARAK CERECEDO, Doricela, "Derecho fiscal aplicado, estudio específico de los impuestos", Op. Cit., página 365 a 366.

<sup>99</sup> Cfr. *Ídem*.

<sup>100</sup> Artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto Agregado publicada el 29 de diciembre de 1978, con inicio de vigencia el 1 de enero de 1980.

### **3.1.2.2. El Impuesto al Valor Agregado en México.**

Como se ha referido, la primera ley, y única, que regula al Impuesto Al Valor Agregado como una contribución en el sistema tributario mexicano, entró en vigor el 1 de enero de 1980.

El Impuesto Al Valor Agregado constituye la segunda fuente de ingresos tributarios no petroleros del país.<sup>101</sup> De acuerdo con su nombre, este impuesto pretende gravar los nuevos agregados de riqueza, a medida que éstos se presentan en cada fase del proceso productivo y comercializador del producto.<sup>102</sup>

Al respecto, el maestro Ernesto Flores Zavala destaca que éste impuesto, es un impuesto indirecto, es pagado por una persona que tiene el derecho y la obligación de trasladarlo<sup>103</sup>, para que al final lo pague el consumidor. Es de tipo real, porque el hecho imponible no tiene en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos, sino solo la naturaleza de las operaciones económicas.<sup>104</sup>

Es un impuesto federal, indirecto, objetivo, real, genérico, que grava el consumo y/o las ventas.

---

<sup>101</sup> Respuesta a solicitud de información pública, emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la atenta nota número 16, dirigida a la Titular de la Unidad de Transparencia de la referida secretaría, en desahogo a la solicitud de información con de folio: 600256418, a través de la Plataforma Nacional de Transparencia; 18 de octubre de 2018.

<sup>102</sup> Cfr. MABARAK CERECEDO, Doricela, "Derecho fiscal aplicado, estudio específico de los impuestos", Op. Cit., página 366.

<sup>103</sup> No se coincide con la opinión del maestro Zavala, relativa a considerar una obligación la traslación del impuesto, ya que al no hacerlo, siempre y cuando el contribuyente que pueda trasladarlo cumpla con la obligación de enterarlo, no se infringiría la ley ni se haría acreedor a sanción alguna. Se reitera, siempre y cuando el contribuyente lo pague adecuadamente.

<sup>104</sup> Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", S.N.E., Editorial Porrúa, México, 2001, página 524.

Se dice que es un impuesto genérico, porque las hipótesis que contempla como hechos generadores, corresponden a conceptos jurídicos contenidos de manera general en el artículo 1º de la “Ley del Impuesto al Valor Agregado”.

Es indirecto, porque lo paga una persona que tiene al mismo tiempo el derecho y obligación de trasladarlo, para que al final lo pague el consumidor final.

Se considera que es un impuesto real, porque el hecho imponible no tiene en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos, sino solo la naturaleza de las transacciones comerciales.

Es un impuesto que se aplica a las ventas porque fragmenta el valor de los bienes y servicios que se enajenan o se prestan, para someter al impuesto cada fragmento en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios, de forma tal que en la etapa final, quede gravado en su valor total.

De acuerdo a la Ley que lo regula, ésta contribución grava cuatro actividades específicas enunciadas en el artículo primero que establece:

“**Artículo 1o.-** Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

**I.-** Enajenen bienes.

**II.-** Presten servicios independientes.

**III.-** Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

**IV.-** Importen bienes o servicios.

...”

### 3.2.- Análisis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La presente investigación se concentra en explicar la doble tributación obligada establecida por la legislación mexicana en el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto General de Importación y Exportación, así como las consecuencias que genera a la inversión extranjera en México.

La “Ley del Impuesto al Valor Agregado” establece, en el primer párrafo de su artículo 27, el procedimiento para el cálculo del mismo en relación con el supuesto normativo de la importación de bienes o servicios, que a la letra dice:

“**Artículo 27.** Para calcular el impuesto al valor agregado tratándose de importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y del monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación.

...”

Del texto que antecede se puede concluir que los valores utilizados para la determinación del Impuesto Al Valor Agregado, en la importación de bienes son:

1. Valor del bien en la aduana.<sup>105</sup>

---

<sup>105</sup> Toda vez que establece que se debe considerar el valor que se utilice para los fines del Impuesto General de Importación, este valor se determina conforme al artículo 64, de la Ley Aduanera, el cual establece:

“**ARTÍCULO 64.** La base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable.

El valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, salvo lo dispuesto en el artículo 71 de esta Ley.

Se entiende por valor de transacción de las mercancías a importar, el precio pagado por las mismas, siempre que concurren todas las circunstancias a que se refiere el artículo 67 de esta Ley, y que éstas se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el

2. Cantidad pagada por el Impuesto General de Importación.
3. Demás contribuciones, derechos de trámite aduanero, cuotas compensatorias, entre otros.

A la suma de esos tres conceptos o valores se le debe aplicar el factor del Impuesto Al Valor Agregado, 16%, y el resultado es el impuesto obligado a pagar.

La problemática que se percibe de una breve y rápida lectura de este procedimiento, es que se utiliza el valor pagado por un impuesto como base para el cálculo, y pago, de otro impuesto, lo que genera una doble tributación obligada por la ley.

Aunado a lo anterior, los artículos 12<sup>106</sup>, 18<sup>107</sup> y 23<sup>108</sup> de la ley en cita, establecen un procedimiento similar para la determinación de este impuesto pero por la realización de las otras actividades contempladas en el numeral 1º.

---

importador, precio que se ajustará, en su caso, en los términos de lo dispuesto en el artículo 65 de esta Ley.

Se entiende por precio pagado el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya a efectuar el importador de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de éste.”

<sup>106</sup> “**Artículo 12.-** Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.”

<sup>107</sup> “**Artículo 18.-** Para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto (...).”

<sup>108</sup> “**Artículo 23.-** Para calcular el impuesto en el caso de uso o goce temporal de bienes, se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.”

En otras palabras, el cumplimiento de una obligación como contribuyente, genera otra obligación contributiva de similar naturaleza, en consecuencia la carga fiscal se incrementa.

Esta disposición desincentiva en gran medida la inversión extranjera, toda vez que repercute en el alza de los costos de operación<sup>109</sup> de una persona, sea física o jurídica, y que tenga el interés de emprender alguna actividad comercial en nuestro país, con lo que se ve obligado a incursionar en otros mercados más atractivos, o con menos obstáculos fiscales.

Si bien es cierto, la doble tributación no está prohibida expresamente en nuestro sistema normativo, también lo es que, todos los impuestos deben observar los requisitos consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna:

- Estar destinados a cubrir el gasto público.
- Ser equitativos.
- Ser proporcionales.
- Estar contemplados en una ley.

---

<sup>109</sup> Aunado a los gastos administrativos necesarios para dar cumplimiento a las obligaciones tributarias; de acuerdo con el reporte “Doing Business 2014”, las empresas en México invierten 334 horas anualmente para cumplir con obligaciones relacionadas al pago de impuestos; si se compara con el tiempo invertido en otras economías como la de Estados Unidos de Norte América, 175 horas al año, o Canadá, 131 horas anuales, se aprecia que el tiempo invertido, y consecuentemente el costo, se duplica. Lo anterior representa una pérdida de productividad ocasionada por la complejidad del sistema impositivo mexicano FORBES México, “Impuestos un freno a la inversión y a la productividad”, consultado en <https://www.forbes.com.mx/impuestos-un-freno-a-la-inversion-y-a-la-productividad/>, el 05 de junio de 2021.

Al respecto, observamos que los dos impuestos, objeto de estudio del presente trabajo de investigación, se encuentran en un ley y, en principio, en atención a la buena fe y presunción de legalidad que todo acto de autoridad tiene, son equitativos y proporcionales, no obstante lo anterior, dichas características se pueden perder por la contraposición y acumulación de las contribuciones mencionadas, al generar un gravamen tan alto y correr el riesgo de extinguir la fuente de riqueza gravada, es decir, que los impuestos se vuelvan exorbitantes y ruinosos, situación que atentaría con lo estatuido en el citado numeral constitucional<sup>110</sup>.

