

626



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN EL REGIMEN DE LAS PERSONAS FISICAS, ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA UNION EUROPEA

T E S I S QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA MARIA ELENA PAEZ MEDINA

ASESOR: LIC. LUIS CARBALLO BALVANERA

CIUDAD UNIVERSITARIA, D.F., NOVIEMBRE 2002.





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIA

A Dios:

Quien eternamente me acompaña
y a Quien simplemente debo todo

A mis padres:

benditos seres que me dieron la vida,
aliados incondicionales,
un ejemplo y un motivo para mí

A mis hermanas

Natalia y Laura Patricia:

cariño, apoyo y comprensión

A Paye y Lolita:

dos ángeles terrenales
que siempre nos cuidan

A la Universidad Nacional Autónoma de México:

Máxima Casa de Estudios,
Honor y Orgullo de mi país

A todos mis maestros de la Facultad de Derecho:

noble sapiencia

A México:

mi origen

16 Dirección General de Bibliotecas y
difundir en formato electrónico e impresor, el
rido de mi trabajo recepcional.
MARE: Páiz Medina María
Elena
9.01.02
María Patricia

AGRADECIMIENTO

Al Lic. Luis Carballo Balvanera

por guiar paciente y amable, los pasos
hacia la culminación
de mi carrera profesional

A la Fundación TELMEX

por el auxilio brindado desde el inicio
y hasta el fin de mis estudios universitarios

**“LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA, EN EL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS
FÍSICAS, ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y
LA UNIÓN EUROPEA”**

INDICE GENERAL

ÍNDICE DE ABREVIATURAS	8
INTRODUCCIÓN	9
CAPÍTULO I “CONCEPTOS”	
I.1 CONTRIBUCIÓN	12
<i>I.1.1 Contribución y tributo</i>	12
<i>I.1.2 Concepto de contribución</i>	13
<i>I.1.3 Características de las contribuciones</i>	15
<i>I.1.4 Clasificación en la Legislación Mexicana</i>	18
<i>I.1.5 Actividad financiera del Estado</i>	22
<i>I.1.6 Concepto de Derecho Financiero</i>	24
<i>I.1.7 La potestad en lo contributivo</i>	25
<i>I.1.8 Teorías que fundamentan la contribución</i>	27
I.2 DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL	30
<i>I.2.1 Concepto de Doble Contribución</i>	30
<i>I.2.2 Concepto de Doble Contribución Internacional</i>	35
I.3 CIRCUNSTANCIAS Y CAUSAS QUE CONFIGURAN LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL	44
<i>I.3.1 Circunstancias</i>	44
<i>I.3.2 Causas de la Doble Contribución Internacional</i>	45
I.4 ELEMENTOS DE LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL	46
<i>I.4.1 Sujeto activo</i>	46
<i>I.4.2 Sujeto pasivo</i>	48
<i>I.4.3 Objeto de la contribución</i>	50
<i>I.4.4 Base</i>	51
<i>I.4.5 Tasa y/o tarifa</i>	51
<i>I.4.6 Periodo de causación</i>	52
I.5 SISTEMAS PARA EVITAR LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL	52

CAPÍTULO II "LA UNIÓN EUROPEA"

II.1 SINOPSIS ACERCA DE LA RELACIÓN JURÍDICO ECONÓMICA EXISTENTE ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA UNIÓN EUROPEA EN EL MARCO DE LA GLOBALIZACIÓN INTERNACIONAL.....	59
A) Comentario preliminar.....	59
B) Una visión general introductoria.....	60
C) Las relaciones Unión Europea - México, entre 1975 y 1990.....	64
D) Nuevos estilos de cooperación. 1991-1995.....	66
E) El Acuerdo de Asociación de 1997.....	69
F) Cronología y seguimiento.....	73
II.2 LA UNIÓN EUROPEA.....	78
II.2.1 Antecedentes y Aspectos Generales.....	78
II.2.1.1 Introducción.....	78
II.2.1.2 Orígenes del proceso de integración europea.....	79
II.2.1.3 La integración europea. La creación de las Comunidades.....	87
A) La Comunidad Europea del Carbón y del Acero.....	87
B) El fracaso de la Comunidad Europea de Defensa y de la Comunidad Política Europea.....	89
C) La Comunidad Europea de Energía Atómica y la Comunidad Económica Europea.....	91
II.2.1.4 La integración europea desde 1958 a 1986. Ampliaciones y crisis.....	93
A) La creación de la Asociación Europea de Libre Comercio.....	93
B) La primera ampliación de las Comunidades Europeas.....	93
C) Los problemas de la realización del Mercado Común.....	94
D) La segunda y tercera ampliación.....	95
E) El reforzamiento institucional.....	96
II.2.1.5 El Acta Única Europea.....	97
II.2.1.6 El Tratado de la Unión Europea o Tratado de Maastricht.....	99
A) Introducción.....	99
B) Otras consideraciones respecto al Tratado de Maastricht.....	100
C) La cuarta ampliación y el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.....	102
D) La estructura formal del Tratado de la Unión Europea.....	102
II.2.1.7 Tratado de Amsterdam.....	104
II.2.1.8 Tratado de Niza.....	106
II.2.1.9 La Unión Europea. Caracteres Generales.....	108
A) ¿Qué es la Unión Europea?.....	108
B) Los objetivos de la Unión Europea.....	109
C) Los principios de la Unión.....	112
D) Las cláusulas de exención.....	114
E) El Consejo Europeo.....	115
II.2.1.10 El sistema institucional de la Unión Europea.....	118
A) La unificación de las instituciones comunitarias.....	118
B) La estructura institucional comunitaria en la actualidad.....	121
C) Distribución de poderes.....	121
D) El aparato administrativo comunitario.....	123
E) El régimen lingüístico.....	124
F) Las sedes.....	125
II.2.1.11 Las Instituciones Comunitarias. Consideraciones específicas.....	126
A) La Comisión.....	126
B) El Consejo.....	128
C) El Parlamento Europeo.....	131
D) El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.....	134
E) El Tribunal de Cuentas.....	137
II.2.1.12 Los Órganos Auxiliares. Consideraciones específicas.....	139
A) El Comité Consultivo de la CECA.....	139
B) El Comité Económico y Social de la CE y CEEA.....	140
C) El Comité de las Regiones.....	140
D) El Banco Europeo de Inversiones.....	141
II.2.1.13 Los Ámbitos Intergubernamentales de Cooperación.....	142
A) La Política Exterior y de Seguridad Común (PFSC).....	142
B) La Cooperación en los Asuntos de Justicia y de Interior.....	146

II.2.2 El Derecho Comunitario Europeo	147
A) Estructura.....	149
B) Principios.....	150
C) Fuentes.....	151

CAPÍTULO III "TRATAMIENTO EN EL DERECHO MEXICANO, A LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA"

III.1 DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL	159
III.1.1 Consideraciones previas	160
A) Concepto de tratado internacional.....	160
B) Clasificación general.....	160
C) Clasificación de los tratados internacionales en materia fiscal.....	161
III.1.2 Tratamiento constitucional	162
A) Catálogo.....	163
B) Celebración de los tratados.....	165
C) Jerarquía, interpretación y aplicación de los tratados.....	167
D) Conclusiones.....	170
III.1.3 Tratamiento en diversos ordenamientos	170
A) Código Civil Federal.....	170
B) Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.....	171
C) Ley del Servicio Exterior Mexicano.....	172
D) Ley sobre la Celebración de Tratados.....	173
E) La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.....	177
F) Convención Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio.....	179
G) Código Fiscal de la Federación.....	179
H) Ley del Impuesto sobre la Renta.....	181
1. Artículo 5º de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	181
2. Acreditamiento del Impuesto sobre la Renta pagado en el extranjero.....	182
III.2 EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO. PERSONAS FÍSICAS	184
III.2.1 Concepto de impuesto, principios rectores y clasificación	184
III.2.2 Concepto de Impuesto sobre la Renta (ISR)	191
A) Sistematización de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	192
B) Sujetos.....	193
C) Nociones relacionadas.....	193
1. Ingresos.....	194
2. Residencia del sujeto.....	196
3. La posesión de un establecimiento permanente.....	199
4. Fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.....	208
D) Conclusión.....	214
III.2.3 El Régimen de las Personas Físicas	215
A) Título IV. Estructura.....	215
III.2.3.1 Disposiciones Generales	217
A) Sujetos y Objeto del impuesto.....	217
B) Ingresos exentos.....	217
III.2.3.2 Régimen aplicable a los ingresos por sueldos, salarios y asimilados	220
A) Sujetos y Objeto del impuesto.....	220
B) Subsidio.....	222
C) Crédito al salario.....	222
D) El impuesto sustitutivo del crédito al salario.....	223
E) Obligaciones.....	225
III.2.3.3 Ingresos por actividad empresarial y profesional	226
A) Sección I. Régimen General.....	227
1. Sujetos.....	227
2. Ingresos acumulables.....	227

3. Deducciones autorizadas.....	228
4. Requisitos de las deducciones (artículo 125 de la Ley del ISR).....	229
5. Pagos provisionales y anual.....	230
6. Obligaciones.....	232
B) Sección II. Régimen Intermedio.....	233
1. Sujetos.....	234
2. Obligaciones y beneficios.....	234
C) Sección III. Régimen de pequeños contribuyentes.....	235
1. Sujetos.....	235
2. Declaraciones semestrales.....	236
3. Obligaciones.....	236
III.2.3.4 Ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.....	237
A) Sujetos.....	237
B) Deducciones autorizadas.....	238
C) Pagos provisionales.....	238
D) Obligaciones.....	240
III.2.3.5 Ingresos por la enajenación de bienes.....	240
A) Supuestos.....	240
B) Reglas aplicables.....	241
C) Deducciones autorizadas.....	241
D) Pagos provisionales.....	242
E) Impuesto anual.....	243
III.2.3.6 Ingresos por adquisición de bienes.....	244
A) Deducciones autorizadas.....	244
B) Pago provisional.....	245
C) Declaración anual.....	245
III.2.3.7 Ingresos por intereses.....	245
A) Supuestos.....	245
B) Reglas aplicables.....	247
C) Obligaciones.....	248
III.2.3.8 Ingresos por la obtención de premios.....	249
A) Concepto.....	249
B) Base y tasa.....	249
C) Retención.....	250
D) Obligaciones.....	250
III.2.3.9 Ingresos por dividendos y en general de las ganancias distribuidas por personas morales.....	251
III.2.3.10 De los demás ingresos que obtengan las personas físicas.....	252
A) Clasificación.....	252
B) Pagos provisionales.....	253
III.2.3.11 Requisitos de las deducciones autorizadas para los Capítulos III, IV y V del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	254
A) Requisitos.....	254
B) Las partidas no deducibles.....	255
III.2.3.12 La Declaración Anual.....	255
A) Deducciones personales.....	256
B) Crédito al salario.....	257
C) Subsidio.....	258
D) Estructura.....	258
III.2.4 Residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.....	259
A) Sujetos.....	260
B) Exenciones.....	260
C) Reglas.....	262
D) Aplicación de los convenios para evitar la doble contribución internacional.....	263

CAPÍTULO IV "TRATADOS INTERNACIONALES CELEBRADOS ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LOS PAÍSES INTEGRANTES DE LA COMUNIDAD EUROPEA, EN MATERIA DE DOBLE CONTRIBUCIÓN"

IV.1 CONSIDERACIONES PRELIMINARES	265
A) Generalidades en torno a los convenios fiscales en estudio.....	265
B) Convención Modelo de la OCDE para evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio.....	269
C) Posición de México frente al Modelo de la OCDE.....	271
D) Los tratados fiscales para evitar la doble contribución internacional y la política económica.....	273
E) Estructura de los tratados.....	276
F) Negociación de los tratados fiscales.....	277
IV.2 DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL EN LA UNIÓN EUROPEA	280
A) Derecho fiscal europeo.....	280
B) La doble contribución.....	281
C) La armonización del impuesto sobre la renta de las personas físicas.....	283
IV.3 EL ACUERDO DE ASOCIACIÓN ECONÓMICA, CONCERTACIÓN POLÍTICA Y COOPERACIÓN CELEBRADO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA COMUNIDAD EUROPEA Y SUS ESTADOS MIEMBROS	285
A) Partes contratantes.....	286
B) Naturaleza y ámbito de aplicación.....	286
C) El Comercio de Servicios.....	287
1) Ámbito de aplicación.....	288
2) Definiciones generales.....	288
3) Acceso a mercados.....	289
4) No discriminación.....	289
5) Liberalización del comercio y reconocimiento mutuo.....	290
D) Marco institucional.....	291
E) Ventajas fiscales.....	291
IV.4 CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CELEBRADOS ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS POR UNA PARTE Y PAÍSES MIEMBROS DE LA COMUNIDAD EUROPEA, POR OTRA	294
IV.4.1 Tratados en vigor	294
A) Tratado con Alemania.....	294
B) Tratado con Bélgica.....	294
C) Tratado con Dinamarca.....	295
D) Tratado con España.....	295
E) Tratado con Finlandia.....	296
F) Tratado con Francia.....	296
G) Tratado con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.....	296
H) Tratado con Irlanda.....	297
I) Tratado con Italia.....	297
J) Tratado con los Países Bajos.....	298
K) Tratado con Portugal.....	298
L) Tratado con Suecia.....	298
IV.4.2 Similitudes y diferencias	299
A) Residente.....	299
B) Establecimiento permanente.....	300
C) Trabajos independientes.....	301
D) Trabajos dependientes.....	302
E) Artistas y deportistas.....	304
F) Funciones públicas.....	304
G) Pensiones.....	305
H) Estudiantes.....	306
I) Otras rentas.....	307
J) Participación y honorarios de consejeros y dirigentes de sociedades.....	307
K) Actividades en relación con estudios preliminares, exploración o extracción de hidrocarburos.....	307
L) Rentas inmobiliarias.....	308
M) Dividendos.....	310

N) Intereses.....	312
N) Regalías.....	314
O) Ganancias de capital.....	315
IV.4.3 Especificaciones.....	317
A) Convenio México - Alemania.....	317
1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).....	317
2. "Definiciones generales" (Artículo 3).....	318
3. "Métodos para evitar la doble imposición" (Artículo 23).....	319
B) Convenio México - Bélgica.....	320
1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).....	320
2. "Definiciones generales" (Artículo 3).....	321
3. "Métodos para eliminar la doble imposición" (Capítulo IV, Artículo 22).....	322
C) Convenio México - Dinamarca.....	322
1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).....	322
2. "Definiciones generales" (Artículo 3).....	324
3. "Eliminación de la doble imposición" (Artículo 24).....	324
D) Convenio México - España.....	325
1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).....	325
2. "Definiciones generales" (Artículo 3).....	326
3. "Método de la eliminación de la doble imposición" (Artículo 23).....	327
E) Convenio México - Finlandia.....	328
1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).....	328
2. "Definiciones generales" (Artículo 3).....	329
3. "Eliminación de la doble imposición" (Artículo 22).....	329
F) Convenio México - Francia.....	330
1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).....	330
2. "Definiciones generales" (Artículo 3).....	331
3. "Métodos para evitar la doble imposición" (Artículo 3).....	331
G) Convenio México - Irlanda.....	333
1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).....	333
2. "Definiciones generales" (Artículo 3).....	334
3. "Eliminación de la doble imposición" (Artículo 22).....	334
H) Convenio México - República Italiana.....	335
1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).....	336
2. "Definiciones generales" (Artículo 3).....	336
3. "Método de eliminación de la doble imposición" (Artículo 22).....	337
I) Convenio México - Los Países Bajos.....	338
1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).....	338
2. "Definiciones generales" (Artículo 3).....	338
3. "Eliminación de la doble imposición" (Artículo 22).....	339
J) Convenio México - República Portuguesa.....	340
1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).....	340
2. "Definiciones generales" (Artículo 3).....	341
3. "Eliminación de la doble imposición" (Artículo 22).....	342
K) Convenio México - Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.....	342
1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).....	342
2. "Definiciones generales" (Artículo 3).....	343
3. "Eliminación de la doble imposición" (Artículo 22).....	343
L) Convenio México - Reino de Suecia.....	344
1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).....	344
2. "Definiciones generales" (Artículo 3).....	345
3. "Método de eliminación" (Artículo 22).....	345

CAPÍTULO V "SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS"

V.1 EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO O DE MUTUO ACUERDO.....	347
A) Concordancias.....	347
B) Diferencias encontradas entre los distintos convenios analizados.....	348
V.2 MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN MATERIA FISCAL EN MÉXICO.....	350

V.2.1 Teoría de la impugnación.....	350
V.2.2 Los procedimientos de impugnación en materia fiscal.....	352
A) Derecho de petición.....	352
B) Recurso administrativo. Concepto y Clasificación.....	353
1. Efectos del recurso.....	353
2. Elementos del recurso.....	354
C) Recurso de revocación.....	354
1. Actos impugnables (artículo 117 CFF).....	355
2. Carácter optativo del recurso.....	356
3. Ante quién y cuándo debe presentarse el escrito de interposición.....	356
4. Formalidades.....	357
5. Pruebas.....	358
6. Improcedencia y sobreseimiento del recurso (artículos 124 y 124 - A CFF).....	358
7. La resolución. Efectos, término y contenido (artículos 131, 132 y 133 CFF).....	359
D) Impugnación de notificaciones (artículo 129 CFF).....	360
E) Juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.....	361
1. Asuntos de su conocimiento.....	362
2. Distribución de competencias.....	364
3. Las partes en el juicio.....	366
4. Improcedencia y Sobreseimiento (artículos 202 y 203 CFF).....	366
5. Etapas procedimentales.....	368
F) El Juicio de amparo.....	372

CONCLUSIONES.....	375
-------------------	-----

BIBLIOGRAFÍA.....	386
-------------------	-----

HEMEROGRAFÍA.....	390
-------------------	-----

LEGISLACIÓN CONSULTADA.....	391
-----------------------------	-----

SITIOS DE INTERNET.....	392
-------------------------	-----

OTRAS FUENTES.....	392
--------------------	-----

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

- AGCS** Acuerdo General Sobre el Comercio de Servicios.
- APEC** Cooperación Económica Asia Pacifico.
- AUE** Acta Única Europea.
- BERD** Banco Europeo para la Reconstrucción y el Desarrollo.
- CAJI** Cooperación en Asuntos de Justicia e Interior.
- CCEE** Comunidades Europeas.
- CE** Comunidad Europea.
- CEDE** Comunidad Europea de Defensa.
- CECA** Comunidad Europea del Carbón y del Acero.
- CEE** Comunidad Económica Europea.
- CFF** Código Fiscal de la Federación.
- CPE** Cooperación Política Europea.
- COREPER** Comité de Representantes Permanentes.
- ECHO** Departamento para la Ayuda Humanitaria de la Comunidad Europea.
- EFTA** Asociación Europea de Libre Comercio.
- EURATOM** Comunidad Europea de la Energía Atómica.
- EUROPOL** Oficina Europea de Policía.
- GATT** General Agreement of Trade and Tariffs (Acuerdo General de Aranceles y Comercio).
- IEIE** Instituto de Estudios de la Integración Europea.
- LISR** Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- OCDE** Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
- OECE** Organización Europea de Cooperación Económica.
- ONG** Organizaciones No Gubernamentales.
- ONU** Organización de las Naciones Unidas.
- OMC** Organización Mundial de Comercio.
- PESC** Cooperación en Política Exterior y Seguridad Común.
- TCE** Tratado de la Comunidad Europea.
- TCECA** Tratado de la Comunidad del Carbón y del Acero.
- TCEEA** Tratado de la Comunidad Europea de la Energía Atómica.
- TLCAN** Tratado de Libre Comercio de América del Norte.
- TLCUEM** Tratado de Libre Comercio Unión Europea - México.
- TPI** Tribunal de Primera Instancia.
- TUE** Tratado de la Unión Europea.
- UE** Unión Europea.
- UEM** Unión Económica y Monetaria.
- UEO** Unión Europea Occidental.

INTRODUCCIÓN

Motivada en el interés por conocer un poco más acerca de la Unión Europea, como un modelo del regionalismo económico sin precedentes, al igual que en el estudio preciso del Impuesto Sobre la Renta mexicano, concretamente el régimen de las personas físicas y al deseo de penetrar al fenómeno de la doble contribución internacional, inicié este trabajo de investigación.

El resultado, desde mi punto de vista, fue estupendo, ya que pude conciliar tres temas en uno solo: el análisis de las formas como se ha pretendido combatir la doble contribución internacional de dicho gravamen en el régimen de las personas físicas, desde una perspectiva tanto interna (solución unilateral), como internacional (mediante convenios fiscales celebrados entre la Comunidad Europea y sus países miembros por una parte y los Estados Unidos Mexicanos, por la otra.).

A lo largo del actual, serán abordados por principio, los conceptos básicos, necesarios para una adecuada comprensión del tópico central, es decir, los aspectos que permiten al lector adentrarse al enorme y complejo esquema de la doble contribución internacional y sus formas de solución.

Así mismo, en el Capítulo II, nos aproximaremos a la Unión Europea, en sus orígenes, estructura, instituciones, fundamento y efectos a nivel interno y mundial, con el fin de saber quién es y en qué consiste uno de los sujetos implicados en el objetivo fundamental de esta exposición.

El Capítulo III está dedicado al tratamiento que el derecho mexicano, da tanto a la doble contribución internacional, como al Impuesto Sobre la Renta en el régimen de las personas físicas; de tal manera, se indagará respecto a las formas unilaterales de solución previstas para evitar la doble contribución internacional y a su basamento jurídico contemplado en diversos ordenamientos (principalmente en

la Constitución Política y leyes relativas a la celebración, aplicación, interpretación y entrada en vigor de los Tratados Internacionales signados por nuestro país), así como a la noción y contenido del impuesto sobre la renta, regulación, clasificación, sujetos obligados y en especial, los diversos rubros abarcados para personas físicas.

Posteriormente, dentro del Capítulo IV, entraremos al complicado y no menos interesante ámbito de los convenios fiscales internacionales en materia de doble contribución vigentes, signados entre los Estados Unidos Mexicanos y los países miembros de la Unión Europea. Conjuntamente, detendremos nuestra atención en los puntos conexos pactados en el "Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre los Estados Unidos Mexicanos, por una parte, y la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por otra", el cual reviste especial trascendencia dentro de la relación jurídica y económica actual entre las Partes contratantes. En estos términos, relucirán cuestiones como: los impuestos comprendidos, la gama de rentas obtenidas por personas físicas sujetas a los mismos y los medios señalados de común acuerdo para evitar la doble imposición.

Finalmente, en el quinto y último Capítulo, se hará un examen acerca de los medios de solución de controversias suscitadas a consecuencia de la aplicación de los instrumentos internacionales descritos, creados desde los mismos convenios y previstos en el orden legal mexicano. Al respecto, debo señalar, que no fueron analizados los diversos mecanismos de solución y defensa previstos en las legislaciones internas de cada Estado miembro de la Comunidad Europea, debido a que el propósito de este estudio se ubica primordialmente en la perspectiva observable desde México.

Ahora bien, la determinación del título de este documento se cimienta en los siguientes argumentos: si bien el término "tributación" no existe en la legislación mexicana en sentido estricto, creí pertinente hacer uso de ella en lugar del diverso "contribución" en razón de que tanto la doctrina mexicana e internacional, como

las disposiciones fiscales del orbe, utilizan la expresión en comento con mucho mayor frecuencia que el adoptado por México ("contribución") y aunado a que el objeto de estudio ocupa la voluntad soberana de más de un Estado, a efectos de una mejor identificación, decidí denominarle de dicho modo. Amén de lo anterior, la referencia a la "Unión Europea" y no a la "Comunidad Europea" como sujeto de derecho internacional, se justifica en el hecho de que no puede hablarse de la segunda sin tomar en cuenta que forma parte de un todo, de una trayectoria dentro de lo que hoy día es la Unión Europea, a la par de que el considerar individualmente a la Comunidad Europea, obstaculiza la visión respecto a los alcances y dimensiones que representa la relación de tipo económico, jurídico, político y cultural actualmente vivida entre los Estados Unidos Mexicanos y la misma. Así pues, los motivos que le dan nombre.

Finalmente, he de comentar que el presente trabajo de investigación representa para mí no sólo una herramienta necesaria para concluir mis estudios universitarios y poder comenzar una nueva etapa en mi vida como Licenciada en Derecho, sino también, una forma de agradecimiento a mi Universidad Nacional Autónoma de México que tanto me ha dado, a la Facultad de Derecho y a mis maestros que tan generosamente compartieron conmigo experiencias y conocimientos bienintencionados, encaminados siempre a la formación de nuevas generaciones de abogados capaces de enfrentar dignamente los retos del mundo actual y por un México mejor.

CAPÍTULO I "CONCEPTOS"

I.1 CONTRIBUCIÓN.

I.1.1 Contribución y tributo.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece como una obligación de los mexicanos, en su artículo 31, fracción IV, la de "contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Distrito Federal, del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"; desprendiéndose de dicho precepto el término de "contribución".

Doctrinalmente, se ha aceptado que la palabra contribución alude al género "tributo", que en términos generales se refiere a la clase más importante de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades.¹

Las contribuciones en el derecho mexicano, abarcan tres especies, a saber: los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales; cuyas características serán tratadas especialmente en líneas subsecuentes.

Así mismo, Raúl Rodríguez Lobato², considera al término "contribución" como el género de los ingresos públicos y distingue dos tipos de éstas: las contribuciones forzadas o exacciones y las contribuciones voluntarias.

Las primeras, son aquéllas que fija la ley a cargo de los particulares que se

¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa. 18ª edición, México, 1999, p. 319.

² RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. "Derecho Fiscal". Editorial Harla. 2ª edición, México, 1999, p. 6.

adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley, se les denomina tributos y abarcan diferentes exacciones: impuestos, derechos y contribuciones especiales (de mejora y aportaciones de seguridad social), todas ellas son producto de la potestad fiscal del Estado. Por su parte, define a las llamadas voluntarias, como aquellas que derivan ya de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (contrato de compraventa, arrendamiento, etc.), o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad (donación, legado).

Con relación a esta distinción, he de comentar que la terminología utilizada por el autor, puede originar confusión si se considera que uno de los elementos primordiales de la contribución, es la coerción por parte del Estado y su creación por voluntad soberana, prescindiendo de la voluntad individual de los sujetos destinatarios, razón por la que no debe hablarse de contribuciones voluntarias, sino en todo caso, de ingresos públicos de tipo patrimonial. Así mismo, me parece impreciso el uso del vocablo "contribución" como equivalente a "ingreso público", pues dentro de nuestro sistema jurídico, los ingresos públicos abarcan varias categorías, entre ellas, las contribuciones, de tal forma, que resulta indebida la homologación de ambas expresiones.

Conclusión: En México, la expresión "tributo" no se encuentra en disposición legal alguna, a diferencia del término "contribución" que se desprende de la Ley Fundamental y se utiliza en el Código Fiscal de la Federación (artículo 1º), aunque sin aportarle una definición. Es por lo anterior, que en nuestro sistema jurídico en sentido estricto, sólo resulta correcto hablar de "contribuciones", no así de "tributos".

1.1.2 Concepto de contribución.

Toda vez que la legislación mexicana no proporciona un concepto a la locución "contribución", es preciso acudir a la doctrina a fin de comprender su significado.

El maestro Sergio Francisco De la Garza, señala que podríamos dar un significado sinónimo a los términos "tributo" y "contribución", y considerar válida la clasificación que hace el Código Fiscal en cita, a saber:

*Impuestos.

*Aportaciones de seguridad social.

*Contribuciones de mejora.

*Derechos.

Según el autor en comento, "los tributos o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines"³.

No sólo el maestro De la Garza identifica como equivalentes los vocablos "contribución" y "tributo", la mayor parte de la opinión doctrinal coincide al respecto o incluso recurre únicamente al segundo⁴:

Para Blumenstein, "tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma"⁵.

Giuliani Fonrouge define el tributo como "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público."⁶ Este autor, opina además que no puede considerarse que la finalidad exclusiva de éste sea la de proporcionar medios al Estado para atender sus necesidades financieras y menos para cubrir las cargas públicas, debido a que a su parecer, el fin principal es allegar fondos, pero no el

³ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. cit. p.320

⁴ Inevitablemente se tuvo que hacer mención al término "tributo", aún cuando no se encuentra en la legislación mexicana, en razón de que en ausencia de un concepto legal de "contribución", se recurrió a la doctrina, la cual hace uso de dicha expresión indistintamente como equivalente de esta última.

⁵ BLUMENSTEIN, Ernst, "Il Sistema di Diritto delle Imposte" Editorial Giuffrè, Italia, 1954.

⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. "Derecho Financiero" Volumen I. Ediciones De Palma, 2a edición.

único, porque en algunos impuestos modernos se persiguen objetivos extrafiscales, como en el caso de los impuestos aduaneros; comentario que me parece acertado.

Existen disposiciones en Códigos Fiscales de otros países como Uruguay y Brasil donde sí se encuentra una definición a la locución "tributo", podemos comentar brevemente:

Código de Uruguay, art. 10.

"Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".

Código Tributario Nacional de Brasil, art. 3

"Tributo es toda prestación pecuniaria obligatoria, en moneda o cuyo valor pueda expresarse en ella, que no constituye sanción de un hecho ilícito, instituida en la ley y cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada".

1.1.3 Características de las contribuciones.

1. Carácter público.

La figura en estudio, posee un carácter público debido a que encuentra sustento o base jurídica, precisamente en el Derecho Público.

2. Es una prestación en dinero o especie.

Las contribuciones implican la realización de prestaciones al Estado por parte de los contribuyentes, las cuales son por lo general de carácter pecuniario, porque son de mayor facilidad en cuanto a su manejo por parte del Estado, dada la naturaleza de sus operaciones monetarias y de sustento. Con relativa rareza se cumplen obligaciones en especie, no se encuentra prohibido hacerlo de esa forma,

pues finalmente todo se contabiliza mediante la moneda de curso legal, es decir, el peso.

3. Es una obligación ex-lege.

El principio de legalidad, se encuentra consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna. Principio que se refrenda con lo que dispone el Código Fiscal de la Federación vigente en su artículo 1º:

"Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las LEYES FISCALES RESPECTIVAS; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico..."

4. Es una relación personal, de derecho, obligatoria.

La contribución deriva en una relación que se establece entre dos sujetos: acreedor y deudor o sujeto activo y pasivo, el primero es quien tiene la prerrogativa y el segundo, la obligación de dar, de cumplir con la prestación, pecuniaria o en especie.

5. Tiene por objeto o finalidad proporcionar los recursos al Estado para la realización de sus funciones públicas.

El Estado en su actividad financiera, realiza diversas erogaciones de recursos económicos, a fin de sufragar los gastos públicos necesarios que le permitan cumplir con sus funciones y satisfacer las necesidades de su población.

6. Deben ser justos.

Es tal la exigencia de lo justo en materia fiscal, como obligación del Poder Legislativo de subordinarse a los postulados de equidad y de justicia, que en la misma Constitución mexicana el principio se garantiza expresamente en tres preceptos: en el artículo 13, en el 28 y en su numeral 31, fracción IV.

De diversas interpretaciones doctrinales hechas al artículo 13 de la Ley Fundamental, se desprende que si bien la redacción del precepto está orientada a la materia penal, el espíritu del mismo se inclina a la prohibición de la existencia de leyes privativas, es decir, de disposiciones jurídicas que carezcan de abstracción y generalidad, limitación que se extiende al resto de las ramas del derecho en razón de que ambas son características fundamentales de toda norma jurídica.

Por su parte, el texto del artículo 28 constitucional, expresamente prohíbe las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijen las leyes, expresión que para el maestro Servando J. Garza, significa la afirmación del principio de justicia tributaria interpretado a contrario sensu.⁷ Continúa el autor, haciendo referencia a los principios de la declaración de derechos de la Revolución Francesa, invocando a Rebosareis al afirmar que "nadie, ni el indigente, debe estar exceptuado de la honorable obligación de contribuir a las cargas públicas".

En tanto, en el artículo 31, fracción IV del mismo ordenamiento, se encuentran dos mandatos, el primero de ellos, dirigido a los mexicanos en cuanto a contribuir a los gastos públicos, y el segundo, al legislador, en cuanto a que las contribuciones estarán establecidas de manera proporcional y equitativa en las leyes respectivas.

Podemos resumir, que la idea de "proporcionalidad" aduce a justicia: "dar a cada cual lo que corresponda"; mientras que "equidad" induce a pensar en igualdad "trato igual a los iguales y desigual a los desiguales".

7. En principio, los recursos que producen las contribuciones no deben afectarse a gastos determinados.

El Código Fiscal de la Federación dispone que solamente mediante ley podrá

⁷ GARZA, Servando J. "Las garantías constitucionales en el derecho tributario mexicano", Editorial Cultura, T.G., S.A.; México, D.F., 1949; p.66.

destinarse una contribución a un fin específico, lo cual hace excepción a la regla.

I.1.4 Clasificación en la Legislación Mexicana.

Antes de centrar nuestra atención en el derecho nacional, es pertinente mencionar algunos antecedentes del derecho comparado, a fin de comprender mejor las instituciones jurídicas que configuran el catálogo de contribuciones adoptado en la legislación mexicana.

Así pues, la clasificación predominantemente aceptada por los tratadistas de la materia, es la denominada "**Tripartita**", que comprende a los **impuestos, tasas y contribuciones especiales**.

En este orden de ideas, "son **impuestos** las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles."⁸

La "**tasa** es una categoría tributaria también derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado, así pues, tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado"⁹.

La tercera categoría se refiere a las **contribuciones especiales**, mismas que se han definido como las prestaciones obligatorias debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o

⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Op. Cit. p. 273.

⁹ Ibidem, p. 276.

de especiales actividades del Estado.¹⁰

Una vez anotadas las definiciones precedentes, es menester enfocarnos al derecho interno, por lo que debemos referirnos al Código Fiscal de la Federación, ordenamiento que enlista los **diferentes ingresos** que percibe el Estado, comenzando con las contribuciones en estricto sentido:

***ART. 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 la ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV. DERECHOS son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos

¹⁰ Ibidem, p. 278.

descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trata de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

LOS RECARGOS, LAS SANCIONES, LOS GASTOS DE EJECUCIÓN Y LA INDEMNIZACIÓN A QUE SE REFIERE EL SÉPTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 21 de este Código son ACCESORIOS de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1.

ART. 3

Son APROVECHAMIENTOS los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 son ACCESORIOS de los aprovechamientos y participan de su naturaleza.

Son PRODUCTOS las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

ART. 4

Son CRÉDITOS FISCALES los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como de aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La RECAUDACIÓN proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice".

La Ley de Ingresos, anualmente prevé y autoriza el cobro de los diversos conceptos que ha de percibir la Federación durante el ejercicio fiscal siguiente, comprendiendo a los seis grupos antes mencionados en sus respectivas subclasificaciones, estableciendo presumiblemente los montos a obtener por cada uno de ellos.

El Código Fiscal no proporciona una definición de "impuestos", se constriñe a conceptualizarlos por exclusión del resto de las contribuciones, circunstancia que nos lleva a acudir al derecho comparado y a la doctrina, nótese además que tanto los derechos, como las contribuciones especiales (aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras), coinciden en sus elementos, con los respectivos a la tasa y a las contribuciones especiales anotadas en la primera parte de este apartado.

Diferencias y Semejanzas entre los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales.¹¹

¹¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. p. 88.

Las semejanzas o características comunes son:

1. Las tres deben estar establecidas en la ley.
2. Las tres son obligatorias.
3. Las tres deben ser proporcionales y equitativas.
4. Las tres deben destinarse a sufragar los gastos públicos.

Las diferencias son:

1. El impuesto se establece para satisfacer los gastos públicos en la medida en que los otros tributos y demás ingresos del Estado no puedan hacerlo o no sean admisibles.
2. Los derechos se establecen como contraprestación por servicios jurídico administrativos que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público y que son aprovechados directa o individualmente por una persona.
3. La contribución especial se establece como una aportación a los gastos que realiza el Estado por la realización de una actividad de interés general pero que beneficia especialmente a un sector de la población o por la prestación de un servicio de interés general a una persona determinada.
4. El impuesto se paga sin recibir servicio o beneficio directo o inmediato. Los derechos se pagan por recibir un servicio o beneficio de manera directa e individual.
5. La contribución especial se paga por el beneficio obtenido con la realización de una actividad estatal de interés general o por la prestación de un servicio de interés general.

1.1.5 Actividad financiera del Estado.

La organización y funcionamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y la búsqueda de recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo cual origina la actividad financiera del Estado.

Rossy, señala que "lo financiero es la actividad del Estado consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades"¹².

En lo particular, considero que la actividad financiera del Estado tiene que ver con la obtención, administración y empleo efectivo de recursos económicos que percibe el Estado, y que son obtenidos de aquellas personas físicas o morales subordinadas a su poder soberano, con el fin de satisfacer las necesidades de éste en sus tres elementos clásicos: territorio, población y gobierno.

Siguiendo el criterio del maestro Sergio Francisco de la Garza, por su contenido y efectos, la actividad financiera del Estado constituye un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico:

- ❖ Económico. Se administran, obtienen y emplean recursos económicos, monetarios.
- ❖ Político. Porque forma parte de las actividades del Estado, como entidad soberana, para el cumplimiento de sus fines, políticas y satisfacción de necesidades básicas.
- ❖ Jurídico. Porque debe basarse en el Derecho, estricto, para ser una actividad legal, fundada y motivada.
- ❖ Sociológico. Porque ejerce influencia directa en la población y sus efectos repercuten a toda la sociedad.

¹² Idem.

❖ Corresponde precisamente al Derecho Financiero el estudio general del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos:

1. Obtención (Ingresos).
2. Administración (conservación de los bienes o gestión de los recursos públicos).
3. Empleo de los recursos económicos o monetarios obtenidos (egresos).

Existen diversas teorías que pretenden explicar la naturaleza jurídica de la actividad financiera, entre las más importantes se encuentran las siguientes:

a) Teorías económicas.

En general, coinciden en que la actividad financiera estatal es un fenómeno económico, tal es el caso de la escuela clásica inglesa que considera que la acción del Estado se traduce en un consumo improductivo, al sustraer de los particulares recursos que pudieran ser útiles para la producción de nuevos bienes; o la visión de otros autores como Senior y Bastiat, que ven esa acción como un cambio o equivalencia entre los servicios públicos y su "precio"; entre otras.

b) Teoría sociológica.

En razón de la necesidad pública, quedará subordinado el criterio de los gobernantes para decidir la prelación y el orden en que serán satisfechas las necesidades e intereses de la colectividad.

c) Teoría política.

Grizzioti es el creador de esta tendencia, señala que siendo el Estado un ente político, así como los procedimientos y los fines perseguidos, debe aceptarse que tal actividad tiene necesaria y esencialmente naturaleza política.

1.1.6 Concepto de Derecho Financiero.

El Derecho Financiero es "el conjunto de normas jurídicas que regulan la

actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diferentes órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado”¹³.

El tratadista Carlos M. Giuliani, señala que “el derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina”¹⁴.

Ambos autores, coinciden en que la actividad financiera del Estado es regulada por el derecho financiero y que abarca sus diversos estadios y consecuencias, sin embargo, se diferencian en que el segundo contempla específicamente el aspecto orgánico y procedimental de la misma.

De acuerdo al contenido del derecho financiero, lógico es deducir que constituye una rama del derecho público amplia, que a su vez se descompone en tres: el Derecho Fiscal, el Derecho Patrimonial y el Derecho Presupuestario, división que se refiere a los tres momentos principales, es decir, obtención de recursos, administración y erogación de los mismos.

I.1.7 La potestad en lo contributivo.

La potestad en lo contributivo que corresponde al Estado, es el poder jurídico de éste para establecer las contribuciones, recaudarlas y destinarlas a expensar los

¹³DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. p. 17

¹⁴GIULIANI FONROUGE, Carlos Mario. Op. Cit. p. 28.

gastos públicos. El poder en lo contributivo es exclusivo del Estado y éste lo ejerce, en primer lugar a través del Poder Legislativo, en observancia del principio de legalidad, al establecer las contribuciones mediante leyes que contengan todos los elementos esenciales de los mismos; en segundo lugar, el Poder Ejecutivo, que aplica la ley fiscal y provee en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre gobernados y autoridades administrativas que surjan por la aplicación de la ley. Por último, el Poder Judicial, que se encarga de resolver las controversias suscitadas entre la autoridad administrativa y los gobernados o entre los gobernados y el Poder Legislativo, sobre cuestiones de legalidad o constitucionalidad en la actuación de los dos poderes citados primeramente.

La expresión "potestad en lo contributivo" significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.

Al entrar al estudio del tema, es perceptible que hay quienes utilizan variada terminología para referirse al mismo concepto, así tenemos por ejemplo: supremacía tributaria (Berliri), potestad impositiva (Micheli), potestad tributaria (Cocivera, Alessi-Stammal), poder fiscal (Bielsa), poder de imposición (Ingrosso, Blumenstein), entre otros.

La "potestad en lo contributivo", detenta los siguientes caracteres esenciales:

a) Abstracción.

Se trata de una facultad existente, pero que se concreta al aplicarse mediante un acto de autoridad.

b) Permanencia.

Deriva de la soberanía tributaria, inherente al Estado mismo, de tal forma que mientras persista éste, también existirá aquélla.

c) Irrenunciabilidad.

El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, sin el cual no existiría.

I.1.8 Teorías que fundamentan la contribución.

Varias son las teorías que se han elaborado para fundamentar el derecho del Estado para establecer las contribuciones, así, en México Ernesto Flores Zavala y Emilio Margain Manautou en sus respectivos libros¹⁵ se han ocupado de revisar algunas de dichas teorías:

a) Teoría de los servicios públicos.

Conforme a esta teoría, se considera que la contribución o tributo (en términos de los autores), tiene como fin costear los servicios públicos que el Estado presta, de modo que lo que el particular paga por concepto de gravamen es el equivalente a los servicios públicos que recibe.

El problema en esta tesis es que no toda la actividad del Estado consiste en la prestación de un servicio público, ni se encamina a tal objetivo, por lo que no puede aceptarse que todos los recursos que percibe son destinados exclusivamente a la prestación de servicios públicos. Además debe considerarse que los servicios públicos se proporcionan a toda la población, es decir, a los que pagan y a los que no pagan contribuciones.

b) Teoría de la relación de sujeción.

Consiste en sostener que la obligación de las personas de pagar contribuciones surge simplemente de su condición de súbditos, es decir, de su deber de sujeción para con el Estado. Su obligación como contribuyente no se supedita a que reciba ventajas o beneficios de parte del Estado, sino que se sujeta la imposición a la relación de subordinación entre los particulares y el Estado como ente soberano.

¹⁵FLORES ZAVALA, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas" Editorial Porrúa, Decimoquinta edición, México, 1974. MARGAIN MANAUTOU, Emilio. "Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano", Universidad Autónoma de San Luis Potosí, Sexta edición, México, 1981.

c) Teoría de la necesidad social.

Se opina que el fundamento esencial de la contribución es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. El principal teórico en esta postura es Andreozzi.

d) Teoría del seguro.

Las contribuciones se consideran como el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado otorga a la vida y al patrimonio de los particulares. En apoyo de esta teoría Margain Manautou cita las palabras de un senador y un exsenador de los Estados Unidos de América quienes señalan que la sociedad toma bajo su cuidado a la persona acusada de un delito, pero hace poco por la persona que está sufriendo el daño; que se debe dar consideración a la víctima del crimen, a aquel que sufre por causa del delito, pues para él, la sociedad ha fallado, que cuando la protección de la sociedad no es suficiente para prevenir a personas de que sean víctimas, la sociedad tiene entonces la obligación de compensar a la víctima por ese fracaso en la protección.

Flores Zavala, nos señala que se encuentra inspirada en la teoría política del más puro individualismo, pues se considera que la única función del Estado es, garantizar a cada individuo el respeto de sus propiedades y la vida

e) Teoría de Eheberg.

Ésta se puede sintetizar expresando que el pago de los tributos es un deber que no necesita un fundamento jurídico especial. El autor de esta teoría manifiesta que el deber de tributar es un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso particular en razón de oportunidad de servir al interés general.

Esta teoría queda al margen de la moral, la filosofía y la ciencia jurídica.

f) El gasto público, fundamento constitucional.

La Constitución mexicana, señala como fundamento jurídico de las contribuciones, la necesidad de sufragar los gastos públicos, como se aprecia en el artículo 31, fracción IV, que señala la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio en que residan los mexicanos. Sin embargo, no se aclara en el texto de la Carta Magna, qué es el gasto público o qué se debe entender por él.

Gabino Fraga sostiene que por gastos públicos se entienden los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de necesidades individuales.¹⁶

Aunque este concepto no soluciona el problema, nos da una idea de hacia dónde dirigirnos, sin embargo, los gastos públicos pueden ser tanto los que eroga el Estado para satisfacción de necesidades colectivas como para satisfacción de necesidades individuales, por ejemplo en el caso de pagos a los trabajadores de la administración pública.

El Maestro Margain Manautou, elabora su concepto de gasto público:

"Se entiende toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el Presupuesto"¹⁷.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en jurisprudencia definida un criterio similar al del maestro Margain:

"GASTOS PÚBLICOS. Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino

¹⁶FRAGA, Gabino. "Derecho Administrativo", Editorial Porrúa, duodécima edición, México, 1968.

¹⁷MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit.

aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos¹⁸.

1.2 DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL.

El problema de la doble contribución o imposición internacional ha adquirido singular trascendencia después de la Primera Guerra Mundial, ya que origina diversas dificultades y puede constituir una traba u obstáculo para el desarrollo de la actividad comercial internacional.

Sin embargo, debemos conocer en primer término lo que es la doble contribución, concepto que puede aplicarse tanto al ámbito interior de un país como en el campo internacional.

1.2.1 Concepto de Doble Contribución.

La coexistencia de entidades dotadas de "poder en lo contributivo", actuando en el plano nacional y en el internacional, origina conflictos de atribuciones y puede derivar en superposiciones de gravámenes.

El desarrollo de la riqueza mobiliaria, la ampliación e internacionalización del comercio, el progreso científico al facilitar las comunicaciones entre los pueblos, son circunstancias que sumadas a la intensificación de las exigencias financieras, han agravado el problema que se comenta, en este siglo.

Desde la Primera Guerra Mundial, las dificultades han sido cada vez más

¹⁸ TOMO LVX Arrigunaga Peón Manuel. pág. 2723

TOMO LXIX Cabegut Alberto M. y coags. Pág.. 398. Cabegut Alberto M. y coags. Pág.. 5417

TOMO LXXV Mora Manuel, F. Pág., 3603

TOMO LXXXVI Domínguez Peón Álvaro. Pág.. 648

JURISPRUDENCIA 118 (Quinta Época) Pág. 155, sección primera, Volumen 2a Sala. Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965. En la compilación de fallos de 1917 a 1954 (apéndice al Tomo CXVIII) Se publicó con el mismo título No. 510, Pág. 962

frecuentes, y si ellas resultan más ostensibles en el concierto de las naciones, no deben subestimarse los problemas suscitados en el interior de cada país, principalmente en los de régimen federal, por el ejercicio simultáneo de facultades impositivas sobre las mismas personas o los mismos bienes.

El problema tiene raíces políticas y económicas y se complica por la inexistencia de un criterio único de atribución del "poder en lo contributivo"; es así como resulta generalizado el fenómeno de la DOBLE O MÚLTIPLE CONTRIBUCIÓN.

Según palabras del maestro Giuliani Fonrouge, **"hay doble imposición cuando una misma facultad contributiva da lugar a la percepción de dos o varios impuestos, puesto que la capacidad económica no constituye una condición del lícito ejercicio del poder tributario"**¹⁹ y agrega: **"existe doble imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces por concepto análogo, en el mismo periodo de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario, es decir, sujetos activos de la tributación"**²⁰.

Del concepto proporcionado por el autor, desprendemos la concurrencia de los siguientes elementos, en la doble contribución en sentido general:

- a) La presencia de **dos o más sujetos activos principales** de la contribución, es decir, dos o más sujetos con potestad contributiva.
- b) **Identidad en el sujeto pasivo** de la obligación.

El hecho imponible se atribuye a distintas categorías de obligados, cuyas obligaciones son de distinta naturaleza y se distinguen entre ellos distintos criterios de atribución. La distinción más importante es la que agrupa a los sujetos obligados en sujetos pasivos por adeudo propio y sujetos pasivos por

¹⁹ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Op. cit. p. 323.

²⁰ Ibidem, p.324

adeudo ajeno. Esta clasificación se ha acogido tanto por la doctrina fiscal como por la legislación mexicanas. El Código Fiscal de la Federación reconoce la distinción entre el sujeto pasivo principal o por adeudo propio, a quien llama "contribuyente" y a la categoría general de sujeto pasivo por adeudo ajeno o "responsable solidario".

Es sujeto pasivo principal, por adeudo propio, llamado también "causante o contribuyente", "el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imposables, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza"²¹; y pueden ser tanto las personas físicas como las morales, siendo posible incluso que exista disposición legal expresa que considere al Estado como sujeto pasivo de las contribuciones establecidas por él mismo.

Por otro lado, dentro de la categoría de sujetos pasivos por adeudo ajeno, encontramos al sujeto pasivo responsable objetivamente, al sujeto pasivo responsable por sustitución y al sujeto pasivo responsable por solidaridad en estricto sentido; mismas que quedaron agrupadas en la responsabilidad solidaria enunciada en el Código Fiscal de la Federación vigente, en su artículo 26.

A grandes rasgos, la responsabilidad por sustitución existe cuando en virtud de una disposición legal, la realización del presupuesto que al tenor de dichos principios generales debería hacer surgir la obligación tributaria a cargo de una persona, la hace surgir a cargo de un tercero que se encuentra con aquél hecho o con su autor en una relación determinada; y correlativamente, aquél que según los principios generales debería haber sido el único sujeto pasivo del tributo, o queda sin más exento, o sólo resulta obligado en línea subordinada al tercero.²² Encontramos en este supuesto a los retenedores y recaudadores.

En tanto, la responsabilidad solidaria consiste en términos de Sergio Francisco de la Garza, en "atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la

²¹ JARACHI, D., citado en DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit.; p. 492

²² Concepto proporcionado por Berliri, A. Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit.; p.p. 499-501.

obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de un cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal. En ocasiones se extiende accesoriamente al cumplimiento de deberes formales".

La responsabilidad objetiva hace a una persona distinta del sujeto pasivo principal de una relación tributaria, el deudor de la contribución teniendo la obligación de pagar el tributo y no una mera carga para evitar que el acreedor fiscal lo despoje de los bienes cuya propiedad o posesión constituyen el elemento objetivo que atribuye la responsabilidad.

- c) **Un mismo objeto gravado**, entendido como el conjunto de elementos del presupuesto de hecho (también llamado hecho imponible) excluyendo sus aspectos subjetivos.

Cabe mencionar la distinción que hace el maestro Sergio Francisco de la Garza²³ respecto a los "objetos" en que se concretan los presupuestos, a saber: 1) Un bien natural, como la cerveza, el azúcar, los vinos generosos o de mesa, un bien inmueble, etc.; 2) Un bien jurídico, como una patente, una concesión administrativa, etc. y; 3) Un concepto abstracto, como la renta, el patrimonio, la masa hereditaria, los cuales requieren siempre una definición por parte del Derecho positivo.

- d) **Identidad o similitud de contribuciones**, para cuya identificación será necesario analizar la naturaleza de las mismas y la correlación entre los elementos que el hecho imponible prevé para cada una.

Conviene comentar que variados motivos pueden conducir al legislador a declarar exentos ciertos hechos imposables, exenciones que reciben el nombre

²³ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit.; p. 424.

de exenciones objetivas. Las exenciones objetivas pueden ser de diversas categorías: 1) Las que se establecen porque la magnitud o el valor del hecho imponible quedan debajo de un cierto límite, de poco significado económico; 2) Las exenciones mediante las que se intenta una aplicación más equitativa del impuesto, por ejemplo la tasa del 0% prevista en la ley del IVA para ciertos servicios y productos de primera necesidad y de constituyen consumos de las clases sociales más débiles económicamente y 3) Las exenciones impropias, mediante las que el legislador define el presupuesto, por exclusión o en forma negativa.

La exención en términos generales, impide el nacimiento de la obligación contributiva y puede ser objetiva o subjetiva.

La exención subjetiva, de conformidad con Jarach, es "aquella en que determinados hechos imposables se atribuyen a sujetos que resultarían contribuyentes, pero por su naturaleza especial, y atendiendo a fines de diferente índole, como de fomento, de favorecimiento, etc., quedan exentos de impuestos"²⁴ (este concepto resulta aplicable a todas las contribuciones).

e) **Concordancia en el periodo de causación.**

Giannini señala que "para la completa determinación legal del presupuesto es necesario precisar su existencia en el tiempo", así pues, diversos estudiosos de la materia están de acuerdo en que el tiempo es un elemento del presupuesto de hecho de la obligación contributiva. Al respecto, Sáinz de Bujanda opina que el tiempo debe ser considerado al analizar cada uno de los problemas que el presupuesto plantea, tales como el momento de causación de la obligación contributiva y el correspondiente a su exigibilidad.²⁵ De esta manera, en cuanto a su estructura temporal, los hechos imposables pueden clasificarse en instantáneos y en periódicos o consultivos.

Los hechos instantáneos son los que "ocurren en determinado momento de tiempo y que cada vez que surgen dan lugar a una obligación tributaria

²⁴ Ibidem, p. 518.

²⁵ Ibidem, p. 426.

autónoma"; y los hechos periódicos o conjuntivos "son aquellos cuyo ciclo de formación se completa en determinado periodo de tiempo, y que consisten en un conjunto de hechos, circunstancias o acontecimientos, globalmente considerados", en palabras de Sáinz de Bujanda.²⁶

1.2.2 Concepto de Doble Contribución Internacional.

De acuerdo a la opinión de G. Fonrouge²⁷, la afectación de los hechos imposables por parte de dos o más países simultáneamente, tiene su origen en la utilización de criterios dispares para la atribución de la potestad contributiva, pues el problema consiste básicamente en una violación formal del principio general que quiere que una misma persona en ocasión de un mismo hecho y de una misma actividad, no debe estar sometida más que a una soberanía única, tanto en materia fiscal como en materia política o jurídica.

El doctrinario en cuestión, comenta también, que la imposición múltiple no es condenable únicamente por consideraciones de tipo económico y moral, por constituir una barrera al comercio internacional y las inversiones internacionales o por significar una distribución injusta de la carga tributaria, en una palabra, por ser perjudicial o no, sino lo es en el caso de que sea consecuencia del ejercicio ilegítimo de los poderes financieros de los Estados. El planteamiento debe ser jurídico.

En materia de Derecho Fiscal Internacional se suele decir que "no existen normas de carácter internacional que impongan límites a la soberanía de los Estados. El legislador nacional determina los casos de sumisión a su propio ordenamiento tributario teniendo siempre en cuenta que, en la delimitación de su propia competencia cada Estado debe mantenerse dentro de sus límites, sin inmiscuirse

²⁶ Idem.

²⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Op. cit. p. 325

en la competencia de los demás Estados".²⁸

Con relación al concepto de "soberanía" en Derecho Fiscal Internacional, es preciso apuntar algunas ideas:

a) El concepto de soberanía en el campo del Derecho Fiscal.

Según la opinión de Ottmar Buhler, en su obra "Principios de Derecho Internacional Tributario", la soberanía no tiene un significado distinto en el campo del Derecho Fiscal del que tiene en otras ramas jurídicas. Así la concibe como, **"la facultad total y exclusiva de un Estado de mandar a través de la propia voluntad manifestada frente a los demás Estados en la competencia única que le asiste para realizar actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su ámbito de poder territorial"**²⁹.

Continúa el autor, señalando que al igual que en otros terrenos, constituye una derivación de ese derecho de autodeterminación la posibilidad de contraer vínculos frente a otros sujetos de Derecho internacional, que desde un punto de vista material se convierten así en limitaciones a ese derecho de autodeterminación: si bien se ha hecho hasta ahora uso de esa posibilidad de limitación voluntaria, no se ha llegado aún al núcleo mismo del concepto de soberanía.

En efecto, en este proceso de limitaciones, existen ciertos parámetros no sacrificables por los Estados, en atención a determinadas causas: 1) Puesto que la hacienda afecta de manera especial a resortes vitales de los Estados y en los países democráticos su ordenación ha sido objeto desde siempre de disputas entre los gobiernos y sus representantes de la sociedad, que condujeron a fijar

²⁸ MIAJA DE LA MUELA, A. "Ensayo de delimitación del Derecho Internacional Económico". Valencia, 1971, p. 21, citado por BORRAS, Alegría en su obra "La doble imposición: problemas jurídicos internacionales", Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda. Madrid, España. 1974. p.19.

²⁹ BUHLER, Ottmar. "Principios de Derecho Internacional Tributario", Versión Castellana de Fernando Cervera Torrejón; Editorial de Derecho Financiero; Madrid, 1968; p.p. 173-190.

esa ordenación en una ley anual presupuestaria, la asunción de obligaciones, que materialmente supongan una limitación de la soberanía financiera, está sometida por doquier a normas severas y 2) Entre las fuentes de ingresos de un Estado, esa sensibilidad frente a las vinculaciones exteriores no es la misma en cualquier terreno, ya que por ejemplo es mínima para los derechos aduaneros y los impuestos al consumo, pero en el caso de los impuestos directos, su recaudación unificada es prácticamente impensable.

Otros autores, han opinado que se trata de una manifestación de la soberanía a la que podrían denominar SOBERANÍA FISCAL, entendiéndose ésta como el poder de establecer un sistema impositivo que posea una autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia con él, ejerciendo tal soberanía dentro de su ámbito de competencia territorial.³⁰

b) Consecuencias prácticas del principio de soberanía en el Derecho Fiscal Internacional.

El principio de soberanía fiscal produce una serie de consecuencias en el Derecho Fiscal Internacional:

- Derecho exclusivo de cada Estado a ejercer su potestad fiscal en su territorio y en el espacio aéreo por encima del mismo, y consecuentemente el Estado no puede actuar coactivamente fuera de sus fronteras sin afectar a otra soberanía.
- La improcedencia del ejercicio de la potestad fiscal fuera de las fronteras del Estado no contradice el que se tomen en consideración a efectos de la imposición en un país, los presupuestos de hecho ocurridos en el extranjero.³¹

En este sentido, existen dos criterios en el Derecho Fiscal Internacional, el

³⁰ DALIMIER, G. Y BUHLER, O. Citados por BORRÁS, Alegría. "La doble imposición: Problemas Jurídico-Internacionales". Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda. Madrid, España, 1974.

³¹ BORRÁS, Alegría, Op. Cit., p. 20.

personal, denominado generalmente anglosajón, por el que se gravan todas las entradas de un sujeto en razón de su nacionalidad, independientemente de la fuente de riqueza; y el territorial, conocido como criterio europeo, consistente en gravar en el territorio todos aquellos presupuestos o hechos impositivos que puedan considerarse realizados en el territorio del Estado. La conjugación de estos dos sistemas puede originar a su vez dos tipos de conflictos:

Conflictos positivos: Se plantean desde el momento en que cada Estado puede determinar libremente cuáles son los supuestos que quedan sometidos a su soberanía fiscal, aunque no pueda inmiscuirse en la soberanía de otros, pero nada impide que tome en cuenta los hechos impositivos ocurridos en otro país desde el momento en que éstos tengan alguna conexión con su Estado; o bien, grave los hechos impositivos ocurridos en su territorio en los casos en que la persona que, por ejemplo, percibe una renta, reside en el extranjero. En esos casos, lo más probable es que el otro país (donde ocurre el hecho imponible o el lugar de residencia), también exija el impuesto, por el mismo concepto o por otro diferente, generándose así la doble contribución.

Conflictos negativos: Por el juego de los puntos de conexión fiscal, ninguna de las posibles administraciones fiscales potencialmente competentes entendiera serlo para exigir el impuesto.

Así como del hecho imponible resulta una conexión con el sujeto pasivo de la relación tributaria, en virtud de los diversos **CRITERIOS DE VINCULACIÓN** establecidos por el legislador, también surge del mismo hecho imponible una conexión o vinculación con un determinado sujeto activo de la relación fiscal.

El legislador al establecer los momentos de vinculación, goza de una gran libertad apenas limitada por razones de técnica o de control, de esta manera, los elementos de vinculación propios de los **impuestos personales** son la nacionalidad, el domicilio y la residencia del sujeto pasivo. Los elementos de

vinculación propios de los **impuestos reales u objetivos** son la situación de la materia imponible, la fuente de que el ingreso procede, el lugar en que se efectúa el hecho generador y el lugar en que el hecho generador produce sus efectos.³²

En otras palabras, los momentos de vinculación utilizados, separadamente o combinados, se fundan unas veces en:

- Circunstancias de orden personal, como: Nacionalidad y residencia.

El criterio más antiguo observado aún por legislaciones contemporáneas, hace radicar el derecho de gravar, en la nacionalidad del sujeto, aunque en el caso de México, no basta que una persona sea mexicana para que en principio pueda estar gravada y esté específicamente sujeta al impuesto sobre la renta (ISR) cualquiera que sea el origen de su renta.

En países como Francia y Estados Unidos de América, sí se aplica el criterio de vinculación relativo a la nacionalidad de los contribuyentes, sean personas físicas o morales.

El concepto de residencia no es el mismo que el de domicilio para efectos fiscales, el primero vincula al particular como sujeto pasivo de la obligación fiscal, mientras que el domicilio sirve para indicar al mismo particular, la autoridad ante la cual debe cumplir sus obligaciones fiscales.

Se caracteriza por el elemento objetivo de habitación en un lugar, aunque falte el elemento subjetivo de deseo de permanencia en él, por lo cual, indudablemente puede existir residencia atributiva de potestad fiscal aunque no haya domicilio en sentido técnico, es así que los documentos internacionales se refieren por lo común a la residencia normal o habitual, con el significado de hogar permanente de habitación y a la residencia principal, cuando se trata de personas individuales

³² DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit.; p.p. 528-532.

y de empresas unipersonales, y en lo que respecta a las personas colectivas, al lugar donde se halla el centro directivo, esto es, el sitio correspondiente a la cabeza, sede y poder directivo de la empresa.

- Circunstancias de índole económica o territorial, como son: la sede de los negocios y la fuente en que se origina la riqueza gravable.

Se considera a Schanz como el creador de esta doctrina, que atribuye la sujeción de los contribuyentes al lugar donde los diversos objetos imponibles están realmente integrados en la economía del país. Corresponden a esta categoría, el criterio de la sede de negocios y de la fuente.

El primero de esos criterios (sede de negocios) reconoce efectos fiscales al hecho de desarrollar actividad económica en un lugar que no es el del domicilio o residencia del contribuyente, por lo cual la doctrina lo menciona también como "domicilio de negocios", para diferenciarlo del "domicilio civil". Corresponde al lugar donde se realiza la actividad de la persona física o moral, y desde luego puede conducir a una excesiva fragmentación de la potestad fiscal; para evitarlo, se exigen ciertas características de permanencia, en lo que respecta a empresas comerciales a elaborar el concepto de establecimiento permanente.

Conforme a los principios fijados en los últimos años e incorporados a numerosos acuerdos fiscales internacionales, el derecho de imposición corresponde al Estado del lugar donde está radicado el establecimiento permanente de la empresa comercial y no donde realiza transacciones aisladas u ocasionales.

Los sistemas de sujeción personal se inspiran en conceptos que datan de épocas en que el individuo ocupaba el primer plano, en tanto que ahora se imponen otros, donde la actividad y los intereses de la comunidad tienen preeminencia. Esto significa que no es la persona como un todo, lo que debe considerarse a los fines contributivos, sino que sus actividades y sus intereses financieros deben ser

tenidos en cuenta donde se hallen, es decir, por los países, de modo tal que cada uno de éstos disponga del poder exclusivo de gravar o eximir de impuesto, la renta producida en su territorio, con abstención de la obtenida en otra parte.

Es así como se impone el criterio de sujeción fundado en la fuente productora de la riqueza, donde ésta se genera en interés del individuo y de la colectividad.

El contribuyente debe pagar sus impuestos no sólo por los beneficios generales que recibe sino por lo que tiene como expresión de los conceptos de solidaridad social que justificaban la contribución, resultando indudable que la obtención de riqueza lograda a merced de la vigencia de determinado ambiente político, económico, social y jurídico, deba una participación adecuada, bajo la forma de impuestos, a las exigencias financieras generales de ese ambiente.

No se trata de la preeminencia de una razón utilitaria, de lo que convenga a los países importadores de capitales, sino de la afirmación de un concepto con fundamentación jurídico - económica incuestionable, que ha sido sostenido brillantemente por diversos juristas latinoamericanos en numerosas reuniones internacionales; que también abre paso en Europa misma y ha sido expuesto en Estados Unidos con abundantes argumentos. El principio de la fuente ha sido propiciado por las *Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (Montevideo, 1956) y por la *Décima Conferencia de la Interamerican Bar Association* (Buenos Aires, 1957), siendo de destacar esta última circunstancia por tratarse del primer reconocimiento de la doctrina en reuniones de esta entidad.

c) **Tratados de doble imposición y soberanía fiscal**³³.

Debido a la importancia que implica el tópico de la soberanía en materia fiscal, hasta la fecha sólo los tratados bilaterales han adquirido relevancia en el Derecho Fiscal Internacional, de manera tal que los Estados al formularlos se encuentran

³³ Para mayor información, consúltese BUHLER, Ottmar. Op. Cit. p.p. 180 y sigtes.

visiblemente movidos por el deseo de no comprometer a sus administraciones fiscales más allá de lo que exige el objetivo de evitar la doble contribución internacional. Con este propósito se acuerda especialmente el tipo de tratado para evitar la doble contribución con el sistema de deducción de impuestos, puesto que dicho sistema deja subsistente la práctica de la imposición según el principio de la "world-wide-income" en el Estado competente de manera principal.

El sistema de reparto de fuentes significa frente a ello una fuerte limitación formal a la soberanía fiscal; la eliminación de la doble contribución tiene lugar en el campo internacional.

En el ámbito de vigencia de los tratados para evitar la doble contribución, el principio de la soberanía fiscal conduce a la admisión de la norma de interpretación de los tratados, es decir, de que la vinculación de un Estado no puede ir más allá de lo que resulta del mismo y que en las dudas no resueltas, debe fallarse a favor de la libertad de disposición de los Estados parte.

Una vez hechas las manifestaciones anteriores y analizados los preceptos íntimamente vinculados al objeto de nuestro estudio, procede pues, definir en qué consiste la doble contribución internacional;

Existen numerosas definiciones el respecto, sin embargo, algunas son limitadas y no proporcionan una idea clara de lo que es la doble contribución Internacional.

Por ejemplo, **Alegría Borrás**, señala que "la doble imposición internacional es aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo periodo imponible y por una misma causa"³⁴.

³⁴ BORRAS, Alegria, Op. Cit.; p. 30.

En este sentido, tomaremos la desarrollada por **Ottmar Buhler**³⁵:

"Existe doble imposición internacional en sentido amplio -o económico- cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo periodo de tiempo. Cuando se añade "de la misma persona" (identidad de sujeto) se obtiene el concepto en sentido estricto".

En el caso de la doble "imposición" en sentido amplio, la segunda "imposición" puede no recaer sobre el mismo sujeto pasivo de la primera directamente, sino indirectamente, es decir, económicamente, al ser satisfecho el impuesto que le grava por otra persona. Se da, dice el doctrinario, entre otros casos, cuando se obliga a un accionista con arreglo a la "Income Tax Act" inglesa, al pago del "normal tax" de la sociedad, y posteriormente el accionista es gravado una vez más por estos mismos dividendos en otro país.

Continúa el autor, señalando que no hay que considerar como doble "imposición" (nosotros preferimos hablar de doble contribución) en sentido material, a la "reserva de progresividad" incluida en los tratados para evitarla: la cesión del gravamen de los ingresos obtenidos en el extranjero al otro Estado contratante no debe contradecirse con que esas rentas exteriores sean agregadas a las interiores en la medida en que sirven para fijar el monto global de la renta, punto decisivo para la aplicación del tipo progresivo. Ello significa que el contribuyente tiene que cumplir obligaciones formales respecto a las dos administraciones fiscales interesadas, de modo que puede hablarse de una doble imposición formal.

Respecto a un juicio doctrinal de la doble imposición internacional (o doble contribución internacional como se maneja en este documento), puede decirse que su condena y posible extirpación ha constituido la finalidad fundamental de todos los tratados suscritos para evitarla desde fines de la Primera Guerra Mundial

³⁵ BUIILER, Ottmar. Op. Cit. p.p. 44-47.

y un propósito generalizado de la comunidad internacional en nuestros días. Sin embargo, en ausencia de los tratados referidos, las interferencias en el terreno de los impuestos directos, así como el gravamen real, las obligaciones formales, que no deben dejar de ser tenidas en cuenta, no son eliminadas mediante normas nacionales de imputación; razón por la que no es válido decir que la doble imposición internacional sea hoy ilícita en Derecho Internacional³⁶.

1.3 CIRCUNSTANCIAS Y CAUSAS QUE CONFIGURAN LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL.

1.3.1 Circunstancias.

Recordando el concepto planteado en líneas previas, debemos decir que **"existe doble imposición internacional en sentido amplio -o económico- cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo periodo de tiempo. Cuando se añade "de la misma persona" (identidad de sujeto) se obtiene el concepto en sentido estricto"**.

En atención al precepto que de doble contribución internacional en sentido estricto, expone Oltmar Buhler, estamos en posibilidad de desprender los factores fundamentales concurrentes en dicho fenómeno:

- a) **Dos o más autoridades fiscales diferentes**, dos soberanías fiscales. "Varios Estados", sujetos activos principales.

- b) **El mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados.**

³⁶ Idem.

- c) **Un mismo presupuesto de hecho imponible.**
- d) **Un mismo periodo.** Un mismo lapso de causación.
- e) **Identidad de sujetos pasivos.**

Estos factores fueron ampliamente considerados en el apartado "Concepto de doble contribución", sin embargo, abundaremos un poco más en subsecuentes párrafos al abordar los "Elementos de la Doble Contribución Internacional".

1.3.2 Causas de la Doble Contribución Internacional.

La contraposición de los criterios de vinculación adoptados por dos Estados, así como la diferencia en la forma de determinar la base imponible, son causas por las que se puede producir el fenómeno que se comenta.

El Estado es un ente soberano que, por ende, tiene plena capacidad para regular su actuación en el marco jurídico, que se despliega en un determinado espacio geográfico o ámbito espacial de validez de sus normas, constituido por su propio territorio.

En el ejercicio de sus atribuciones y en la consecución de sus fines, el Estado se interrelaciona con otras entidades pares que también son soberanas e independientes.

En términos más amplios, los entes públicos deben crear gravámenes, sólo que en varias ocasiones estos gravámenes trascienden a la entidad que los impone y pueden ser materia de conflictos cuando una misma actividad es sometida a contribuciones concurrentes, situación que se presenta básicamente cuando:

1. Dos entes fiscales independientes inciden en un mismo hecho imponible.

2. El hecho imponible da origen a varias actividades gravadas, sin importar la denominación que se les otorgue.
3. Existe identidad de contribuyentes en la vinculación contributiva, y el gravamen se puede presentar en un mismo periodo o por la misma causa.

Así, se presentan en primer término los criterios de carácter territorial en oposición a los de carácter personal, ya referidos con anterioridad; el primero conocido con el nombre de europeo, pretende gravar todos aquellos hechos imposables que se desarrollan en el territorio de un Estado. El segundo sistema, denominado anglosajón, pretende gravar todos los ingresos de un sujeto, sin importar el lugar donde se hayan obtenido, razón por la cual se ha definido este concepto con el nombre de RENTA MUNDIAL.³⁷

1.4 ELEMENTOS DE LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL³⁸.

Conjuntamente al estudio de los elementos de la doble contribución internacional, es necesario concebir el significado de los mismos en el derecho mexicano, así pues, pasemos a su desarrollo.

1.4.1 Sujeto activo.

En México, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece la obligación de los mexicanos, de contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado (las entidades federativas) y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. De esta manera, el Estado es el sujeto activo principal de obligación contributiva en México.

³⁷ Ambos criterios fueron abordados en el apartado 1.2.2 "Concepto de doble contribución internacional", fracción b) "Consecuencias prácticas del principio de soberanía en el Derecho Fiscal Internacional".

³⁸ Consúltense además, apartado 1.2.1 "Concepto de doble contribución", en lo relativo a sus elementos, en lo coincidente con el actual.

Debe quedar claro que existen dos conceptos íntimamente relacionados entre sí, distintos en su esencia y en sus efectos: la **POTESTAD CONTRIBUTIVA Y LA COMPETENCIA CONTRIBUTIVA**.³⁹

Ambas ideas se distinguen en cuanto a que la primera de ellas es la facultad propia del Estado para establecer las contribuciones necesarias para satisfacer sus funciones⁴⁰. Esta potestad puede ser originaria o delegada. Es originaria, cuando nace de la Constitución. Es delegada, cuando la entidad política que la posee, lo hace en razón de que le ha sido transmitido por otra entidad con potestad originaria (caso excepcional en nuestro país, donde la federación ha transmitido cierta potestad a los Estados en el ámbito que debiera ser exclusivo).

En cambio, la competencia contributiva consiste en el poder recaudar la contribución cuando se ha producido un hecho generador. El titular de la competencia contributiva, es el acreedor de la prestación fiscal. Puede suceder, que coincidan las titularidades de la potestad contributiva y la competencia contributiva en una misma entidad, como ocurre generalmente.

Estos conceptos, nos llevan a precisar que pueden existir entonces, dos tipos de sujetos activos de la obligación contributiva:

- El sujeto activo principal, que detenta la potestad y;
- El sujeto activo secundario, que posee únicamente la competencia.

Los llamados organismos fiscales autónomos, son sujetos activos secundarios de la obligación fiscal.

De los sujetos activos principales previstos por la legislación mexicana, únicamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica

³⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. p.p. 209 y 210.

⁴⁰ Véase Infra. apartado I.1.7 "La potestad en lo contributivo".

contributiva, es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárseles a sí mismos a través de sus legislaturas respectivas.

En cambio, los municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, tarea que está encomendada a las legislaturas de los Estados según lo dispuesto por la misma Carta Magna en el artículo 115, fracción IV.

El Impuesto Sobre la Renta es un impuesto de naturaleza federal, por lo que en materia de doble contribución internacional, el sujeto activo principal de la relación fiscal, será el fisco federal.

Tenemos pues, que EL SUJETO ACTIVO PRINCIPAL, EN LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL SON LOS ESTADOS SOBERANOS.

1.4.2 Sujeto pasivo.

El sujeto pasivo, es la persona individual o colectiva sometida a la potestad contributiva del Estado, es quien debe satisfacer una prestación en favor del fisco, ya sea propia o de algún tercero o bien, que se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

El sujeto pasivo, es la persona individual o colectiva que por disposición de la ley está obligada al cumplimiento de la prestación, ya sea a título propio o ajeno; se llama "deudor", a quien deba satisfacerla a título propio; y finalmente, se designa con la expresión "responsable" a quien debe atender una deuda ajena, ya en actuación paralela o por sustitución.⁴¹

⁴¹ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Op. Cit. p. 386.

En estas circunstancias, no siempre la persona a quien la ley señala como tal, es la que efectivamente paga el impuesto, sino que en ocasiones puede una persona diferente efectuar el pago.