---

<sup>110</sup>Tesis sin número, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Séptima Época, Volumen 181-186, Primera Parte, página 50, de rubro y contenido: "DOBLE TRIBUTACIÓN, CONSTITUCIONALIDAD DE LA. Es tendencia de la política fiscal de la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación precisamente para realizar la justicia fiscal; para lograrlo infinidad de países han celebrado convenciones, convenios y modus vivendi, y existen normas de derecho tendientes a evitar la doble tributación. Sin embargo, en ocasiones, la doble tributación es conscientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines, como lo son: graduar la imposición o hacerla más fuerte a través de los gravámenes que se complementen, en lugar de aumentar las cuotas del primeramente establecido; buscar un fin social extra fiscal; lograr una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos y aun tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la administración pública. En nuestra propia legislación positiva existen normas que tratan de evitar la doble tributación y otros que claramente dan lugar a ella. Sin embargo, no puede decirse que por el solo hecho de que un determinado impuesto dé lugar a una doble tributación, por ello sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o principio de buena administración fiscal, pero no existe disposición constitucional que la prohíba. Lo que la norma constitucional prohíbe, en su artículo 31, fracción IV, es que los tributos sean exorbitantes o ruinosos, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para gastos públicos; pero no que haya doble tributación. En resumen, una misma fuente de ingresos puede estar gravada por uno o más tributos, sin contradecir por ello la Constitución; lo que podría violar la Carta Magna es que con diversos tributos se rompa la proporcionalidad y equidad que deben satisfacer."

### **3.3.- Delimitación del problema de doble tributación en la legislación mexicana.**

Ahora bien, conviene precisar que la doble tributación a que obliga la legislación mexicana, se da toda vez que la misma actividad se encuentra gravada en diversas disposiciones, en el caso, en la “Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación”, y en la “Ley del Impuesto al Valor Agregado”, es decir, el hecho generador de los impuestos es la importación de bienes.

La situación descrita en el párrafo que antecede, produce una afectación a la inversión extranjera, pues como se ha expresado, implica una barrera para el acceso de capitales extranjeros al incrementar los costos tributarios de los inversionistas.

Sin embargo, esa barrera se ve reducida o desvanecida, a través de la aplicación de Tratados Internacionales, como el Tratado de Libre Comercio de América del Norte y el Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá, pues como se demostrará más adelante, en ese dispositivo legal el impuesto se ve disminuido o cancelado.

La problemática planteada en sí misma, produce una doble tributación; no obstante, se agrava cuando la legislación establece un procedimiento para la determinación de contribuciones que considera la cantidad pagada por un impuesto como base de cálculo de otro impuesto; cabe reiterar, que en el marco normativo mexicano actual no se encuentra prohibida la situación descrita<sup>111</sup>,

---

<sup>111</sup> Jurisprudencia sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, con número de registro 206070, Octava Época, tomo I, primera parte – 1, enero – junio de 1988, página 139, de epígrafe

doble tributación, de lo contrario carecería de sentido la presente investigación, y por ello, se estima que existe una inconsistencia o incongruencia legislativa que produce una afectación al fomento, fortalecimiento y crecimiento de la inversión extranjera.

Lo anterior, por el incremento de los costos de operación de los inversionistas derivado de la carga tributaria establecida en la legislación interna.

### **3.4. Posición de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre esta doble imposición.**

De la problemática descrita, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversos criterios jurisprudenciales respecto a la constitucionalidad del procedimiento utilizado para la determinación del Impuesto al Valor Agregado en las importaciones de bienes o servicios, y los otros supuestos, sin embargo, en esos criterios ha señalado que el procedimiento utilizado para el cálculo del impuesto no vulnera el artículo 31 constitucional, al establecer:

**“VALOR AGREGADO, EL ARTÍCULO 18 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL. NO VIOLA EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN.”<sup>112</sup> Del análisis relacionado de los artículos 1o,**

---

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

<sup>112</sup> SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “Valor agregado, el artículo 18 de la Ley del Impuesto al. No viola el artículo 31, fracción IV, de la constitución”, jurisprudencia, Amparo en revisión 7744/83, Molino Harinera El Rosal, S. A. 6 de enero de 1987, Mayoría de catorce votos,

18, 23 y 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se advierte que esta contribución tiene como hechos imponible la enajenación de bienes, la prestación de servicios, la concesión del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios; es decir, estos son los actos que dan origen a la obligación jurídico-tributaria y constituyen el objeto del impuesto. Esos actos o actividades son, por tanto, los que actualizan las distintas hipótesis normativas previstas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado; sin la realización de ellos no puede concebirse la debida aplicación de este ordenamiento, toda vez que son, por definición de la propia ley, las actividades que originan la obligación a cargo del contribuyente de pagar el referido gravamen. Consecuentemente, no puede considerarse que el impuesto al valor agregado grave el cumplimiento de otras obligaciones tributarias u otras actividades distintas a las contempladas en el artículo 1o. citado, pues si el legislador señaló que en la base del gravamen también se incluiría la cantidad pagada por otros impuestos, fue con el propósito de que la tasa prevista en la ley se aplique tomando en cuenta las condiciones objetivas en que el sujeto pasivo del tributo enajena los bienes o presta los servicios materia de la imposición en favor de las personas a quienes se les traslada o repercute el impuesto. En efecto, no se desvirtúa la naturaleza del impuesto al valor agregado y menos aún se viola la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, porque el artículo 18 cuestionado haya establecido la posibilidad legal de que la tasa de este tributo se aplique también sobre las cantidades que hubiese pagado el causante por otros impuestos. Lo que sucede es que estos últimos solamente constituyen uno de los múltiples factores que determinan el precio total de una mercancía o la contraprestación que debe otorgarse por

---

Séptima Época, Pleno, en Semanario Judicial de la Federación, Volumen 217-228, Primera Parte, página 91

recibir un servicio, razón por la cual se hace necesaria su inclusión en la base del impuesto discutido, que al gravar el consumo de los bienes y servicios tiene que hacerlo de manera tal que la tasa se aplique sobre un valor que refleje las condiciones reales en que se adquieren los productos o se contratan los servicios; tanto es así, que el artículo 18 reclamado y sus correlativos (12, 23 y 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado), estatuyen que la tasa se aplicará, inclusive, sobre aspectos tales como las cantidades que se hubiesen pagado por viáticos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto, gastos todos ellos que no constituyen el objeto del impuesto y sí, en cambio, los diversos elementos que integran su base.”

Del criterio anterior, se puede concluir que el razonamiento del Máximo Tribunal se reduce a expresar que la ley determina las actividades que dan origen a la obligación de pago del Impuesto al Valor Agregado, y que se contempló en esa ley el supuesto del cálculo de un impuesto, a través del pago de otro, pero que tal situación no puede considerarse inconstitucional, no obstante, no aborda un estudio respecto de la afectación a la capacidad contributiva de los sujetos obligados al pago de los mismos, o la vulneración de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

Cabe reiterar que el hecho generador del pago de los impuestos en estudio es la importación de bienes.

En contraste con lo anterior, debe señalarse que antes de la emisión del criterio que antecede, la Suprema Corte de Justicia de la Nación utilizaba el siguiente criterio, contrario a la jurisprudencia citada que establecía lo siguiente:

**“VALOR AGREGADO, LEY DEL IMPUESTO AL. SU ARTÍCULO 18 ES CONTRARIO AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.”<sup>113</sup>** El legislador ordinario no puede, sin atentar en contra del principio de justicia tributaria, elegir de manera caprichosa e ilógica los presupuestos objetivos que, como hechos imponibles, sirven para dar nacimiento a la obligación tributaria, y esto es lo que sucede cuando pretende transmutar las figuras jurídicas hasta llegar al extremo de señalar que el presupuesto de hecho o el elemento objetivo del hecho generador del crédito fiscal sea, precisamente, el monto de otro impuesto. Esto es así porque los impuestos (para solo referirnos a las definiciones de nuestra legislación), de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1o. de abril de 1967, son: ‘... las prestaciones en dinero o en especie, que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos’ o como dice el Código Fiscal de la Federación vigente: ‘... son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma...’. Consecuentemente, cuando el presupuesto objetivo del hecho imponible lo es gravar el cumplimiento de una obligación tributaria, que es lo que se pretende en el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se falta al principio de justicia tributaria. Es inaceptable que un impuesto sea el presupuesto objetivo de otro impuesto; que

---

<sup>113</sup> SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “Valor agregado, Ley del impuesto al. Su artículo 18 es contrario al artículo 31, fracción IV, constitucional”, tesis aislada, Amparo en revisión 3524/84, Planta Pasteurizadora de Durango, S.A. de C.V, 26 de marzo de 1985, Unanimidad de dieciséis votos y mayoría de catorce votos por cuanto al resolutive segundo, Séptima Época, Pleno, en Semanario Judicial de la Federación, Volumen 193-198, Primera Parte, página 167.

lo que es el resultado, se torne en presupuesto; que una sobreposición interminable de impuestos pueda ser constitucional a pesar de su intrínseca injusticia por desnaturalizar la esencia misma del impuesto y sus finalidades. En consecuencia, al establecer el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que para calcular el impuesto, tratándose de prestación de servicios, se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio, por otros impuestos, contraviene el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.”

En este último criterio, se realizó un análisis del principio de justicia tributaria que debe regir a las contribuciones, y llegó a la conclusión de que este principio se vulneraba, en virtud de la indebida consideración del pago de un impuesto como base de cálculo de otro impuesto, lo que desvirtúa la propia naturaleza de los impuestos, aunado a que el legislador perdió de vista que la actividad gravada no era el pago de contribuciones diversas.

Por otro lado, aun cuando el criterio invocado hace referencia al pago del impuesto sobre prestación de servicios, para el cálculo del impuesto al valor agregado, resulta ilustrativa del tema en análisis, toda vez que los artículos 12, 18, 23 y 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado tienen una redacción similar y establecen la obligación de calcular un impuesto con base en el pago realizado por otro impuesto.

De la lectura, análisis y comparación entre la jurisprudencia, citada en primer término, y la tesis aislada en segundo lugar, se puede observar que el criterio

expuesto en la tesis aislada es de fecha anterior, 1985, y el de la jurisprudencia es de fecha posterior, 1988, así mismo, se aprecia de manera clara que dichas opiniones y/o criterios son totalmente opuestos, lo que lleva a la conclusión de que las resoluciones que dieron origen al criterio jurisprudencial, atendieron razones de índole político, social o económico y no verdaderamente a un análisis jurídico y constitucional del problema.

En líneas posteriores se demostrará que el actual procedimiento sí vulnera la justicia tributaria expresada en el artículo 31, fracción IV, Constitucional.

Aunque ya se ha expresado en capítulos previos, resulta necesario retomar el contenido del artículo constitucional referido, el cual establece:

**“Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

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

Asimismo, se establecen los requisitos con los que debe cumplir una contribución, los cuales son:

1. Estar destinados a cubrir el gasto público.
2. Ser equitativos.
3. Ser proporcionales.
4. Estar contemplados en una ley.

## **CAPÍTULO 4. Impacto comercial de la actual regulación para la determinación del pago del Impuesto al Valor Agregado en la legislación vigente.**

Al inicio de la presente investigación, se encontraba vigente el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, TLCAN, sin embargo, durante el desarrollo de la misma se dio la transición al Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá, T-MEC, por lo que, resulta necesario reseñar de manera breve, algunas de las principales modificaciones o cambios que se dieron entre ambos tratados.

Una de las principales diferencias entre ambos tratados, consiste en el número de capítulos, el TLCAN constaba de 22 capítulos y el T-MEC se encuentra integrado por 34 capítulos.

El T-MEC contempla una vigencia de 16 años, y deberá ser revisado cada seis años por los países miembros; en estas revisiones los países podrán acordar la ampliación de su vigencia.

Por otro lado, uno de los compromisos adoptados por el Estado Mexicano, dentro de la negociación de este tratado, fue modificar y adecuar algunos aspectos de la legislación interna, lo que dio como resultado que se reformaran algunos ordenamientos jurídicos, dentro de éstos se encuentran:

- Ley de Protección a la Propiedad Industrial.<sup>114</sup>
- Ley Aduanera.<sup>115</sup>

---

<sup>114</sup> Nueva ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de julio de dos mil veinte.

<sup>115</sup> Reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el primero de julio de dos mil veinte.

- Ley Federal del Derecho de Autor.<sup>116</sup>
- Código Penal Federal.<sup>117</sup>
- Ley de Infraestructura de la Calidad.<sup>118</sup>
- Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación.<sup>119</sup>

En cuanto al contenido del T-MEC, dentro de los nuevos capítulos se contemplan temas como comercio digital, medio ambiente, competitividad, anticorrupción, buenas prácticas regulatorias, y pequeñas y medianas empresas.

Otro cambio relevante se dio en el tema de reglas de origen del sector automotriz, pues se incrementó el porcentaje de contenido regional del 62.5% al 75%, dicho aumento deberá realizarse de manera gradual hasta el año 2023.

Por otra parte, también se dio un cambio en materia laboral, específicamente en el aseguramiento de la democracia sindical, las negociaciones sobre contratos colectivos de trabajo, el incremento gradual al salario mínimo y el mejoramiento del sistema para la solución de conflictos laborales.

Asimismo, en el sector farmacéutico, se quitó la restricción de exclusividad de 10 años en medicamentos, lo que significa que ahora, se va a poder acceder a genéricos de los nuevos medicamentos desarrollados de una manera más pronta.

---

<sup>116</sup> Reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el primero de julio de dos mil veinte.

<sup>117</sup> Reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el primero de julio de dos mil veinte.

<sup>118</sup> Nueva ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de julio de dos mil veinte.

<sup>119</sup> Nueva ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de julio de dos mil veinte.

Explicado lo anterior, debe precisarse que aun cuando los instrumentos normativos internacionales cambiaron, también conservaron algunas cuestiones, como la desgravación arancelaria en determinados productos, la cual se explicará brevemente en líneas posteriores, para comprender el problema planteado en el presente estudio.

Con base en el Tratado del Libre Comercio de América del Norte, TLCAN, se realiza una disminución arancelaria a los productos que se produzcan en el territorio de las partes contratantes.

El artículo 301<sup>120</sup> del TLCAN, establece que:

**“Artículo 301. Trato nacional.**

1. Cada una de las Partes otorgará trato nacional a los bienes de otra Parte, de conformidad con el Artículo III, del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), incluidas sus notas interpretativas. Para tal efecto, el artículo III del GATT y sus notas interpretativas, o cualquier disposición equivalente de un acuerdo sucesor del que todas las Partes sean parte, se incorporan a este Tratado y son parte integrante del mismo.

2. Las disposiciones del párrafo 1 referentes al trato nacional significarían, respecto a un estado o provincia, un trato no menos favorable que el trato más favorable que dicho estado o provincia conceda a cualesquiera bienes similares, competidores directos o sustitutos, según el caso, de la Parte de la cual sea integrante.

---

<sup>120</sup> De contenido similar al artículo 2.3 del TMEC.

3. Los párrafos 1 y 2 no se aplicarán a las medidas enunciadas en el Anexo 301.3.”

Este artículo refiere que a los bienes de los Estados Parte, se les concederá un trato nacional, en términos del artículo III del GATT, que señala:

**“Artículo III.**

**Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores**

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

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

De la interpretación del inciso 1 y 2 del artículo mencionado, se evidencia claramente que el trato nacional, medularmente, consiste en la inaplicación de contribuciones internas para cada una de las partes en la importación de sus

mercancías, es decir, se les concede una exención en el pago de ciertos impuestos.

Por otro lado, en el mismo TLCAN, en su artículo 302<sup>121</sup>, estableció que la desgravación arancelaria se haría de manera progresiva sobre bienes originarios de acuerdo a las listas de desgravación que se incluyeron en el anexo 302.2.

En dicho anexo, la desgravación se realizaría en 5 categorías diferentes y se estableció que sería a partir del 1° de enero de 1994 y hasta el 1° de enero de 2008, por lo tanto, a la fecha de realización del presente trabajo, ya se encuentran desgravados casi en su totalidad todos los productos hechos en los Estados Parte.

En la sección II de la Sección B denominada Reglas de Origen Específicas del Anexo 401<sup>122</sup> se establecía que los bienes agrícolas y hortícolas cultivados en el territorio de uno de los Estados Contratantes debían ser considerados como productos originarios.

En ese sentido, en el capítulo 11<sup>123</sup> de esa sección, se contemplaron los Productos de Molinería; Malta y Fécula; Inulina; Gluten de Trigo, que hacen referencia a las Partidas Arancelarias del 11.01 a 11.09., donde se establece que los productos comprendidos en esas fracciones se encuentran exentos en el pago de los impuestos de importación.

---

<sup>121</sup> De contenido similar al artículo 2.4 del TMEC.

<sup>122</sup> Anexo 2-B en TMEC.

<sup>123</sup> En TMEC se conserva el mismo capítulo en el Anexo 2-B.

El producto que servirá como ejemplo, será la malta de cebada, la cual se encuentra contemplada en la fracción arancelaria 1107.10.01., y por tanto encuadra dentro de los supuestos de desgravación arancelaria en términos de los tratados reseñados.

Asimismo, se planteará otro ejemplo en el que se considerará la importación de papa, contenida en la fracción arancelaria 0701.90.99, y se desarrollará a partir de la aplicación del contenido del T-MEC y las modificaciones realizadas a la normativa interna con motivo de su adopción.