En México, sólo las personas físicas o morales, pueden ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, pues solamente ellas están previstas como contribuyentes tanto en el Código Fiscal de la Federación (cuyo artículo 1º dispone que ambas están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas), como en las legislaciones específicas que establecen cada una de las contribuciones; tal como sucede en el caso del Impuesto sobre la Renta, que en su ley establece los sujetos obligados al pago del mismo de acuerdo a ciertos criterios de vinculación ahí descritos (artículo 1º).

El actual Código Fiscal de la Federación no da una definición de sujeto pasivo de la obligación fiscal, como sí lo hacía el Código anterior en su artículo 13, que señalaba que "el sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes está obligada al pago de una prestación determinada del fisco federal".

En el pasado también eran considerados sujetos pasivos las agrupaciones que constituían una unidad económica diversa de la de sus miembros, asimilándolas para su regulación a las personas morales. Actualmente esta hipótesis ha desaparecido.

La ley fiscal mexicana acoge la separación entre titularidad de la deuda y responsabilidad del pago, por lo tanto distingue entre deudor o responsable directo y responsable indirecto. Sin embargo, no define a ninguno de los dos en forma específica. Amén de lo anterior, el actual Código Fiscal de la Federación en su artículo 26, enumera a los sujetos "responsables indirectos", agrupándolos a todos bajo el rubro de responsables solidarios.

Por lo tanto, de la interpretación armónica y sistemática de los artículos 1º y 26 del Código en comento, resulta que en México, el sujeto pasivo se clasifica:

- En deudor directo y;
- Responsable solidario.

EL SUJETO PASIVO EN LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL, PUEDE SER UNA PERSONA FÍSICA O MORAL, SUJETA A LAS LEYES DE DOS O MÁS ESTADOS SOBERANOS, EN VIRTUD DE LOS CRITERIOS DE VINCULACIÓN APLICADOS EN CADA UNO DE ELLOS, POR ENCONTRARSE EN EL PRESUPUESTO DE HECHO IMPONIBLE Y ACTUALIZARSE EL HECHO GENERADOR.

1.4.3 Objeto de la contribución.

El objeto de la obligación fiscal, corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o en la entrega de ciertos bienes en el supuesto de permitirse su cumplimiento de esa forma; por su parte, el objeto de la contribución es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la riqueza, la realización de un acto, etc.

En este sentido, el objeto de la doble contribución internacional es:

UN MISMO OBJETO GRAVADO POR DOS ENTES SOBERANOS, ENTENDIDO AQUÉL COMO EL CONJUNTO DE ELEMENTOS DEL PRESUPUESTO DE HECHO (TAMBIÉN LLAMADO HECHO IMPONIBLE) EXCLUYENDO SUS ASPECTOS SUBJETIVOS.

1.4.4 Base.

Se llama parámetro, a la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen; y cuando el parámetro está constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios recibe el nombre de base gravable.

SE APLICA A LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL, SIN EMBARGO, DEBIDO A QUE CADA PAÍS DETERMINA LOS FACTORES PARA OBTENER LA BASE GRAVABLE (por ejemplo, Ingresos y deducciones, en el Impuesto Sobre la Renta) Y A QUE EN LA COMUNIDAD INTERNACIONAL EXISTE UNA AMPLIA VARIEDAD DE UNIDADES MONETARIAS, NO PODEMOS HABLAR DE UNA SÓLA BASE, SIEMPRE HABRÁ DISPARIDAD EN EL RESULTADO OBTENIDO Y ADEMÁS, SERÁ NECESARIA UNA CONVERSIÓN AL TIPO DE CAMBIO CORRESPONDIENTE. ES DECIR, SI BIEN EL OBJETO DE LA CONTRIBUCIÓN ES EL MISMO, LA BASE GRAVABLE (CANTIDAD) NO ES IDÉNTICA, SÓLO EQUIPARABLE MEDIANTE CONVERSIÓN.

1.4.5 Tasa y/o tarifa.

La tasa es el elemento exterior al hecho generador, aplicado a la base gravable. Es el tipo impositivo o la alícuota. Se caracteriza porque es general para todos los hechos generadores y puede ser proporcional o progresiva.

La tarifa, es variable, ya que sus elementos pueden verse modificados en función del componente de la materia contributiva u objeto y de la calidad del contribuyente, así como por el conjunto de tipo, deducciones, incrementos o decrementos. La forma de cálculo de la contribución, constituye la tarifa, en el caso de los impuestos.

LAS TASAS O TARIFAS APLICABLES, SON ESTABLECIDAS.

INTERNAMENTE POR CADA PAÍS, EXCEPTO EN EL CASO DE QUE EN UN TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE CONTRIBUCIÓN, PARA CIERTOS SUPUESTOS ESPECÍFICOS, SE FIJE UNA MISMA PARA LOS ESTADOS FIRMANTES O SE CONCEDAN REDUCCIONES IMPOSITIVAS, DE COMÚN ACUERDO ENTRE ÉSTOS. DE TAL MANERA, EN EL FENÓMENO DE LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL, PUEDE O NO TRATARSE DE UNA MISMA TASA O TARIFA.

1.4.6 Periodo de causación.

El tiempo como elemento del hecho imponible ha sido aceptado por la doctrina internacional, en el sentido de que debe existir un momento perfectamente definido en el mismo, para el cual se tenga por realizado el supuesto previsto.

RESULTA APLICABLE A LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL, EN EL SENTIDO DE QUE EN EL FENÓMENO ESTUDIADO, EL MISMO HECHO IMPONIBLE GRAVADO POR DOS O MÁS ENTES SOBERANOS SIMULTÁNEAMENTE, TIENE ADEMÁS, UN IDÉNTICO PERIODO DE CAUSACIÓN.

1.5 SISTEMAS PARA EVITAR LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL.

Diversos procedimientos se han propuesto o adoptado para evitar la doble imposición internacional y en ciertos casos, para atenuar sus efectos en tanto no se hallaren soluciones sustanciales. En tal sentido han realizado ponderables esfuerzos los organismos dependientes de la Liga de las Naciones y de las Naciones Unidas e instituciones tales como la International Fiscal Association; la Interamerican Bar Association; la Organización Europea de Colaboración Económica, luego transformada en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico; el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; y en esta esfera

más limitada pero de resultados concretos y efectivos, la Unión Europea.

La acción se ha orientado en tres direcciones, no excluyentes entre sí:

1. En la búsqueda de principios generales, susceptibles de adquirir el carácter de ley uniforme internacional.

Este primer criterio es el único apto para la solución integral del problema.

Los tratados son expedientes circunstanciales para atenuar los nocivos efectos de la superposición contributiva, que no llegan a la raíz del asunto, de modo que importan meros arbitrios subsidiarios.

2. Hacia la concertación de acuerdos bilaterales o multilaterales.

Intensa ha sido la acción en cuanto a la concertación de aciertos internacionales, primero bajo los auspicios de la Liga de las Naciones, hoy, de la ONU. La ONU ha proseguido y ampliado la labor de la Liga, realizando numerosos estudios sobre cuestiones fiscales internacionales y propiciando acuerdos para evitarlas o aminorar sus efectos.

Desde el año de 1928 la Sociedad de Naciones convocó a una reunión de expertos gubernamentales para diseñar un modelo de convenio para evitar la doble contribución en los llamados impuestos directos y su recaudación.

Los países siguieron trabajando sobre el particular. Con el fin de ir analizando estos criterios con otros más que se presentan en la estructura de la economía moderna, el Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) presentó en 1963 un modelo de convenio para evitar la doble contribución internacional en materia del impuesto sobre la renta y el patrimonio, que dio origen a un sin número de tratados.

Podemos definir en este punto al tratado internacional en materia fiscal que pretende evitar la doble contribución internacional, como:

“Aquel conjunto de normas que se rigen por el derecho internacional tendientes a la regulación entre las partes contratantes con el fin de equilibrar los sistemas fiscales nacionales adaptando criterios de tributación bien definidos que eviten una carga fiscal excesiva imputable a un mismo periodo de tiempo, sobre una misma materia gravable de un mismo titular; sin que se afecte la aplicación de los demás impuestos nacionales de los suscritos”⁴².

Sin perjuicio de las consideraciones hechas en los Capítulos posteriores, podemos adelantar que los objetivos generales de los tratados internacionales en esta materia, son:

- ❖ Imponer una carga fiscal justa.
- ❖ Ser el medio adecuado para que surtan efectos los incentivos fiscales que los países en desarrollo conceden para atraer capitales, sin que tales incentivos queden anulados por la legislación del otro Estado.
- ❖ Mejorar las relaciones fiscales ente los Estados contratantes, debido a la aparición de asistencia recíproca y solución amistosa de conflictos.
- ❖ Estabilizar las fluctuaciones legislativas para los extranjeros, con lo que las inversiones ganan en seguridad y claridad.

Los tratados que ha celebrado nuestro país, aceptan los principios básicos de estos instrumentos internacionales, mismos que cito enseguida no obstante realizar un desarrollo más amplio en su oportunidad:

- ❖ La renuncia de los contratantes para gravar ingresos de sus residentes

⁴²MORENO PADILLA, Javier. “Los convenios para evitar la doble contribución internacional celebrados por México”. Dentro de la obra “Convenio fiscales internacionales”. Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1993. p.126.

cuando provengan del extranjero.

- ❖ La aceptación para gravar determinados ingresos por tasa tope.
- ❖ Las reducciones o acreditamiento para el residente, de impuestos pagados en el extranjero.

Actualmente el foro internacional de Comercio: la **Organización Mundial de Comercio**, creada en 1994, también fomenta la realización de tratados internacionales diversos, incluso aquéllos en materia fiscal, por virtud del artículo XXIV del GATT de 1994, antes GATT de 1947.

Esos acuerdos se orientan en las siguientes direcciones:

- a) En lo referente a impuestos sobre la renta y los bienes e impuestos sucesorios, los países europeos utilizan preferentemente el sistema de asignación, esto es, de atribuir la potestad fiscal a uno de los países contratantes, con sujeción a determinados criterios (residencia, domicilio y fuente), otorgando preferencia a la vinculación económica.
- b) Los acuerdos angloamericanos posteriores a la segunda guerra mundial, se inclinan en cambio, hacia el método de rebaja de impuestos, especialmente abonos (créditos o deducciones), reducciones y exenciones, sistema particularmente conveniente para los países exportadores de capitales.
- c) Tiende a desarrollarse la inclusión de disposiciones sobre asistencia administrativa recíproca, mediante canje de informaciones y ayuda en la percepción de impuestos por vía ejecutiva, con el fin de evitar la evasión fiscal.

3. En la "armonización" de las legislaciones, o bien, su tratamiento al interior en las legislaciones de los países. Solución que se conoce con el nombre de unilateral, en virtud de que se basa en la decisión unilateral de cada Estado.

Los métodos unilaterales son aquellos que se contienen en disposiciones internas, normalmente legislativas, de un determinado Estado. Dichos métodos pueden ser

variados y aun incluirse como parte de convenciones o tratados internacionales la obligación de adoptarlos, lo cual no implica que pierdan por ese hecho su naturaleza de regulación interna⁴³.

Eduardo Abril A.⁴⁴, clasifica los métodos llamados unilaterales, en dos grupos:

- Métodos que atenúan la doble contribución: Método de deducción y método de tipo impositivo especial.
 - a) Método de deducción: El impuesto pagado en el extranjero se considera como un gasto deducible de la renta global gravable de la persona o entidad en el Estado en el cual es residente; es decir, el Estado de residencia obliga a la acumulación de la renta percibida de fuente ubicada en el extranjero, pero permite deducir como un gasto que fue necesario para la obtención de dicho ingreso, el impuesto pagado en el Estado de la fuente.
 - b) Método de tipo impositivo especial: Impone sobre los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, tasas o tipos inferiores a los aplicables sobre los ingresos de origen nacional.
- Métodos que evitan la doble contribución internacional: Método de imputación y método de exención.
 - a) Método de imputación o crédito: Aquél mediante el cual el Estado de residencia grava la totalidad de la renta mundial, pero imputa o deduce los impuestos pagados en el extranjero de la cuota resultante, se conoce como sistema de "tax credit". Este método es recogido por la legislación mexicana

⁴³ ORTIZ, SAINZ Y TRON. "Tratados Internacionales en Materia Fiscal", Editorial Themis, 2ª edición, México, 2000; p.p. 9-11.

⁴⁴ ABRIL, ABADIN, Eduardo. "Métodos para evitar la doble imposición internacional", en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero; Editorial de Derecho Financiero; Madrid, 1973; p.p. 145 y sigtes. Citado en ORTIZ, SAINZ Y TRON. "Tratados Internacionales en Materia Fiscal", Op. Cit.; p.p. 10 y 11.

en su modalidad "ordinaria", dando como efecto que sólo será acreditable el impuesto extranjero en la medida que no exceda del impuesto que corresponda pagar sobre esos ingresos en México.

- b) **Método de exención:** Es aquél por el cual el Estado de residencia renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, es decir, excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero. La exención puede recaer en el hecho imponible en su aspecto objetivo (exención objetiva), o bien, en el sujeto pasivo de la obligación (exenciones subjetivas).

Amén de lo anterior, Dalimier⁴⁵ se refiere a los métodos que pueden adoptarse mediante convenios fiscales y propone su propia teoría, en los siguientes términos:

- 1) La deducción.
- 2) La exención.
- 3) La división de producto.
- 4) El reparto de la materia imponible.

1) **La deducción**, es un procedimiento que consiste en que cada uno de los países (generalmente el país donde se ubica la fuente de riqueza y el país donde reside el perceptor de la misma), liquide el impuesto según su legislación interna, pero uno de los dos países, deducirá del impuesto que allí debiera pagarse, la cantidad satisfecha en el otro país por la misma materia imponible.

El país que efectuará la deducción debe ser designado en el convenio, que en general, se decidirá porque la deducción la realice el país de residencia del receptor.

ESTE MÉTODO RECAE EN LA BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN.

⁴⁵ DALIMIER, G. "Conventions internationales en matiere fiscale (relatives aux doubles impositions) Juris-Classeur, fascículo 352, p. 2. Citado por BORRÁS, Alegría, Op. Cit. p.p. 66-70.

2) **La división del producto**, consiste en que mediante un tratado se establezca que únicamente uno de los Estados percibirá el impuesto, pero luego la cantidad cobrada será repartida con el país en el que la renta o el sujeto obligado se encuentren en determinada relación.

Este sistema representa gran complicación debido a que requiere de una colaboración muy estrecha entre las administradoras fiscales de los países contratantes.

APRECIAMOS QUE ESTE MÉTODO IMPLICA DIRECTAMENTE AL RESULTADO DE LA CONTRIBUCIÓN, es decir, una vez determinado el sujeto activo principal facultado para exigir el pago de la contribución y una vez efectuado éste, el producto recaudado será distribuido entre los Estados contratantes del convenio fiscal.

3) **Reparto de la materia imponible**. Mediante este método, realizable sólo a través de convenio fiscal, la imposición de un bien o producto se atribuye a título exclusivo, a aquél de los Estados con el cual el contribuyente se encuentra en una determinada situación, comprometiéndose por su parte el otro Estado, a abstenerse de toda acción fiscal sobre dicho objeto.

EXISTE UNA INHIBICIÓN DE UNO DE LOS ESTADOS, A EJERCITAR CUALQUIER ACCIÓN FISCAL REFERENTE A UN HECHO IMPONIBLE DETERMINADO.

CAPÍTULO II

"LA UNIÓN EUROPEA"

II.1 SINOPSIS ACERCA DE LA RELACIÓN JURÍDICO ECONÓMICA EXISTENTE ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA UNIÓN EUROPEA EN EL MARCO DE LA GLOBALIZACIÓN INTERNACIONAL.

A) Comentario preliminar.

En páginas subsecuentes, haremos un estudio profundo, aunque quizá no suficiente dada la amplitud del tema, acerca del fenómeno de integración económica y política más avanzado del mundo hasta nuestros días: la Unión Europea, construida sobre tres pilares, el comunitario, integrado hasta julio de 2002, por las tres Comunidades Europeas (la Comunidad Europea, la Comunidad Europea de la Energía Atómica y la Comunidad Europea del Carbón y del Acero), así como por los dos pilares de cooperación intergubernamental (las referidas a la Política Exterior y de Seguridad Común y a los Asuntos de Justicia e Interior, respectivamente).

Como se verá, la Unión Europea resulta un ejemplo de constancia y voluntad política de un conjunto de Estados unidos por un mismo propósito, alcanzando un grado de evolución sin par en el marco del regionalismo económico internacional.

Este proceso no ha sido de un día para otro, sino por el contrario, ha implicado años de trabajo y de experiencia histórica.

En este orden de ideas, resulta de suma importancia conocer el cómo, cuándo y porqué de esta institución, para a su vez, comprender el alcance de la política fiscal adoptada por el Estado mexicano frente a la misma, contenida por principio,

en la legislación interna aplicable a la generalidad de contribuyentes, ya residentes en México o residentes en el extranjero, con fuente de riqueza o establecimiento permanente o base fija⁴⁶, ubicados en territorio nacional; y en especial en los diversos instrumentos internacionales en materia fiscal dedicados a evitar la doble contribución, celebrados entre los Estados Unidos Mexicanos y los países miembros de la Comunidad Europea, y con la misma Comunidad Europea.

Así mismo, de igual forma como quedó descrito en la Introducción, he preferido hacer referencia a la Unión Europea, en vez de la Comunidad Europea únicamente, en virtud de que no puede vislumbrarse adecuadamente a ésta última, como si se tratase de una manifestación aislada del proceso histórico unificador europeo, en cambio, si nos colocamos desde un punto "visual panorámico", el efecto cognoscitivo buscado al realizar este trabajo de investigación, será mejor.

B) Una visión general introductoria.

El 2 de mayo de 1995, representantes del Consejo y la Comisión de las Comunidades Europeas, se reunieron en París, para firmar con una delegación mexicana una Declaración Conjunta Solemne en la que ambas partes se comprometían a negociar un acuerdo marco de cooperación, cuyos objetivos eran tres⁴⁷:

- ✓ Reforzar el diálogo político de alto nivel entre la Unión Europea y México sobre temas de interés mutuo y mantener consultas con vistas a definir posiciones en foros internacionales.
- ✓ Crear un marco favorable para el fomento del comercio de bienes y

⁴⁶ Referimos la expresión "base fija" pese a que ha desaparecido de nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta, sólo en razón de que los convenios fiscales para evitar la doble contribución de dicho impuesto investigados, sí la contemplan.

⁴⁷ LECOMTE, Jacques. Dentro de la obra "La Unión Europea y México: una nueva relación política y económica"; Instituto de Relaciones Europeo-Latinoamericanas; Madrid, España, 1997; p.1.

servicios, con la liberalización progresiva recíproca en conformidad con las normas de la Organización Mundial de Comercio.

- ✓ Intensificar la cooperación empresarial, ambiental, industrial, científica y tecnológica y la conclusión de acuerdos concretos en campos como la lucha contra el fraude o las normas de origen.

La decisión de negociar un nuevo acuerdo de cooperación, más avanzado que el firmado el 26 de abril de 1991, se vio motivada en razón de los cambios y transformaciones políticas y económicas tanto en nuestro país, como en la Unión Europea. Además de que resultaba adecuada conforme a la novedosa política adoptada por la Unión Europea en relación con América Latina, en vista de los procesos de globalización y liberalización económica vividos en ambos continentes⁴⁸.

Dada la importancia creciente de las relaciones de México con la Unión Europea, se requiere de una renovación en el marco de la cooperación. Actualmente, la Unión Europea, constituye el segundo mercado para las exportaciones mexicanas, la segunda fuente de inversión extranjera directa, así mismo, México ha resultado beneficiado de los regímenes de cooperación económica europeos tales como el Sistema de Preferencias Generalizadas (SPG) o el programa E.CIP (European Community Investment Partners) para la cooperación empresarial y la constitución de empresas conjuntas (joint ventures).

A pesar de que Estados Unidos, ocupa el primer lugar de la política exterior de México, el estrechamiento con la Unión Europea, complementa o incluso puede llegar a ser un contrapeso a la enorme interdependencia económica que México

⁴⁸ En la Cumbre celebrada en Corfú, Grecia, los días 24 y 25 de junio de 1994; el Consejo Europeo manifestó su voluntad de enfocar sus relaciones con América Latina hacia los siguientes objetivos: fortalecer el diálogo político basado en un compromiso común con la democracia, incrementar el comercio y las inversiones y comprometerse a favorecer a los sectores pobres y excluidos y el 23 de octubre de 1995, la Comisión señaló nuevas pautas para la cooperación con la región para el período 1996-2000 en un comunicado dirigido al Consejo y Parlamento Europeo titulado: Unión Europea-América Latina. Actualidad y perspectivas del fortalecimiento de la asociación 1996-2000".

ha adquirido con el gigante americano.

Por otra parte, según expertos, varias son las causas por las que México también se ha convertido en un socio atractivo para la Unión Europea:

- ✓ La relativa estabilidad económica.
- ✓ La estrategia de modernización y privatización desarrollada durante la presidencia de Salinas de Gortari (1988-1994).
- ✓ Las reformas jurídicas a las disposiciones en materia de inversión extranjera.
- ✓ La incorporación de México al GATT, el 20 de agosto de 1986.
- ✓ Que el gobierno mexicano ha mostrado su compromiso con la liberalización y la integración económica internacional al suscribir una serie de acuerdos: de liberalización del comercio, destacando: los firmados con Costa Rica; Bolivia; Colombia y Venezuela y Nicaragua; así como el acuerdo de Complementación Económica con Chile; los cuales fueron celebrados entre 1992 y 1997.
- ✓ La entrada de México a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), como miembro de pleno derecho, el 14 de abril de 1994.
- ✓ La incorporación de México a la Organización Mundial de Comercio, el 31 de agosto de 1994 (organización que quedó formalmente establecida el 1 de enero de 1995).
- ✓ Y sobre todo, la entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, el 1 de enero de 1994, que convierte a México, en una puerta de acceso a los mercados de Estados Unidos y Canadá. Ello sin considerar el temor de la Unión Europea de que sus empresas ocupen una posición menos favorable en ausencia de un acuerdo, frente a las originarias del TLCAN.
- ✓ Además de las consideraciones anteriores, México es miembro fundador del Banco Europeo para la Reconstrucción y el Desarrollo (BERD) desde el 28 de marzo de 1990 y se unió al foro de Cooperación Económica Asia-

Pacífico (APEC), el 19 de noviembre de 1993.

En otro orden de ideas, a los trastornos provocados por la crisis del peso en la economía nacional y en los mercados financieros, iniciada el 20 de diciembre de 1994, se sumaron ciertos sucesos de orden político que generaron incertidumbre (asesinato del candidato a la Presidencia del Partido Revolucionario Institucional, Luis Donaldo Colosio, el 23 de marzo de 1994 y el estallamiento del conflicto armado en Chiapas, el 1 de enero del mismo año); sin embargo, México, no modificó su política de liberalización económica y política. Frente a la crisis económica comentada, el Fondo Monetario Internacional, Estados Unidos y algunos países miembros de la Comunidad Europea, otorgaron a México un paquete de rescate por 50 000 millones de dólares, el que sirvió para recobrar paulatinamente la estabilidad de la economía mexicana.

Aunque México ocupa el trigésimo segundo mercado de exportación para la Unión Europea y su trigésimo tercer socio comercial en términos globales, merece mayor atención comunitaria como uno de los mercados emergentes más dinámicos e internacionalizados de la actualidad, aunque desafortunadamente ello no sirva para modificar positivamente el déficit en la balanza comercial de nuestro país.

La nueva política de la Unión Europea hacia América Latina es innovadora por cuatro razones:⁴⁹

- ✓ Propone una relación de asociación.
- ✓ Búsqueda de una cooperación con necesidades nacionales y sectoriales bien definidos.
- ✓ Distinción de los países situados en una fase más avanzada de desarrollo y Estados más pobres, formulando formas de cooperación al ritmo de cada grupo.
- ✓ Establece un vínculo explícito entre desarrollo, comercio, democracia, medio ambiente y progreso social.

⁴⁹ LECOMTE, Jacques. Op. Cit., p.6

El desarrollo de las relaciones entre la Comunidad Europea, anteriormente Comunidad Económica Europea, y México, puede dividirse en tres etapas:

1ª.- Comprendería desde el establecimiento de relaciones diplomáticas, con la presentación de credenciales del Embajador mexicano Primo Villia Michel ante la Comunidad Económica Europea, el 14 de marzo de 1961, hasta la firma del primer Acuerdo de Cooperación, el 15 de julio de 1975.

2ª.- A partir de la entrada en vigor del Acuerdo de Cooperación, el 1 de noviembre de 1975, hasta el 26 de abril de 1991, fecha en la que se firmó un segundo Acuerdo de Cooperación entre la Comunidad Económica Europea y México.

3ª.- La tercera etapa, aún en curso, podría decirse que empezó el 2 de mayo de 1995, fecha de la Declaración Conjunta Solemne en la que se declara la intención de negociar un tercer acuerdo marco de cooperación, para culminar con la firma del Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación, el 23 de julio de 1997.

C) Las relaciones Unión Europea - México, entre 1975 y 1990.

Los primeros contactos institucionales y la Comunidad Europea datan de los años setenta y se deben a la "política exterior activa" y la diversificación de relaciones impulsada por el gobierno mexicano. En esos mismos años, la política incipiente de cooperación de la Comunidad contribuyó a intensificar e institucionalizar estos contactos mediante la firma del Acuerdo marco firmado el 16 de septiembre de 1975. En vigor este instrumento por quince años, fue sustituido por un nuevo acuerdo de los llamados de "tercera generación" suscrito en 1991.⁵⁰

El Acuerdo de 1975, tuvo como objetivo la expansión de los intercambios comerciales. Para lo cual, las partes se concedieron el Trato de la Nación Más Favorecida (aún cuando México aún no había ingresado al GATT) y se

⁵⁰ Publicado en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 11 de diciembre de 1991, firmado el 26 de abril de 1991.

comprometieron a llevar a cabo acciones de promoción comercial, estableciéndose una Comisión Mixta como medio de diálogo institucionalizado.

Aunque existían muchas expectativas favorables para México, los alcances reales del acuerdo que se comenta, fueron limitados, ya que nuestro país no obtuvo el acceso preferencial al mercado comunitario que pretendía, las exportaciones mexicanas siguieron sujetas al Sistema de Preferencias Generalizadas comunitario. Tampoco, los recursos materiales tuvieron un acceso más favorable, ni a un régimen de protección de las inversiones europeas en México. En ambos temas, los intereses comunitarios chocaban con las políticas nacionalistas de desarrollo aplicadas en México.

México continuó con un déficit comercial con la Comunidad Económica Europea, haciéndose incluso cada vez más profundo, los datos son prueba plena: las exportaciones de México hacia aquella región del mundo pasaron de 281 millones de dólares en 1975 a 2 378 millones en 1980 y las exportaciones comunitarias a territorio nacional de 1 152 millones en 1975 a 2 643 millones en 1980.⁵¹

En 1983, sin embargo, se restablecieron las relaciones de la Comisión Mixta, que cuatro años antes habían sido suspendidas, comenzando una nueva etapa. Por un lado, la estrategia de desarrollo y política exterior mexicanas se orientaron hacia posiciones más pragmáticas y por otro, la balanza comercial mexicana arrojó un superávit importante de 3 033 millones de dólares, en 1984, manteniéndose hasta 1989, situación que se debió al aumento de exportaciones mexicanas a Europa y la reducción de las europeas a México, afectadas por las drásticas medidas de ajuste con las que nuestro país enfrentó la crisis; la participación del petróleo y derivados descendió del 85% al 49% y se registró un fuerte aumento en las manufacturas.

⁵¹ SANAHUJA, José Antonio. "México y la Unión Europea: ¿Hacia un nuevo modelo de relación?", dentro de PINÓN ANTILLÓN, Rosa María. Coordinadora. "La regionalización del mundo: la Unión Europea y América Latina"; Facultad de Ciencias Políticas y Sociales de la UNAM y Delegación de la Comisión Europea en México; 1ª edición; México, 1998; p.328.

Al presenciar los resultados positivos obtenidos por los programas de promoción comercial y cooperación empresarial, se creó el Consejo Empresarial México - Unión Europea y se inauguró una Delegación de la Comisión, decidiéndose la iniciación de otro acuerdo por ser adecuado a los intereses de ambas partes.

D) Nuevos estilos de cooperación. 1991-1995.

El Acuerdo Marco de Cooperación de "tercera generación" de 1991, no introdujo innovaciones relevantes con respecto al de 1975, únicamente se hizo un tratamiento más detallado de los ámbitos de cooperación, pero la realidad superó a la norma y pronto se convirtió sólo en un instrumento de buenos propósitos, pero obsoleto.

Se extiende la cooperación económica y la cooperación al desarrollo, establece una Comisión Mixta para vigilancia de su ejecución y abre la posibilidad de ampliarlo con su cláusula evolutiva.

No obstante, no se incluye la "cláusula democrática" o de "fundamento democrático de la cooperación", en razón de que México se negó a aceptarla bajo el argumento de que significaba una humillación y una intromisión en la soberanía nacional, de ninguna manera aceptables.

Se reafirmó el principio de Trato de la Nación Más Favorecida, con la diferencia de que para esta fecha México ya pertenecía al grupo de países firmantes del GATT.

Después de 1989, la balanza comercial mexicana regresó a un punto negativo en relación con la Comunidad Económica Europea y en cuanto a la protección de las inversiones, la Comunidad tampoco logró que México abandonara su posición tradicional derivada de la Doctrina Calvo (de 1868, por la que el Estado mexicano no puede aceptar responsabilidades extraordinarias por pérdidas causadas a extranjeros).

Entre 1990 y 1994 las asimetrías comerciales se acentuaron, creciendo un 64% las exportaciones de la Unión Europea mientras que las mexicanas hacia la Unión Europea descendieron un 18%. En contraste, las exportaciones latinoamericanas encabezadas por el Mercosur, ascendieron en un 19% en el mismo periodo.

De manera curiosa, tras la crisis financiera mexicana de diciembre de 1994, el comercio entre la Unión Europea y México registró modificaciones positivas para este último, creciendo en un 28% las exportaciones hacia la región europea y disminuyendo la importaciones en un 29%⁵².

Como una cuestión independiente, tocante a la **inversión extranjera directa** de los países miembros de la Comunidad Económica Europea, se explica en unas cuantas líneas, la situación imperante durante este periodo:

México ha sido destino tradicional de inversión extranjera directa procedente de Europa. Las políticas de apertura que este país aplicó a partir de 1989, han traído una parte apreciable de corrientes financieras orientadas a los "mercados emergentes" de Asia y América Latina⁵³, recibiendo una tercera parte de los recursos invertidos en toda América Latina.

En 1989, bajo el gobierno del presidente Carlos Salinas de Gortari, fue modificada la Ley de Inversión Extranjera de 1973, para posteriormente, en 1993⁵⁴, crearse una nueva Ley, que elimina algunas restricciones que se mantuvieron en la ley anterior, aunque ciertos sectores quedaron reservados al Estado de manera exclusiva (hidrocarburos, petroquímica básica, generación de electricidad, puertos y aeropuertos, emisión de billetes y acuñación de monedas, energía nuclear y materiales radioactivos, radiotelegrafía, correos, ferrocarriles y comunicación vía satélite) y otros parcial o totalmente reservados a capital nacional (servicios de

⁵² Datos de SECOFI y Banco de México en 1996; *Ibidem*; p. 336.

⁵³ GURRÍA, José Ángel. "Corrientes de Capital: el caso de México", en Ricardo French Davis y Stephany Griffith-Jones "Las nuevas corrientes financieras hacia la América Latina. Fuentes, efectos y políticas"; Fondo de Cultura Económica/CEPAL; México; p.p. 253-293; *Ibidem*; p. 337.

⁵⁴ Publicada en el Diario Oficial de la Federación de 27 de diciembre de 1993.

radiodifusión y otros de radio y televisión, transporte interno, distribución de gas, por ejemplo).

El TLCAN, resultó un aliciente mas para los inversionistas de la Unión Europea en México, ya que este acuerdo reforzó el papel de nuestro país como una plataforma de exportación al gran mercado de Estados Unidos y Canadá; igualmente puede resultar interesante invertir en México considerando que es puente para el resto de América Latina, atendiendo a los diversos tratados de libre comercio, suscritos con aquellos países. La Unión Europea es la segunda fuente de inversión extranjera directa en México.^{55 56}

La mayor parte de esta inversión se concentra en los servicios con un 43% del total, las manufacturas con el 39% y el comercio con el 16%.⁵⁷

La cooperación al desarrollo atendida entre la Unión Europea y México, consiste en un modelo "de cooperación avanzada", basada en la promoción del comercio y la inversión, a fin de responder a las exigencias de economías en desarrollo relativamente mas avanzadas y con mayor capacidad de inserción en la economía mundial, tal como en el caso de la economía mexicana.

Las actividades en este ámbito se agrupan principalmente en:

- ✓ Encuentros empresariales, con la participación de cientos de firmas y constituye el principal instrumento de promoción comercial.
- ✓ Consejo empresarial México - Unión Europea, creado en 1989 e integrado por empresarios mexicanos y europeos de alto nivel que asesoran a la Comisión y al gobierno mexicano.
- ✓ Asociación de Cámaras de Comercio de la Unión Europea en México

⁵⁵ Datos de SECOFI, en SANAHUJA, José Antonio. Op. Cit; p.p. 337-340.

⁵⁶ También se consideraron los datos numéricos que aparecen en LERMAN ALPERSTEIN, Aída. Compiladora "Globalización-Regionalización"; Universidad Autónoma Metropolitana, Unidad Xochimilco; 1ª edición; México, 1999; p.p. 23-27.

⁵⁷ Datos de SECOFI en SANAHUJA, José Antonio. Op. Cit.; p.p. 337-340.

(EUROCAM), realiza estudios y seminarios sobre oportunidades comerciales y de inversión.

- ✓ Programa de Cooperación de Normas y Certificación (funcionó de 1992 a 1996), fue financiado por la Comunidad, pretendiendo mejorar la calidad de las exportaciones mexicanas a través de la normalización.
- ✓ Proyecto de Apoyo a las Exportaciones Mexicanas a la Unión Europea, surge en respuesta al déficit comercial mexicano respecto a Europa, s financiado por la Comisión y proporciona asistencia técnica a exportadores mexicanos en cuanto al conocimiento del mercado y cumplimiento de normas europeas de calidad.

Otros ámbitos de cooperación han sido educación y formación, medio ambiente, democratización y ayuda humanitaria.

Por citar algunas muestras de operaciones dentro de estas modalidades de cooperación, se encuentran: las acciones Alfa (América Latina - Formación Académica), en materia de educación, el Instituto de Estudios de la Integración Europea (IEIE), que es un centro establecido en el Colegio de México financiado en gran parte por la Comunidad. Además, las acciones del Departamento para la Ayuda Humanitaria de la Comunidad Europea (ECHO), comenzaron con el alzamiento del Ejército Zapatista de Liberación en Chiapas, proporcionando asistencia a la población civil, junto a otra organizaciones no gubernamentales (ONG) europeas, las cuales según voz de la misma ECHO, ha ayudado a estabilizar la situación y facilitar el proceso de paz. No obstante las autoridades mexicanas se han opuesto a la presencia de ONG europeas en el conflicto, en razón de considerarla como una afectación indirecta a los principios de soberanía y libre determinación de los pueblos.

E) El Acuerdo de Asociación de 1997.

Los objetivos de la Unión Europea fueron delineados con más precisión en una

Comunicación de la Comisión del 8 de febrero de 1995, que planteó que el Acuerdo en gestación, debería lograr la liberalización recíproca y progresiva del comercio de mercancías y servicios, de los flujos de capital y las condiciones de inversión.⁵⁸

Los efectos provocados en la representación mexicana en Bruselas, por el documento comentado, fueron positivos. Finalmente, tras un debate entre la Comisión Europea, el Consejo de la Unión Europea y México, se concretó el 2 de mayo de 1995, la firma de una "Declaración Conjunta Solemne"⁵⁹.

En septiembre de 1995 tuvo lugar una ronda de consultas entre la Comisión Europea y la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial de México (SECOFI), más tarde, en el mes de octubre, la Comisión envió al Consejo la solicitud de autorización para negociar. Entre enero y febrero de 1996, el entonces presidente de México, Ernesto Zedillo Ponce de León, visitó Italia, España y el Reino Unido a fin de recabar apoyos para el acuerdo.

Varios Estados miembros mostraron sus divergencias respecto al alcance y forma de negociación del tratado a negociar. España, Reino Unido, Suecia y Luxemburgo se inclinaron por una zona de libre comercio, mientras que Francia, Portugal y Austria propusieron una negociación en dos etapas, negándose a aceptar una zona de libre comercio y una apertura indiscriminada. Las discusiones retrasaron la negociación y México, urgió a los países miembros a ponerse de acuerdo.⁶⁰

Debido a la oposición de Dinamarca, Francia, Holanda y Portugal, se determinó que el acuerdo en meta sería una "Asociación Económica y Política".

⁵⁸ COMISIÓN EUROPEA, "La profundización de las relaciones entre la Unión Europea y México. Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo" COM (95) 03 final, Bruselas, 8 de febrero; en Idem, p.p. 356-369.

⁵⁹ Los objetivos generales, fueron anotados en la parte introductoria del presente apartado, ver página 73.

⁶⁰ Boletín número 50 de la Secretaría de Relaciones Exteriores de México, 28 de febrero de 1996.

El 14 de octubre de 1996 se celebró un encuentro previo al inicio de las negociaciones formales entre ambas partes, aflorando discordancias respecto al método y contenido del Acuerdo y sobre todo, respecto a la "cláusula democrática".