#### **4.1.- Análisis de costos de operación, de conformidad con la normativa vigente.**

Una vez precisado lo anterior, debe reiterarse que la legislación mexicana induce a una doble imposición obligada, lo cual genera una carga tributaria elevada que influye directamente en los gastos de operación de las empresas; en este apartado se realizará un análisis comparativo sobre la diferencia en el cálculo de los impuestos, respecto de un mismo producto, pero que se importa de diferentes países, con la finalidad de constatar la afectación que produce nuestro sistema normativo en la creación de un mercado atractivo para los inversionistas extranjeros.

En este ejemplo, se estudiará el caso hipotético de una Sociedad Anónima de Capital Variable, constituida conforme a la legislación mexicana pero con aportaciones de capital extranjero, que tiene sus fábricas en Chihuahua, realiza la importación de 100 toneladas de malta de cebada a territorio nacional,

proveniente de los Estados Unidos de Norteamérica, a través de la aplicación del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, y por otro lado, igualmente una Sociedad Anónima de Capital Variable, también constituida conforme a la legislación mexicana pero con aportaciones de capital extranjero, con sus fábricas en Chiapas, que importa las mismas 100 toneladas de malta de cebada, pero provenientes de Belice, con quien no se tiene tratado de libre comercio.

La tonelada de malta de cebada ronda el precio de \$17,500.00<sup>124</sup>, no obstante, para la practicidad de este caso, se considerará que el precio por tonelada es de \$20,000.00 una vez que se le han incrementado los gastos de transporte y seguro.

El procedimiento que se utiliza para la determinación de las cantidades de la tabla que precede, es el que se desprende de los artículos 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con los diversos numerales 64 de la Ley Aduanera y 49 de la Ley Federal de Derechos, que se explicó *vid. supra.* capítulo tres.

<b>SOCIEDAD 1, IMPORTA A TRAVÉS DE LA APLICACIÓN DE UN TRATADO DE LIBRE COMERCIO.</b>	<b>SOCIEDAD 2, IMPORTA SIN LA APLICACIÓN DE UN TRATADO DE LIBRE COMERCIO.</b>
---	---

---

<sup>124</sup>BREWMASTERS, Insumos, Equipo, Cerveza y amigos, “Tonelada de malta 6h calidad 1 grupo modelo 2”, consultado en <http://brewmasters.com.mx/shop/tonelada-de-malta-6h-calidad-1-grupo-modelo-2/>; el 14 de mayo de 2021.

VALOR EN ADUANA DE 100 TONELADAS DE MALTA DE CEBADA	\$2,000,000.00	VALOR EN ADUANA DE 100 TONELADAS DE MALTA DE CEBADA	\$2,000,000.00
IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN	EXENTO POR TLCAN <sup>125</sup>	IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN	158% <sup>126</sup> \$3,160,000.00
DERECHOS DE TRÁMITE ADUANERO (.008%) <sup>127</sup>	\$16,000.00	DERECHOS DE TRÁMITE ADUANERO (.008%)	\$41,280.00
COSTO TOTAL DE LA OPERACIÓN	\$2,016,000.00	COSTO TOTAL DE LA OPERACIÓN	\$5,201,280.00
IVA. A PAGAR (16%)	\$322,560.00	IVA. A PAGAR (16%)	\$832,204.80

<sup>125</sup> Considerado como producto originario en la Sección B, Capítulo 11 del Anexo 401, del Tratado de Libre Comercio para América del Norte.

<sup>126</sup> Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, fracción arancelaria 1107.10.01. vigente hasta el treinta de junio de dos mil veinte.

<sup>127</sup> Artículo 49 de la Ley Federal de Derechos.

<b>TOTAL A PAGAR</b>	<b>\$2,338,560.00</b>	<b>TOTAL A PAGAR</b>	<b>\$6,033,484.80</b>
IVA. PAGADO POR CONCEPTO DE IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN	\$0.00, es decir, 0% del IVA total pagado.	IVA. PAGADO POR CONCEPTO DE IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN	\$505,600.00 Es decir, 60.75% del IVA total pagado.

En la tabla se puede observar claramente la disparidad de condiciones que se presentan en la importación de un mismo producto que viene de diferentes países<sup>128</sup>.

Se observa que ambas personas morales son sociedades anónimas de capital variable y se dedican al mismo giro comercial, a saber, compra, venta y comercialización de malta de cebada; sin embargo, la sociedad 1 deberá pagar por toda la operación comercial \$2,338,560.00 (dos millones trescientos treinta y ocho mil quinientos sesenta pesos 00/100 moneda nacional), mientras que la sociedad 2 debe pagar \$6,033,484.80 (seis millones treinta y tres mil cuatrocientos ochenta y cuatro pesos 80/100 moneda nacional), si ambas sociedades se dedican al mismo giro comercial se puede presumir que su

---

<sup>128</sup> Esta disparidad se puede presentar a través de la aplicación de cualquier tratado del libre comercio celebrado por México en diversos productos, sin embargo, el impacto en cada caso sería distinto de acuerdo con las diferentes tasas y tarifas impositivas que se establezcan.

capacidad económica y en consecuencia, su capacidad contributiva, son similares.

Si consideramos el principio de proporcionalidad tributaria<sup>129</sup>, el pago de sus contribuciones debería ser parecido<sup>130</sup>, situación que evidentemente no es así.

Esta disparidad en costos genera que el producto de la sociedad 2, en caso de ingresar, sea más caro e inevitablemente se vería desplazado en el mercado por el producto de la sociedad 1, lo que provocará que el inversor no tenga interés en promocionar su producto en el país, llevándose su capital hacia un mercado más atractivo y con menores restricciones o cargas.

De igual forma provoca que las empresas tengan un menor flujo de efectivo que les permita reinvertir en materia prima, tecnología o en otros aspectos propios de su negocio.

Por otro lado, aun cuando se ha referido en apartados anteriores que con motivo de las negociaciones del T-MEC, se realizaron diversas modificaciones a la legislación mexicana, entre ellas la Ley General de los Impuestos a la Importación

---

<sup>129</sup> El cual hace referencia a la capacidad económica de los contribuyentes, estableciendo como premisa para contribuir que quienes cuentan con mayores posibilidades económicas tributarán en forma cualitativamente superior a la de quienes tienen posibilidades más reducidas; como se informa en la tesis I.4o.C.26 K, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXVIII, septiembre de 2008, página 1392, registrada con el rubro “PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, SUS DIFERENCIAS.”

<sup>130</sup> Es importante no dejar de observar la aplicación del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, y los principios que lo rigen, es decir, en la presente investigación no se propone una aplicación genérica y universal de los Tratados Internacionales entre Estados que no son parte, pues eso atentaría en contra de la naturaleza de los mismos tratados y el derecho de los Estados de obligarse en los términos que consideren más convenientes para sus intereses.

y Exportación, conviene precisar que dentro de sus artículos transitorios se indicó que su vigencia sería posterior, y estableció diversos plazos de 60, 90 y 180 días a partir de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

La principal modificación realizada, fue una disminución arancelaria para algunos productos, sin embargo, para otros conservó tarifas altas, lo que mantiene la vigencia de la problemática que se analiza.

En la presente investigación, no se hace un análisis de los impuestos en sí mismos, sino un estudio sobre las afectaciones que tienen las altas cargas impositivas y el cálculo de un impuesto sobre otro impuesto, doble tributación, a la inversión extranjera.

Como se ha hecho referencia, con motivo de las negociaciones del Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá, T-MEC, se realizaron diversas reformas y modificaciones a la normativa interna, entre ellas, la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación.

En esa ley se disminuyeron considerablemente los porcentajes de impuesto con los que se gravan los productos, y lo que se puede apreciar de una lectura rápida de la referida ley, es que el impuesto más alto contemplado es de 75%, una disminución considerable con respecto a la ley anterior, ya que, como lo pudimos observar en el ejemplo plasmado, contemplaba impuestos de hasta 158%.

Esa situación es benéfica y aminora la problemática descrita, sin embargo, no es el mecanismo adecuado para hacer frente a la situación estudiada, pues se cae en el mismo problema, es decir, se aplican tratados de libre comercio para

disminuir, evadir y/o anular impuestos diversos a los contemplados directamente, como lo es el Impuesto al Valor Agregado.