Respecto al método de negociación, el gobierno mexicano sugirió que ésta fuera en una sola etapa, tratando simultáneamente los tres objetivos planteados desde la Declaración Solemne, en tanto que la Comisión expresó su deseo de llegar en primer lugar a un acuerdo sobre la cooperación económica y el marco institucional y en una segunda etapa, abordar el alcance y fases de la apertura comercial. Esta idea fue rechazada por la delegación mexicana por alejarse de lo suscrito en la Declaración Solemne.⁶¹ Pese al retraso causado por los desacuerdos comentados, el gobierno mexicano hizo saber "que no habla prisa" para lograr sus objetivos y conseguir finalmente el Acuerdo de Libre Comercio que estaba persiguiendo.⁶²

La Comisión en cambio, advirtió a México, que la negociación no debía retrasarse, ya que a partir de 1997, la agenda de la Unión se concentraría en la moneda única.

Cualquiera que fuera el caso, el acuerdo debía estar fundado en los principios democráticos y la vigencia del Estado de derecho, principios esenciales y estrictamente indispensables en todo acuerdo de la Unión con terceros países,⁶³ es decir, la "cláusula democrática", misma que en 1991 fue rechazada tajantemente por el gobierno mexicano al negociar el Acuerdo de cooperación con la Comunidad Económica Europea.

⁶¹ El Embajador de México ante Bruselas, Manuel Armendáriz, declaró que la "Unión jamás había señalado que la negociación se haría en partes" según artículo publicado en el diario "El Economista", de 18 de octubre de 1996; referido en PIÑÓN ANTILLÓN, Rosa María. Coordinadora. Op. Cit., p.359.

⁶² *Idem*, p. 360.

⁶³ El fundamento democrático de la cooperación se incluyó en el artículo 130J del Tratado de la Unión Europea.

No obstante, en esta ocasión las carencias en materia de derechos humanos, las situaciones de impunidad, la pobreza de muchos y un reparto inequitativo de la riqueza y el poder en México, fueron circunstancias apreciadas por el Parlamento Europeo con preocupación y fueron razones sobradas por las que consideró ineludible la presencia de esta cláusula en tratado naciente.

En noviembre de 1996, México aceptó la negociación en dos etapas. Algunos meses después, el 8 de abril de 1997, en Holanda, José Angel Gurría Treviño, Secretario de Hacienda y Crédito Público del gobierno mexicano y sus homólogos comunitarios, llegaron a un acuerdo respecto a la inserción de la "cláusula democrática" siempre y cuando se omitiera la referencia a las "políticas internas" y se añadiera una declaración unilateral mexicana reproduciendo los principios constitucionales que rigen su política exterior, entre ellos el de no injerencia.

Entre el 14 de abril y el 11 de junio se desarrolló la negociación propiamente dicha, el acuerdo final se concretó entre documentos independientes pero relacionados entre sí: el "Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación"; el "Acuerdo Interino sobre Comercio y Asuntos relacionados con el Comercio"; y la "Declaración Conjunta en materia de Servicios y Propiedad Intelectual".

La última palabra no estaba dada, porque en la reunión del COREPER del 24 de junio de 1997, el texto final del primer documento enlistado fue cuestionado por los Estados miembros de la Comunidad Europea, (salvo Dinamarca, España y Reino Unido) quienes consideraban que una excepción al texto original de la "cláusula democrática" era inaceptable. Aunque México se opuso a reabrir el escrito, a finales de ese mes, el Secretario Gurría, envió una carta al COREPER en la que informó que el gobierno mexicano aceptaba la inclusión de la mencionada cláusula en todas sus partes.

Por fin, el 8 de diciembre de 1997, México y los países miembros de la Comunidad Europea, firman los tres documentos que constituyen la base jurídica de la nueva relación bilateral con la Unión Europea: El **Acuerdo Global, un Acuerdo Interino y una Acta Final (Declaración Conjunta)**.

F) Cronología y seguimiento⁶⁴.

23 de abril de 1998. El Senado mexicano aprueba por unanimidad el Acuerdo Interino.

13 de mayo de 1998. El Parlamento Europeo aprueba por gran mayoría el Acuerdo Interino.

1 de julio de 1998. Entra en vigor el Acuerdo Interino.

14 de julio de 1998. Se instala el Consejo Conjunto del Acuerdo Interino e inician formalmente las negociaciones comerciales.

De noviembre de 1998 a noviembre de 1999 se celebraron nueve reuniones técnicas de negociación, alternadamente en México, D.F. y Bruselas, Bélgica.

6 de mayo de 1999. El Parlamento Europeo aprueba el Acuerdo Global.

24 de noviembre de 1999. Después de nueve reuniones, concluye la negociación técnica del acuerdo.

16 de marzo de 2000. El pleno del Parlamento Europeo emite opinión favorable sobre los resultados de la negociación comercial.

⁶⁴ Información tomada de las páginas de internet: www.sice.oas.org/TRADES.ASI/ y www.sre.gob.mx

20 de marzo de 2000. La Cámara de Senadores aprueba el Acuerdo Global y los resultados de la negociación comercial. El Consejo Europeo aprueba los resultados de la negociación en materia de bienes.

23 de marzo de 2000. Se reúne el Consejo Conjunto del Acuerdo Interino y adopta los resultados en materia de bienes. Firma de la Declaración de Lisboa sobre la nueva asociación entre México y la Unión Europea. Signatarios: el Presidente de México, Ernesto Zedillo Ponce de León, el Presidente del Consejo Conjunto, Antonio Guterres y el Presidente de la Comisión Europea, Romano Prodi.

26 de junio de 2000. Publicación en el Diario Oficial de la Federación, del Decreto promulgatorio del Acuerdo global.

1 de julio de 2000. Entrada en vigor del acuerdo en materia de bienes.

27 de febrero de 2001. Se reúne por primera vez el Consejo Conjunto del Acuerdo Global y adopta los resultados de la negociación en materia de comercio de servicios, movimientos de capital, inversión y propiedad intelectual (Decisión referida al Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación).

1 de marzo de 2001. Entrada en vigor de las disciplinas en materia de comercio de servicios, movimientos de capital, inversión y propiedad intelectual. A partir de esta fecha, está en vigor el conjunto completo de disciplinas comerciales que conforman el Tratado de Libre Comercio entre México y la Unión Europea. Entrada en vigor de la vertiente de diálogo político y de cooperación del Acuerdo Global.

El Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación, conocido como: Acuerdo Global basa su contenido en tres vertientes: diálogo político, cooperación y liberalización comercial:

En materia política, el acuerdo institucionaliza el diálogo a nivel presidencial, ministerial, y de altos funcionarios, lo que otorga a México un foro privilegiado para abrir la vía de nuevas formas de cooperación en favor de los objetivos comunes, incluso mediante iniciativas conjuntas en el plano internacional y, más concretamente, en los ámbitos de la paz, la seguridad y el desarrollo regional.

En materia de cooperación, el acuerdo global prevé la posibilidad de actuar en veintinueve sectores, entre los que se incluyen la sociedad de la información; formación y educación; lucha contra las drogas; asuntos sociales y de superación de la pobreza; refugiados; derechos humanos y democracia.

En materia comercial, el Acuerdo Global sentó las bases para la creación del tratado de libre comercio entre México y la Unión Europea. Se trata del acuerdo comercial más ambicioso que la Unión ha suscrito hasta la fecha. El tratado prevé la eliminación total de aranceles en el sector industrial a más tardar el primero de enero de 2007; promueve las complementariedades en el sector agrícola; y, otorga un marco jurídico para la liberalización del comercio de servicios, la promoción de los flujos de inversión directa, la protección de los derechos de propiedad intelectual, las compras de gobierno y la solución de controversias.

Este Acuerdo, cuyo título oficial es el de **"Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre los Estados Unidos Mexicanos, por una parte, y la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por otra"**, se estructura de la siguiente manera⁶⁵:

(Sus 60 artículos se encuentran repartidos en ocho Títulos)

⁶⁵ SECOFI, "Tratado de Libre Comercio México Unión Europea" Volumen I; México, agosto de 2000.

Título I "Naturaleza y ámbito de aplicación".

Artículo 1 Fundamento del Acuerdo (Cláusula democrática).

Artículo 2 Naturaleza y ámbito de aplicación.

Título II "Diálogo Político".

Artículo 3

Título III "Comercio".

Artículo 4 Objetivos.

Artículo 5 Comercio de bienes.

Artículo 6 Comercio de servicios.

Artículo 7

Título IV "Movimientos de capital y pagos".

Artículo 8 Movimientos de capital y pagos.

Artículo 9

Título V "Contratación pública, competencia, propiedad intelectual y demás disposiciones relacionadas con el comercio".

Artículo 10 Contratación pública.

Artículo 11 Competencia.

Artículo 12 Propiedad intelectual, industrial y comercial.

Título VI "Cooperación".

Artículo 13 Diálogo sobre cooperación y asuntos económicos.

Artículo 14 Cooperación industrial.

Artículo 15 Fomento de las inversiones.

Artículo 16 Servicios financieros.

Artículo 17 Cooperación en el sector de las pequeñas y medianas empresas.

Artículo 18 Reglamentos técnicos y evaluación de la conformidad.

Artículo 19 Cooperación aduanera.

Artículo 20 Sociedad de la información.

Artículo 21 Cooperación en el sector agropecuario.

Artículo 22 Cooperación en el sector minero.

Artículo 23 Cooperación en el sector de energía.

Artículo 24 Cooperación en el sector de los transportes.

Artículo 25 Cooperación en el sector del turismo.

Artículo 26 Cooperación en el ámbito de las estadísticas.

Artículo 27 Administración pública.

Artículo 28 Lucha contra las drogas, lavado de dinero y control de precursores químicos.

Artículo 29 Cooperación científica y tecnológica.

Artículo 30 Cooperación en materia de formación y educación.

Artículo 31 Cooperación cultural.

Artículo 32 Cooperación en el sector audiovisual.

Artículo 33 Cooperación en materia de información y comunicación.

Artículo 34 Cooperación en materia de medio ambiente y recursos naturales.

Artículo 35 Cooperación en el sector pesquero.

Artículo 36 Cooperación en asuntos sociales y para la superación de la pobreza.

Artículo 37 Cooperación regional.

Artículo 38 Cooperación en materia de refugiados.

Artículo 39 Cooperación sobre derechos humanos y democracia.

Artículo 40 Cooperación en materia de protección al consumidor.

Artículo 41 Cooperación en materia de protección de datos.

Artículo 42 Salud.

Artículo 43 Cláusula evolutiva.

Artículo 44 Recursos para la cooperación.

Título VII "Marco institucional".

Artículo 45, 46 y 47 Consejo conjunto

Artículo 48 Comité conjunto.

Artículo 49 Otros comités especiales.

Artículo 50 Solución de controversias.

Título VIII "Disposiciones finales".

Artículo 51 Protección de datos.

Artículo 52 Cláusula de seguridad nacional.

Artículo 53

Artículo 54 (Hace un reconocimiento a la autonomía fiscal nacional de las partes y a las excepciones al trato de la nación más favorecida en convenios conexos a la materia).

Artículo 55 Definición de las partes.

Artículo 56 Aplicación territorial.

Artículo 57 Duración.

Artículo 58 Cumplimiento de las obligaciones.

Artículo 59 Texto auténtico.

Artículo 60 Entrada en vigor.

Anexo "Protección de los datos de carácter personal referidos en el Artículo 51"

II.2 LA UNIÓN EUROPEA.

II.2.1 Antecedentes y Aspectos Generales.

II.2.1.1 Introducción.

La idea de Europa, ha atravesado por una larga evolución histórica, de ser considerada como un espacio geográfico o económico únicamente, o incluso como una unidad religiosa en algún momento, a una región conformada por los pueblos de diversos Estados, que comparten una misma raíz cultural.

Propiamente, la primera formulación de Europa, entendida como comunidad de caracteres específicos, fuera de aspectos meramente geográficos, no religiosos, es de Maquiavelo, siendo una formulación política.⁶⁶

Con visión más amplia todavía, Voltaire se le parecía Europa desde mucho tiempo atrás, exceptuando a Rusia, "como una especie de gran república dividida en varios Estados, unos monárquicos, otros mixtos; otros aristocráticos, otros populares, pero todos relacionados entre sí, todos con igual fundamento religioso, aunque divididos en diversas sectas, todos con los mismos principios de derecho público y de política, desconocidos en las demás partes del mundo"⁶⁷.

Como es visible, se habla ya de principios comunes de derecho público, lo que supone un paso hacia delante respecto a la concepción de Maquiavelo, que permanece destacando en la valoración de la virtud política y militar. Europa sigue

⁶⁶ CHABOD, Federico. Traducción de Constantino García. "Historia de la idea de Europa", Editoriales de Derecho Reunidas y Editorial de la Universidad Complutense de Madrid; Madrid, 1992; p. 39.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 48.

teniendo sus características políticas, pero el tipo político europeo se está relacionando a un tipo de civilización distinta a la de los demás continentes.

Europa pues, como una comunidad de culturas, ha dejado en las páginas de la historia, muestra de la voluntad de unificación, principalmente en el siglo XX. La idea de integración europea no ha sido una idea original o espontánea propia del siglo anotado, sino una constante en el pensamiento europeo, en el sentido de una posibilidad tangible.

II.2.1.2 Orígenes del proceso de integración europea.

Si nos remontamos a la Baja Edad Media, encontramos la idea de una cristiandad medieval organizada, nostálgica del imperio romano, en proyectos como los del francés Pierre Dubois (1306) y del mallorquín Raimundo Lullio (1232-1314). La comunidad europea medieval se caracterizaba por una lengua y una religión comunes. El imperio y el Papado daban unidad estructural, pero resultaban políticamente ineficaces.

Sin embargo, Europa comienza a tener conciencia de sí misma a partir de los siglos XV y XVI. De esta época resaltan, entre otros, el proyecto de Tratado para hacer que la paz sea perpetua entre los soberanos cristianos escrito por el abate Saint-Pierre (1658-1743), en el que propone una federación cuyos órganos serían un Senado (más próximo a un tribunal), una secretaría permanente y un ejército confederal; y la idea desarrollada por E. Kant en el escrito sobre la Paz Perpetua, de una organización europea (1724-1804): para él, la paz mundial y por tanto la paz europea requiere una organización europea de Estados y que éstos adopten el principio de separación de poderes. También la política de la época intentó organizar el mapa europeo de los siglos XVI y XVII, mediante el "Sistema de Estados Europeos" esbozado en la Paz de Westfalia (1648).

Por otro lado, merece atención el proyecto de Bellers, fechado en 1710, el cual mantiene una semejanza con el presentado por Saint-Pierre. El autor, como

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

hombre religioso, ve en las guerras no sólo la destrucción sino el derramamiento de sangre cristiana, y preocupado por el progreso social, apunta que la paz es la base de la prosperidad. Considera los tratados de paz más bien como tratados de tregua, incluyendo el de Westfalia antes citado, y opina que en la nueva paz general debe ser establecido un sistema como el propuesto por él, temiendo de lo contrario, que se produzca una guerra más fatal que las vividas en aquél continente.

Su proyecto, tiende al establecimiento de dos entidades diferentes, un Estado Europeo cuya finalidad sería la resolución de controversias entre príncipes; y un Consejo General de todos los credos que intentaría sentar los principios generales sobre los que están de acuerdo. Ambas, con el propósito de buscar la paz, aunque por medios diferentes. El Estado Europeo tendería a aunar criterios políticos, mientras que el Consejo General ensamblaría criterios religiosos que como él mismo indica eran igualmente motivos de guerra.

Así mismo, propone el establecimiento de un Tribunal Supremo "entre los actuales confederados... para dirimir sus futuras querellas sin sangre".⁶⁸

Este sistema se complementaría con una "garantía". Bellers parece percatarse de que lo pactado no es suficiente y del inseguro cumplimiento de toda convención entre los hombres.

Como base de la unión, perfila el principio de la fuerza cohesiva del peligro exterior tan ampliamente admitido hoy en día. Cree en el dominio reservado, con lo que se aprecia un parecido con el sistema de las Naciones Unidas, superado por la idea de supranacionalidad.

⁶⁸ Citado por BLANCO GASPAR, Vicente. "Las Bases de la Unidad Europea"; Editorial Reus S.A.; Madrid, 1990; p. 32.

Se vislumbra en su proyecto una inclinación por el establecimiento de un derecho europeo, es decir, mundial, para una época en que Europa es el único mundo que cuenta en política, aunque no especifica si dicha unificación se refiere a un derecho en sentido amplio o sólo en los ámbitos de paz y seguridad europeas.

Más adelante, Bellers, se enfoca a la forma de representación de los soberanos y la fuerza que cada uno tendrá en el Estado europeo, que se verá ejercido por los senadores que le correspondan de acuerdo con el baremo establecido.

Otro punto a destacar en el planteamiento de este autor, es el referente a la división de Europa en cien cantones o provincias iguales, entendido en el sentido de pretender otorgar un número mínimo de representantes a cada soberano, con el fin de que el sistema planteado no se viera afectado de error por sí mismo, al impedir la participación de todos los soberanos.

Bellers, resalta los beneficios de su plan, tanto en lo económico y religioso, como en lo político. Termina su exposición con una referencia al diseño de Enrique IV, en el que se basó para la elaboración del propio. El proyecto que se comenta, a pesar de sus fallas, representa un gran avance para su época, de singular semejanza a la organización internacional actual.

Posteriormente, en el siglo XIX, la utopía de la unión europea también fue defendida, por ejemplo por Saint Simón (1760-1825), en su obra "De la reorganización de la sociedad europea", concibiendo Europa como un Estado federal; también por Charles Lemonnier (1867) y Augusto Comte (1798-1857); el dramaturgo Víctor Hugo (1802-1885) profetizaba que algún día en que las naciones europeas "sin perder vuestras cualidades distintas y vuestra gloriosa individualidad, os fundiréis estrechamente en una unidad superior y construiréis la fraternidad europea".⁶⁹

⁶⁹ Citado por MANGAS MARTÍN, Araceli y LIÑÁN NOGUERAS, Diego J. "Instituciones y Derecho de la Unión Europea"; Editorial Mac Graw Hill; Madrid, 1996; p. 4.

Las primeras décadas del siglo XIX todavía tuvieron que soportar las sangrientas consecuencias del Congreso de Viena (1815) y del fracaso del "Concierto Europeo" o Pacto de la Santa Alianza del mismo año, maquinando por las fuerzas monárquicas y conservadoras al término de las guerras napoleónicas y como reacción a los movimientos sociales y democráticos.

Ese mismo siglo fue testigo del inicio de una cooperación institucionalizada al formarse por voluntad de los Estados las primeras organizaciones internacionales: se trataba de una cooperación voluntaria, basada en el pleno respeto a la soberanía de los Estados a fin de resolver problemas comunes y satisfacer intereses comunes en materia de comunicaciones y en los campos técnico-científico. Son las reuniones internacionales de carácter técnico y administrativo, como la Comisión del Rin, la Comisión Europea del Danubio, la Unión Postal Internacional, la Unión Telegráfica Internacional, etc. Estas primeras organizaciones, aunque internacionales, fueron europeas de facto.

Alexis de Tocqueville, joven francés, en 1835 escribió con motivo de su estancia en América, en su obra "La Democracia en América", cierta referencia a la unión mundial: "Los pueblos, parecen encaminarse hacia la unidad. Nuestros lazos intelectuales unen las partes más alejadas de la Tierra; y los hombres no pueden permanecer siendo extraños entre sí un momento más, ni ignorantes de lo que sucede en cualquier rincón del universo".⁷⁰ Al estudiar América, el mismo señala: "Mi deseo ha sido encontrar allí una esperanza que nos pueda aprovechar. No puedo creer que el Creador haya hecho al hombre para dejarle debatirse sin fin con...las miserias que le rodean: Dios destina a las sociedades europeas un porvenir más firme y más tranquilo"⁷¹, como posteriormente se desarrolla, después de la Segunda Guerra Mundial, los hombres de Estado europeos comenzaron a poner en práctica la construcción del porvenir más firme y tranquilo

⁷⁰ Citado por HALLSTEIN, Walter. "La Unificación de Europa"; Instituto para la Integración de América Latina y Banco Interamericano de Desarrollo; Buenos Aires, 1966; p. 10.

⁷¹ *Ibidem*.

al que se refería el autor citado, creando una nueva comunidad, que a su vez cambió el entorno del mundo.

El siglo XX se inició, con la Primera Guerra Mundial (1914-1918), a la que condujeron los variados nacionalismos de la época; a su término se inicia el declive de las grandes potencias europeas ante la aparición en la arena internacional de las superpotencias.

En este periodo de entreguerras se comienzan a fundar numerosas asociaciones y publicaciones periódicas de europeístas en defensa y difusión de sus tesis federalistas:

Richard Coudenhove-Kalergi (1894-1972) elabora un proyecto de Europa confederal, su "Unión Paneuropa" se fundaba en un sistema bicameral (el Consejo Federal, formado por un delegado de cada Estado, y una Asamblea, compuesta por delegados de los Parlamentos nacionales), un Tribunal Federal y una Cancillería o gobierno controlado por las Cámaras; se reconocía una ciudadanía europea vinculada a la ciudadanía nacional y la protección de la unión a la identidad cultural y nacional de sus pueblos.

Pero el intento de mayor trascendencia es el presentado por el ministro francés de asuntos exteriores Aristides Briand, en la Sociedad de las Naciones el 5 de septiembre de 1929, de una federación denominada "Unión Europea". Esta idea fue desarrollada y presentada a la cancillerías europeas y a la Sociedad de las Naciones en mayo de 1930. Proponía difusamente la coordinación de los Estados Europeos en el seno de la misma Sociedad mediante la creación de una Conferencia europea, un Comité político permanente y una Secretaría. Pretendía la creación de una federación fundada sobre la idea de unión, en el respeto a la soberanía nacional de cada uno de sus Estados; su proyecto económico para la Unión Europea se fundaba en la aproximación de las economías de los Estados europeos, realizaba bajo la responsabilidad política de los gobiernos solidarios.

Esta propuesta, si bien no fue considerada utópica, no obtuvo las respuestas favorables pretendidas, debido a que en aquella época la crisis económica del 29 acaparó la atención mundial.

La crisis económica de los años treinta y el triunfo de los fascismos provocaron un clima nacionalista que desembocó en la Segunda Guerra Mundial. Sin embargo, los proyectos de unificación europea resurgen durante la misma con mayor fuerza, en medio de la angustia, apoyados por amplias capas de la población.

Algún proyecto de unificación a pequeña escala triunfa, tal es el caso de los acuerdos que crearon el BENELUX (1943) entre los gobiernos de Bélgica, Países Bajos y Luxemburgo. Esta unión económica emprendida entre estos tres países después de 1945 y que se mantiene todavía hoy, fue precedida por la unión belgo-luxemburguesa en 1921.

Después de 1945, Europa, ya no era la misma, de la pugna entre nacionalismos, la sobreviviente quedó separada de su mitad oriental bajo el dominio soviético y moralmente, rota por los efectos de la guerra. Además, las penurias económicas y las divisiones políticas hacían temer nuevos enfrentamientos armados.

Por todo lo anterior, surgieron múltiples movimientos sociales a favor de la unificación europea, en un principio desconectados del apoyo gubernamental. Las universidades acogieron igualmente el debate al respecto, destacando por ejemplo la conferencia de W. Churchill en la Universidad de Zurich el 19 de septiembre de 1946, en la que señala que tras los fracasos de unificación de años anteriores, es de alentarse el desarrollo de los movimientos europeístas y la creación de una organización regional europea (un Consejo de Europa), a la que considera plenamente compatible con la recién creada ONU, en la que sin embargo, el Reino Unido no participaría debido a sus intereses económicos coloniales.

El federalismo europeo, en palabras de Brugmans, implica una concepción de poder central y unos poderes múltiples. Su objetivo no era reemplazar la

soberanía nacional por una soberanía europea, sino se trata de crear unas instituciones adecuadas, que por sus competencias o por sus dimensiones geográficas, correspondan a los distintos problemas que surgen. Los movimientos federalistas europeos comparten los principios políticos sobre los que reposa esta corriente de pensamiento político: autonomía, cooperación y subsidiariedad.

La economía europea de la segunda posguerra se basaba en la autarquía y en el trueque. La situación de penuria era tal que la dislocación económica, social y política que se vivía en este continente hacía temer que la mitad occidental cayera en manos de comunistas, bajo control de la URSS. Esta situación movió a los Estados Unidos de América a presentar el "PLAN DE RECONSTRUCCIÓN EUROPEA O PLAN MARSHALL". Este plan, descansaba en la fortaleza de la economía norteamericana, la cual no sólo conoció los efectos destructivos de la guerra, sino que su industria se potenció gracias a ella y en consecuencia, su producción necesitaba de mercados, siendo que Europa, no estaba en condiciones de comprar ni de producir. Los mercados para situar la producción norteamericana estaban preferentemente en Europa, región que a su vez requería de los productos más esenciales para sobrevivir y producir. Sin embargo, la economía europea apenas estaba regulada por unos cuantos acuerdos bilaterales, y los países occidentales de aquél continente, no contaban ni con las divisas ni con las mercancías necesarias para lograr poner en marcha de nuevo su economía.

La alternativa a esta situación la dio el Secretario de Estado norteamericano George Marshall, en una conferencia en la Universidad de Harvard el 5 de junio de 1947. El Plan de Reconstrucción Europea consistía en esencia, en que el gobierno norteamericano pagaría directamente a los exportadores norteamericanos que vendieran productos a los gobiernos o fabricantes europeos. Los importadores europeos por su parte, pagaban en sus monedas nacionales y este pago se giraba a una cuenta a nombre del gobierno de los Estados Unidos de América en los bancos centrales nacionales; el contravalor quedaba inmovilizado y no se afectaba

a la compra de dólares, no siendo utilizado por el gobierno estadounidense. Al inmovilizarse estas fuertes cantidades de dinero se producía deflación. El gobierno norteamericano aceptaba poner a disposición de los gobiernos europeos esas cantidades inmovilizadas para destinarlas a inversiones.

La respuesta al proyecto sugerido por Marshall no se hizo esperar y dieciséis Estados europeos, se reunieron al mes siguiente, quedando fuera Alemania, España y los países del este (Polonia y la antigua Checoslovaquia, debido a presiones de la URSS). Después se decidió gestionar en común la ayuda norteamericana mediante la creación de la ORGANIZACIÓN EUROPEA DE COOPERACIÓN ECONÓMICA (OECE), el 16 de abril de 1948, a la que Alemania ingresa en 1949 y Estados Unidos y Canadá participan como asociados, sin derecho a voto.⁷²

Los méritos del Plan Marshall, fueron muchos: prever un plan racional para poner en pie las economías europeas y de desarrollo de éstas, crear un régimen multilateral de los intercambios, liberalizar éstos, reducir los contingentes, coordinar los planes económicos nacionales, organizar la convertibilidad de las monedas y organizar, mediante la Unión Europea de Pagos, un sistema de compensaciones multilaterales y la concesión de créditos a los países deudores. Lo más importante es que la gestión en común de ayudas, mostró a Europa occidental, que su unión podía traer resultados satisfactorios, además de que se fomentó la buena convivencia y la conciencia de unidad entre los europeos.

Habría que recordar otros acontecimientos como el Congreso de Europa, convocado por el Comité de Coordinación de los Movimientos para la Unidad Europea y reunido en la Haya en mayo de 1948, al que asistieron más de 750 delegados de múltiples organizaciones pro-europeístas. En aquella asamblea, se hicieron notar las dos grandes corrientes europeístas que persisten hoy en día:

⁷² La OECE una vez cumplidas sus finalidades básicas, se transformó en una nueva organización internacional, la ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE), con presencia igualitaria, de los países industrializados del mundo occidental.

aquéllos que pretendían la cooperación intergubernamental y los que buscaban una integración de carácter federal.

En el plano político, el Congreso se pronuncia por una transferencia de derechos soberanos a favor de una unión política y económica. En los planos económico y social se inclinan por la desaparición completa de aranceles y las restricciones cuantitativas al comercio, para lograr un día la unión aduanera, la libre circulación de capitales y la unificación monetaria. La elevación del nivel de vida de los europeos, la mejora de la agricultura y de la producción industrial figuraban entre sus objetivos inmediatos.

Aquellas dos corrientes desembocaron en creaciones organizativas distintas: el Consejo de Europa (5 de mayo de 1949) apoyado por los anglosajones quienes no deseaban hacer cesión de derechos soberanos y preferían la cooperación intergubernamental; y por su parte las corrientes federalistas, partidarias de la cesión de soberanía, encontraron un cauce en la propuesta francesa de creación de la CECA (Comunidad Europea del Carbón y del Acero) iniciando así el actual proceso de integración europea⁷³.

II.2.1.3 La integración europea. La creación de las Comunidades.

A) La Comunidad Europea del Carbón y del Acero.

La integración europea, es un movimiento distinto de una simple cooperación, su punto de partida fue el famoso discurso de Robert Schuman, ministro de relaciones exteriores de Francia, el 9 de mayo de 1950, en el cual proponía la utilización conjunta de los recursos franceses y alemanes del carbón y del acero, bajo la dirección de instituciones comunes abiertas a todo país europeo capaz y deseoso de participar.

⁷³ MANGAS MARTÍN, Araceli y otro. Op. Cit., p.p. 6-10.

A largo plazo, buscaba la realización de la unidad europea como factor de paz, estas realizaciones exigían, según Schuman, "la eliminación de la oposición secular entre Francia y Alemania"⁷⁴, era vital anclar la Alemania libre a occidente, la solidaridad que se afirmaría de este modo pondría de relieve que toda guerra entre Francia y Alemania se ha hecho no sólo impensable, sino materialmente imposible.

"Europa, declaró el ministro francés, no se hará de una vez, ni en un todo singular; se llevará a cabo por realizaciones concretas, creando así una solidaridad de facto. La utilización conjunta del carbón y del acero asegurará inmediatamente el establecimiento de bases comunes de desarrollo económico, primera etapa de la integración europea, y cambiará el destino de esas regiones tanto tiempo dedicadas a la construcción de armas de guerra, de las que han sido las más constantes víctimas. Esta transformación, permitirá la realización de otras actividades comunes imposibles hasta el presente. Entre otras cosas, Europa podrá con una creciente potencialización de sus recursos, seguir efectuando una de sus tareas esenciales: el desarrollo del continente africano. Y más aún así será realizable, simple y rápidamente, la fusión de intereses indispensables para el establecimiento de una comunidad económica; así se introducirá el fermento de una comunidad más amplia y más profunda entre países tanto tiempo enfrentados por sangrientas divisiones".⁷⁵

Seis países respondieron al llamado de Schuman: Francia, Alemania, Italia y los tres países integrantes del BENELUX negociaron y firmaron un pacto instituyendo la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA), en París, el 18 de abril de 1951 y entrando en vigor el 23 de julio de 1952.

El aspecto supranacional de este tratado lo diferenciaba de los organismos internacionales ya existentes, la O.E.C.E. y el Consejo de Europa. Se trata de un

⁷⁴ Citado por HALLSTEIN, Walter, Op. Cit.; p. 15.

⁷⁵ Ibidem.

acuerdo con fin y objeto precisos: la abolición de los efectos económicos de las fronteras entre los países signatarios en el sector del carbón y del acero, y la adopción de medidas transitorias y permanentes, permitiendo a todos los interesados adaptarse a la nueva situación de la competencia al nivel de la Comunidad.

Esta comunidad, representa una integración parcial, ya que sólo abarca ciertos materiales: carbón, coque, acero, mineral de hierro, y la chatarra exclusivamente. Era una integración de sector, a la que se pensó debían seguir la de otros sectores de la economía de los seis países, como el agrícola, los transportes o el sector sanitario, sin embargo, tuvieron poca aceptación.

Es preciso señalar que el artículo 97 del Tratado CECA, determina la duración del mismo: "El presente Tratado se concluye por un periodo de cincuenta años a partir de su entrada en vigor"⁷⁶, lo que significa que concluirá en julio de 2002.

B) El fracaso de la Comunidad Europea de Defensa y de la Comunidad Política Europea.

Dos proyectos posteriores ocupan un lugar más importante: los planes relativos a una Comunidad Europea de Defensa (C.E.D.) y una Comunidad Política Europea (C.P.E.).

El éxito conseguido en 1951 por la CECA alentó a quienes deseaban la integración europea en sectores diversos, como el de defensa y aún más en general, la unificación política de Europa; la situación internacional favorecía esta idea, dada la situación de la guerra fría, del incremento de la tensión y de los riesgos consecuentes para la seguridad de los Estados europeos.

⁷⁶ MUÑOZ MACHADO, Santiago. "Código de Derecho Comunitario Europeo. Tratado, Derecho Derivado, Jurisprudencia."; Editorial Civitas; Madrid, España, 1988; p. 53.

El 27 de mayo de 1952 se firma el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de Defensa, cuyo artículo 38 prevé que la Asamblea de la comunidad elaborará un proyecto de comunidad más amplia, denominada *organización definitiva* y que deberá concebirse de modo tal que "pueda constituir uno de los elementos de una estructura federal o confederal".

El proyecto de la C.E.D. tenía como objetivo a largo plazo, constituir un medio rápido y radical de efectuar una apertura más en la integración europea, previendo un ejército europeo de cerca de cuarenta divisiones, con el mismo uniforme, y en estrecha conexión con la O.T.A.N., y debía ser administrado por instituciones comunes. El referido artículo 38, preveía la adopción de medidas conducentes a la unidad política, las cuales serían estudiadas por la Asamblea europea (creación de la misma), sin embargo, en 1952, los seis gobiernos solicitaron de sus miembros la elección de nuevos parlamentarios para formar una nueva Asamblea que comenzase a discutir al respecto. En 1954, aún cuando cuatro de los seis parlamentos habían ratificado el tratado de la C.E.D., Francia se negó a hacerlo, significando el fracaso del proyecto de una C.P.E.

Ampliando en las consideraciones anteriores, la demora de la entrada en vigor del Tratado CED, que finalmente no se produjo por la negativa francesa, dejó en manos de la Asamblea de la CECA, por decisión del Consejo de Ministros (1952), la tarea de elaborar el proyecto de Tratado de una Comunidad Política Europea, lo que en efecto llevó a cabo y terminó en 1953. En ese documento, sin más valor actualmente que el de un documento histórico, se formulaba la constitución de una Comunidad Europea dotada de dos Cámaras, un Consejo de Ministros, un Consejo Ejecutivo Europeo y un Tribunal de Justicia, contemplándose un proceso gradual que arribaría en la fusión de la CECA y la CED.

El definitivo estancamiento del proyecto sobre la Comunidad Política Europea marca la interrupción de los esfuerzos en pro de la integración política y esta idea queda desbordada ampliamente por el éxito de la integración económica con la

firma en Roma (1957) de los Tratados CEE y CEEA. Harían falta unos años más para que la idea de la unificación política reverdeciera: a partir del Informe Davignon (1970) comienzan a sentarse las bases de lo que más tarde sería el sistema de Cooperación Política Europea, sistema que se formaliza sin cambios significativos con la Acta Única Europea (1986) y que se centra en materias de política exterior.⁷⁷

C) La Comunidad Europea de Energía Atómica y la Comunidad Económica Europea.

El rechazo de la C.E.D. y de la C.P.E., marcaron el fin de una etapa en la integración europea y el inicio de otra, pues en 1955, los representantes de los seis gobiernos se reunieron para el efecto de recoger las opiniones de todos en busca de impulsar dicho proceso, naciendo un comité de representantes nacionales. Este comité intergubernamental presentó un informe en abril de 1956, el cual fue asumido por los seis gobiernos como base de los nuevos tratados: uno concerniente a la Comunidad Europea de Energía Atómica Europea (EURATOM) y el otro, relativo al Tratado de la Comunidad Económica Europea (Mercado Común). Ambos acuerdos fueron discutidos y ratificados por los seis países en 1957, entrando en vigor a partir del 1 de enero de 1958.

El tratado del "Mercado Común", preveía el impacto de una economía europea integrada sobre países terceros, que cubría no solamente un sector de ésta, sino todos ellos.

Actualmente, puede decirse que la fórmula estratégica que explica por qué la integración económica ha sido exitosa, superando todas las esperanzas, es la alianza de la política de unificación de Europa con la sensatez económica y el progreso social. En la Comunidad, actuar en defensa de tal o cual interés no es en

⁷⁷ GUTIÉRREZ ESPADA, Cesáreo. "El sistema institucional de la Unión Europea"; Editorial Tecnos; 2ª edición; España, 1993; p. 23.

sí mismo una actividad "antieuropea", pues recibe apoyo en la medida que favorece la integración.

La integración económica, en visión de los Estados miembros de las Comunidades, contribuye a una más avanzada división del trabajo, la productividad de los factores de producción crece y el producto nacional bruto aumenta; muchas de las formas de la producción masiva pueee ser llevada a cabo sólo en una extensa zona económica, pudiendo Europa estar en condiciones de poder competir con los Estados Unidos de América, y consecuentemente obtener una elevación en el nivel de vida de su población.

Además de estos intereses generales, cada Estado miembro se sintió impulsado a unirse a los otros por perspectivas y objetivos específicos y pese a esta circunstancia, la Comunidad ha sabido equilibrar la divergencia hacia su interior, pues existe la conciencia de hacer persistir el interés general frente al individual.

Aparte del factor "interés" y de la lógica interna de la situación, mediante la cual las Comunidades han actuado con oportunidad y adecuado asesoramiento, logrando avanzar en el complejo camino de la integración europea, existe otro elemento que desde el punto de vista de los analistas representa un estímulo a la misma y éste es la actitud de terceros países que lleva a los europeos a actuar como tales.

La economía de la Comunidad está orientada por una política común, que estabiliza su propia situación económica, favoreciendo la estabilidad económica y el comercio ordenado en todo el mundo.

Finalmente, es importante señalar que el proceso de integración desarrollado en Europa desde hace casi medio siglo, constituye el más avanzado en el mundo y es ejemplo de voluntad y perseverancia políticas, así como de un único antecedente histórico, razones por las que no puede ser modelo imitable por otros regionalismos modernos.