Para demostrar lo antes reseñado, se estudiará el caso hipotético de una Sociedad Anónima de Capital Variable, a la que se le denominará sociedad 3, constituida conforme a la legislación mexicana pero con aportaciones de capital extranjero, que tiene sus fábricas en Chihuahua, realiza la importación de 100 toneladas de papa a territorio nacional, proveniente de los Estados Unidos de Norteamérica, a través de la aplicación del Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá, y por otro lado, igualmente una Sociedad Anónima de Capital Variable, a la que se le denominará sociedad 4, también constituida conforme a la legislación mexicana pero con aportaciones de capital extranjero, con sus fábricas en Chiapas, importa las mismas 100 toneladas de papa, pero provienen de Belice, con quien no se tiene tratado de libre comercio.

La tonelada de papa ronda el precio de \$3,000.00<sup>131</sup>.

El procedimiento que se utiliza para la determinación de las cantidades de la tabla que precede, es el que se desprende de los artículos 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con los diversos numerales 64 de la Ley Aduanera y 49 de la Ley Federal de Derechos, que se explicó *vid. supra.* capítulo tres.

---

<sup>131</sup>ALIBABA.COM, “Fresco al por mayor” en patatas frescas consultado en [https://spanish.alibaba.com/product-detail/fresh-wholesale-potato-product-60437991253.html?spm=a2700.7724857.topad\\_classic.d\\_title.3b3e135a3NJvIN](https://spanish.alibaba.com/product-detail/fresh-wholesale-potato-product-60437991253.html?spm=a2700.7724857.topad_classic.d_title.3b3e135a3NJvIN), el 05 de septiembre de 2021; de la consulta a la página se observa que el precio está considerado en dólares, con un valor de 150, por lo que, para la practicidad del caso, se considera como tipo de cambio \$20 pesos por dólar, dando como resultado los \$3,000 referidos. Consulta realizada el 09 de septiembre de 2021.

SOCIEDAD 3, IMPORTA A TRAVÉS DE LA APLICACIÓN DE UN TRATADO DE LIBRE COMERCIO.			SOCIEDAD 4, IMPORTA SIN LA APLICACIÓN DE UN TRATADO DE LIBRE COMERCIO.	
VALOR EN ADUANA DE 100 TONELADAS PAPA	\$300,000.00	VALOR EN ADUANA DE 100 TONELADAS DE PAPA	\$300,000.00	
IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN	EXENTO POR TMEC <sup>132</sup>	IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN	75% <sup>133</sup> \$225,000.00	
DERECHOS DE TRÁMITE ADUANERO (.008%) <sup>134</sup>	\$2,400.00	DERECHOS DE TRÁMITE ADUANERO (.008%)	\$4,200.00	
COSTO TOTAL DE LA OPERACIÓN	\$302,400.00	COSTO TOTAL DE LA OPERACIÓN	\$529,200.00	

<sup>132</sup> Considerado como en términos del anexo 2-B (Compromisos arancelarios), en relación con el párrafo 2, del artículo 2.4 del Tratado entre México Estados Unidos y Canadá.

<sup>133</sup> Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, fracción arancelaria 071.90.99. vigente a partir del primero de junio de dos mil veinte.

<sup>134</sup> Artículo 49 de la Ley Federal de Derechos.

IVA. A PAGAR (16%)	\$48,384.00	IVA. A PAGAR (16%)	\$84,672.00
<b>TOTAL A PAGAR</b>	<b>\$350,784.00</b>	<b>TOTAL A PAGAR</b>	<b>\$613,872.00</b>
IVA. PAGADO POR CONCEPTO DE IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN	\$0.00, es decir, <b>0%</b> del IVA total pagado.	IVA. PAGADO POR CONCEPTO DE IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN	\$36,000.00 Es decir, <b>42.51%</b> del IVA total pagado.

De la tabla se advierte que hubo una reducción en las barreras arancelarias, con motivo de la disminución en las tarifas, derivado de la negociación y adopción del Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá, y la adecuación de la normativa interna; no obstante ello, la disparidad en costos de operación continúa, y se insiste, aún cuando ambas sociedades se dedican al mismo giro comercial se puede presumir que su capacidad económica y en consecuencia, su capacidad contributiva, son similares; sin embargo, no contribuyen de la misma manera.

En las relatadas circunstancias, se puede apreciar que las adecuaciones a la normativa interna aminoraron la problemática estudiada y redujeron considerablemente las barreras arancelarias, por lo que el mercado mexicano se hace más atractivo para la inversión extranjera; no obstante, se insiste, los

tratados de libre comercio no son la mejor vía para dar solución a la problemática estudiada.

Con los ejemplos plasmados se puede afirmar que la contraposición de impuestos descrita hacen que la obligación de contribuir sea exorbitante y ruinosa, situación que sí vulnera el multireferido ordinal 31, fracción IV de la Carta Magna, tal y como lo determinó el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis sin número, visible en el Semanario Judicial de la Federación, volumen 181 – 186, primera parte, página 50, de epígrafe y contenido siguiente:

**“DOBLE TRIBUTACIÓN, CONSTITUCIONALIDAD DE LA.** Es tendencia de la política fiscal de la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación precisamente para realizar la justicia fiscal; para lograrlo infinidad de países han celebrado convenciones, convenios y modus vivendi, y existen normas de derecho tendientes a evitar la doble tributación. Sin embargo, en ocasiones, la doble tributación es conscientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines, como lo son: graduar la imposición o hacerla más fuerte a través de los gravámenes que se complementen, en lugar de aumentar las cuotas del primeramente establecido; buscar un fin social extra fiscal; lograr una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos y aun tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la administración pública. En nuestra propia legislación positiva existen normas que tratan de evitar la doble tributación y otros que claramente dan lugar a ella. Sin embargo, no puede decirse que por el solo hecho de que un determinado impuesto dé lugar a una doble tributación, por ello sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o principio de buena administración fiscal, pero no existe disposición constitucional que la

prohíba. **Lo que la norma constitucional prohíbe, en su artículo 31, fracción IV, es que los tributos sean exorbitantes o ruinosos, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para gastos públicos**<sup>135</sup>; pero no que haya doble tributación. En resumen, una misma fuente de ingresos puede estar gravada por uno o más tributos, sin contradecir por ello la Constitución; lo que podría violar la Carta Magna es que con diversos tributos se rompa la proporcionalidad y equidad que deben satisfacer.”

Al respecto, debe mencionarse que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria, radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, y aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Precisa que los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo, es decir, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

Lo anterior, fue sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia P./J. 109/99 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo X, noviembre de 1999, página 22, de rubro y texto:

---

<sup>135</sup> Énfasis añadido.

**"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.** Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto."

Asimismo, debe indicarse que la capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de impuestos, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos, por traslación que deba hacerse por disposición legal o por las características propias del tributo que se trate; sin embargo, al momento de fijar las contribuciones, se debe tener presente que éstas sean proporcionales, de manera que cada persona contribuya en la medida de su respectiva capacidad contributiva, y, en función de ello, habrá de

pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción.

Al respecto, resulta ilustrativa la tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, P. LXXIX/98, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo VIII, diciembre de 1998, página 241, del tenor literal siguiente:

**"CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.** La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo."

En ese contexto, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, para que, en cada caso, el impacto sea distinto, no solo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio.

Por lo tanto, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los contribuyentes, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el

tributo de que se trate y toma en consideración que todos los presupuestos de hecho de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.

Finalmente, se debe hacer referencia a la jurisprudencia P./J. 10/2003 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVII, mayo de 2003, página 144, de epígrafe y contenido.

**'PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La

capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción."

En las relatadas circunstancias, se puede concluir que el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada; esto es, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Por otro lado, debe decirse que la observancia de la proporcionalidad y equidad tributaria permite tener políticas de recaudación sanas, que vuelven atractivo al país para emprender nuevos negocios y atraer inversión.

Para poder aclarar lo anterior, es necesario acudir a teorías económicas, la más ejemplificativa es la denominada “Curva de Laffer”<sup>136</sup>, esta teoría nos explica que la recaudación de un país está directamente relacionada con las tasas impositivas de los impuestos, es decir, no porque un país tenga impuestos muy altos significa que va a recaudar más, ni tampoco que el hecho de tener impuestos bajos va a desencadenar una recaudación reducida.

En otras palabras, esta teoría menciona que si un país tiene impuestos bajos puede resentir, en un primer momento, una reducción recaudatoria pero podrá recuperarla al tener un mayor número de contribuyentes, es decir, contribuciones con un impacto económico bajo genera que la gente vea atractivo trabajar en la formalidad, por lo tanto, la base tributaria aumentará.