II.2.1.4 La integración europea desde 1958 a 1986. Ampliaciones y crisis.

A) La creación de la Asociación Europea de Libre Comercio.

El Reino Unido se había interesado inicialmente por los primeros pasos de las negociaciones conducentes al Tratado de la Comunidad Económica Europea, pero se retiró muy pronto de las mismas al no desear tomar parte en una Unión aduanera y menos aún en el mercado común con políticas comunes. Su deseo era formar en el seno de la O.E.C.E. una amplia zona de libre comercio (sin protección frente al exterior), pero los miembros de las Comunidades Europeas en especial Francia, se opusieron a ello.

Fue entonces cuando el Reino Unido propuso al resto de los miembros de la O.E.C.E. crear la ASOCIACIÓN EUROPEA DE LIBRE COMERCIO (AELC/EFTA) y así lo hicieron mediante el Convenio de Estocolmo de 4 de enero de 1960 los siguientes Estados: Reino Unido, Austria, Noruega, Suecia Dinamarca, Portugal y Suiza. Posteriormente ingresaron Finlandia, en calidad de asociado e Islandia. Dejaron de ser miembros de esta organización el Reino Unido y Dinamarca en 1973, Portugal en 1986 y desde 1995 Austria, Finlandia y Suecia. Por su parte, la EFTA firmó un acuerdo de libre comercio con la CEE en 1972 y un nuevo acuerdo creando el "ESPACIO ECONÓMICO EUROPEO" en 1993. Desde 1995, la EFTA agrupa sólo a cuatro Estados: Islandia, Noruega, Liechtenstein y Suiza.

B) La primera ampliación de las Comunidades Europeas.

El Reino Unido, observador de los éxitos obtenidos por las Comunidades Europeas y ante el inminente final de su imperio colonial y de su fortaleza económica dependiente de dicho poderío, solicita su ingreso a las Comunidades el 9 de agosto de 1961. Lo mismo hicieron Irlanda y Dinamarca en 1961 y Noruega un año más tarde. Puesto que la adhesión de todo nuevo miembro requiere la aceptación unánime del Consejo, no dio curso a la misma al oponerse Francia.

De nuevo en 1967 el Reino Unido solicita su adhesión, al mismo tiempo que Irlanda, Dinamarca y Noruega, sin embargo, por segunda vez Francia desconfió.

Al abandonar el poder el General De Gaulle, el nuevo presidente francés, Georges Pompidou, flexibiliza la posición francesa y en la " Cumbre" de Jefes de Estado y de Gobierno de la Haya en diciembre de 1969, se acuerda entre otras importantes decisiones como la realización de la Unión Económica y Monetaria, la ampliación al Reino Unido, Noruega, Dinamarca e Irlanda. Las negociaciones culminaron en 1972 con la firma del Tratado y Acta de adhesión.

En cuanto a Noruega, en virtud de los resultados obtenidos en referéndum, en sentido negativo, dicho país quedó impedido para ser miembro.

Finalmente, el Tratado entró en vigor en la fecha prevista de 1 de enero de 1973, pasando las Comunidades Europeas a tener nueve Estados miembros.

C) Los problemas de la realización del Mercado Común.

La primera crisis interna de las Comunidades Europeas estalla en 1965: es la llamada crisis de la "silla vacía", al abandonar Francia su presencia en el Consejo como consecuencia del paso de una etapa a otra que suponía la adopción de decisiones por mayoría cualificada, Francia consideraba que el sistema de adopción de decisiones, previsto en los Tratados por mayoría cualificada, debería fundarse en la unanimidad para aquellas decisiones que representaran un interés muy importante para un Estado miembro. Como no fue aceptada su interpretación por ser una violación flagrante de los Tratados, Francia abandonó el Consejo en junio de 1965, la crisis quedó cerrada con el regreso de Francia a las sesiones del Consejo en enero de 1966, dándose solución a las divergencias.

También en esta época se da solución al problema pendiente de la unificación institucional. Ya desde la creación de la CEE y la CEEA es visible la conciencia

acerca de este problema, unificando desde la entrada en vigor de dichos Tratados sus Asambleas y sus Tribunales con la Asamblea y el Tribunal de Justicia existente en la CECA, así como los dos Comités Económicos y Sociales de la CEE y de la CEEA en uno sólo común a ambas. En el Consejo de 8 de abril se crea un Consejo único y una Comisión única, entrando en vigor en 1967.

Al comienzo de 1970 y en 1971 se hicieron algunas reformas flexibles en el sistema de financiación de las Comunidades Europeas, sin embargo, fue hasta 1975 cuando mediante una nueva reforma, se dotó a éstas de un sistema de financiación propia y atribuyendo al Parlamento Europeo importantes poderes de codecisión. También en 1975 se inicia una política de solidaridad mediante la creación del Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER). Un año más tarde, se democratizó el Parlamento Europeo al acordarse dar aplicación plena a las previsiones de los Tratados fundacionales relativas a su elección por "Sufragio Universal".

La "Cumbre" de Jefes de Estado o de Gobierno, reunida en octubre de 1972 en París, mostró su preocupación respecto a que, pese a haberse ampliado el número de miembros comunitarios, no se observaban resultados importantes, por lo que solicitó a las Instituciones que hicieran un informe sobre las "relaciones de los Estados miembros en una unión europea" y en 1974, encargó al primer ministro belga, Leo Tindemans, la redacción de un Informe de síntesis sobre la consecución de la Unión Europea; el Informe presentado en diciembre de 1975, establece con precisión las reformas necesarias para profundizar en las Instituciones y en las competencias de las Comunidades Europeas. El debate sobre el alcance de dichas reformas agotó al decenio sin acordar ningún cambio más que la reforma presupuestaria.

D) La segunda y tercera ampliación.

El fin de las dictaduras en Grecia, España y Portugal así como su

democratización, presagaban su intención de sumarse al proceso de integración europea.

Grecia presentó su solicitud de adhesión en junio de 1975 y el Tratado de Adhesión se firmó en mayo de 1979, entrando en vigor en enero de 1980.

Portugal solicitó su adhesión en marzo de 1977 y España en julio del mismo año. Después del dictamen favorable emitido por el Consejo, se firma solemnemente en Lisboa y Madrid en junio de 1985, el Tratado de Adhesión de los dos países ibéricos. La Adhesión entró en vigor el 1 de enero de 1986.

E) El reforzamiento institucional.

Las instituciones de los años cincuenta no habían experimentado transformación alguna, a pesar de los nuevos problemas que aquejaban a la sociedad desde los años setenta, como la crisis energética, la crisis del sistema monetario, la innovación tecnológica e industrial, los fuertes desequilibrios regionales provocados por el mercado común, la sensibilidad hacia el deterioro del medio ambiente, la protección de los consumidores, etc.

Siendo necesario un reforzamiento institucional, la primera iniciativa vino del Consejo Europeo (así llamado desde 1974, sustituyendo a las antiguas "Cumbres" de Jefes de Estado o de Gobierno) que no conforme con el Informe Tindemans, requirió ahora a tres expertos un informe sobre las instituciones europeas, el cual fue presentado en 1979. Otra iniciativa fue emprendida por los Ministros de Asuntos Exteriores de Alemania e Italia, quienes en noviembre de 1981, propusieron concluir "un acta europea", limitándose a los problemas de la cooperación política europea manteniéndolos fuera del sistema comunitario.

Por su parte, el Consejo Europeo era consciente de la necesidad de las reformas ante la parálisis decisional, agravada por dos ampliaciones no bien asimiladas;

pero faltando el consenso necesario, adoptó un acuerdo de naturaleza política, la "La Declaración Solemne sobre la Unión Europea", en Stuttgart, en 1983; en ella se definen las funciones del Consejo Europeo y de la Cooperación Política Europea, se establece el compromiso de abandonar los acuerdos de Luxemburgo de 1966 y de democratizar y profundizar en el acervo comunitario a fin de sentar las bases de una Unión Europea.

Mayor trascendencia tuvo el proyecto del Parlamento Europeo: en julio de 1980 se formó el "Club del Cocodrilo" con diputados de diversas ideologías políticas concentrados en torno a Spinelli, un diputado italiano. En julio de 1981, la "Comisión Institucional" creada por el Parlamento con carácter permanente y encabezada por Spinelli, encargada de elaborar un proyecto de reforma de los Tratados constitutivos presentó el 14 de febrero de 1984, un proyecto de "Tratado de la Unión Europea".

El proyecto "Spinelli", preveía importantes cambios institucionales, como el referente al Parlamento Europeo que pasaría a ser un colegislador junto al Consejo y un sistema de suspensión de la condición de Estado miembro para aquellos Estados que incumplieran reiteradamente las normas comunitarias, así como nuevas competencias, creaba la ciudadanía de la Unión, no hacía depender su entrada en vigor de la ratificación unánime de los Estados y creaba la Unión Europea. Esta propuesta, fue influencia en los sucesivos intentos de reforma contenidos en el Acta Única Europea y el Tratado de la Unión Europea, en 1986 y 1992, respectivamente.

II.2.1.5 El Acta Única Europea.

En junio de 1985, el Consejo Europeo reunido en Milán convocó la Conferencia Intergubernamental, la cual, después de 7 meses de negociación aprobó por unanimidad, conforme al artículo 236 del TCEE, el texto del Acta Única Europea (AUE), el 17 y 28 de febrero de 1986.

De esta forma, el Acta Única Europea es una reforma más, aunque de importancia trascendental. Las reformas introducidas afectaron a todas las instituciones comunitarias, insertó al Consejo Europeo (reunión de los jefes de Estado o de Gobierno) en la estructura de los Tratados constitutivos, pero sin concederle la calidad de institución comunitaria, consolidándose como una categoría de derecho internacional (Reunión de órganos de Estados y Conferencia Intergubernamental) y transfirió nuevas competencias estatales a las Comunidades.

La reforma estructural tuvo como objetivo dotar al proceso de decisión de mayor eficacia y democracia sin alterar el equilibrio institucional.⁷⁸

Para lograr una mayor democratización en el proceso legislativo, el AUE organizó una mayor influencia y presión del Parlamento Europeo sobre el Consejo en relación con determinadas decisiones (Art. 7) mediante el sistema de cooperación, se trata de un mecanismo de segundas lecturas por el Parlamento Europeo y el Consejo, en la que destaca el rechazo por la mayoría absoluta del Parlamento a la posición común de Consejo obligando a éste a votar por unanimidad. También, se otorgó al Parlamento Europeo la facultad de autorización (dictamen conforme) de los Acuerdos de Asociación y de los Tratados de Adhesión.

Las reformas también afectaron al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, al introducirse la figura del Tribunal de Primera Instancia como su agregado, cuya competencia se extendía a ciertas categorías de recursos promovidos por personas físicas o jurídicas.

El Acta en cuestión, reforzó algunas políticas comunitarias y atribuyó nuevas competencias a las Comunidades a fin de facilitar la consecución de uno de los viejos objetivos fundamentales del proceso integrador: constituir un verdadero MERCADO INTERIOR Y ÚNICO, en el que no bastaba la eliminación de barreras arancelarias, sino también a las trabas físicas, técnicas y fiscales (no

⁷⁸ MANGAS MARTÍN, Araceli y otro. Op. Cit.; p. 23.

arancelarias). El Mercado Interior y Único se redefine mediante el artículo 8 A del TCEE (actual artículo 7 A del TCE) como "UN ESPACIO SIN FRONTERAS INTERIORES EN EL QUE LA LIBRE CIRCULACIÓN DE MERCANCÍAS, PERSONAS, SERVICIOS Y CAPITALES ESTARÁN GARANTIZADAS". Así mismo, fijó la fecha de 31 de diciembre de 1992 para que las Instituciones adoptaran las medidas destinadas a ese fin.

Además, preveía la cooperación de los Estados miembros en orden a una Unión Económica y Monetaria, un reforzamiento de las competencias en materia de política social, una reforma global y una coordinación de los Fondos de finalidad estructural (Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, Fondo Social Europeo) con el Banco Europeo de Inversiones y otros instrumentos financieros para servir a la cohesión económica y social y corregir perturbaciones o desequilibrios derivados de las políticas comunes. Se incluyeron como materias comunitarias las de investigación y desarrollo tecnológico y medio ambiente, así como la regulación de la cooperación política europea en materia de política exterior conforme a un régimen extraordinario de derecho internacional, art. 30 del AUE, que fue derogado por el Tratado de la Unión Europea al regular la política exterior y de seguridad común (PESC).

II.2.1.6 El Tratado de la Unión Europea o Tratado de Maastricht.

A) Introducción.

El Acta Única Europea condujo al Tratado de la Unión Europea. El compromiso de lograr un auténtico Mercado Interior y Único, planteó la idea de una moneda única, que a su vez exige nuevas atribuciones aparentemente económicas, pero con un fondo político indiscutible.

La Unión Económica y Monetaria (UEM) impulsada por el Acta Única Europea llevó al Consejo Europeo en 1989 a anunciar, sin plazo determinado, una

Conferencia Intergubernamental a celebrar entre 1991 y 1992 en busca de la Primera Etapa de dicha Unión.

No pueden desconocerse los efectos producidos por los acontecimientos ocurridos en el este de Europa en 1989 (caída del Muro de Berlín y la consecuente unidad alemana), que en parte recayeron en un convencimiento generalizado de que el tratado que crearía la UEM europea debería estar en vigor en 1993.

Para la mayoría de los Estados miembros (Reino Unido y Dinamarca quedan excluidos), la integración monetaria exigía dar pasos hacia la Unión Política reforzando los poderes del Parlamento Europeo al tiempo que se perfilaba el afianzamiento del Consejo Europeo.

El Tratado de la Unión Europea, representa la reforma más importante a los tratados fundacionales, adoptado en Maastricht el 7 de febrero de 1992; crea la Unión Europea fundada sobre las Comunidades Europeas (el pilar comunitario) y las formas intergubernamentales de cooperación en la Política Exterior y de Seguridad Común(PESC) y de cooperación en los ámbitos de la Justicia y de los Asuntos de Interior (CAJI)⁷⁹.

Este acuerdo, hace perder a la Comunidad Económica Europea, del calificativo "Económica" a fin de responsabilizarla de la asunción de un papel político general en el proceso de la integración europea, pasando a denominarse oficialmente "Comunidad Europea".

B) Otras consideraciones respecto al Tratado de Maastricht.

El 14 de diciembre de 1990, el Consejo Europeo reunido en Roma decidió convocar dos Conferencias Intergubernamentales destinadas a elaborar sendas

⁷⁹ Postulado de Araceli Mangas Martín, aceptado plenamente por la doctrina comunitaria, mismo que será desarrollado con mayor amplitud en líneas posteriores.

propuestas sobre la Unión Económica y Monetaria y sobre la Unión Política. Las Conferencias mencionadas se reunieron durante 1991 tanto a nivel ministerial como en grupos de trabajo. Es preciso apuntar que cada Estado estuvo igualmente representado en éstas, debiéndose tomar todas las decisiones por consenso de las partes.

En la elaboración de los textos no sólo participaron los representantes políticos de los Estados miembros, sino también el Parlamento Europeo, la Comisión y el Comité Económico y Social de la Comunidad, siendo consultadas otras organizaciones sociales comunitarias; además de que diversas asociaciones nacionales elaboraron dictámenes y propuestas dirigidas a las Instituciones Comunitarias y organizaron actos públicos a fin de hacer valer puntos de vista específicos sobre el proyecto del Tratado en discusión.

Maastricht es una pequeña localidad holandesa, en la provincia de Limburgo, en el sur este de los Países Bajos. Tiene unos 125 000 habitantes y cuenta con un prestigiado centro de estudios europeos.⁶⁰

En esta ciudad, se reunieron en Consejo Europeo, los días 9 y 10 de diciembre de 1991, los máximos responsables políticos de los gobiernos de los Estados miembros de la Comunidad.

La convocatoria del Consejo Europeo se celebró en Maastricht porque así lo decidió el gobierno holandés que en aquel segundo semestre de 1991 se encontraba presidiendo el Consejo comunitario.

Así pues, los ministros de Asuntos Exteriores de los Doce firmaron el 7 de febrero de 1992, el Tratado de la Unión Europea conocido también como Tratado de Maastricht, el cual entró en vigor el 1 de noviembre de 1993.

⁶⁰ Dato tomado de DE BASTURIA, Daniel. "Unión Europea. Respuesta a cincuenta de las preguntas que los ciudadanos españoles nos hacemos sobre el Tratado de Maastricht"; Editado por Ciencias de la Dirección; Madrid, España, 1992; p. 21.

C) La cuarta ampliación y el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

En el año de 1993, se verificó la cuarta y última ampliación de las Comunidades Europeas (hasta la fecha). Se trata de Austria, Noruega, Finlandia y Suecia; estos Estados presentaron su solicitud de adhesión en 1992 y 1993; las negociaciones finalizaron con la firma del Acta de Adhesión el 24 de junio de 1994 en Corfú. Sin embargo, el pueblo noruego, igual que en ocasión anterior, desautorizó a sus gobernantes mediante referéndum, a la adhesión a la Unión Europea, por lo que sólo continuaron su propósito Austria, Finlandia y Suecia. El Acta de Adhesión de estos países entró en vigor el 1 de enero de 1995; la Unión Europea, desde esta fecha quedó conformada por Quince Estados Miembros.

Tras la laboriosa y difícil negociación del Tratado de la Unión Europea en 1991, se firmó en Oporto el 2 de mayo de 1992 un complejo Tratado entre la CEE y la EFTA, sobre el ESPACIO ECONÓMICO EUROPEO.⁸¹

Al consumarse la cuarta ampliación, éste Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo sólo se aplica a Liechtenstein, Islandia y Noruega.

D) La estructura formal del Tratado de la Unión Europea.

El Tratado de la Unión Europea (TUE) modificó ampliamente los tratados constitutivos, especialmente el Tratado de la CEE. El TUE comprende a los tratados constitutivos de las Comunidades Europeas, sobre los que se asienta y está redactado para ensartar en un cuerpo único casi todo el Derecho Constitucional Comunitario.

El TUE puede ser comprendido mejor si se le compara con la arquitectura de un

⁸¹ Este acuerdo tuvo que ser modificado antes de su firma debido al Dictamen 1/91 de 14 de diciembre de 1991 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, referente a su incompatibilidad con el TCE y posteriormente de nuevo, debido al rechazo del pueblo suizo mediante el Protocolo de 17 de marzo de 1993.

templo griego.⁸²

El "*frontispicio o frontón*" comprende el Título I del TUE donde se contienen las "Disposiciones Comunes", siendo los artículos A-F que se refieren a la creación de la Unión Europea, sus objetivos y sus elementos constitutivos.

A continuación vienen los "*tres pilares*" sobre los que reposa la Unión. El pilar central, el más sólido, es de carácter COMUNITARIO (las tres Comunidades):

El artículo G, (Título II) introduce el Tratado de la Comunidad Europea, que arrastra su articulado de 248 artículos.

El artículo H, (Título III) contiene el Tratado de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, con su centenar de artículos adaptados por la nueva revisión y desprovisto de las consiguientes disposiciones finales.

El artículo I, (Título IV) es el Tratado de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (EURATOM) con sus dos centenares de artículos.

El TUE también hace reposar la Unión sobre las bases de carácter INTERGUBERNAMENTAL (los pilares laterales):

Uno de los pilares intergubernamentales es el artículo J (Título V) referente a la Política Exterior y de Seguridad Común (PESC). Su antecedente normativo lo es el artículo 30 del Acta Única Europea.

El segundo pilar intergubernamental de la Unión es el artículo K, (Título VI) que comprende la Cooperación en los Ámbitos de la Justicia y de los Asuntos de Interior (CAJI).

Finalmente y siguiendo la idea del "templo griego", la Unión tiene un *basamento* constituido por el Título VII, de las "Disposiciones Finales", que abarca los artículos L-S: el mantenimiento del acervo comunitario, la competencia del Tribunal de Justicia, un procedimiento único de revisión y de nuevas adhesiones,

⁸² MANGAS MARTÍN, Araceli y otro. Op. Cit; p. 37.

derogaciones, entrada en vigor, el periodo de vigencia, etc. Con este basamento común, los Tratados de las Comunidades se vieron despojados de esos preceptos.

II.2.1.7 Tratado de Amsterdam.

Al terminar los trabajos del TUE, los Estados miembros acordaron la postergación de ciertos asuntos pendientes, para una nueva Conferencia Intergubernamental a celebrarse en 1996. De esa intención deriva la "Cláusula 1996", insertada en el artículo N.2 del TUE.

Los preparativos para esta reunión comenzaron a gestarse desde 1994, cuando el Consejo Europeo, reunido en Corfú decide la creación de un grupo de reflexión.

La Conferencia Intergubernamental debía centrar sus expectativas en cuatro áreas básicas:

✓ Una zona de seguridad, de libertad y de justicia.

La Unión asume expresamente el objetivo de "mantener y desarrollar la Unión como un espacio de libertad, seguridad y justicia, en el que esté garantizada la libre circulación de personas conjuntamente con medidas adecuadas respecto al control de las fronteras exteriores, el asilo, la inmigración y la prevención y la lucha contra la delincuencia" (Artículo 2.4 TUE).

Es a través del Tratado de Amsterdam que se introduce en el TCE, un nuevo Título, el IV: artículos 61-69, que inscribe en el terreno comunitario diversas competencias importantes (se trata de una comunitarización de parte del tercer pilar): medidas destinadas a garantizar la libre circulación de personas, conjuntamente con las medidas de acompañamiento directamente vinculadas con aquélla y relativas a los controles en las fronteras exteriores; medidas tendentes a garantizar la ausencia de controles sobre las fronteras en el cruce

de las fronteras interiores; el asilo y la inmigración, cooperación judicial en materia civil; y cooperación administrativa entre los Estados miembros, y entre éstos y la Comisión⁸³.

No obstante existen excepciones o reservas en la materia, a causa del mantenimiento del orden público y salvaguarda internos, así como por situaciones de "urgencia", temas de exclusivo interés de los Estados miembros.

✓ La Unión y el ciudadano.

Se asume el tratamiento a los derechos fundamentales, a una mayor transparencia y acceso de los ciudadanos a documentos de las Instituciones comunitarias y al empleo como una acción comunitaria.

✓ Una política exterior coherente y eficaz.

✓ Una reforma de las Instituciones de la Unión (la que terminó por aplazarse).

La Conferencia concluyó los días 17 y 18 de junio de 1997, donde se adopta un Tratado que se firmó solemnemente, en Amsterdam, el 2 de octubre de 1997, para entrar en vigor el 1 de mayo de 1999.

La estructura del Tratado es la siguiente:

Consta de 15 artículos, 15 Protocolos y 59 Declaraciones. La estructura de la Unión no se modifica, manteniendo sus tres pilares, es decir, el comunitario y los dos intergubernamentales. Se integra de tres partes:

✓ Modificaciones (artículos 1-5)

✓ Simplificación (artículos 6-11) donde se derogan disposiciones caducas.

✓ Disposiciones generales y finales (artículos 12-15), fija su duración ilimitada y la entrada en vigor al ser ratificado por todos los miembros.

⁸³ TRUJILLO HERRERA, Raúl. "Derecho de la Unión Europea: Principios y Mercado Interior"; Editorial Porrúa; 1ª edición; México, 1999; p.p. 66-93.

Con este Tratado, se aprecia una Europa mejorada en términos de libertad y de participación y con mejores medios para ejecutar una acción exterior eficaz en su declarado fin de contribuir a la paz mundial.

II.2.1.8 Tratado de Niza.

La Conferencia de los Representantes de los gobiernos de los Estados miembros, convocada en Bruselas el 14 de febrero de 2000, se reunió para adoptar de común acuerdo las modificaciones que deberán introducirse en el Tratado de la Unión Europea, en los Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas y en determinados Actos conexos, de esta forma, se firmó en Niza, el 26 de febrero de 2001, el Tratado modificadorio que lleva su nombre, así como una serie de Protocolos (cuatro) y 24 Declaraciones anejas al Acta Final.⁸⁴

La Conferencia Intergubernamental celebrada en Niza, tuvo como objetivo poner las bases de una Unión ampliada hacia el este. A los doce países del este y del Mediterráneo que ya hablan iniciado negociaciones (Chipre, la República Checa, Estonia, Hungría, Polonia y Eslovenia en un primer momento y en un segundo grupo: Bulgaria, Letonia, Lituania, Malta, Rumanía y Eslovaquia) había que añadir a Turquía.

Las modificaciones convenidas, entrarán en vigor de conformidad con lo dispuesto para cada una de ellas, destacando entre éstas las siguientes:

- Una nueva repartición de votos en el Consejo, para los miembros actuales y para los nuevos socios. Entrará en vigor para Estados miembros actuales a partir del 1 de enero de 2005 y para los nuevos, conforme vayan ingresando en la Unión. El sistema reformado otorga 29 votos a los "cuatro grandes" (Alemania, Francia, Reino Unido e Italia). España obtuvo 27 votos al igual

⁸⁴ Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 10 de marzo de 2001. Obtenido de la página de internet: europa.eu.int/comm/nice_treaty/index_es.htm

que Polonia cuando ingrese; el resto de los países alcanza votos progresivamente menores, hasta llegar a 3 que corresponden a Malta.

- Se determinan tres formas de bloqueo a las decisiones del Consejo, a través de un sistema de mayorías y minorías:
 - Cuando la Unión tenga 27 miembros, el total de votos en el Consejo será de 345. Se fija la mayoría cualificada en 255 y se establece una minoría de bloqueo de 88 votos.
 - Nunca se podrá tomar un acuerdo por mayoría cualificada cuando exista una mayoría simple que se oponga.
 - Se establece la "cláusula de verificación demográfica", es decir, que para que un país pueda obtener mayor número de votos en razón del volumen demográfico, debe tener cuando menos el 62% del total de la población de la Unión.
- El Parlamento Europeo, se compondrá de máximo 732 escaños, en lugar de los 626 actuales. Alemania contará con 99 diputados, 72 los otros "grandes"; y España y Polonia, tendrán 50.
- En el 2005, los Estados que actualmente tienen dos comisarios (Alemania, Francia, Reino Unido, Italia, y España) tendrán sólo uno. Cuando participen 27 países, decidirán por unanimidad el número total de comisarios que no podrá ser mayor a 27.
- Se refuerzan los poderes del Presidente de la Comisión y su nombramiento se somete a aprobación del Parlamento Europeo.
- Aumenta el número de temas a decidirse por mayoría cualificada (cuarenta) y para algunos países se mantiene el derecho de veto en temas "sensibles".
- Se tratan las consecuencias financieras de la expiración del Tratado de la CECA y el fondo de investigación del carbón y del acero; trasladándose los recursos patrimoniales (activos y pasivos) de la CECA al 23 de julio de 2002, a la CE a partir del 24 de julio de 2002.
- Se abre la posibilidad de que algunos países avancen en el proceso de integración, con mayor rapidez, estableciéndose una "Europa de dos velocidades". Sin embargo quedan establecidos sus límites:

- Al menos deben ser ocho países los que opten por realizar una "cooperación avanzada".
- Quedan excluidas las políticas comunitarias, las cuestiones relacionadas con el Tratado de Schengen y lo que afecte negativamente el mercado interior y los asuntos de defensa y fabricación de armamento.

A instancias de Alemania, se convocó otra reunión para el 2004.

II.2.1.9 La Unión Europea. Caracteres Generales.

Una vez atendidos los antecedentes históricos y jurídicos que vieron nacer a la Unión Europea, es momento de acercarnos concretamente a este concepto, de tal manera conoceremos su significado, sus instituciones, sus objetivos y los principios que le dan vida a los ojos de todo el mundo.

A) ¿Qué es la Unión Europea?

Como ya se explicó, la Unión Europea se funda sobre las tres Comunidades Europeas existentes, las cuales mantienen así su carácter rector o medular del proceso integrador. La Unión Europea se completa, en su estado de evolución, por las políticas de cooperación intergubernamentales de exterior y seguridad común entre la Unión y sus Estados miembros; y de asuntos de justicia e interior entre los Estados miembros.

La Unión no posee personalidad jurídica internacional, se trata de "un ideal político, que tiene una entidad política cuya realidad- política, jurídica, económica, social- se sustenta en las realizaciones conseguidas a través de las Comunidades Europeas. Ciertamente, lo tangible de la Unión Europea son las tres Comunidades Europeas".⁸⁵

⁸⁵ MANGAS MARTÍN, Araceli y otro; Op. Cit., p. 41.

La Unión Europea es una idea global del proceso de integración progresiva desarrollado en el continente europeo desde hace medio siglo. Puede decirse incluso, que se trata de una entidad política con vocación federal⁸⁶.

La Unión Europea no es una organización internacional, los Estados miembros no han querido atribuirle expresamente personalidad jurídica internacional. Las tres organizaciones internacionales existentes conservan por separado su carácter de sujetos de derecho internacional, como se aprecia de los artículos 6 del TCECA, 210 del TCE y 184 del TCEEA.

La falta de personalidad jurídica internacional de la Unión, origina dudas en cuanto a que en las solicitudes de adhesión de nuevos miembros, desde la entrada en vigor del TUE, el Estado candidato solicita el ingreso en "la Unión". Afortunadamente esta situación queda convalidada al hacerse la adhesión respecto de todos los Tratados "sobre los que se funda la Unión", de tal manera que se pasa a formar parte de las Comunidades y de las formas intergubernamentales de cooperación.

Por otro lado, algunos autores opinan que el dotar de personalidad jurídica a la Unión Europea provocaría confusión al sistema orgánico existente.

Aunque sin personalidad jurídica, la Unión Europea, es capaz de alcanzar el reconocimiento de la comunidad internacional en virtud de la efectividad que demuestra en el ejercicio de sus funciones.

B) Los objetivos de la Unión Europea.

Los objetivos de la Unión están relacionados con los pilares que la conforman, así

⁸⁶ *Ibidem*. En cuanto a la "vocación federal de la Unión", esta concepción no fue retenida en la versión definitiva del TUE en razón de las múltiples divergencias causadas entre los Estados miembros, quienes consideraron dicho texto contrario a sus intereses soberanos. Véase el apartado c) de este numeral referido a "Los principios de la Unión".

pueden agruparse en:

1. *Objetivos de carácter económico.*

Figura la promoción del progreso económico y social equilibrado y sostenible. Los medios para lograrla son varios: la creación de un espacio sin fronteras, el cual se sirve de toda una gama de principios y reglas sobre libre circulación de personas, mercancías y capitales, expresados en el Tratado de Roma y que desde 1958 se han venido aplicando y se han completado por el Acta Única de 1987. También el fortalecimiento de una cohesión económica y social, mediante una política reformulada y dotada de más amplios instrumentos de acción y el establecimiento de una Unión Económica y Monetaria.

2. *La ciudadanía europea.*

Es considerado un segundo objetivo, el encaminado a la creación de la ciudadanía europea y a tal fin, reforzar la protección de los derechos e intereses de los nacionales de los Estados miembros. Esta ciudadanía no sólo no excluye la condición de nacional de un Estado miembro, cuya determinación es exclusiva de dicho Estado, sino que es requisito SINE QUA NON; es decir, sólo el nacional de un Estado miembro puede ser ciudadano de la Unión y sólo mientras mantenga aquella situación.

La ciudadanía europea complementa la ciudadanía nacional, no la sustituye. El ciudadano de la Unión deja de ser un extranjero dentro de cualquier Estado miembro, se ve privilegiado por disposiciones de igualdad respecto a un nacional e independientemente de la actividad económica que desempeñe, un conjunto de derechos y libertades, incluido el derecho de sufragio activo y pasivo en las elecciones municipales y europeas, garantizados por un sistema jurisdiccional único.

3. *La Política Exterior y de Seguridad Común (PESC).*

El expresar la identidad de la Unión en la esfera internacional mediante la realización de una política exterior y de seguridad común, que pueda conducir en su momento a una defensa común. Las nuevas variables políticas y militares, debidas a los cambios en el Este, han hecho perder influencia a las alianzas militares y están permitiendo las condiciones previas para abordar un genuino sistema europeo de seguridad.

4. La Cooperación Judicial y en los Asuntos de Interior (CAJI).

No es una cooperación novedosa, ya que los ministros de Justicia y de Interior venían opinando y acordando puntos en el "Grupo de Trevi", de tal forma, que el TUE sólo se ocupa de regular las reuniones que de por sí existían.

La cooperación judicial y policial es un instrumento al servicio de los fines de la Unión, principalmente para conseguir la plena y segura circulación de los ciudadanos dentro del territorio de la Unión. Los Estados miembros se comprometen a considerar como ámbitos de interés común y a cooperar en materias como: *la política de asilo, las normas sobre el cruce de las fronteras y los controles en las mismas, la política de inmigración, la lucha contra la toxicomanía, la lucha contra la defraudación fiscal a escala internacional y el terrorismo, el tráfico de drogas y otras formas graves de delincuencia, así como la cooperación en materia civil, penal y aduanera.* Se crea la Oficina Europea de Policía (EUROPOL).^{87 88}

Para finalizar, se apunta la relación y el tránsito del sistema económico del Mercado Común al sistema político del Mercado Único Europeo: La integración política exige el abandono de competencias soberanas nacionales, lo que necesariamente implica una evolución pausada y cautelosa.

⁸⁷ Idem, p. 46.

⁸⁸ Es muy importante aclarar, que por virtud del Tratado de Amsterdam, algunas de éstas materias fueron insertadas al ámbito comunitario y que se hace mención de ellas, únicamente como una referencia al Tratado precedente, que es el de la Unión Europea.

Así, se pensó que la creación de una solidaridad de hecho en el ámbito económico, que el refuerzo de la interdependencia económica, que la armonización de normas en todos los mercados, generarían la necesidad de abandonos de soberanía nacional en otros ámbitos, lo que facilitaría el paso de la economía a la política, es decir, del Mercado Común al Mercado Único de la Unión Europea,⁸⁹ mecanismo que en lo personal, considero que sí ha dado buenos resultados.

La construcción europea es un proceso evolutivo y progresivo. La creación del Mercado Único es un paso que subsana deficiencias anteriores y mejora el escenario europeo en el que se mueven los hombres y las empresas. El Tratado de la Unión Europea da un paso más allá del Mercado Único y lo complementa fundamentalmente en los aspectos monetarios:

- ❖ Reforzar el Sistema Monetario Europeo.
- ❖ Acrecentar y mejorar los Fondos estructurales.
- ❖ Habilitar nuevos recursos presupuestarios.
- ❖ Acrecentar la cooperación tecnológica.
- ❖ Evitar la creación de oligopolios.
- ❖ Implicar directamente al ciudadano de la Unión en el proceso de integración, para convertirlo en sujeto activo de la ciudadanía y entidad europeas.

Porque el Mercado Único, previsto desde el Acta Única Europea, requería un acompañamiento monetario, social, institucional y político, se concibió y firmó el Tratado de la Unión Europea.⁹⁰

C) Los principios de la Unión.

⁸⁹ DE BUSTURIA Daniel, Op. Cit., p. 30.

⁹⁰ Idem, p. 38.

Del Preámbulo y artículo A del Tratado de la Unión Europea se desprende uno de los principios claves de la Unión Europea: "De una Unión cada vez más estrecha entre los pueblos de Europa, en la cual las decisiones serán tomadas de la forma más próxima posible a los ciudadanos".

La primera parte de la oración transcrita, demuestra que la Unión muestra su posición para acoger a otros pueblos de Europa que estén dispuestos a compartir el proyecto de integración: la ampliación de la Unión estuvo presente en Maastricht, previéndose solucionar los problemas estructurales que la misma pudiera originar.

En la segunda parte, relativa a la proximidad de las decisiones a los ciudadanos, emerge con claridad el *principio federal* que impregna al TUE. Las decisiones deben adoptarse lo más próximo a los problemas mismos, en alusión al *principio de subsidiariedad*, como principio regulador de las relaciones entre la Unión y sus Estados miembros y sus pueblos, y en consecuencia principio medular de los sistemas federales.

De nuevo los pueblos salen a la escena de la Unión al confiarse a ésta la misión de organizar de modo coherente y solidario las relaciones entre los Estados miembros y entre sus pueblos (artículo A). Este artículo formula el *principio de solidaridad*. En la articulación de una relación más estrecha entre la Unión y sus pueblos tiene especial interés el compromiso de la Unión por el *principio de respeto a la identidad nacional* de sus Estados miembros (artículo F). La personalidad lingüística, política, étnica y cultural de cada uno de los pueblos de la Unión tiene cabida dentro de ésta.

También cabe resaltar que la identidad nacional en lo político tiene un límite, dado por la obligación de los Estados miembros de estar dotados de gobiernos basados en los *principios democráticos*. No se exige únicamente el establecimiento de gobiernos democráticos en cuanto a su origen (sufragio libre y universal), sino

que es una condición que tiene que ver con la forma de ejercicio del poder público; como el respeto a los derechos humanos, la protección a las minorías, el establecimiento de un Estado de derecho, etc.

Otro eje básico de las relaciones del triángulo federal es el compromiso de la Unión con el principio *del respeto a los derechos fundamentales*.

El TUE consagra los patrones normativos que el Tribunal venía exigiendo desde 1974, a los actos de las Instituciones bajo pena de nulidad, referente a la imperiosa necesidad de respetar los derechos fundamentales, tal y como se garantizan en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos de 1950 y tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros como Principios Generales del Derecho Comunitario.

D) Las cláusulas de exención.

Por otro lado, el TUE constitucionaliza la imagen de la Europa "a la carta", mediante las cláusulas de exención en materia social y monetaria.