Por otro lado, si un Estado tiene impuestos muy altos, podrá aumentar inmediatamente su recaudación, sin embargo, ésta se perdería en poco tiempo, pues una carga económica excesiva provoca que la gente trabaje en la informalidad, pues nadie aceptaría producir un bien, cuyos ingresos generados fueran destinados casi en su totalidad para pagar impuestos, por ello, que los inversores no consideren la opción de incursionar en un mercado que les exige aportar gran parte de sus utilidades al gasto público.

---

<sup>136</sup> CASPARRI, María Teresa y ELFENBAUM, Melisa, “La Curva de Laffer y el Impuesto Inflacionario”, Universidad de Buenos Aires, Facultad de Estudios Económicos, Argentina, en Revista de Investigación en Modelos Matemáticos aplicados a la Gestión y la Economía. Año 1 - Vol.1, consultado en <http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2016/04/5-La-curva-de-Laffer-y-el-impuesto-inflacionario.-Mar%C3%ADa-Teresa-Casparri-y-Melisa-Elfenbaum.pdf>; el 11 de mayo de 2021.

#### **4.2.- Análisis de la aplicación actual de los tratados de libre comercio para reducir o eliminar la doble tributación legal: TLCAN Y TMEC.**

De los ejemplos expuestos en apartados anteriores, se puede apreciar con claridad la influencia que tienen los tratados de libre comercio en el cálculo de los impuestos.

Ya hemos explicado, que una de las finalidades de los Tratados Internacionales es el fortalecimiento de las relaciones políticas, comerciales, económicas y sociales entre los países.

Sin embargo, también podemos evidenciar que los tratados de libre comercio cumplen una labor para la que no fueron creados, es decir, la “evasión” de impuestos o reducción de la carga tributaria respecto de impuestos distintos a los que contemplan en su texto, como es, en el caso concreto, el Impuesto al Valor Agregado.

En ese contexto, se debe precisar que esa reducción colateral resulta benéfica para los inversores mientras provengan de alguno de los Estados contratantes, pues les representa una disminución en los costos de operación, el mercado nacional se vuelve atractivo y las empresas son más competitivas<sup>137</sup>; sin embargo, produce un trato discriminatorio, y otorga desventajas competitivas a inversores de otras naciones, a quienes se les ve aumentada su base gravable

---

<sup>137</sup> Con referencia a la sociedad 1 del ejemplo plasmado.

de forma considerable, para el efecto del pago y cálculo del Impuesto al Valor Agregado.

Para reducir la disparidad contributiva, respecto del impuesto al que se ha hecho referencia, es necesario que la ley que lo contempla sea reformada.

#### **4.3.- Propuesta de reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.**

Considero que con la finalidad de reducir las barreras comerciales y atenuar la carga contributiva de las empresas, sería necesario modificar el contenido de los artículos 12, 18, 23 y 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El primer párrafo del artículo 27 de nuestra actual ley del Impuesto al Valor Agregado establece:

**“Artículo 27.** Para calcular el impuesto al valor agregado tratándose de importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y del monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación.”

La propuesta de reforma sería la siguiente.

**Artículo 27.** Para calcular el impuesto al valor agregado tratándose de importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se

tengan que pagar con motivo de la importación, exceptuando de la base para el cálculo la cantidad pagada por otros impuestos.

La modificación debe ser realizada además, en los numerales 12, 18 y 23, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al tener una redacción y aplicación similar a la estudiada, pero por otras actividades gravadas.

Artículo vigente:

**“Artículo 12.-** Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.”

Propuesta de modificación:

**Artículo 12.-** Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, exceptuando de la base para el cálculo la cantidad pagada por otros impuestos.

Artículo vigente:

**“Artículo 18.-** Para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a

quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

Tratándose de personas morales que presten servicios preponderantemente a sus miembros, socios o asociados, los pagos que éstos efectúen, incluyendo aportaciones al capital para absorber pérdidas, se considerarán como valor para efecto del cálculo del impuesto.

En el caso de mutuo y otras operaciones de financiamiento, se considerará como valor los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que reciba al acreedor.”

Propuesta de modificación:

**Artículo 18.-** Para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto, exceptuando de la base para el cálculo la cantidad pagada por otros impuestos.

...

Artículo vigente:

**“Artículo 23.-** Para calcular el impuesto en el caso de uso o goce temporal de bienes, se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.”

Propuesta de modificación:

**Artículo 23.-** Para calcular el impuesto en el caso de uso o goce temporal de bienes, se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, exceptuando de la base para el cálculo la cantidad pagada por otros impuestos.

Con base en la propuesta de reforma referida, es conveniente demostrar el impacto que tendría en los costos de operación de los inversores, de conformidad con los ejemplos que se han insertado anteriormente:

**Ejemplo plasmado con la aplicación del Tratado de Libre Comercio de  
América del Norte, únicamente respecto de la sociedad 2**

<b>SOCIEDAD 2, COSTOS DE OPERACIÓN SIN LA APLICACIÓN DE UN TRATADO INTERNACIONAL Y <u>SIN</u> LA REFORMA PROPUESTA.</b>			<b>SOCIEDAD 2, COSTOS DE OPERACIÓN SIN LA APLICACIÓN DE UN TRATADO INTERNACIONAL Y <u>CON</u> LA REFORMA PROPUESTA.</b>		
VALOR EN ADUANA DE 100 TONELADAS DE MALTA DE CEBADA		\$2,000,000.00	VALOR EN ADUANA DE 100 TONELADAS DE MALTA DE CEBADA		\$2,000,000.00
IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN		158% <sup>138</sup> \$3,160,000.00	IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN		158% <sup>139</sup> \$3,160,000.00

<sup>138</sup> Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, fracción arancelaria 1107.10.01. vigente hasta el treinta de junio de dos mil veinte.

<sup>139</sup> Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, fracción arancelaria 1107.10.01. vigente hasta el treinta de junio de dos mil veinte.

DERECHOS DE TRÁMITE ADUANERO (.008%)	\$41,280.00	DERECHOS DE TRÁMITE ADUANERO (.008%)	\$41,280.00
COSTO TOTAL DE LA OPERACIÓN	\$5,201,280.00	COSTO TOTAL DE LA OPERACIÓN	\$5,201,280.00
IVA. A PAGAR (16%)	\$832,204.80	IVA. A PAGAR (16%)	\$326,604.80 (IVA calculado con el resultado de la suma del valor en aduana de la mercancía, más los derechos de trámite aduanero)
<b>TOTAL A PAGAR</b>	<b>\$6,033,484.80</b>	<b>TOTAL A PAGAR</b>	<b>\$5,527,884.80</b>

IVA. PAGADO POR CONCEPTO DE IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN	\$505,600.00 Es decir, <b>60.75%</b> del IVA total pagado.	REDUCCIÓN EN COSTO:	\$505,600.00
--	--	------------------------	--------------

**Ejemplo plasmado con la aplicación del Tratado entre México Estados**

**Unidos y Canadá, únicamente respecto de la sociedad 4.**

<b>SOCIEDAD 4, COSTOS DE OPERACIÓN SIN LA APLICACIÓN DE UN TRATADO INTERNACIONAL Y <u>SIN</u> LA REFORMA PROPUESTA.</b>			<b>SOCIEDAD 4, COSTOS DE OPERACIÓN SIN LA APLICACIÓN DE UN TRATADO INTERNACIONAL Y <u>CON</u> LA REFORMA PROPUESTA.</b>		
VALOR EN ADUANA DE 100 TONELADAS DE PAPA	\$300,000.00		VALOR EN ADUANA DE 100 TONELADAS DE PAPA	\$300,000.00	
IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN	75% <sup>140</sup> \$225,000.00		IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN	75% <sup>141</sup> \$225,000.00	

<sup>140</sup> Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, fracción arancelaria 071.90.99. vigente a partir del primero de julio de dos mil veinte.

<sup>141</sup> Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, fracción arancelaria 071.90.99. vigente a partir del primero de julio de dos mil veinte.

DERECHOS DE TRÁMITE ADUANERO (.008%)	\$4,200.00	DERECHOS DE TRÁMITE ADUANERO (.008%)	\$4,200.00
COSTO TOTAL DE LA OPERACIÓN	\$529,200.00	COSTO TOTAL DE LA OPERACIÓN	\$529,200.00
IVA. A PAGAR (16%)	\$84,672.00	IVA. A PAGAR (16%)	\$48,672.00 (IVA calculado con el resultado de la suma del valor en aduana de la mercancía, más los derechos de trámite aduanero)
<b>TOTAL A PAGAR</b>	<b>\$613,872.00</b>	<b>TOTAL A PAGAR</b>	<b>\$577,872.00</b>

IVA. PAGADO POR CONCEPTO DE IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN	\$36,000.00 Es decir, <b>42.51%</b> del IVA total pagado.	REDUCCIÓN EN EL COSTO DE OPERACIÓN.	\$36,000.00
--	---	--	-------------

De estos ejemplos se puede observar una disminución en los costos de operación de las sociedades que importan sin la aplicación de algún tratado de libre comercio; asimismo, se aprecia que el problema de aplicación de un impuesto como base de cálculo para el pago de otro impuesto se soluciona; es necesario precisar que los ejemplos plasmados solo se realizan sobre las empresas que no importan a la luz de un tratado de libre comercio, pues como se ha referido, quienes pueden aplicar un tratado no presentan la problemática que ha sido estudiada.

En este punto conviene decir, que la desgravación enunciada produce una reducción directa en los costos de los productos o servicios ofertados, por lo que el precio que paga el consumidor final, sobre esos productos, también es menor.

Como consecuencia, ante la reducción en el precio, el producto se vuelve accesible para un mayor sector de la población, es decir, habría más consumidores; lo que consecuentemente, se traduce en un incremento en la

recaudación de impuestos, que pueden compensar la disminución en la recaudación que podría generar la reforma propuesta.

Por otro lado, la situación descrita aumenta el atractivo del mercado nacional y con ello que la actividad económica se encuentre en constante movimiento y crecimiento.

## **5. CONCLUSIONES.**

1. Con la información que ha sido plasmada en la presente investigación, es dable concluir que nuestro sistema normativo vigente contempla situaciones jurídicas que limitan el desarrollo económico y la inversión extranjera en el país.

2. La inversión extranjera tiene un papel fundamental para el desarrollo y crecimiento de las economías de los Estados, al ser una fuente más de financiamiento de los países, aunado a que permite la creación de nuevos empleos, el acceso a mejor tecnología y aumenta el potencial comercial de las empresas, sin embargo, nuestro país establece diversos obstáculos que le impiden ser competitivo a pesar de tener un amplio mercado interno.

3. Doble tributación en sentido amplio es la sobreposición de dos o más impuestos que gravan una misma actividad o fuente de riqueza.

4. Nuestra normativa considera la necesidad de tributar con diferentes impuestos una misma actividad o un mismo hecho generador, en el caso, la importación de bienes, y como se refirió, esa doble imposición por sí misma no es inconstitucional, pero sí produce afectaciones en los costos de operación de los comerciantes.

5. Los impuestos son de vital importancia para el sostenimiento del país y para cubrir las necesidades básicas de sus habitantes, sin embargo, las altas tasas impositivas y la sobreposición de contribuciones a un mismo bien o hecho generador, se convierten en un obstáculo o barrera para albergar a mayores

inversionistas, lo cual genera que la política comercial, fiscal y económica de nuestro país no reúna las mejores condiciones para competir en el mundo.

6. La economía mexicana se encuentra dentro de las 20 principales economías receptoras de inversión extranjera directa en el mundo, lo que en gran medida se debe a su ubicación geográfica, al ser vecino de la mayor economía mundial y a los múltiples Tratados Internacionales de libre comercio que tiene celebrado, que le otorgan ventajas competitivas sobre otros países.

7. La función de un tratado de libre comercio es promover y fortalecer el intercambio de capitales, servicios, mercancías y personas entre los Estados contratantes, para incrementar la relación comercial entre ambos países y fortalecer sus economías.

8. Además de su función primordial, los tratados de libre comercio cumplen con una función diversa a la que fueron creados, es decir, la reducción o exención de una doble imposición obligada por nuestro marco normativo.

9. El Estado Mexicano es uno de los países que tiene más tratados de libre comercio celebrados, y está en constante búsqueda de recibir inversión extranjera.

10. En la presente investigación no se propone una aplicación genérica y universal de los Tratados Internacionales entre Estados que no son parte, ya que, eso atentaría en contra de la naturaleza misma de los tratados, y el derecho de los Estados a obligarse en los términos que consideren más convenientes a sus intereses.

11. La legislación mexicana contempla situaciones jurídicas que pueden constituir obstáculos para la recepción de inversión extranjera, como es el caso de la doble tributación.

12. La sobreposición de contribuciones constituye un obstáculo o barrera para la captación de inversión extranjera, al incrementar los costos de operación de los inversionistas.

13. La legislación mexicana debe ser modificada, para favorecer una mayor captación de inversión extranjera, incluso de países con los que no se tengan Tratados Internacionales que les otorguen ventajas comerciales.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

1. ALIBABA.COM, “Fresco al por mayor” en patatas frescas consultado en [https://spanish.alibaba.com/product-detail/fresh-wholesale-potato-product-60437991253.html?spm=a2700.7724857.topad\\_classic.d\\_title.3b3e135a3NJvIN](https://spanish.alibaba.com/product-detail/fresh-wholesale-potato-product-60437991253.html?spm=a2700.7724857.topad_classic.d_title.3b3e135a3NJvIN), el 05 de septiembre de 2021.
2. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo; “Derecho Fiscal”, 15ª edición, Editorial Themis, México 2002.
3. BREWMASTERS, Insumos, Equipo, Cerveza y amigos, “Tonelada de malta 6h calidad 1 grupo modelo 2”, consultado en <http://brewmasters.com.mx/shop/tonelada-de-malta-6h-calidad-1-grupo-modelo-2/>; el 14 de mayo de 2021.
4. CASPARRI, María Teresa y ELFENBAUM, Melisa, “La Curva de Laffer y el Impuesto Inflacionario”, Universidad de Buenos Aires, Facultad de Estudios Económicos, Argentina, en Revista de Investigación en Modelos Matemáticos aplicados a la Gestión y la Economía. Año 1 - Vol.1, consultado en <http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2016/04/5-La-curva-de-Laffer-y-el-impuesto-inflacionario.-Mar%C3%ADa-Teresa-Casparri-y-Melisa-Elfenbaum.pdf>; el 11 de mayo de 2021.
5. CONFERENCIA DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE EL COMERCIO Y EL DESARROLLO. Informe sobre las inversiones en el mundo 2020. La producción internacional después de la pandemia. Edición del 30°

- aniversario. Ginebra, 2020, página 5, consultado en: [https://unctad.org/system/files/official-document/wir2020\\_overview\\_es.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/wir2020_overview_es.pdf), 29 de junio de 2021.
6. CONTRERAS BUSTAMANTE, Raúl, coord. "Derecho Fiscal I" volumen 2, Editorial UNAM/Porrúa, Primera Edición, México, 2018.
  7. COVARRUBIAS RIVERA, Alejandro; citando a Arrijo Vizcaino en "La doble Tributación en México", en colaboraciones "elconta.com", 5 de julio de 2012; consultado en <https://elconta.com/2012/07/05/doble-tributacion-mexico-permitida-coordinacion/> fecha de consulta 09 de agosto de 2021.
  8. FLORES ZAVALA, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", S.N.E., Ed. México D.F. 1946.
  9. FLORES ZAVALA, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", S.N.E., Editorial Porrúa, México, 2001.
  10. FORBES México, "Impuestos un freno a la inversión y a la productividad", en Economía y Finanzas, consultado en <https://www.forbes.com.mx/impuestos-un-freno-a-la-inversion-y-a-la-productividad/>, el 05 de junio de 2021.
  11. GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo; "Introducción al estudio del Derecho", 53ª. Edición, Editorial Porrúa, México, Distrito Federal, 2002.
  12. GOBIERNO DE CHILE, Ministerio de Hacienda (en línea), "¿Qué son los tratados de doble tributación?", en preguntas frecuentes impuestos, <https://old.hacienda.cl/preguntas-frecuentes/impuestos/que-son-los-tratados-de-doble.html>, consultado el 15 de agosto de 2021.

13. GOYTORTUA CHAMBÓN, Francisco. "Derecho internacional", S.N.E., Editorial Porrúa, México, 2015.
14. GUERRERO VERDEJO, Sergio. "Derecho internacional público, tratados", Segunda Edición, Ed. Plaza y Valdez, México, 2004.
15. JIMÉNEZ DE ARCHEGA, Eduardo, *et. al.*, "Derecho Internacional Público. Principios, Normas y Estructuras", Primera Edición, Editorial Fundación Cultural Universitaria, México, 2005.
16. LÓPEZ AYLLON, Sergio y POSADAS URTUSUASTEGUI Alejandro, "Inversión y Derecho Internacional de la Inversión Extranjera. Reflexión Sobre Algunas Disciplinas Adoptadas por México", consultado en <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-internacional/article/view/155/247>.
17. MABARAK CERECEDO, Doricela, "Derecho fiscal aplicado, estudio específico de los impuestos", editorial Mc Graw Hill, primera edición, México, 2008.
18. MANSILLA Y MEJÍA, María Elena, "Derecho internacional privado", S.N.E., Editorial Iure, México, 2014.
19. MARTÍNEZ ROLDÁN, Luis y FERNÁNDEZ SUAREZ, Jesús Aquilino, "Curso de teoría del Derecho", Segunda edición, Editorial Ariel S.A. Barcelona, España, 1999.
20. MONCAYO VINUESA Gutiérrez Posse, "Derecho Internacional Público, Tomo I, 3ª. Reimpresión, Zavalia editor, Argentina, 1990.
21. MUÑOZ AUNION, Antonio, *et. al.*, "Introducción al derecho internacional público", S.N.E., Editorial Porrúa, México 2009.