Para solucionar los problemas durante una reforma se hacen concesiones sobre el ritmo para alcanzar los compromisos pactados. "La Europa de varias velocidades" es una técnica distinta a la "Europa a la carta", pues en ésta se recogen los compromisos y no se comparten los objetivos o metas, ni las obligaciones y derechos. Según Araceli Mangas, en el sistema de varias velocidades la meta final, es decir, la obligación es idéntica y lo que se flexibiliza son los ritmos o los tiempos necesarios para alcanzar los mismos resultados que los demás, tal como sucede con las directivas o en la Unión Económica y Monetaria para todos los Estados miembros que no reúnan los criterios de convergencia. Son situaciones temporales.

La cláusula de exención más relevante social y jurídicamente es el Protocolo acordado por los Doce Estados miembros, en el que convienen en autorizar un

Acuerdo entre, entonces en 1992, Once Estados miembros (hoy catorce) sobre la nueva política social; el Estado miembro auto excluido es el Reino Unido. Este Protocolo es una muestra de la integración "a la carta" reconocida por el derecho originario.

La otra cláusula de exención llamada impropia de "opting out", se refiere al régimen también concedido al Reino Unido en materia de Unión Económica y Monetaria. Este régimen se regula en un Protocolo añadido por el TUE y anexo al TCE y consiste en que el Reino Unido tuvo la opción entre 1997 y 1999 de unirse a los demás Estados miembros para pasar a la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria. A tenor del TUE, los Estados miembros han aceptado que pasarán a la tercera fase de dicha Unión si reúnen una serie de criterios de convergencia. Si bien Dinamarca decidirá el momento adecuado, el único país que queda fuera es Reino Unido, siendo libre de incorporarse a la tercera fase o no. El resto de los miembros estuvieron de acuerdo en permitir al Reino Unido excluirse de la Unión Económica y Monetaria, en razón de que consideraron que tarde o temprano lo haría, pues no puede quedar una plaza financiera tan importante como Londres, fuera de los lugares donde se toman las decisiones en materia monetaria.

Los Estados miembros han hecho una concesión a Reino Unido y a Dinamarca a fin de evitar dejar a ambos países en el camino, actuando con la seguridad de que pese a los excluidos, la Unión Económica y Monetaria es irreversible.

E) El Consejo Europeo.

Ya en párrafos anteriores se ha hecho mención al Consejo Europeo, sin embargo, esta figura merece especial atención de conformidad con el papel que juega dentro de la Unión Europea.

Pues bien, el artículo D del TUE establece que el Consejo Europeo" estará

compuesto por los Jefes de Estado o de Gobierno de los Estados miembros, así como por el presidente de la Comisión".

En cuanto a su función, el mismo precepto establece que aquél dará a la Unión los impulsos necesarios para su desarrollo y definirá sus orientaciones políticas generales.

Sus integrantes, son asistidos por los Ministros de Asuntos Exteriores de los Estados miembros y un miembro de la Comisión, así mismo, se establecen las reglas relativas a la Presidencia que recae en el Jefe de Estado o de Gobierno del Estado que ejerza en ese momento la Presidencia del Consejo, a la periodicidad de sus reuniones que serán al menos dos veces por año y a sus relaciones con el Parlamento Europeo (un informe tras cada reunión y uno anual); disposiciones normativas que constituyen el núcleo de la regulación institucional del Consejo Europeo contenida en el artículo D del TUE.

En cuanto a su origen, es menester señalar que la Conferencia de Jefes de Estado y de Gobierno celebrado en París los días 9 y 10 de diciembre de 1974, es la que lleva a cabo la institucionalización del Consejo Europeo declarado en la comunicación final de ésta. La Conferencia descrita materializa una práctica internacional que se había iniciado en París desde 1961, cuando por primera vez, los Jefes de Estado o de Gobierno de las CCEE y sus Ministros de Asuntos Exteriores se reúnen con el fin de organizar una cooperación política más estrecha⁹¹.

En un sentido estricto la primera reunión del Consejo Europeo es la celebrada en Dublín los días 10 y 11 de marzo de 1975.

⁹¹ A partir de ahí, seis conferencias de Jefes de Estado o de Gobierno de los miembros de las Comunidades Europeas que se conocieron en el "argot" europeísta como "Reuniones o Conferencias en la Cumbre o Cumbres Europeas" tuvieron lugar en París, Bonn, Roma, La Haya, París y Copenhague. En ellas se abordaron, problemas comunes de cooperación política fuera del marco comunitario, y se definieron las orientaciones del propio sistema comunitario.

La composición por los Jefes de Estado o de Gobierno viene a expresar una clara internacionalidad política: que quienes lo componen sean las personas que tienen el más alto grado de representatividad y de responsabilidad política de cada Estado miembro. La composición permite encajar la constitucionalidad de los Estados miembros, en realidad todos se encuentran representados por sus Jefes de gobierno salvo el caso francés que lo está por el Presidente de la República, único Jefe de Estado en el Consejo Europeo.

El Presidente de la Comisión forma parte del Consejo Europeo, lo que implica una enorme conquista de dicha institución comunitaria.

Los Ministros de Exteriores y la Comisión canalizan las opciones sobre las que decidirá el Consejo Europeo. La asistencia que les otorga el TUE debe entenderse en un sentido político y sustancial. El papel del Parlamento Europeo es poco relevante desde la perspectiva del funcionamiento del Consejo Europeo, aunque en cierta medida el TUE compensa esta situación estableciendo en el artículo D, la obligación de presentar a dicho Parlamento un informe después de cada reunión y un informe escrito anual sobre los progresos de la Unión Europea.

El procedimiento decisorio es el del consenso (la unanimidad de los Jefes de Estado o de Gobierno o al menos la no oposición de alguno de ellos). La Comisión no tendría la posibilidad de paralizar por sí sola un acuerdo del Consejo Europeo. El tipo de actos es acorde con esta flexibilidad y, en tanto no tienen carácter normativo, se expresan bajo la fórmula general de conclusiones y dentro de ellas es habitual la fórmula de las declaraciones, cuando se adoptan posiciones importantes de principio.

En cuanto a sus funciones, no resultan muy explícitas en el TUE, a pesar del texto del artículo D, pues sólo aparece aludido expresamente en el pilar de política exterior y de seguridad común, encomendándosele los principios generales y las orientaciones de la política exterior y de seguridad común, que son el presupuesto

y la base para la adopción de acciones comunes por parte del Consejo. El Consejo Europeo recibirá un informe de los progresos y de la experiencia adquirida en materia de seguridad y defensa, por parte del Consejo.

II.2.1.10 El sistema institucional de la Unión Europea.

Mediante tratados internacionales los Estados miembros han creado tres organizaciones internacionales que responden, a pesar de la especificidad y originalidad de sus objetivos y medios de acción, a los caracteres del fenómeno más amplio del REGIONALISMO INTERNACIONAL.⁹²

Las organizaciones internacionales regionales y en forma específica las Comunidades Europeas, sirven a objetivos determinados e innovadores, aceptados consensualmente por los Estados miembros. Las Comunidades Europeas, son al igual que toda organización internacional, instrumentos al servicio de los Estados.

Así mismo, se caracterizan por el principio de especialidad, ya que persiguen un objetivo, finalidad o función claramente identificables. Además, sólo poseen competencias de atribución, distribuidas mediante los Tratados constitutivos. Sus instituciones no pueden ejercer más facultades que las expresamente concedidas en los Tratados, y éstos a su vez, están impedidos para hacer concesiones generales.

A) La unificación de las instituciones comunitarias.

⁹² El regionalismo, como un fenómeno internacional, en contraposición al multilateralismo, (sin que ello implique que el uno esté excluido definitivamente del otro) encuentra su fundamento en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y el Comercio de 1947, y posteriormente en el Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio de 1994, concretamente en el artículo XXIV, el cual, permite excepciones a los principios de trato nacional y de la nación más favorecida en los casos en que los países convengan en la creación de procesos de integración regionales, definiendo por primera vez a la zona de libre comercio y a la unión aduanera.

Cuando se crearon las Comunidades Europeas, los Tratados constitutivos contemplaban un sistema institucional para cada una de ellas, así existía una Alta Autoridad en el marco de la CECA, una Comisión de la CEE y una Comisión para la CEEA.

El entramado institucional estaba conformado en 1957, por tres instituciones independientes de los Estados (Alta Autoridad y dos Comisiones), tres Consejos, tres Asambleas Parlamentarias y tres Tribunales de Justicia.

Carecía de sentido esta multiplicación de autoridades, por lo que la unificación del Parlamento Europeo y del Tribunal de Justicia se llevó a cabo el mismo día en que se firmaron los Tratados CEE y CEEA, el 25 de marzo de 1957. Mediante el "Convenio relativo a ciertas instituciones comunes", se fusionaron las dos nuevas Asambleas de la CEE y de la CEEA, con la perteneciente a la CECA y los dos Tribunales de Justicia de las nacientes comunidades, con el Tribunal de Justicia existente en el marco de la CECA.

En realidad nunca hubo tres Asambleas y tres Tribunales de Justicia, pues desde el 1 de enero de 1958, sólo existen un Parlamento y un Tribunal de Justicia, aunque cabe indicar que ambas instituciones ejercen funciones propias en términos de cada uno de los Tratados y del Convenio de unificación.

La Sección Tercera del Convenio que se comenta, unifica al Comité Económico y Social de la CEE y de la CEEA, sin tocar al Comité Consultivo de la CECA, que por su carácter sectorial mantiene aún su singularidad orgánica.

Las unificaciones realizadas en 1957, fueron relativamente sencillas debido a que los Tratados constitutivos de la CEE y de la CEEA, no habían entrado en vigor, evitando conflictos por la unificación de servicios, miembros, criterios, etc.

Diez años después, nace el Tratado por el que se constituye un Consejo Único y

una Comisión Única de las Comunidades Europeas, de 8 de abril de 1965, que entró en vigor el 1 de julio de 1967, el cual establece en sus artículos 1 y 9 respectivamente, lo siguiente:

"CAPÍTULO PRIMERO. EL CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS.

1. Se constituye un Consejo de las Comunidades Europeas, denominado en adelante el Consejo. Dicho Consejo sustituirá al Consejo Especial de Ministros de la CECA, al Consejo de la CEE y al Consejo de la CEEA. El Consejo ejercerá los poderes y competencias atribuidas a dichas instituciones en las condiciones previstas en los Tratados constitutivos, respectivamente de la CECA, de la CEE y de la CEEA, así como en el presente Tratado."

"CAPÍTULO II. LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS.

9. Se constituye una Comisión de las Comunidades Europeas, denominada en adelante la Comisión. Dicha Comisión sustituirá a la Alta Autoridad de la CECA, a la Comisión de la CEE y a la Comisión de la CEEA.

La Comisión ejercerá los poderes y competencias atribuidos a dichas instituciones en las condiciones previstas en los Tratados constitutivos, respectivamente, de la CECA, de la CEE y de la CEEA, así como del presente Tratado."⁹³

Por otro lado, completó el marco de la unificación del Consejo, la creación de un Comité de Representantes Permanentes (COREPER) como único órgano auxiliar de preparación de trabajos del Consejo. A partir del Tratado de Fusión, formalmente el COREPER fue único para las tres Comunidades Europeas.

⁹³ MUÑOZ MACHADO, Santiago, Op. Cit.; p.p. 119 y 120.

B) La estructura institucional comunitaria en la actualidad.

A partir del Tratado de la Unión Europea de 1992, el sistema institucional se compone de cinco órganos comunitarios:

- ❖ El Parlamento Europeo.
- ❖ La Comisión
- ❖ El Consejo
- ❖ El Tribunal del Justicia de las Comunidades Europeas
- ❖ El Tribunal de Cuentas⁹⁴

Los órganos auxiliares más importantes son:

- ❖ El Comité Consultivo de la CECA.
- ❖ El Comité Económico y Social de la CE y de la CEEA
- ❖ El Comité de Representantes Permanentes.
- ❖ El Comité de Regiones de la CE
- ❖ El Tribunal de Primera Instancia, el cual no es propiamente un auxiliar, sino un agregado al Tribunal de Justicia.

Tanto las instituciones como los órganos auxiliares, deben interactuar con las instituciones propias de la Unión Económica y Monetaria, es decir, con el Banco Central Europeo, El Sistema Europeo de Bancos Centrales, y el Instituto Monetario Europeo.

C) Distribución de poderes.

En el caso de las instituciones comunitarias, es difícil hacer una homologación con la Teoría de la División de Poderes propuesta por Montesquieu, podríamos en

⁹⁴ Antes del Tratado de la Unión Europea, el Tribunal de Cuentas funciona únicamente como órgano auxiliar, siendo elevado al rango de institución comunitaria por virtud de éste.

cambio perfilar dos poderes básicos: el poder de decisión y el poder de control⁹⁵. Los poderes de decisión, generalmente encarnados por el legislativo y ejecutivo en la división tradicional, están a cargo del Consejo, Comisión y Parlamento Europeo. Los poderes de control residen en la Comisión (control del cumplimiento sobre los Estados y en determinados casos sobre los particulares), el Parlamento Europeo (control político sobre la Comisión y el Consejo), el Tribunal de Cuentas (sobre las instituciones y los Estados) y el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (que vela por la aplicación uniforme del derecho comunitario por parte de las instituciones, los Estados y los particulares).

En definitiva, los poderes de la división tripartita clásica, son ejercidos no sólo por un órgano, sino por varios, o bien, una misma institución comunitaria puede ejercer poderes de distinta naturaleza.

Por otro lado, las instituciones comunitarias, sólo pueden ejercer competencias POR ATRIBUCIÓN, lo que significa que están impedidas para desempeñar facultades que no estén expresamente asignadas en los Tratados constitutivos, de tal manera que al adoptar un acto jurídico deben señalar el fundamento o base jurídica del mismo, algo similar a lo que en nuestro sistema jurídico es el Principio de Legalidad derivado del artículo 124 constitucional, el cual resulta imperativo para toda autoridad en el ejercicio del poder público, y la resultante Garantía de legalidad, otorgada a los particulares por el mismo cuerpo normativo, consagrada en el numeral 16, párrafo primero.

Hace falta puntualizar el aspecto relativo al "equilibrio institucional" de poderes, el cual puede entenderse como el equilibrio establecido por la voluntad de los Estados, que evoluciona al tiempo que la integración misma, es dinámico y sus raíces surgen de las reglas de los Tratados, es controlado y protegido por el Tribunal de Justicia.

⁹⁵MANGAS MARTÍN, Araceli y otro. Op. Cit., p. 93.

D) El aparato administrativo comunitario.

Cada institución y órganos auxiliares, cuentan con un aparato administrativo conformado por funcionarios comunitarios y agentes (temporales, auxiliares locales y consejeros especiales), mismos que en su conjunto constituyen una administración única.⁹⁶ Sin embargo, los primeros se rigen por un estatuto jurídico único, mientras que los segundos, por las cláusulas contractuales de cada caso.

El concurso es el sistema general de acceso a la función pública comunitaria, salvo los rangos A1 y A2, que son por libre designación combinada con reparto equitativo por nacionalidades. Los rangos son A, B, C y D.

Los requisitos generales para aspirar a un lugar en la administración comunitaria son: ser nacional de un Estado miembro, gozar de todos los derechos civiles, estar en regla con el servicio militar, reunir las condiciones de moralidad y la aptitud física requeridas, conocer dos lenguas oficiales de la Comunidad y superar las pruebas necesarias, entre las que se encuentra un periodo de prácticas.

Tanto los derechos como las obligaciones de los funcionarios comunitarios, se regulan por el Estatuto de los funcionarios comunitarios. En cuanto a sus prerrogativas, se distinguen: la asistencia de las Comunidades, el derecho de conservar sus relaciones personales en sus lugares de origen y desplazarse al mismo con su familia una vez al año con financiación de la Comunidad, presentar solicitudes ante la Administración comunitaria y presentar recursos ante el Tribunal de Primera Instancia.

De entre sus obligaciones, sobresalen: la del desempeño independiente de sus funciones prevaleciendo el interés comunitario, ser neutrales en sus expresiones de tal manera que éstas no perjudiquen la dignidad de sus funciones, actuar con

⁹⁶ Su fundamento se encuentra en los artículos 24 y 25 del Tratado de unificación de la Comisión y el Consejo, de 1 de julio de 1967.

honestidad y discreción, guardar el secreto profesional, asistir y aconsejar con lealtad a sus superiores y residir en el lugar de destino.

Todos los funcionarios comunitarios tienen un régimen de seguridad social especial y de jubilaciones, así mismo, reciben un sueldo y contraprestaciones complementarias fiscalizadas por la imposición comunitaria.

Por cuanto a los privilegios e inmunidades que gozan, éstos son protegidos por el Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas, anexo al Tratado de Fusión de 1 de julio de 1967. Las disposiciones que podemos encontrar albergadas en el Protocolo referido comprenden la protección e inviolabilidad de edificios, bienes y archivos propiedad de funcionarios comunitarios; la inmunidad de jurisdicción respecto de los actos realizados con carácter oficial, sin perjuicio de sus responsabilidades administrativas y de los juicios que contra los actos se entablen entre las Comunidades y sus funcionarios y agentes ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas; y las facilidades y privilegios habituales en el ejercicio de sus funciones y desplazamientos en los casos en que acudan en representaciones o misiones ante países terceros.

E) El régimen lingüístico.

El Tratado CECA fue redactado en francés y se encuentra depositado en los Archivos del Gobierno de la República francesa. Ahora bien, los Tratados de la CEE y de la CEEA, así como todos los instrumentos posteriores incluso el Tratado de la Unión Europea, han sido redactados en doce lenguas oficiales de los Estados miembros de las Comunidades, las que fueron en aumento en razón de las Adhesiones verificadas a lo largo de los años, éstas son: francés, italiano, neerlandés, alemán, inglés, danés, gaélico, griego, español, portugués, finés y sueco. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que Irlanda renunció al gaélico como lengua oficial, de tal manera que actualmente son once lenguas oficiales,

mismas en las que se publica el Diario Oficial de la Comunidades Europeas.

En las reuniones de trabajo de los servicios de las instituciones se observa una tendencia a la reducción de lenguas por el inglés y el francés, aunque en las reuniones oficiales también se tiene derecho a usar las once lenguas, proveyendo de los mecanismos de traducción necesarios en cada caso.

F) Las sedes.

Los Tratados constitutivos establecen que la decisión sobre las sedes queda al arbitrio de los Estados miembros, sin embargo, los acuerdos tomados al respecto, fueron de tipo parcial e incluso provisional.

Este tema, fue tratado y acordado en el Consejo Europeo de Edimburgo el 12 de diciembre de 1992, donde mediante la Decisión tomada, complementaria a diverso acuerdo contenido en el Tratado de fusión multicitado de 8 de abril de 1965, se fijan definitivamente las sedes de las instituciones comunitarias.

En estos términos, se confirma la auto organización acordada por el Parlamento Europeo: las sesiones plenarias ordinarias se celebrarán en Estrasburgo, las adicionales en Bruselas junto a las reuniones de Comisiones; la Secretaría General y sus servicios seguirán en Luxemburgo.

El Consejo se reúne en Luxemburgo tres meses al año, los restantes meses en Bruselas donde tiene su sede. La Comisión queda instalada en Bruselas, con algunos servicios en Luxemburgo. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, continúa en Luxemburgo, al igual que el Tribunal de Primera Instancia. El Tribunal de Cuentas, se instaló en Luxemburgo. El Comité Económico y Social mantiene sus oficinas en Bruselas y el Comité Consultivo de la CECA, en Luxemburgo.

II.2.1.11 Las Instituciones Comunitarias. Consideraciones específicas.

A) La Comisión.

Según se ha comentado en apartados anteriores, la Comisión sustituyó a la Alta Autoridad de la CECA y a las Comisiones de la CEE y de la CEEA.

La Comisión está compuesta por 20 comisionarios, elegidos por los gobiernos de los Estados miembros por un mandato de cinco años, renovables, ofreciendo garantías de independencia y en razón de su competencia general. Las personas propuestas, deben ser personajes de relieve político interno o internacional, con gran experiencia en temas comunitarios.

Se trata de una institución independiente de las demás, de los Estados miembros y de intereses privados.

Una de las características de su organización interna es la colegialidad y la permanencia o disponibilidad absoluta de los miembros de la misma, para su función.

Las decisiones se adoptan por mayoría absoluta y la responsabilidad es colegiada.

Este órgano tiene atribuidos poderes diversos en los Tratados de la CECA, CE y CEEA. Dentro del correspondiente a la CECA, constituye el centro del sistema decisorio pues está encargada de garantizar la realización de los objetivos fijados en el mismo.

Sin embargo, en el marco del TCE y del TCEEA, sus facultades son limitadas a efecto de garantizar el logro de los objetivos fijados por dichos Tratados, destacando las siguientes competencias:

VELAR POR LA APLICACIÓN DEL DERECHO COMUNITARIO, FORMULAR RECOMENDACIONES O EMITIR DICTÁMENES, ADOPTAR DECISIONES, PARTICIPAR EN LA FORMACIÓN DE ACTOS DEL CONSEJO Y DEL PARLAMENTO EUROPEO, ASÍ COMO EJERCER LAS FACULTADES DE EJECUCIÓN QUE LE ENCOMIENDE EL CONSEJO.

Resalta uno de los poderes que singulariza a la Comisión, se trata de su DERECHO DE INICIATIVA NORMATIVA, es pues, a través de su derecho de propuesta, casi exclusivo, como participa en la formación de los actos del Consejo.

El Consejo, en la mayoría de los supuestos⁹⁷, no puede adoptar actos si previamente no recibe la correspondiente iniciativa de la Comisión; además el Consejo puede aprobar o reprobar la propuesta por mayoría cualificada (10 miembros), pero si quisiera modificarlo, necesita unanimidad. Como consecuencia de esta facultad, la Comisión constituye el motor de la Comunidad, pues casi todos los proyectos deben nacer en su seno. Finalmente, la Comisión es considerada como garantía del interés general de todos los Estados, de ahí, los requerimientos de votación necesarios para modificar una iniciativa proveniente de la misma. En el supuesto de que la Comisión no presente su propuesta, tanto el Consejo como el Parlamento Europeo, pueden iniciar un procedimiento por omisión, ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, y además, el Parlamento puede ejercitar sobre la Comisión, los instrumentos de control con los que cuenta: las interpelaciones y la moción de censura (dimisión íntegra de la Comisión).⁹⁸

⁹⁷ Son escasos los actos normativos del Consejo y/o del Parlamento Europeo, que pueden adoptarse sin la previa propuesta de la Comisión: El Consejo puede decidir que una ayuda de un Estado miembro es compatible con el mercado común, sobre las modalidades y procedimiento de la asociación de países y territorios de ultramar (artículo 136 TCE); la elaboración del Acta relativa a la elección del Parlamento Europeo mediante sufragio universal corresponde a éste y su adopción al Consejo, con posterior dictamen conforme del Parlamento Europeo (artículo 138 TCE) y en general, a todas aquellas decisiones del Consejo que por razones específicas, se refieran al número de jueces, abogados generales, la presentación de una demanda del Consejo ante el Tribunal de Justicia.

⁹⁸ En realidad, a la fecha no se ha visto una dimisión de la Comisión como consecuencia de una moción de censura del Parlamento Europeo, sólo se han quedado en la etapa propositiva en dos ocasiones.

De conformidad con los artículos 230 y 231 del TCE y con los diversos 200 y 201 del TCEEA, la Comisión comparte con el Consejo el PODER DE REPRESENTACIÓN de las Comunidades Europeas ante terceros Estados y ante organizaciones y conferencias internacionales. Particularmente, se encomienda la responsabilidad de todas las "relaciones apropiadas" con los órganos de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y sus organismos especializados y la Organización Mundial del Comercio (OMC), así como de todas las organizaciones internacionales (artículos 229 del TCE y 199 del TCEEA).

Así mismo, con algunas matizaciones, dispone el poder de negociación de los acuerdos internacionales que celebran las Comunidades, si bien este poder de negociación está más controlado en el ámbito del TCE, pues corresponde al Consejo decidir la apertura de negociaciones, el mandato o instrucciones, así como la adopción y la prestación del consentimiento (artículo 228 TCE).

En el ámbito del TCEEA, la Comisión puede en unos casos negociar y concluir el acuerdo, previa autorización del Consejo, y en otros, negociar y prestar el consentimiento, informando de ello al Consejo (artículo 101).

Por lo que cabe, en el TCECA, la Comisión puede concluir acuerdos internacionales, aunque raramente usa este poder.

Dados los poderes con que cuenta la institución comunitaria en estudio, ésta tiene que rendir cuentas de sus actos, a través de sendos informes: uno anual al Parlamento Europeo sobre la situación de las Comunidades y tres más especializados en las materias agrícola, social y de competencia leal entre las empresas.

B) El Consejo.

El Consejo es una institución única y común para las tres Comunidades Europeas,

a partir del Tratado de Fusión de los Ejecutivos de 8 de abril de 1965 (en vigor, a partir del 1 de julio de 1967).

Después del TUE, mediante una decisión tomada el 8 de noviembre de 1993, el Consejo se ha auto denominado "Consejo de la Unión Europea". Asume competencias políticas y normativas como institución de las Comunidades y como el principal responsable de los objetivos de la PESC y CAJI.

Es la institución en la que están representados los intereses nacionales, encarnando el principio de representatividad territorial, posee los más importantes poderes de decisión en las Comunidades Europeas y en la Unión. Es la soberanía popular y los intereses de los Estados miembros lo que está en juego en el proceso de integración.⁹⁹

Este órgano se compone de por un representante de cada Estado miembro de rango ministerial, facultado para comprometer la voluntad de dicho Estado miembro; así lo disponen los numerales 146, 27 y 116 de los TCE, TCECA y TCEEA, respectivamente.

Debe quedar claro, que no podemos confundir al Consejo Europeo, con el Consejo de la Unión Europea, ya que ambos gozan de una naturaleza diferente, en primer lugar, porque el primero no forma parte de las Instituciones comunitarias a diferencia del segundo, además, el Consejo Europeo es una figura equivalente a las Reuniones Cumbre de los más altos jefes políticos de los Estados miembros en las que teóricamente se toman las directrices políticas primarias y fundamentales dentro de la Unión Europea, mientras que el Consejo de la Unión Europea se encarga de funciones específicas de diversa índole, las cuales serán tratadas más adelante.

La Presidencia se ejerce, de forma sucesiva por cada Estado, de manera

⁹⁹ MANGAS MARTÍN, Araceli y otro. Op. Cit., p. 137.

semestral. Hasta 1995, la rotación de ésta se seguía por orden alfabético, pero después de 1996 se acordó la misma para los siguientes años: Bélgica y España lo serán este año, Dinamarca y Grecia, en el 2003.

Los poderes del Consejo varían de acuerdo a lo establecido en los Tratados constitutivos de las Comunidades, sin embargo, podemos resumirlos en:

PODERES DE DECISIÓN, PODERES DE CONSULTA, PODERES DE COORDINACIÓN Y PODERES EN MATERIA DE RELACIONES EXTERIORES.

Se puede decir que su poder de decisión comprende en los ámbitos de la CE y de la CEEA, el poder de decisión político y el poder normativo general de naturaleza legislativa, poderes de ejecución o reglamentación, en razón de que está obligada a la consecución de los fines establecidos en dichos Tratados.¹⁰⁰

El Consejo es legislador, al aprobar las normas generales y es ejecutivo, al estar facultado para desarrollarlas y ejecutarlas.

Distintivamente, en el marco de la CECA, el Consejo debe ser oído necesariamente por la Comisión (Consultivo).

Garantizar la coordinación de las políticas económicas generales de los Estados miembros, de las acciones de los Estados miembros con la Comunidad y armonizar la acción de la Comisión con la de los gobiernos responsables de la política económica general de sus países; son otras de las funciones con las que cuenta el Consejo en lo concerniente al poder de coordinación.

En lo tocante a las relaciones exteriores, este órgano autoriza la apertura de negociaciones de los acuerdos internacionales, da las instrucciones y manifiesta el consentimiento de la Comunidad tanto en los acuerdos comerciales y de

¹⁰⁰ Cabe hacer un recordatorio, respecto a que toda decisión normativa del Consejo merece una estrecha colaboración de la Comisión, atendiendo al poder, casi exclusivo, de propuesta de ésta.

asociación como en otros acuerdos internacionales de carácter económico.

Falta hacer mención al enorme potencial del Consejo en materia de Política Exterior y de Seguridad Común y de cooperación judicial y policial. Al respecto, actúa en nombre de la Unión en materia de Política Exterior y de Seguridad Común, salvo la decisión de los principios y orientaciones que corresponden al Consejo Europeo, tiene el poder de concertar a los Estados miembros en su seno, definir las posiciones y acciones comunes y ejecutarlas.

Dada la representatividad de intereses de los Estados miembros en el seno de esta institución, las deliberaciones son complejas, sin embargo, existe la conciencia común de que la concertación de criterios y opiniones es indispensable, a efecto de hacer prevalecer al interés comunitario, sobre el particular de cada país participante.

C) El Parlamento Europeo.

El Parlamento Europeo es la asamblea de los representantes de los pueblos de los Estados miembros de las Comunidades Europeas, elegidos mediante sufragio universal directo. El Parlamento Europeo encarna el PRINCIPIO DEMOCRÁTICO en la estructura institucional de la Unión Europea.

Elegido por sufragio universal directo desde 1979, el Parlamento Europeo está compuesto por **representantes de los pueblos reunidos en la Comunidad** y cuenta con 626 miembros repartidos del modo siguiente: Alemania 99; Francia, Italia y Reino Unido, 87 cada uno; España 64; Países Bajos 31; Bélgica, Grecia y Portugal, 25 cada uno; Suecia, 22; Austria, 21; Dinamarca y Finlandia, 16 cada uno; Irlanda 15 y Luxemburgo 6.

El Acta de 1976¹⁰¹ establece que el mandato de los diputados es de cinco años, y

¹⁰¹ El Consejo adoptó el 20 de septiembre de 1976 una Decisión y un Acta aneja relativa a la elección de los representantes de la Asamblea mediante sufragio universal directo, por la que se han regido desde 1979, todas las elecciones del Parlamento Europeo. Tomado de MANGAS MARTÍN, Araceli y otro. Op. Cit., p.165.

admite la posibilidad de ostentar un doble mandato, es decir, de tener la condición de un parlamentario nacional y de diputado europeo; pero en ningún caso, los miembros de los gobiernos nacionales y de las otras instituciones comunitarias pueden ser miembros del Parlamento Europeo.

Como un recordatorio, la sede del Parlamento Europeo se ubica en Estrasburgo.

La organización interna del Parlamento, descansa sobre una estructura tripartita:

- ❖ Los órganos internos de gobierno del Parlamento: el Presidente, al Mesa y la Junta de Cuestores; aseguran el buen funcionamiento y desarrollo de sus procedimientos.
- ❖ Los órganos de representación de los Grupos políticos tienen como finalidad la preparación y coordinación de las actividades parlamentarias de la Cámara.
- ❖ Los órganos funcionales (el Pleno, las Comisiones Permanentes, las Comisiones temporales, las Comisiones de investigación) expresan la voluntad del Parlamento en relación con los asuntos que se les someten en virtud de los poderes de la Cámara.

El rasgo más original del Parlamento Europeo, propio de una Asamblea democrática, es el pluralismo y su constitución en grupos políticos, que independientemente de la nacionalidad de sus miembros, éstos pueden constituir uno nuevo o adscribirse a alguno ya existente.

En la actualidad se encuentran constituidos 9 grupos políticos, que por orden de importancia se colocan así: Grupo de Socialistas Europeos (217 miembros), Grupo Popular Europeo (173 miembros), Grupo Unión por Europa (54 miembros), Grupo Europeo de los Liberales, Demócratas y Reformistas (52 miembros), Izquierda Unitaria Europea (33 miembros), Grupo de los Verdes (27 miembros), Coalición Radical Europea (20 miembros) y Grupo Europa de las Naciones (19 miembros) y

31 diputados figuran en el grupo de los no inscritos.¹⁰²

La novedad más significativa es la creación en el artículo 138E del Tratado de Maastricht, que crea a la figura del *Defensor del Pueblo*. El Defensor del Pueblo está facultado para recibir las reclamaciones de los ciudadanos y para efectuar, en el desempeño de su función, todas las investigaciones que considere justificadas, salvo que los hechos alegados sean o hayan sido objeto de un procedimiento jurisdiccional. El Defensor del Pueblo es nombrado después de cada elección del Parlamento para toda la legislatura y ejerce sus funciones con total independencia.

Respecto a sus COMPETENCIAS, el Parlamento Europeo tiene dos funciones básicas como resultado del reforzamiento de sus poderes a través del TUE y con la finalidad de aumentar la legitimidad democrática del proceso de construcción europea; de una parte cumple notables funciones políticas directas; y de otra parte, desarrolla una función legislativa.

Dentro de sus poderes de control político, están la moción de censura prevista en el artículo 144 y los derivados de su actuación permanente y seguimiento de la actuación de la Comisión y el Consejo (interpelaciones parlamentarias escritas, comparecencias regulares de la Comisión y de las Presidencias del Consejo). Además dispone de la legitimación activa para acudir a los mecanismos de control de legalidad previstos en el Tratado citado, ante el Tribunal de Justicia.

Finalmente, el TUE le permite la posibilidad de pedir a la Comisión Europea que presente las propuestas necesarias para aplicar el Tratado, lo que le atribuye un derecho de evocación, un cierto poder de iniciativa legislativa compartido con la Comisión y el Consejo.

¹⁰² VEGA MOCUROA, Isabel. Coordinadora. "La Integración Económica Europea"; Editorial Lex Nova; Valladolid, España, 1996; p. 82.

Desde el punto de vista presupuestario, los Tratados de modificación de disposiciones presupuestarias de 1971 y 1975, otorgan al Parlamento la calidad de autoridad presupuestaria, puesto que es él quien adopta o rechaza el proyecto de presupuesto anual aprobado por el Consejo y además porque tiene el poder de enmienda unilateral al alza de una parte del gasto comunitario (los gastos no obligatorios).¹⁰³

D) El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Hablar de esta institución comunitaria, es hablar del poder judicial en las Comunidades Europeas, ya que el artículo 164 del TCE le encomienda la "función de garantizar el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación del presente Tratado". Comparte el ejercicio de esta función con otro órgano jurisdiccional comunitario de reciente creación: el Tribunal de Primera Instancia (TPI) y con los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros que son los que, en primer lugar, aplican el Derecho Comunitario.

Los funcionarios que componen este importante órgano, son: Jueces, los Abogados Generales y un Secretario designado por éstos, a fin de que les asista en el ejercicio de sus funciones.

El número de Jueces es de quince, la causa, es que se pretende asegurar una adecuada representación de los diferentes sistemas jurídicos nacionales en el seno del Tribunal, así que hay un juez nacional de cada Estado miembro, aunque estrictamente los Tratados constitutivos no determinan el origen de éstos. Los Jueces son designados de común acuerdo por los gobiernos de los países miembros, sin embargo, en todos los casos, estos funcionarios deben elegirse entre personalidades que ofrezcan absolutas garantías de independencia y que reúnan los requisitos exigidos en sus países de origen, para ocupar los más altos cargos jurisdiccionales, o bien, que sean jurisconsultos de reconocida

¹⁰³ Idem, p.84.

competencia.¹⁰⁴

Los jueces son elegidos para un periodo de 6 años, renovable y de entre ellos eligen al Presidente del Tribunal, por un lapso de 3 años.

Actualmente, son 8 los Abogados Generales. Corresponde un Abogado General a cada uno de los cinco grandes Estados, a saber: Alemania, España, Reino Unido, Italia y Francia. A su vez, los tres abogados restantes se reparten por rotación entre los demás Estados.¹⁰⁵ Su función, de conformidad con el artículo 166 de TCE, consiste en "presentar públicamente, con toda imparcialidad e independencia, conclusiones motivadas sobre los asuntos promovidos ante el Tribunal de Justicia, a fin de asistirle en el cumplimiento de su misión". Sus conclusiones constituyen una propuesta fundada de solución a los litigios y pretenden facilitar el trabajo de los jueces al emitir sus sentencias.

Los derechos y obligaciones tanto de los Jueces como de los Abogados Generales, se encuentran básicamente en los Protocolos sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas anexos a los Tratados constitutivos, y en el Reglamento de Procedimiento del mismo Tribunal de junio de 1991.

Una de las principales obligaciones que deben observar los miembros del Tribunal, es la de prestar sus funciones, comprometiéndose mediante juramento en audiencia pública, en conciencia y con toda imparcialidad, así como guardar secreto de las deliberaciones.

¹⁰⁴ Tomado del artículo 167 del Tratado de la Comunidad Europea.

¹⁰⁵ Hasta el 6 de octubre de 2000, el número de Abogados Generales fue de 9, el cual encuentra su explicación en el rechazo de Noruega a incorporarse a la Unión, con lo cual el número de jueces vuelve a ser impar y al juez suplementario que se había nombrado para llegar a diecisiete miembros en el caso de que fueran 16 Estados comunitarios, se le reconvirtió en Abogado General. Tomado de VEGA MORACUA, Isabel. Coordinadora. Op. Cit., p.86. Escrito por ADRIÁN ARNAIZ, Antonio y FONSECA MORILLO, Francisco en "La estructura institucional de la Unión Europea".

Estrictamente, el Secretario no es un miembro del Tribunal de Justicia, sin embargo, debe contar con amplia experiencia en materia judicial e internacional, y además para su elección, son considerados los títulos universitarios, los conocimientos lingüísticos y las ocupaciones que tenga y haya desempeñado. Como Secretario, tiene a su cargo, bajo la autoridad del Presidente, los servicios administrativos, la gestión financiera y la contabilidad; es el responsable de los archivos, tiene a su cargo los sellos y de las publicaciones del Tribunal; recibe y verifica la regularidad de las demandas; es el responsable del Registro en el que se inscriben todos los escritos procesales y documentos complementarios; se encarga de la recepción, transmisión, conservación de todos los documentos así como todas las comunicaciones de tipo procesal y asiste a los miembros en el ejercicio de sus funciones y acude a las reuniones y a las vistas para levantar acta.