22. ORGANIZACIÓN DE LOS ESTADOS AMERICANOS, “Tratado de libre comercio con América del Norte”, en Sistema de Información Sobre Comercio Exterior, consultado en [http://www.sice.oas.org/Trade/nafta\\_s/CAP01.asp](http://www.sice.oas.org/Trade/nafta_s/CAP01.asp); el 02 de septiembre de 2021.
23. ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO, “Información técnica sobre las medidas antidumping”, en Temas comerciales, consultado en: [https://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/adp\\_s/adp\\_info\\_s.htm#gattwto](https://www.wto.org/spanish/tratop_s/adp_s/adp_info_s.htm#gattwto) ; 10 de agosto de 2021.
24. ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO, “Modelo de convenio fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio, versión abreviada; Instituto de Estudios Fiscales; 2010; consultado en <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>, 02 de agosto de 2021.
25. SOTO FIGUEROA, Mario; “Derecho Tributario Internacional”, Primera edición, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 2017.
26. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “Exposición de motivos de la iniciativa a la Ley de Inversión Extranjera”, Sistema de consulta de ordenamientos, México, <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=UDlqVMWJ1v0wz4F/dBoDhqsszn90tcB5ZV9hEVxfNr6GDeeFxlZX6VJg+pX93HpezZVaEEkrnUBRR8vdzzFNCA==> consultado el 20 de julio de 2021.

27. VALDÉS COSTA, Ramón; “Curso de Derecho Fiscal”, S.N.E, Editorial Temis, Bogotá Colombia, 1996.
28. VÉLEZ BERREZUETA, María de Lourdes y PESÁNTEZ DELGADO María Verónica, “Métodos de Exención para evitar la doble tributación”, S.N.E, Editorial Cuenca Ecuador, consultado en: <https://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/3024/1/UPS-CT002257.pdf>; 14 de julio de 2021.
29. WITKER, Jorge y PIÑA, Joaquín, “Régimen Jurídico de Comercio Exterior”, Segunda edición, Hess, Grupo Editorial, México, 2012.
30. ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando. IX Jornadas Nacionales de Tributación IFA. Tema 2: Convenios para evitar la doble imposición. Ponencia General. Página 3. Publicado en el libro CDIs – Convenios para evitar la Doble Imposición. IFA Grupo peruano. Lima, junio 2008.

## **6.1. LEGISLACIÓN NACIONAL.**

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación.
3. Ley de Inversión Extranjera.
4. Ley Aduanera.
5. Ley del Impuesto al Valor Agregado.
6. Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, vigente hasta el treinta de junio de dos mil veinte.
7. Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, vigente a partir del primero de julio de dos mil veinte.

8. Ley sobre la Celebración de Tratados.
9. Ley sobre la Aprobación de Tratados en Materia Económica.
10. Reglamento del Senado.

## **6.2. LEGISLACIÓN INTERNACIONAL.**

1. Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969.
2. Tratado de Libre Comercio de América del Norte, TLCAN.
3. Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá, T-MEC
4. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio.

## **6.3. JURISPRUDENCIA.**

1. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “Capacidad contributiva. Consiste en la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos”, jurisprudencia, Amparo en revisión 1113/95, Servitam de México, S.A. de C.V., 9 de noviembre de 1995, Unanimidad de diez votos, Novena Época, Pleno, en Semanario Judicial de la Federación, Tomo X, Noviembre de 1999, página 22.
2. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “Contribuciones. La potestad para determinar su objeto no se rige por el principio de generalidad, sino por el de capacidad contributiva”, tesis aislada, Amparo en revisión 2695/96, Inmobiliaria Firpo Fiesta Coapa, S.A. de C.V. y coagraviados, 31 de agosto de 1998, Mayoría de diez votos, Novena Época, Pleno, en Semanario Judicial de la Federación, Tomo VIII, Diciembre de 1998, página 241.

3. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “Doble tributación, constitucionalidad de la”, tesis aislada, Amparo en revisión 5322/50, Siderúrgica de Monterrey, S.A., 6 de marzo de 1984, Unanimidad de dieciocho votos, Séptima Época, Pleno, en Semanario Judicial de la Federación, Volumen 181-186, Primera Parte, página 50.
4. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “Doble tributación. En sí misma no es inconstitucional”, jurisprudencia, Amparo en revisión 6168/63, Alfonso Córdoba Mendoza y coagraviados, 12 de febrero de 1974, Mayoría de dieciocho votos, Séptima Época, Pleno, en Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Primera Parte-1, Enero-Junio de 1988, página 139.
5. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “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”, tesis aislada, Amparo en revisión 341/2007, Silvia Arellano Ureta, 20 de junio de 2007, Unanimidad de cinco votos, Novena Época, Segunda Sala, en Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXVI, página 637.
6. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “Fines extrafiscales. Corresponde al órgano legislativo justificarlos expresamente en el proceso de creación de las contribuciones”, jurisprudencia, Amparo en revisión 564/98, Rodolfo Castro Ruiz, 18 de octubre de 2000, Unanimidad de cuatro votos, Novena Época, Primera Sala, en Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXI, mayo de 2005, página 157.

7. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “Fines fiscales y extrafiscales”, jurisprudencia, Amparo en revisión 814/2010, Altiora Semper, S.A. de C.V. y otras, 1° de diciembre de 2010, Unanimidad de cuatro votos, Novena Época, Primera Sala, en Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXXIV, página 506.
8. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “Impuestos, elementos esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la ley”, jurisprudencia, amparo en revisión 337/76, María de los Ángeles Prendes de Vera, 31 de agosto de 1976, Unanimidad de quince votos, Séptima Época, Pleno, en Semanario Judicial de la Federación, Volumen 94-96, primera parte, página 172.
9. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “Tratados Internacionales. Admiten Diversas Denominaciones, Independientemente de su Contenido”, jurisprudencia, Amparo en revisión 348/2001. Instituto Latinoamericano de la Comunicación Educativa, 14 de febrero de 2003, Cinco votos, Novena Época, Segunda Sala, en Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXV, febrero de 2007, página 738.
10. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “Proporcionalidad tributaria. Debe existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes”, jurisprudencia, Amparo en revisión 243/2002, Gastronómica Taiho, S. de R.L. de C.V., 13 de mayo de 2003, Once votos. Novena Época, en Semanario Judicial de la Federación, Tomo XVII, Mayo de 2003, página 144.
11. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “Valor agregado, el artículo 18 de la Ley del Impuesto al. No viola el artículo 31, fracción IV,

de la constitución”, jurisprudencia, Amparo en revisión 7744/83, Molino Harinera El Rosal, S. A. 6 de enero de 1987, Mayoría de catorce votos, Séptima Época, Pleno, en Semanario Judicial de la Federación, Volumen 217-228, Primera Parte, página 91.

12. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “Valor agregado, Ley del impuesto al. Su artículo 18 es contrario al artículo 31, fracción IV, constitucional”, tesis aislada, Amparo en revisión 3524/84, Planta Pasteurizadora de Durango, S.A. de C.V, 26 de marzo de 1985, Unanimidad de dieciséis votos y mayoría de catorce votos por cuanto al resolutive segundo, Séptima Época, Pleno, en Semanario Judicial de la Federación, Volumen 193-198, Primera Parte, página 167.

13. TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO, “Doble o múltiple tributación. Se actualiza ante la identidad de objeto de dos o más contribuciones”, tesis aislada, Amparo en revisión 336/2010, Joe Hamui Shabot y otros, 29 de septiembre de 2010, Unanimidad de votos, Novena Época, Décimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXXIV, página 2007.

14. TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO, “Principio de proporcionalidad y proporcionalidad tributaria. Sus diferencias”, tesis aislada, Amparo en revisión 265/2006, Javier Quijano Baz, 7 de junio de 2007, Unanimidad de votos, Novena Época, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, en Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXVIII, Septiembre de 2008, página 1392.