El Tribunal de Justicia funciona en Pleno y en Salas (seis). La mayor parte del trabajo recae en las Salas en la medida en que la dificultad o la importancia del caso o de las circunstancias particulares no requieran que el Tribunal decida en sesión plenaria.

Al igual que otras instituciones comunitarias, el Tribunal de Justicia auto organiza su estructura administrativa.

El régimen lingüístico aplicable a los procedimientos substanciados ante el Tribunal de Justicia, se regula en los artículos 29 a 31 y 110 del Reglamento de Procedimiento, por los que se autoriza que sean lenguas de procedimiento todas las lenguas de la CE¹⁰⁶. No obstante, cada litigio tiene una lengua de procedimiento empleada en los informes orales y en todos los documentos procesales, la cual se determina en función de quién promueve, qué se promueve; quienes son las partes, etc., pudiendo ser escogida la del Estado implicado o la del promovente, por ejemplo.

¹⁰⁶ Ver Apartado II.1.1.8, inciso e) Régimen lingüístico.

Para concluir, y en otro orden de ideas, es preciso hacer referencia al Tribunal de Primera Instancia, el cual, no constituye un órgano comunitario, sino una jurisdicción independiente y autónoma integrada en el Tribunal de Justicia, compuesto por quince Jueces.

En la actualidad, es competente para conocer: de litigios entre las Comunidades Europeas y sus funcionarios o agentes; de recursos planteados contra la Comisión por empresas y asociaciones de empresas en el marco de la CECA; de recursos de todo tipo planteados por personas físicas o jurídicas contra la Comunidad; de contenciones en materia de propiedad intelectual sobre marca comunitaria y de protección comunitaria en materia de obtenciones vegetales. Contra sus resoluciones, el Tratado de la CE, prevé el RECURSO DE CASACIÓN, en ciertos supuestos y bajo ciertas modalidades.

Cabe puntualizar, que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas tiene facultades exclusivas para conocer de los asuntos interpuestos por los "demandantes privilegiados", o sea, los Estados miembros y las Instituciones comunitarias y sea cual fuere la naturaleza del litigio en cuestión o de las partes contendientes, LAS SENTENCIAS EMITIDAS POR ESTE TRIBUNAL, SON IRRECURREBLES.

E) El Tribunal de Cuentas.

Antes de entrar al estudio de esta institución, es necesario hacer algunas consideraciones relativas a la financiación comunitaria.

El sistema de financiación comunitaria se caracteriza por su autonomía, ya que las Comunidades Europeas tienen su propio presupuesto, independiente del de los Estados miembros. Este presupuesto es determinado por las autoridades presupuestarias: Consejo y Parlamento Europeo, de conformidad con un procedimiento especial de decisión, previa elaboración de un anteproyecto de la

Comisión y se ejecuta también por la Comisión. El control de este presupuesto, queda en manos del Tribunal de Cuentas.

A partir de 1970, el presupuesto se conforma de recursos propios de las Comunidades Europeas. Éstos son:

- ❖ Los aranceles exteriores comunes
- ❖ Los gravámenes o las exacciones agrícolas
- ❖ Un porcentaje sobre la base uniforme del Impuesto al Valor Añadido.
- ❖ Un porcentaje sobre el Producto Nacional Bruto de los Estados miembros.

Cada año, se emite el acto que prevé los ingresos y gastos de las Comunidades, es decir, el presupuesto.

Los principios rectores del presupuesto son: la unidad y la universalidad (en un solo documento se contemplan todos los ingresos y gastos autorizados); anualidad (se adopta para un ejercicio anual); especialidad (los créditos se especifican detalladamente); publicidad (una vez adoptado, se debe publicar en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas); equilibrio (debe haber coherencia entre los ingresos y los gastos) y la buena gestión (la ejecución del presupuesto se encomienda a la Comisión y se controla externamente por el control político del Parlamento Europeo y el control técnico del Tribunal de Cuentas).¹⁰⁷

Es a partir del Tratado de Maastricht, que el Tribunal de Cuentas fue elevado al rango de autoridad comunitaria, sin alterar las funciones que ya desde su creación en 1975, venía desempeñando.

Se trata de un órgano de naturaleza administrativa y no judicial, que ejerce funciones de **control externo de las cuentas y de consulta con plena independencia**, en el interés general de las Comunidades Europeas.

¹⁰⁷ MANGAS, MARTÍN, Araceli y otro. Op. Cit., p. 220.

Haciendo una especie de comparación con el sistema presupuestario mexicano y su control, encontramos que la Entidad de Fiscalización Superior de la Federación de la Cámara de Diputados realiza al igual que el Tribunal de Cuentas, una labor de vigilancia y control acerca de la correcta aplicación de los recursos públicos.¹⁰⁸

Se compone de quince miembros, cuya gestión dura seis años, nombrados por el Consejo mediante decisión unánime y previa consulta, no vinculante, al Parlamento Europeo; los cuales están obligados a llevar a cabo sus funciones con independencia y profesionalismo, en forma dedicada, exclusiva y permanente.

La actividad de control, se plasma en el Informe Anual que presenta después de cada ejercicio.

En varios supuestos, el Tribunal de Cuentas debe ser consultado por el Consejo, por ejemplo, respecto a la adopción de reglamentos financieros, sobre las modalidades y procedimientos para poner a disposición de la Comisión los ingresos públicos y acerca de los reglamentos y el control de las responsabilidades en que incurran los funcionarios y servidores comunitarios.

II.2.1.12 Los Órganos Auxiliares. Consideraciones específicas.

Brevemente en este apartado, serán abordados los órganos auxiliares que complementan la actividad comunitaria, en razón de que también forman parte de la estructura institucional de la UE.

A) El Comité Consultivo de la CECA.

Es un órgano de naturaleza consultiva, su finalidad es representar a los medios socio-económicos, asiste a la Comisión, que en el marco de la CECA ejerce

¹⁰⁸ A más detalle, ver el artículo 79 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

fundamentalmente el poder de decisión.

Se conforma por un número variable de miembros, que va desde 108 hasta 84; en él están representados consumidores, productores, trabajadores y comerciantes.

B) El Comité Económico y Social de la CE y CEEA.

Es el órgano auxiliar de representación socio económica común para los ámbitos regulados en los Tratados constitutivos de la CE y de la CEEA, sirve al Consejo y a la Comisión, como órgano consultivo.

Compuesto por 222 consejeros repartidos entre los Estados miembros, teniendo el mayor número Alemania, con 24 asignaciones y el menor, Luxemburgo, con sólo 6.

Los consejeros representan a diferentes categorías de la vida económica y social e inexcusablemente, deben estar representados los empresarios, agricultores, transportistas, trabajadores, comerciantes, artesanos, profesionales liberales y las actividades que tengan un interés general.¹⁰⁹

Funciona como un órgano consultivo del Consejo y la Comisión en los casos previstos por los Tratados, y facultativamente por los mismos, en los supuestos en que se considere pertinente, aunque sus dictámenes no tienen un carácter vinculante para éstos.

C) El Comité de las Regiones.

Exclusivo de la Comunidad Europea, asiste al Consejo y a la Comisión en sus respectivas competencias normativas.

¹⁰⁹ Artículo 193 del Tratado de la Comunidad Europea.

Se conforma por representantes de las regiones y de los entes locales, coincidiendo su número con el de los miembros del Comité Económico y Social, es decir, 222.

Elabora dictámenes no vinculantes a las instituciones comunitarias mencionadas, de ahí que su actividad se reduzca a ser un órgano de naturaleza meramente consultiva.

D) El Banco Europeo de Inversiones.

Como una entidad jurídica autónoma, goza de un estatuto jurídico propio; su estructura orgánica, la naturaleza y el origen de sus recursos financieros y su composición respecto de las Comunidades Europeas son prueba de ello, no obstante, su raíz y vínculos son plenamente comunitarios.

Actúa como una empresa financiera, buscando la confianza de los mercados financieros internacionales y obtiene empréstitos generalmente mediante la emisión de obligaciones y su colocación en los mercados del mundo. Los capitales y valores colocados entre el público inversionista, son puestos en préstamos y garantías que estimulan a su vez las inversiones tanto en la Comunidad Europea como fuera del territorio comunitario.

Si bien no persigue un fin lucrativo, tampoco es una institución de beneficencia o caridad, ya que cobra intereses por los préstamos que otorga y remunera a sus acreedores por los créditos concedidos.

Los recursos obtenidos, son puestos a disposición de los Estados miembros, los organismos públicos y empresas privadas a fin de financiar proyectos que afecten a todos los sectores de la población.

Su máximo órgano de dirección es el Consejo de Gobernadores, formado por los Ministros que designen los Estados miembros (Economía y Hacienda); dicho

Consejo establece las directrices y criterios aplicables a la política de créditos, aprueba el balance anual, decide las ampliaciones de capital y nombra los miembros del Consejo de Administración y del Comité de Dirección (el primero decide acerca de la concesión de créditos y las garantías y fija el tipo de interés y comisiones de garantía; y el segundo, se encarga de los asuntos de administración ordinarios del Banco Europeo de Inversiones).

II.2.1.13 Los Ámbitos Intergubernamentales de Cooperación.

A) La Política Exterior y de Seguridad Común (PESC).

En páginas anteriores, al hacer alusión a la estructura del Tratado de la Unión Europea, se comentó la existencia de dos pilares de cooperación que vienen precisamente, a completar el edificio llamado "Unión Europea", pues bien, se trata en primer término, de la Política Exterior y de Seguridad Común¹¹⁰.

Creada por voluntad de los Estados miembros, la PESC, constituye un instrumento de cooperación vinculada a las Comunidades Europeas por el objetivo común que es la consecución de una Unión Europea.

La política exterior es el objeto de su actividad, y la cooperación, el medio para alcanzarla.

La PESC, no es una creación nueva del TUE, deriva de su antecedente la Cooperación Política Europea (CPE).

La necesidad de proceder a una reformulación de la política exterior europea ante los fenómenos internacionales en la época de los ochenta y las divergencias de fondo, en ocasiones, irreconciliables entre los Estados miembros, acerca de la

¹¹⁰ Comentario derivado del texto del artículo A del Tratado de la Unión Europea.

política exterior europea, fueron motivos que impulsaron a la Comisión y al Parlamento Europeo, a propugnar por una verdadera transformación del sistema de tratamiento de la política exterior sobre la base de la idea de unificación de la acción exterior de la Unión Europea, lo que significaba incluirla en el sistema comunitario. Sin embargo, las posiciones adoptadas por los Estados miembros distaban mucho de coincidir con las pretensiones de las instituciones referidas, prefiriéndose conservar el tema como meramente intergubernamental, al acordar las reformas que hoy sabemos comprendidas en el Tratado de la Unión Europea, de 1992.

El núcleo de obligaciones de los países miembros en la materia se puede compactar en los siguientes términos:

- ❖ Instauración de una cooperación sistemática entre los Estados miembros.
- ❖ Desarrollo gradual de acciones entre los países respecto a intereses importantes en común.
- ❖ La obligación de respeto de la política exterior de la Unión Europea, en un sentido positivo de hacer lo concerniente y en un sentido negativo, de abstención de actos contrarios o perjudiciales a la eficacia de la misma.
- ❖ La obligación de ejecución de acciones comunes.

El Consejo Europeo juega un papel primordial, al ser él quien determina las directrices generales de la política exterior.

Por su parte, el Consejo es el medio por el que los Estados miembros se informan y comunican periódicamente las cuestiones en tópicos de política exterior y seguridad, con el objeto de concertar y converger al respecto; así mismo, vela por los principios propios de la misma, decide sobre la adopción de posiciones comunes, además la Presidencia del Consejo representa en materia de PESC a la Unión Europea ante el exterior.

El modelo general de gestión y ejecución de la PESC sigue estando articulado en torno a la idea de cooperación entre los servicios exteriores de los Estados miembros y las delegaciones de la Comisión, la que debe garantizar la coherencia de la acción exterior en el marco de sus competencias y junto al Consejo.

Al hacer un análisis de las disposiciones del TUE (Título V, artículo J-11) destinadas a la regulación de la PESC, es claro que no toda la política exterior está en sus encargos, puesto que en primer término, se excluyen los apartados de la acción exterior atribuidos a las Comunidades Europeas y después, los Estados miembros deciden qué ámbitos materiales son de interés general comunitario.

En efecto, es el Consejo Europeo, el órgano que identifica las cuestiones de interés general o común, objeto de cooperación en el marco de la PESC y una vez realizada esta operación, el Consejo es quien se encarga de definirlos y concretarlos.

Las modalidades de articulación de la cooperación sobre seguridad y defensa en la PESC son diferentes de las previstas en relación con la CPE en el Acta Única Europea. El TUE, hace una distinción entre los niveles de cooperación existentes en la materia: "seguridad común", "política de defensa común" y "defensa común". El primer momento, que es la seguridad común, puede dar lugar a una política de defensa común que a su vez podría conducir a una defensa común, que constituye el máximo nivel de cooperación.

Por otro lado, el TUE establece que la Unión Europea Occidental (UEO) forma parte del desarrollo de la Unión Europea y atribuye a esta organización la función de elaborar y poner en marcha las decisiones y acciones de la Unión Europea que tengan que ver con la defensa. De esta forma, la UEO, se convierte en el "componente defensivo" o el "brazo armado" de la Unión Europea.¹¹¹

¹¹¹ MANGAS, MARTÍN, Araceli. Op. Cit., p.695.

El Tratado de Amsterdam, introdujo importantes reformas en la materia:

- ✓ En el plano administrativo.

Por un lado, se constituye una "Unidad de planificación de la política y de alerta rápida", que integrada por especialistas de la Secretaría General, los Estados miembros, la Comisión y la UEO, tendrá por misión la de vigilar el desarrollo de los acontecimientos en la escena internacional y sus posibles implicaciones para la Unión. Se trata de un órgano técnico de análisis específico y permanente, que permitirá dotar de una mayor coherencia la acción exterior de la Unión. Al frente de la Unidad se sitúa el Alto Representante de la PESC.

El Alto Representante, tiene encomendadas tareas consultivas y representativas. El puesto recae en el Secretario General del Consejo, que "asistirá" al Consejo, contribuyendo a la formación, preparación y puesta en práctica de las decisiones políticas y cuando proceda, dirigirá el diálogo político con terceros en nombre del Consejo y a petición de la Presidencia.

- ✓ La construcción progresiva de una identidad europea de seguridad y defensa.

Aunque sigue sin dotarse a la Unión de una política de defensa común y tampoco se resuelve el papel de la UEO dentro de una posible dimensión defensiva de la Unión; sí se subraya la compatibilidad de una dimensión europea de defensa dentro del marco de la OTAN,¹¹² aunque sin fijarse plazos para abordar dicha cuestión. Por otra parte, la UEO no se integra formalmente a la Unión Europea, pero se vincula más estrechamente al desarrollo de la acción exterior de la Unión en estos ámbitos.

Lo más destacable de la reforma es la distinción entre los aspectos.

¹¹² El Tratado introduce una disposición de respeto de la situación particular de ciertos Estados: Austria, Finlandia, Irlanda y Suecia, que defienden políticas de neutralidad incompatibles con una organización de naturaleza y vocación militar

militares de la PESC y los relativos al mantenimiento de la paz. El principal avance es la incorporación al Tratado de la Unión de las misiones humanitarias de mantenimiento y restablecimiento de la paz. Aquí, la Unión Europea recurrirá a la UEO para que elabore y ponga en práctica las decisiones de la Unión relativas a estas misiones.¹¹³

B) La Cooperación en los Asuntos de Justicia y de Interior.

Dos principios presiden la acción de la Unión Europea en las materias de Justicia y de Interior: el principio de subsidiariedad y el respeto a los derechos humanos y las libertades fundamentales.

Pueden distinguirse entre las materias identificadas en los nueve apartados del artículo K.1, un doble catálogo: las materias susceptibles de comunitarización (1-6) y las que no lo son (7-9).

- ❖ El asilo está contemplado en el apartado primero y es el objeto de la Declaración sobre el asilo anexa al TUE.
- ❖ Las normas por las que se rigen el cruce de personas por las fronteras exteriores de los Estados miembros y la práctica de controles sobre las mismas.
- ❖ La política de inmigración y la política relativa a los nacionales de terceros Estados acerca de las condiciones de acceso al territorio de los Estados miembros y de circulación por el mismo de los nacionales de terceros Estados; las condiciones de estancia de nacionales de terceros Estados, incluido el acceso al empleo.
- ❖ La lucha contra la inmigración, la estancia y el trabajo irregulares de nacionales de los terceros Estados en el territorio de los Estados miembros.
- ❖ La lucha contra la toxicomanía.

¹¹³ TRUJILLO HERRERA, Raúl. Op. Cit.; p.p. 80-83.

- ❖ La lucha contra la defraudación internacional.
- ❖ Cooperación judicial civil y penal.
- ❖ Cooperación aduanera y policial. La policial, tiene la finalidad de prevenir y luchar en contra del terrorismo, el tráfico ilícito de drogas y otras formas graves de delincuencia internacional.

Del listado anterior, por virtud del Tratado de Amsterdam, fueron comunitarizados los siguientes: libre circulación de personas, asilo, inmigración, cooperación judicial en materia civil y cooperación administrativa entre los Estados miembros y entre éstos y la Comisión.

El Consejo es la institución primaria en el ámbito de la CAJI, pues es el órgano, donde los miembros se informan y consultan mutuamente, además de que tiene capacidad para adoptar posiciones comunes, acciones comunes y celebrar convenios. Para auxiliarse, crea un Comité de Coordinación.

II.2.2 El Derecho Comunitario Europeo.

La Comunidad Europea es una "Comunidad de Derecho" en expresión paralela a la de "Estado de Derecho" en el sentido de que es tributaria del principio de legalidad en igual o incluso mayor medida que los Estados miembros. Por lo tanto las Instituciones de la Comunidad han de desarrollar los cometidos que tienen atribuidos circunscribiéndose necesariamente a los preceptos jurídicos que los instituyen, y el Derecho que se genera es de obligado cumplimiento por todos los Estados miembros y sus ciudadanos, so pena de incurrir en responsabilidad sancionable judicialmente.¹¹⁴

Mediante la famosa sentencia emitida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el asunto "Van Gend, and Loos" de 5 de febrero de

¹¹⁴Idem; p. 117.

1963, se resolvió que *"la Comunidad constituye un nuevo ordenamiento jurídico de Derecho internacional, en beneficio del cual los Estados han limitado, aunque sea en materias restringidas, sus derechos soberanos y cuyos sujetos no son solamente los Estados miembros sino también sus nacionales"*.

Pero no solamente existe este pronunciamiento judicial al respecto, pueden encontrarse otros distintos que vienen a confirmar la idea que desde muy temprano marcó el mismo alto tribunal¹¹⁵. Pues bien, en estos pronunciamientos judiciales el Tribunal marca, como señala Guy Isaac "la autonomía del ordenamiento comunitario en relación al ordenamiento jurídico internacional", al tiempo que subraya " el grado avanzado de centralización de la creación y de la aplicación de las normas, que hace intervenir esencialmente a las instituciones comunitarias y que las acerca a un ordenamiento interno". Se ponen de manifiesto, según este autor, las notas de originalidad y autonomía del Derecho comunitario.¹¹⁶

En opinión del maestro Manuel Fraga, la vieja dicotomía que dividía al Derecho en interno e internacional, quedó modificada para quedar en una clasificación tripartita, a saber, la del derecho internacional, el derecho nacional y el derecho comunitario.¹¹⁷

El carácter específico del ordenamiento jurídico comunitario se manifiesta principalmente en el hecho de que el Derecho internacional no desempeña una función importante en las relaciones entre las instituciones y los Estados miembros, ni en las relaciones entre los Estados miembros, dentro del ámbito de aplicación de los Tratados. Dada la naturaleza de las competencias comunitarias, los contactos con el derecho interno son más fructíferos. Sin embargo, el

¹¹⁵ Las sentencias "Costa contra ENEL", de 15 de Julio de 1964; Sentencia "Les Vert.", de 23 de abril de 1986 y Dictamen 1/91 del Tribunal de Justicia, de 15 de diciembre de 1991, son algunas de las más sobresalientes.

¹¹⁶ ISAAC, Guy. "Manual de Derecho Comunitario General"; Editorial Ariel; 3ª edición; Barcelona, 1995; p. 134.

¹¹⁷ FRAGA, Manuel. "Nuevo Orden Mundial", Editorial Planeta; Barcelona, 1996; p. 83.

desarrollo de las instituciones en sectores que en el pasado estaban reservados a los Estados y el ejercicio de la personalidad jurídica internacional de las Comunidades hacen que ésta actúe cada vez más en el ámbito internacional y se rija por normas aplicables en el mismo¹¹⁸.

A) Estructura.

Tomando en consideración la opinión de Blanca Vilá¹¹⁹, tres son los rasgos esenciales para comprender la clave de las relaciones mutuas entre ordenamiento comunitario y ordenamientos internos:

❖ La atribución de competencias a las Instituciones Comunitarias.

Las Instituciones no tienen poderes generales, están sujetas a los principios de legalidad y de competencia de atribución, lo que significa que los Estados miembros a través de los Tratados Constitutivos, acuerdan la dotación de ciertas facultades a las Instituciones creadas, de tal manera que éstas sólo pueden actuar en razón de las funciones concedidas expresamente a su favor por los tratados referidos.

❖ La existencia de un auténtico sistema institucionalizado de creación y de control de normas.

Nos referimos a la creación de las normas, su aplicación e interpretación; procesos que conllevan a la participación de los diversos órganos comunitarios en el ámbito de sus competencias.

❖ La autonomía institucional y de procedimiento que garantiza la cobertura y la eficacia del sistema.

La autonomía de esta disciplina jurídica se predica tanto respecto del derecho

¹¹⁸ LOUIS, Jean-Victor. "El Ordenamiento Jurídico Comunitario"; Colección Perspectivas Europeas Bruselas; 5ª edición; Luxemburgo, 1995; p.121.

¹¹⁹ VILÁ, Blanca y ABELLÁN, Victor, Directores. "Lecciones de Derecho Comunitario Europeo"; Editorial Ariel Derecho; 2ª edición; Barcelona, 1994; p. 110.

interno o nacional, como del internacional clásico. Así, el Derecho comunitario no se somete a los principios, ni a los modos de producción normativa ni a los efectos jurídicos establecidos en la Constitución y restantes normas internas de los Estados miembros¹²⁰. El derecho comunitario forma parte integrante del Derecho que se aplica en cada Estado miembro, se integra en el ordenamiento jurídico interno, pero no pierde su carácter de comunitario, ya que cuenta con sus propias fuentes y eficacia. Por otro lado, el derecho comunitario, genera derechos y obligaciones directamente en la esfera jurídica de los ciudadanos europeos, de forma que los conflictos que pudieran generarse por su aplicación, pueden ser resueltos por los jueces nacionales, llegando éstos a su vez a convertirse en cierto modo en juzgadores "comunitarios".

En cuanto a la separación que existe con el derecho internacional, Araceli Mangas opina, que si bien los Tratados constitutivos pertenecen al derecho internacional, los efectos recaen directamente sobre las personas físicas o jurídicas de las normas que de ellos se desprenden, así como sobre los propios poderes públicos de los Estados miembros, de lo que se concluye que tales acuerdos, desbordan el marco estrictamente internacional.

B) Principios.

La aplicación del Derecho comunitario se rige por dos principios, inclusive, ya mencionados en páginas anteriores, a saber:

- ❖ El principio de autonomía institucional y de procedimiento de los Estados. En el ámbito comunitario, el poder legislativo descansa en las autoridades comunitarias, pero su ejecución se reserva a las autoridades nacionales, según sus formas y procedimientos internos. Los Estados miembros por su parte, tienen la obligación de dar plena eficacia al Derecho comunitario y lo harán, con arreglo a sus procedimientos internos. Tienen una autonomía institucional (tres poderes) y procedimental (vía administrativa o judicial).

¹²⁰ MANGAS MARTÍN, Araceli y otro. Op. Cit. ; p. 387.

❖ El deber de cooperación leal de los Estados miembros.

Al respecto, los Estados miembros, tienen la obligación de realizar y adoptar, todas las medidas necesarias a fin de cumplir con los fines de la Comunidad Europea, y como consecuencia, abstenerse de toda acción que pudiera perjudicar los objetivos e intereses comunitarios.¹²¹ El deber de cooperación leal, se aplica no sólo a los Estados miembros, sino también respecto a las Instituciones comunitarias.

C) Fuentes.

Clasificaremos las fuentes de esta rama jurídica, siguiendo a Klaus-Dieter Borchardt¹²², en:

- ✓ Fuentes principales:
 - Fuentes escritas del derecho
 - Derecho comunitario originario
 - Derecho comunitario derivado
 - Acuerdos internacionales de la CE
 - Fuentes no escritas del derecho
 - Principios generales del derecho
 - Costumbres
 - Reglas generales del derecho internacional

- ✓ Fuentes complementarias (acuerdos entre miembros):
 - Decisiones de los representantes de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo
 - Acuerdos de carácter europeo.

¹²¹ El principio comentado, se desprende de los artículos 5 del TCE; 192 del TCEEA y 85 del TCECA.

¹²² Citado por TRUJILLO HERRERA, Raúl; Op. Cit.; p. 131, de la obra de BORCHARDT, K-D:

"L'ABC du droit communautaire, Office des Publications Officielles des Communautés Européennes, Deuxième, Luxembourg, 1986, P. 35.

1. LAS FUENTES PRINCIPALES.

a) Fuentes escritas.

a.1) Derecho Comunitario Originario.

DOCUMENTO	FIRMA	ENTRADA EN VIGOR
Tratado constitutivo CECA	París, 18 de abril de 1951.	25 de julio de 1952.
Tratado constitutivo CEE	Roma, 25 de marzo de 1957	1 de enero de 1958
Tratado constitutivo CEEA	Roma, 25 de marzo de 1957	1 de enero de 1958
Convenio sobre determinadas instituciones comunes a las Comunidades Europeas	Roma, 25 de marzo de 1957	1 de enero de 1958
Tratado por el que se constituye un único Consejo y Comisión	Bruselas, 8 de abril de 1965	1 de julio de 1967
Tratado por el que se modifican determinadas disposiciones presupuestarias	Luxemburgo, 22 de abril de 1970	1 de enero de 1971
Tratado por el que se modifican determinadas disposiciones al Protocolo sobre los Estatutos del BEI	Bruselas, 10 de julio de 1975	1 de octubre de 1977
Acta relativa a la elección de los representantes en el Parlamento Europeo por sufragio universal	Bruselas, 20 de septiembre de 1976	
Acta Única Europea	Luxemburgo y la Haya, febrero de 1986 .	1 de julio de 1987
Decisiones relativas a los recursos propios	21 de abril de 1970	1 de enero de 1971
Tratado de la Unión Europea	Maastricht, 7 de febrero de 1992	1 de noviembre de 1993
Acta de adhesión de Dinamarca, Irlanda y el Reino Unido	Bruselas, 22 de enero de 1972	1 de enero de 1973

Acta de adhesión de Grecia	Atenas, 28 de mayo de 1979	1 de enero de 1981
Tratado por el que Groenlandia abandona las Comunidades Europeas	Bruselas, 3 de marzo de 1984	1 de febrero de 1985
Tratado de adhesión y acta de España y Portugal	Lisboa y Madrid, 12 de junio de 1985	1 de enero de 1986
Tratado de Adhesión y Acta de Austria, Finlandia y Suecia	Grecia, de junio de 1994.	1 de enero de 1995.
Tratado de Amsterdam	2 de octubre de 1997	1 de mayo de 1999
Tratado de Niza	26 de febrero de 2001	

a.2) Derecho Comunitario Derivado.

Se trata de todos los actos adoptados por las instituciones comunitarias sobre la base de los Tratados constitutivos.

El artículo 189 del TCE, establece:

"Para el cumplimiento de su misión, el Parlamento Europeo y el Consejo conjuntamente, el Consejo y la Comisión adoptarán reglamentos y directivas, tomarán decisiones y formularán recomendaciones, emitirán dictámenes en las condiciones previstas en el presente Tratado..."

Del precepto transcrito, así como de diversas disposiciones contenidas en los incisos derivados del mismo, se desprende la tipología de actos normativos comunitarios, cuyos conceptos y calidades específicas se expresarán a continuación:

I. El reglamento.

"Artículo 189.2 El reglamento tendrá un alcance general. Será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicables en cada Estado miembro."

Tienen un alcance general, erga omnes, sus destinatarios son todos los Estados miembros y sus ciudadanos, su carácter normativo es abstracto e impersonal. Es

obligatorio en todos sus extremos, es decir, no se autoriza la intermediación para su adaptación en los sistemas jurídicos nacionales.

Debe aplicarse tal y como es emitida, en todos sus términos y consideraciones.

II. La directiva.

"Artículo 189, apartado 3 La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios".

Es un instrumento más flexible que el reglamento, ya que mientras los Estados alcancen los fines y objetivos ordenados en las mismas, los medios para su consecución serán a elección del país receptor.

III. La decisión.

"Artículo 189, apartado 4 La decisión es será obligatoria en todos sus elementos para todos sus destinatarios".

En el caso de esta figura, los destinatarios están perfectamente identificados, y su obligatoriedad implica tanto los resultados, como los medios y formas.

IV. Las recomendaciones y los dictámenes.

"Artículo 189.5 Las recomendaciones y los dictámenes no serán vinculantes".

Por recomendación podemos entender la invitación formulada por el Consejo o la Comisión a algún Estado o particular (en menos casos), en virtud de la cual se insta a adoptar algún comportamiento o situación. En tanto, el dictamen, se refiere más propiamente a una opinión de la institución comunitaria acerca de una situación en concreto.¹²³

¹²³ Idem, p.140.

a.3) Acuerdos internacionales de la Comunidad.

Las Comunidades Europeas a lo largo de su historia, han suscrito un gran número de tratados internacionales con países terceros, con conjuntos de países o con Organizaciones Internacionales, en virtud de la personalidad jurídica otorgada por los Tratados constitutivos.

De conformidad con el Dictamen 1/75 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se entiende por "Acuerdo" todo compromiso adoptado por sujetos de Derecho internacional que tenga fuerza vinculante, sin importar cuál sea su calificación formal".

También, este Tribunal se ha pronunciado en el sentido de que el derecho fruto de un acuerdo internacional vincula a los Estados miembros de igual manera que a la Comunidad Europea.¹²⁴ Por lo que las disposiciones de tal acuerdo forman parte del ordenamiento jurídico comunitario.

Es igualmente derecho comunitario el Derecho convencional derivado, esto es, los actos adoptados por los órganos creados para la aplicación y ejecución de un acuerdo internacional.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas tiene competencia para interpretar los acuerdos internacionales en cuestión. Esta competencia puede ser a priori (de conformidad con el artículo 228 del TCE):

"El Consejo, la Comisión o un Estado miembro podrán solicitar el dictamen del Tribunal de Justicia sobre la compatibilidad de cualquier acuerdo previsto con las disposiciones del presente Tratado".

La consulta que puedan solicitar los sujetos mencionados al Tribunal de Justicia,

¹²⁴ Sentencia "Kupferberg" de 26 de octubre de 1982.

es facultativa, sin embargo, en el caso de que el dictamen emitido fuera en el sentido de que existe contravención con los Tratados constitutivos, debe ser acatada directamente.

En lo relativo al TCE, la Comunidad puede por una parte celebrar **acuerdos ordinarios**, cuando lo prevean las disposiciones del Tratado con terceros Estados u organizaciones internacionales (artículo 228) y por otra parte, puede celebrar **acuerdos de asociación** con terceros Estados u organizaciones internacionales (artículo 238).

En el marco del TCEEA, son igualmente posibles los **acuerdos de asociación** entre la Comunidad y terceros Estados u organizaciones internacionales (artículo 206). Se prevén relaciones adecuadas con las Naciones Unidas, sus organismos especializados y el GATT (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio), relaciones apropiadas con todas las organizaciones internacionales (artículo 199), cooperación adecuada con el Consejo de Europa (artículo 200) y una estrecha cooperación con la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (artículo 201).

En el terreno de la CECA, no están previstos con carácter general, la celebración de acuerdos entre la Comunidad y terceros Estados u organizaciones internacionales.¹²⁵

b) Las fuentes no escritas.

b.1) La Costumbre.

Dentro de los Tratados constitutivos, no aparece mencionada esta fuente, contrario a lo que ocurre en las legislaciones internas de los Estados miembros. Por lo anterior, esta figura carece de practicidad.

¹²⁵ LINDE PANIAGUA, Enrique y otros. "Derecho de la Unión Europea I. Antecedentes, Instituciones, Fuentes y Jurisdicción"; Marcial Pons Ediciones Jurídicas, S.A.; Madrid, 1995; p.p. 277 y 278.

b.2) Los Principios Generales del Derecho.

Las reglas no escritas que representan el instrumento informador del ordenamiento jurídico, o sea, los principios generales del derecho según Iglesias Cabero, tienen una mayor importancia en este ámbito, por la reiterada utilización que de ellos hace el Tribunal de Justicia.

Estas reglas de derecho, permiten al Derecho comunitario dar solución a los vacíos legales, o desarrollar el derecho establecido de acuerdo a una interpretación según el principio de equidad.¹²⁶ La única referencia literal a éstos, se ubica en el TCE, respecto a la indemnización por responsabilidad contractual.

Un amplio listado de principios ha sido reconocidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, algunos de los cuales han sido recogidos por las normas constitutivas, como: los principios de proporcionalidad, igualdad, subsidiariedad, atribución de competencias o no discriminación, cooperación, solidaridad y en forma especial, los derechos fundamentales del hombre.¹²⁷

2. FUENTES COMPLEMENTARIAS.

a) Los acuerdos de carácter europeo.

En este caso, se trata de competencias nacionales, no obstante, debido a la relación cercana que guardan con el ámbito comunitario, los Estados miembros, optan por la celebración de tratados internacionales entre ellos, a fin de alcanzar los objetivos comunitarios.

En general, la iniciativa de su celebración la tienen de común acuerdo la Comisión y el Consejo, en la negociación participa la Comisión, la firma se hace

¹²⁶ Tomado de BORCHARDT, K-D por TRUJILLO HERRERA, Raúl, Op. Cit.; p.144.

¹²⁷ LINDE PANIAGUA, Enrique y otros. Op. Cit. ; p.p. 282-285 y TRUJILLO HERRERA, Raúl, Op. Cit.; p.p. 144 y 145.

aprovechando la reunión del Consejo y finalmente, los instrumentos de ratificación son depositados en la Secretaría General del Consejo

b) Decisiones de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo.

Los miembros del Consejo se reúnen para adoptar decisiones en ámbitos que los Tratados no les conceden competencia, haciendo de la reunión, una conferencia de tipo diplomática para adoptar actos paracomunitarios.

CAPÍTULO III.

"TRATAMIENTO EN EL DERECHO MEXICANO, A LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA"

III.1 DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL.

En el Capítulo I de este trabajo, fueron abordados entre otros tópicos, los "Sistemas para Evitar la Doble Contribución Internacional", señalándose que en términos generales, las tendencias de la comunidad internacional, consisten en:

a) La búsqueda de principios generales, dentro de la comunidad internacional, una armonización.

Este sistema implica una enorme dificultad práctica debido a que resulta complejo llegar a un criterio internacional uniforme, sin embargo, teóricamente implica los mayores beneficios.

b) La autorregulación interna.

Cada país prevé la solución al fenómeno, mediante disposiciones normativas internas. Se conoce como el método unilateral.

c) Concertación de tratados internacionales, de carácter bilateral o multilateral.

Se conoce como el método bilateral o multilateral (convencional). Dos o más Estados celebran entre sí, un acuerdo o convenio en el que se regula concretamente la problemática de la doble contribución internacional.

Pues bien, en el caso de México, se identifican los sistemas de solución unilateral y bilateral, mismos que serán analizados en el presente Capítulo III, así como en el inmediato posterior (Capítulo IV), respectivamente.

Para un adecuado estudio de las disposiciones relativas al tratamiento de la doble contribución internacional en el derecho mexicano, es necesario comenzar por las bases constitucionales que dan sustento a las ubicadas en distintos ordenamientos secundarios e inclusive, que fundamentan la celebración de tratados internacionales. Precisamente en este orden, serán abordadas.

III.1.1 Consideraciones previas.

Si bien los convenios internacionales en materia de doble contribución como método para evitar dicho fenómeno, no constituyen el objeto de estudio del actual, es preciso apuntar algunas consideraciones relativas, en razón de que será analizado, entre otros temas, el fundamento legal que permite su celebración, interpretación y aplicación en el derecho nacional.

A) Concepto de tratado internacional.

"El tratado internacional es el acto jurídico regido por el Derecho Internacional que entraña el acuerdo de voluntades entre dos o más sujetos de la comunidad internacional, principalmente Estados, con la intención lícita de crear, transmitir, modificar, extinguir, conservar, aclarar, certificar, detallar, etcétera, derechos y obligaciones".¹²⁸

B) Clasificación general.

Son variados los criterios para clasificar a los tratados internacionales, sin embargo, destacan los siguientes¹²⁹:

¹²⁸ ARELLANO GARCÍA, Carlos. "Primer Curso de Derecho Internacional Público"; Editorial Porrúa; 3ª edición; México, 1997; p. 632.

¹²⁹ *Ibidem*, p.p. 638-641.

- a) Desde el punto de vista del número de Altas partes contratantes, los tratados pueden ser bilaterales (dos Altas partes contratantes) o multilaterales (más de dos).
- b) Por la materia regulada. Éstos pueden ser jurídicos, económicos, comerciales, administrativos, fiscales, políticos, militares, culturales, tecnológicos, de defensa, etc.
- c) Desde el punto de vista de la futura adhesión de otras partes. Pueden ser abiertos o cerrados.
- d) Por su duración. Pueden ser transitorios o permanentes. Los primeros, son aquéllos cuya duración es limitada temporalmente y tienden a resolver una situación de manera provisional. En cambio, son permanentes, aquéllos que rigen indefinidamente, pero destinados a una duración prolongada.
- e) Por la permisión de reservas. Pueden ser estrictos o flexibles.¹³⁰
- f) Por su ratificación. En la práctica, normalmente los tratados son sometidos a ratificación, aunque también existen otros, denominados acuerdos "ejecutivos" que no requieren de dicho acto para surtir plenos efectos.
- g) Por su alcance subjetivo. Puede ser de alcance limitado cuando sólo establecen derechos y obligaciones para los gobernados de los Estados suscriptores o de alcance amplio, cuando establecen derechos y obligaciones para las entidades federativas miembros de los Estados suscriptores, o para terceros Estados.

C) Clasificación de los tratados internacionales en materia fiscal.¹³¹

Los tratados internacionales en materia fiscal pueden catalogarse en dos rubros:

¹³⁰ Las reservas en los tratados internacionales constituyen una institución jurídica mediante la cual uno o varios de los Estados suscriptores de un tratado internacional, con posterioridad a la redacción de un tratado internacional, expresan su voluntad en el sentido de excluir cierta disposición del mismo, e interpretar en cierto sentido algo de lo perceptuado en el tratado o de limitar o ampliar su alcance. Tomado de ARELLANO GARCÍA, Carlos. Op. Cit. p.666.

¹³¹ CARBALLO BALVANERA, Luis. "Marco Constitucional de los Tratados Internacionales en Materia Fiscal" en la obra "Convenios Fiscales Internacionales"; Op. Cit., p.51.

- a) Los que celebran los Estados en materia arancelaria, precisamente con propósitos de integración económica en cualquiera de sus momentos: zona de libre comercio, unión aduanera, mercado común y unión económica.
- b) Los tratados, convenciones o acuerdos para evitar la doble contribución internacional y la evasión fiscal o para el intercambio de información fiscal.

En ambos casos el objeto de los tratados o convenciones lo constituyen los impuestos establecidos por los Estados contratantes, sean éstos arancelarios y demás contribuciones al comercio exterior, en el primer caso, o los impuestos "internos" en el segundo.

III.1.2 Tratamiento constitucional.

En primer término, se recuerda que el fundamento constitucional de las contribuciones, está previsto en el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, surgiendo la obligación de los mexicanos de "**contribuir**" para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Siendo nuestra Constitución el ordenamiento jurídico de más alta jerarquía, es evidente que los tratados internacionales celebrados por el Estado mexicano, requieren de un fundamento constitucional. En efecto, dentro de nuestro máximo ordenamiento jurídico se encuentra una serie de reglas básicas observables a la celebración, interpretación y aplicación de los convenios internacionales, incluyendo por supuesto, aquéllos destinados a evitar la doble contribución.

Adicionalmente, la Carta Magna establece las garantías individuales de los mexicanos, mismas que no pueden desconocerse por lo establecido en los propios tratados.

A) Catálogo.

En opinión del maestro Luis Carballo Balvanera¹³², podemos concentrar en seis apartados, las disposiciones constitucionales de la materia:

1. Aquéllas contenidas en el artículo 73 constitucional, fracciones XVI, XVIII, XX, XXIX-A, inciso 1º, XXIX-F y XXX, que establecen las facultades del Congreso de la Unión para dictar leyes sobre:
 - a) Los extranjeros y su naturalización.
 - b) El valor relativo de la moneda extranjera.
 - c) La organización del cuerpo diplomático y consular mexicanos.
 - d) El establecimiento de contribuciones en materia de comercio exterior.
 - e) Regulación de la inversión extranjera.
2. Lo dispuesto por el artículo 76, fracciones I y II, que facultan al Senado de la República para analizar la política exterior y aprobar los tratados internacionales, así como para ratificar los nombramientos de los agentes diplomáticos y cónsules generales.
3. Artículo 89 constitucional, fracciones I, II, III, X y XVI que facultan al Presidente de la República para:
 - a) Nombrar agentes diplomáticos y cónsules generales con aprobación del Senado y, en sus recesos, de la Comisión Permanente, así como removerlos.
 - b) Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.
 - c) Dirigir la política exterior, observando los siguientes principios normativos: la autodeterminación de los pueblos; la no intervención; la solución pacífica de

¹³² *Ibidem*, p.p. 45-51.

controversias; la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; y la lucha por la paz y la seguridad internacionales.

- d) Celebrar los tratados internacionales, sometiéndolos a la aprobación del Senado.
-
4. El artículo 107, fracción VIII, inciso a), que faculta a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para resolver los recursos de revisión interpuestos en amparo indirecto, cuando habiéndose impugnado en la demanda de amparo, por estimarlos directamente violatorios de la Constitución, leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con al fracción I del artículo 89 de la Carta Magna y reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados o por el Jefe del Distrito Federal, subsista en el recurso el problema de constitucionalidad.
 5. El numeral 131 constitucional, en correlación con el diverso 73, en su fracción XXIX, inciso a), establece como una facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo, y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos de cualquier procedencia. Así mismo, el Congreso de la Unión puede facultar al Ejecutivo Federal para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el mismo Congreso, y para crear otras, al igual que para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.

6. Artículo 133, que establece la supremacía constitucional, frente a cualquier otro ordenamiento jurídico, incluidos los tratados y convenciones internacionales.

Estamos de acuerdo con la opinión del maestro, sin embargo, conviene precisar algunos puntos:

B) Celebración de los tratados.

En lo que atañe a las facultades del Ejecutivo Federal en materia de tratados internacionales, como ya quedó anotado, el artículo 89 constitucional, fracción X prescribe la de:

"Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, sometiéndolas a la aprobación del Senado. En la conducción de tal política, el titular del Poder Ejecutivo observará los siguientes principios normativos: La autodeterminación de los pueblos; la no intervención; la solución pacífica de controversias; la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; y la lucha por la paz y seguridad internacionales."

Por su parte, el artículo 76 del mismo ordenamiento, establece las potestades exclusivas del Senado y la primera de ellas determina:

"Son facultades exclusivas del Senado:

I. Analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal, con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del despacho correspondiente rindan al Congreso; además, aprobar los tratados internacionales y

convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión."

Es así que la celebración de tratados internacionales es una facultad del Presidente de la República, que requiere la concurrencia de la Cámara de Senadores, para su aprobación.

Se utiliza la expresión de "aprobar" que es equivalente a la posibilidad de un análisis posterior de los tratados celebrados por el Presidente de la República, a cargo del Senado.

Por lo que toca a las convenciones diplomáticas, se trata de convenios celebrados a través de representantes diplomáticos, mismos que también deben someterse a la aprobación del Senado.

En otro orden de ideas, el numeral 15 constitucional dispone, a su letra, lo siguiente:

"No se autoriza la celebración de tratados para la extradición de reos políticos, ni para la de aquellos delincuentes del orden común, que hayan tenido en el país en donde cometieron el delito, la condición de esclavos; ni de convenios o tratados en virtud de los que se alteren las garantías y derechos establecidos por esta Constitución para el hombre y el ciudadano."

Desprendemos necesariamente, que los convenios internacionales no pueden desconocer o violentar los derechos o garantías individuales establecidos por la misma Constitución, entre las que se encuentran las amparadas en el ya referido artículo 31, fracción IV: legalidad, equidad y proporcionalidad en materia fiscal. Finalmente, el numeral 117 fracción I de la Carta Fundamental. prohíbe a las entidades federativas:

"I. Celebrar alianza, tratado o coalición con otro Estado ni con las potencias extranjeras."

C) Jerarquía, interpretación y aplicación de los tratados.

Dispone el precepto 133 constitucional, la jerarquía e interpretación que debe observarse en el sistema jurídico mexicano, a saber:

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

La discusión existente respecto a la posición que ocupan los tratados internacionales en relación con las demás leyes federales, quedó resuelta por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la **tesis jurisprudencial**, que a su letra dice¹³³:

"TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

¹³³ Amparo en revisión 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999, Unanimidad de 10 votos. Ausente. José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario Antonio Espinoza Rangel.

El Tribunal Pleno en su sesión de privada celebrada el 28 de octubre de 1999, aprobó con el número LXXVII/99 la tesis aislada que antecede y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial.

Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "...serán la Ley Suprema de toda la Unión..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto de la jerarquía de las normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al Presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas, y por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la

relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el Presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de La Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P.C. /92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA"; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal."

Del contenido de la misma, deriva el actual criterio que coloca a los tratados internacionales celebrados por el Ejecutivo de la Unión y ratificados por el Senado de la República, en un rango superior a las leyes federales y de subordinación respecto de la Constitución Política.

Este precepto incorpora a los tratados internacionales al sistema jurídico mexicano, convirtiéndolos en Ley Suprema de toda la Unión junto la misma Constitución y a las leyes del Congreso emanadas de ella, de lo que resulta que gobernantes y gobernados están regidos no sólo por la Constitución y las leyes ordinarias, sino también por lo dispuesto en dichos instrumentos internacionales.

D) Conclusiones.

1. Los tratados no pueden crear contribuciones o alterar los elementos de las existentes, pues corresponde al Congreso dicha facultad.¹³⁴
2. Los tratados no reforman a la ley interna, sólo pueden otorgar tratamientos específicos, ya que la reforma o derogación de la misma debe adecuarse a los lineamientos para su creación.
3. Los convenios internacionales deben inexcusablemente, respetar los derechos y garantías concedidos por la Constitución, incluyendo por supuesto, la observancia a los principios rectores en materia fiscal: legalidad, equidad y proporcionalidad.

III.1.3 Tratamiento en diversos ordenamientos.

A) Código Civil Federal.

Conforme al artículo 1º del Código Civil Federal, las disposiciones de ese ordenamiento rigen en toda la República en asuntos del orden federal. Por tanto, si los tratados internacionales atañen a toda la República es aplicable el Código Civil en cuanto a la publicación de los mismos y a su correspondiente iniciación de vigencia.

¹³⁴ Artículo 73, fracción VII constitucional: "El Congreso tiene facultad:...VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".

El artículo 3º del citado establece:

"Las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, obligan y surten sus efectos tres días después de su publicación en el periódico oficial...".

A su vez, el numeral 4º, indica:

" Si la ley, reglamento, circular o disposición de observancia general fija el día en que debe comenzar a regir, obliga desde ese día con tal de que su publicación haya sido anterior".

De los preceptos transcritos desprendemos que:

1. Los tratados internacionales que contengan disposiciones de observancia general, dirigidas a gobernantes y gobernados, requieren de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.
2. Sin la debida publicación, un instrumento internacional no puede iniciar su vigencia en lo interno.
3. No se requiere una ley que introduzca en lo interno el tratado internacional, basta con su publicación en el citado periódico oficial.
4. El momento exacto de iniciación de vigencia de los tratados internacionales será tres días después de su publicación o en la fecha señalada en el mismo.

B) Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Este ordenamiento, supeditado a la Constitución, en su parte relativa a la concesión de facultades a favor de la Secretaría de Relaciones Exteriores en materia de tratados, es únicamente complementaria, no así sustitutiva de las disposiciones contenidas en la Carta Magna.

El artículo 28 de la citada Ley establece:

"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...".

El manejo de las relaciones internacionales lo realiza el Secretario de Relaciones Exteriores en su carácter de auxiliar del Presidente de la República¹³⁵.

También conviene invocar el artículo 92 constitucional, que contempla el "refrendo ministerial", de ahí, que cuando un Decreto de Promulgación se publica en el Diario Oficial de la Federación, se alude a la firma del Secretario de Relaciones Exteriores, quien otorga su refrendo ministerial en lo que se refiere a los tratados internacionales.

Finalmente, en la fracción III del artículo 43 de la Ley que se comenta, se atribuye a la Consejería Jurídica para opinar al Presidente de la República sobre los proyectos de tratados a celebrar con otros países y organismos internacionales.

C) Ley del Servicio Exterior Mexicano.

De conformidad con el numeral 3º de esta Ley, corresponde al Servicio Exterior Mexicano, en carácter de auxiliar del Ejecutivo:

¹³⁵ El artículo 90 constitucional prevé al respecto: "La administración pública federal será centralizada y paraestatal conforme a la ley orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos...Las leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos".

"IV. Intervenir en la celebración de tratados.

V. Cuidar el cumplimiento de los tratados de los que México sea parte y de las obligaciones internacionales que correspondan...".

D) Ley sobre la Celebración de Tratados.

Publicada en el Diario Oficial de la Federación de 2 de enero de 1992, se trata de un ordenamiento controvertido, al contener algunas disposiciones antagónicas a la Constitución mexicana e inclusive, a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Se conforma de 11 artículos, cuyo objetivo central, es el de "regular la celebración de tratados y acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional" (artículo 1).

Quedan definidos los conceptos de "Tratado" y "Acuerdo Interinstitucional" en el numeral 2º, en los siguientes términos:

"1. "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 regular o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos.

De conformidad con la fracción I del Artículo 76 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los tratados deberán ser aprobados por el Senado y serán la Ley Suprema de toda la Unión cuando estén de acuerdo con la misma, en

los términos del artículo 133 de la misma Constitución.

II. "Acuerdo Interinstitucional": el convenio regido por el Derecho Internacional Público, celebrado entre cualquier dependencia u organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, Estatal o municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales, cualquiera que sea su denominación, sea que derive o no de un tratado previamente aprobado.

El ámbito material de los acuerdos deberá circunscribirse exclusivamente a las atribuciones propias de las dependencias y organismos descentralizados de los niveles de gobierno mencionados que los suscriben...".

Conjuntamente a los anteriores, en el mismo precepto se incluyen:

- ❖ "La firma ad referendum" como el acto mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos hacen constar que su consentimiento en obligarse por un tratado requiere para ser definitivo, de su posterior ratificación;
- ❖ La "aprobación", como el acto por el cual el Senado aprueba los tratados que celebra el Presidente de la República.
- ❖ "Plenos poderes", como el documento mediante el cual se designa a una o varias personas para representar a los Estados Unidos Mexicanos en cualquier acto relativo a la celebración de los Tratados.
- ❖ "Reservar", es la declaración formulada al firmar, ratificar, aceptar o adherirse a un tratado, con objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del tratado en su aplicación a los Estados Unidos Mexicanos.
- ❖ "Organización internacional", es la persona jurídica creada de conformidad con el derecho internacional público.

En lo tocante al otorgamiento de Plenos Poderes, ésta facultad queda a cargo del Ejecutivo Federal (artículo 3).

Por su parte, el numeral 4 de esta Ley, especifica el procedimiento a seguir para el estudio y aprobación de tratados internacionales celebrados por el Presidente de la República, dentro del Senado, acotando que aquéllos se turnarán a comisión en términos de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, para la formulación del dictamen correspondiente. Amén de que para ser obligatorios, los tratados deben publicarse en el Diario Oficial de la Federación con antelación.

La notificación a la otra u otras Partes firmantes, de la aprobación que el Senado mexicano hubiera hecho del tratado en cuestión se realiza a través del canje, intercambio de notas diplomáticas o depósito del instrumento de ratificación, adhesión o aceptación (artículo 5º de la ley).

El papel de la Secretaría de Relaciones Exteriores se centra en la coordinación de acciones necesarias para la celebración de los tratados, así como en la formulación de su opinión acerca de la procedencia de suscribirlo; todo ello, sin afectar el ejercicio de las atribuciones de dependencias y entidades administrativas federales (artículo 6º).

En otro orden de ideas, el artículo 7º establece la obligación de las dependencias y organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal de informar a la Secretaría de Relaciones Exteriores acerca de los acuerdos interinstitucionales que pretendan celebrar con otros órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales, a fin de formular dictamen sobre la procedencia de suscribirlo y en su caso, proceder a su inscripción en el registro respectivo.

Es menester conocer las reglas establecidas por el ordenamiento en comento (artículo 8º), dirigidas a la celebración de tratados o acuerdos interinstitucionales que contengan mecanismos internacionales para la solución de controversias legales en que sean parte, por un lado la Federación, o personas físicas o morales mexicanas u por el otro, gobiernos, personas físicas o morales extranjeras u organizaciones internacionales:

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

Las sentencias, laudos arbitrales y demás resoluciones jurisdiccionales derivados de la aplicación de los mecanismos internacionales para la solución de controversias legales, tendrán eficacia y serán reconocidos en la República, pudiendo utilizarse inclusive como prueba en los casos de nacionales que se encuentren en la misma situación jurídica de conformidad con el Código Federal de Procedimientos Civiles y los tratados aplicables. Sin embargo, en el supuesto de que alguna resolución de los órganos de decisión para la solución de controversias afecte la seguridad nacional, el orden público o cualquier otro interés esencial de la Nación, ésta no será reconocida por el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos (artículos 9 y 12).

El Presidente de la República, nombrará los árbitros, comisionados o expertos de los órganos de solución de controversias cuando la Federación sea parte en las mismas.

Para terminar este apartado, destacamos algunos preceptos constitucionales violados por la Ley que se comenta¹³⁶:

- 1) Se contravienen los artículos 133, 76 y 89, fracción X de la Ley Fundamental, en virtud de que de los mismos, se desprende la facultad conjunta y exclusiva del Presidente y el Senado de la República para celebrar tratados internacionales, el primero, en su función negociadora y el segundo, en cuanto órgano revisor. Se trata por tanto, de una potestad no transmisible, no denegable e irrenunciable. Así, resulta ilegal que mediante una ley secundaria se faculte a otras autoridades a celebrar convenios internacionales, bajo el rubro de "Acuerdos Interinstitucionales".
- 2) También resulta vulnerado el texto del artículo 117 constitucional en su fracción I, que prohíbe a las entidades federativas, en cualquier caso, celebrar alianza, tratado o coalición con otros Estados o potencias extranjeras.

Ahora bien, en relación con la Convención de Viena, existe otro tipo de disparidades:

- 1) En ésta, el tratado se rige por el "Derecho Internacional", mientras que en la Ley de Tratados, por el "Derecho Internacional Público", excluyendo a otras especies del Derecho Internacional.
- 2) Desde el punto de vista de la Convención de Viena, los tratados se celebran entre Estados y no entre dependencias gubernamentales (Artículo 2º, apartado 1º, fracción a).

E) La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

El artículo 13 de la Carta de las Naciones Unidas determina que la Asamblea General promoverá estudios y hará recomendaciones para diversos fines, entre

¹³⁶ Para mayor detalle, consúltese, ARELLANO GARCÍA, Carlos. Op. Cit. p.p. 700-705.

ellos, el de fomentar la cooperación internacional en el campo político e impulsar el desarrollo progresivo del derecho internacional y su codificación.

En esos términos, la Asamblea creó el 21 de noviembre de 1947 la Comisión de Derecho Internacional, para promover el desarrollo progresivo del Derecho Internacional y su codificación. Dicha Comisión, considerando importante el tratamiento del derecho de los tratados y su codificación, encargó la formulación de un relato sobre el tema, que sirvió de base para el proyecto definitivo de artículos de 1966.

Con el proyecto aprobado por la Comisión, ésta recomendó a la Asamblea convocar a una Conferencia Internacional que redactara una convención acerca del tema y así se hizo, invitándose a los miembros de las Naciones Unidas, organismos especializados, los Estados parte del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia y otros asistentes. Se adoptó como sede de la conferencia, la ciudad de Viena.

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados se llevó a cabo de los días 26 de marzo al 24 de mayo de 1968 y del 9 de abril al 22 de mayo de 1969, fue firmada por 32 países y entró en vigor el 20 de enero de 1980.

El 21 de marzo de 1986, el Estado mexicano firmó la Convención en cuestión y fue aprobada por el Senado de la República el 11 de diciembre del año siguiente. El instrumento de ratificación firmado por el Presidente de la República fue depositado ante el Secretario General de la Organización de las Naciones Unidas el 10 de marzo de 1988. El Decreto de Promulgación con el texto literal de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 28 de abril de 1988. De esta forma este instrumento internacional se encuentra en vigencia en México y debe ser observada.

Se compone de 85 artículos y un Anexo, dentro de los cuales se incluyen las directrices y cuestiones fundamentales acerca de la celebración, firma, entrada en vigor, aplicación y observancia, interpretación, enmienda y modificación, nulidad, terminación y suspensión de los tratados internacionales; así como las formalidades observables relativas a la capacidad de las Partes contratantes y el reconocimiento de los Poderes expedidos a funcionarios (diplomáticos y consulares) por órganos autorizados del gobierno de los Estados firmantes.

F) Convención Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio.

Esta Convención es un modelo para la celebración de tratados encaminados a evitar la doble contribución internacional. Sin embargo, aún cuando nuestro país es miembro de esta organización internacional, según publicación hecha en el Diario Oficial de la Federación el 5 de julio de 1994, el instrumento que se comenta no tiene el carácter de ley conforme al artículo 133 constitucional, y únicamente adquiere relevancia, por lo que hace a la interpretación de los tratados celebrados en la materia¹³⁷, bajo ciertas circunstancias.

G) Código Fiscal de la Federación.

El ordenamiento que se analiza, resulta trascendente en el tratamiento de la doble contribución internacional del Impuesto sobre la Renta, pues en él se encuentran conceptos básicos íntimamente relacionados con el fenómeno. Así, de manera sintáctica apuntaremos los preceptos más destacados.

¹³⁷ Este tópico será abordado con mayor amplitud en el Capítulo IV de este trabajo, al comentar los tratados internacionales celebrados por los Estados Unidos Mexicanos en materia de doble contribución internacional con doce de los países miembros de la Comunidad Europea.

Artículo	Contenido
Artículo 1°.	Sujetos del impuesto (personas físicas y morales).
Artículo 2°.	Clasificación y definición de las contribuciones (Impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos).
Artículo 5°.	Aplicación estricta de las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares o excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones o sanciones.
Artículo 20.	Pago de contribuciones y sus accesorios, se causarán y pagarán en moneda nacional, los pagos en el extranjero pueden efectuarse en la moneda del país que se trate. Cuando se permita el acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero, se considerará el tipo de cambio publicado por el Banco de México.
Artículo 22.	Devolución de pago de lo indebido, en este caso, para el residente en el extranjero, por la diferencia que resulte en el supuesto de que un retenedor le aplique una tasa superior a la prevista en el tratado para evitar la doble contribución con el país de su residencia.

H) Ley del Impuesto sobre la Renta.

Evidentemente, éste es el ordenamiento más importante a comentar, entre otras razones, porque regula el impuesto objeto de estudio de la presente tesis de licenciatura y además, prevé sus propias soluciones a la doble contribución internacional de dicho gravamen.

Artículo	Contenido
Artículo 5.	Condiciones para la aplicación de beneficios contenidos en tratados para evitar la doble contribución. Forma bilateral de solución.
Artículo 6.	Acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero. Forma unilateral de solución.
Artículo 177, fracción II.	Acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, en declaración anual.
Artículos 179-211	Residentes en el extranjero con ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional. ¹³⁸

1. Artículo 5° de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 5° de la Ley en estudio refiere las condiciones en que serán aplicables los beneficios de los tratados para evitar la doble contribución celebrados por el Estado mexicano:

Sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten su residencia en el país de que se trate y cumplan las condiciones establecidas en los mismos, así como

¹³⁸ Véase apartado III.2.2 C), 4) Fuente de Riqueza ubicada en Territorio Nacional y III.2.4.

las demás disposiciones de procedimiento contenidas en la Ley interna, incluyendo obligaciones de registro, presentación de dictámenes y designación de representante legal.

En los casos en que los tratados referidos prevean tasas de retención inferiores a las señaladas en la Ley nacional, las tasas establecidas en dichos convenios se podrán aplicar directamente por el retenedor; si éste aplicare tasas mayores a las consignadas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran.

2. Acreditamiento del impuesto sobre la Renta pagado en el extranjero.

Este renglón, resulta de especial importancia en el tratamiento de la doble contribución internacional, al dotarle de solución unilateralmente, precisamente en el artículo 6º de la Ley. Sin embargo, centraremos nuestra atención sólo en las personas físicas:

a) Sujetos.

Los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto sobre la renta que conforme a la Ley mexicana les corresponda pagar, el impuesto que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado a su pago en los términos de la legislación nacional.

El acreditamiento sólo procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.

b) Personas Físicas.

En el caso de las personas físicas, el monto del impuesto acreditable no podrá exceder de la cantidad que resulte de aplicar las disposiciones del Capítulo XI del Título Cuarto de la Ley en estudio (De la Declaración Anual) a los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero una vez efectuadas las deducciones autorizadas para dichos ingresos.

Cuando las personas físicas determinen el impuesto que corresponda a sus ingresos por actividades empresariales en términos del Capítulo II del Título antes referido, el límite del monto acreditable no excederá de la cantidad que resulte de aplicar al total de los ingresos del extranjero, la tarifa establecida en el artículo 177 de la Ley de la materia.

Las personas físicas residentes en México que estén sujetas al pago del impuesto en el extranjero por virtud de su nacionalidad o ciudadanía, podrán acreditar el impuesto hasta por una cantidad equivalente al que hubieran pagado en el extranjero de no haber tenido esa condición.

c) Plazo.

Siempre que se encuentre el impuesto acreditable dentro de los límites autorizados por la Ley, y no pueda acreditarse total o parcialmente, podrá hacerse dentro de los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo. Serán aplicables las disposiciones del Capítulo V, del Título Segundo de esta Ley (de las pérdidas). Se pierde el derecho al acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, si el contribuyente pudiendo acreditarlo no lo hace. La cantidad que se pierda será igual a la que se pudo haber acreditado.

d) Otras Reglas.

1º. Será aplicable el acreditamiento siempre que el acto o actividad realizados en el extranjero, esté gravado también por la ley mexicana.

2ª. No habrá derecho al acreditamiento cuando la retención o el pago esté condicionado a su acreditamiento en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

3ª. El acreditamiento se hará en la declaración anual.

4ª. Los contribuyentes que hayan pagado en el extranjero el impuesto en cuestión, en un monto superior al previsto en el tratado para evitar la doble contribución que, en su caso sea aplicable al impuesto de que se trata, sólo podrán acreditar el excedente una vez agotado el procedimiento de solución de controversias contemplado en el mismo tratado.

5ª. Para determinar el monto del impuesto pagado en el extranjero que pueda acreditarse, se hará una conversión cambiaria, considerando el tipo de cambio que resulte aplicable conforme al tercer párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación¹³⁹, a los Ingresos procedentes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero a que corresponda el gravamen.

6ª. Los contribuyentes están obligados a presentar documentación comprobatoria del pago del impuesto en todos los casos, sin embargo, cuando se trate de impuestos retenidos en países con los que México tenga celebrados acuerdos amplios de intercambio de información, bastará con una constancia de retención.

7ª. El impuesto sobre la renta pagado en el extranjero no acreditable no será deducible del respectivo, en México.

III.2 EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO. PERSONAS FÍSICAS.

III.2.1 Concepto de impuesto, principios rectores y clasificación.

¹³⁹ El referido precepto, señala que para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación, el día anterior a aquél en que se causen las contribuciones, o en su defecto, al último tipo de cambio publicado.

Las contribuciones encuentran su fundamento legal en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de tal manera, el texto de su artículo 31, fracción IV, dispone como una obligación de los mexicanos¹⁴⁰ la de **"Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"**.

De igual manera, el numeral 73, fracción VII constitucional, por el cual se otorga facultad al Congreso de la Unión para el efecto de **"Imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto"**, viene a complementar la idea que se explica.

En este orden de ideas, el Código Fiscal de la Federación contempla más detalladamente en su artículo 1º, la obligación de las personas físicas y morales de "contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas", así como otras disposiciones muy importantes relativas al destino de las contribuciones y a la aplicación de las prescripciones en él contenidas.

Del modo expuesto en el Capítulo I de esta tesis, recordemos que el numeral 2º del Código en comento, contiene una clasificación de las contribuciones, haciendo

¹⁴⁰ Dicha obligación, no es exclusiva de los mexicanos, se hace extensiva a los extranjeros como se explica a continuación: el maestro Enrique Calvo Nicolau, en su obra "Tratado del Impuesto sobre la Renta", opina que en México, el órgano facultado para crear normas jurídicas que obliguen al pago de contribuciones, no está limitado por el orden jurídico mexicano, en cuanto a los individuos a los que puede imponer el pago de dichos gravámenes, ni en cuanto a las materias sobre las que puede imponerlos. Así, puede concluirse que el Congreso de la Unión, de conformidad con el artículo 73, fracción VII constitucional, sí está facultado para imponer contribuciones a los extranjeros. Es con base en ello que la Ley del Impuesto sobre la Renta (una ley secundaria) no sólo estableció la obligación de pagar contribuciones a los extranjeros que residan en México, sino también a los que, aunque residan en el extranjero, obtengan ingresos gravables de fuentes de riqueza ubicadas en territorio nacional o detenten un establecimiento permanente en el país. Pero si bien el Congreso de la Unión puede hacerlo, tiene limitaciones jurídicas atinentes al ámbito espacial de validez de las normas que dicte para establecer la obligación de pago de contribuciones a los extranjeros. La facultad impositiva sólo se circunscribe al ámbito espacial de validez de la norma, en el que el órgano competente puede acudir al uso de la fuerza para obtener el cumplimiento forzado de las obligaciones. Ese ámbito de validez no es más que el que el derecho internacional ha reconocido como Estados Unidos Mexicanos.

De igual forma, las sanciones previstas para el incumplimiento de las obligaciones fiscales, no hacen distinción en cuanto a los sujetos de las mismas, tal es el caso de los artículos 76 y 108 del Código Fiscal de la Federación.

un distingo entre los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos.¹⁴¹

Los **impuestos** se definen como:

" Artículo 2.

I. **Impuestos** son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo...".

Esta descripción es negativa, en tanto que debe desprenderse por exclusión del resto de los conceptos anotados en el mismo precepto.

La falta de una concepción positiva del "Impuesto" en la Ley, puede implicar conflictos de interpretación, sin embargo, podemos ubicar una y otras figuras tomando en consideración el hecho imponible previsto en cada supuesto. Así, tenemos que conforme a este criterio, en los **impuestos** el presupuesto de hecho está representado por cualquier actividad de contenido económico que el Estado, a través del Poder Legislativo, considere suficiente para que al efectuarse se genere la obligación; en los **derechos**, es la prestación de un servicio particularizado al contribuyente o el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Federación; en las **aportaciones de seguridad social**, será el beneficio recibido por el contribuyente como consecuencia del establecimiento de un servicio de seguridad social realizado por el Estado, o por haber sido sustituido por el mismo en una obligación de seguridad social; y finalmente, en las **contribuciones de mejora**, lo será el beneficio que obtendrá el sujeto como consecuencia de la realización de una obra pública.

¹⁴¹ Véase infra apartado I.1.4

En otro orden, conviene precisar que el ejercicio de la **potestad contributiva** del Estado no puede dejarse al libre arbitrio de los órganos y autoridades dotadas de la misma, sino debe observar una serie de **principios rectores**, que impidan la aplicación indiscriminada y arbitraria de cargas impositivas, evitándose graves consecuencias económicas, políticas y sociales para el país, amén de representar la seguridad jurídica en favor de los contribuyentes.

Adam Smith en su obra "Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones", propone desde su perspectiva social económica, algunos principios fiscales que guardan gran similitud con los actualmente vigentes, entre éstos el de igualdad (equidad y proporcionalidad), certidumbre (legalidad), comodidad (acceso a las autoridades) y economía (disminución de costos burocráticos y reducción de tiempos).¹⁴²

Los **principios constitucionales** que rigen la actuación de las autoridades en materia fiscal, derivados del artículo 31, fracción IV de la Carta Magna son: **legalidad, proporcionalidad y equidad**.¹⁴³

La fracción IV del artículo 31 constitucional, consagra el **principio de legalidad** al establecer la obligación de los mexicanos de "contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"; esto significa en primer lugar, que la carga contributiva debe estar necesariamente establecida mediante una ley, y en segundo término, que es precisamente en la ley, donde deben señalarse los caracteres esenciales de la contribución, su

¹⁴² Tomado de DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. "Principios de Derecho Tributario"; Editorial Limusa, Grupo Noriega Editores; 3ª edición, 2ª reimpresión; México, 1991; p.p. 69 y 70.

¹⁴³ Aún cuando en el Capítulo I fueron descritas las características de las contribuciones en general (apartado I.1.3), el presente versa sobre los principios contributivos aplicados específicamente a los impuestos.

contenido y alcance, de tal modo que no quede lugar para la arbitrariedad de gravámenes imprevisibles o a título particular.¹⁴⁴

En cuanto a los **principios de proporcionalidad y equidad**, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha determinado:

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o

¹⁴⁴ Esencia tomada del criterio establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Federación respecto al Principio de legalidad en materia fiscal, tomado del Semanario Judicial de la Federación, vols. 91-96, primera parte, página 92. Amparo en revisión 5332175, Blanca Meyerberg de González, 31 de agosto de 1976, unanimidad de 15 votos.

sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.”¹⁴⁵

“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, a la ley, fijar esa proporción... Estos “criterios de progresividad” son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.”¹⁴⁶

Finalmente, atendiendo a la **clasificación tradicional**, los impuestos se agrupan en:

Directos e Indirectos.

¹⁴⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo, XI, marzo de 2000; Jurisprudencia P./J.24/2000, página 35. Novena Época. El Tribunal Pleno en su sesión privada de 29 de febrero de 2000, aprobó con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede.

¹⁴⁶ Apéndice de 1995, Tomo I, Parte HO, Jurisprudencia 387, página 358. Séptima Época.

Según el criterio de repercusión, en los impuestos directos el legislador alcanza inmediatamente al verdadero contribuyente, suprimiendo a todo intermediario entre el pagador (sujeto pasivo) y el fisco. En los indirectos, no se grava al verdadero contribuyente, las calidades de pagador y sujeto pasivo no coinciden, ya que el sujeto pasivo traslada el impuesto a un tercero, pagador.

De acuerdo al criterio administrativo, los impuestos directos, son aquéllos que recaen sobre las personas, la posesión o la riqueza, son permanentes, relativamente estables y recaudables mediante padrones de contribuyentes; mientras los indirectos, se perciben en ocasión de un hecho esporádico.

Por otro lado, los impuestos directos se identifican como: personales, cuando recaen sobre la total capacidad contributiva del sujeto pasivo, en consideración a su situación especial; y como reales si inciden sobre la cosa objeto del gravamen, sin importar la situación del sujeto pasivo.

Los impuestos indirectos, por su parte, pueden gravar: los actos (operaciones que son parte del proceso económico) o el consumo (última fase del proceso productivo).

III.2.2 Concepto de Impuesto sobre la Renta (ISR).

El Impuesto sobre la Renta en México, se encuentra regulado en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 2002¹⁴⁷, por la que se

¹⁴⁷ De manera informativa se presenta una tabla con las características fundamentales de cada una de las legislaciones precedentes a la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en la actualidad.

1. Ley del Centenario del 20 de julio de 1921.	Estableció un impuesto federal extraordinario, pagadero por una sola vez, tuvo un mes de vigencia. El objeto del impuesto era el ingreso o ganancia bruta obtenidos en agosto de 1921. Quedaban sujetos mexicanos y extranjeros con fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y gozaban de exención las personas cuyos ingresos no excedieran de \$100 pesos mensuales. Nace el recurso de reconsideración administrativa, hoy recurso de revocación.
2. Ley del 21 de febrero de 1924 y Reglamento. También llamada "Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas".	Marca el inicio del sistema cédular al estructurarse en dos grandes capítulos: una cédula para las personas físicas y otra para las sociedades y empresas. El Reglamento permitía las deducciones. El impuesto se pagaba por medio de estampillas y debían formularse declaraciones en las formas aprobadas por la autoridad hacendaria. Del impuesto recaudado, el 10 % se entregaba la entidad federativa y otro tanto (10%) al municipio en el que se hubiere originado el ingreso.
3. Ley del 18 de marzo de 1925 y Reglamentos del 22 de abril de 1925 y del 18 de febrero de 1935. Por primera vez se le llamó "Ley del Impuesto sobre la Renta".	Se modificó la forma de pago, pudiendo hacerse mediante estampillas, efectivo, o cualquiera otra que determinara el Reglamento. Se crean siete "Cédulas": Comercio, Industria, Agricultura, Imposición de Capitales, Explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Estado, Sueldos y Honorarios de profesionistas. Comienza a permitirse el auxilio de contadores públicos para calificar las declaraciones de los contribuyentes mediante la "certificación de inventarios o balances".
4. Ley del Impuesto de la Renta sobre el Superprovecho del 27 de diciembre de 1939.	Ley complementaria de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Buscaba una percepción adicional sobre las utilidades obtenidas en demasía por los contribuyentes que percibieran ingresos superiores a \$100 000 pesos.
5. Ley del 31 de diciembre de 1941 y su Reglamento.	Ley complementaria por la que se suprime el impuesto al superprovecho y se aumentan las tasas aplicadas a las diversas Cédulas existentes. Se prevén los pagos provisionales o anticipos.

abroga la ley anterior de 1980, según lo dispuesto en su Artículo Segundo Transitorio, fracción II.

A) Sistematización de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

6. Ley del 30 de diciembre de 1953 y su Reglamento.	En esta ley se perfeccionaron las normas contenidas en las anteriores. Se agrupó a los contribuyentes en siete Cédulas: Comercio; industria; agricultura; ganadería y pesca; remuneración del trabajo personal; honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas; imposición de capitales; y regalías y enajenación de concesiones. Por primera vez se consignaron las deducciones permitidas a los contribuyentes para determinar su utilidad gravable, lo que implica la adecuación a la obligación constitucional de que las contribuciones deben establecerse en una ley y no en un reglamento (principio de legalidad). En 1961 se agregan dos Cédulas más: VIII, contemplaba el arrendamiento, subarrendamiento y las regalías entre particulares y IX, ingresos provenientes de la enajenación de concesiones estatales y sus regalías.
7. Ley del 30 de diciembre de 1964 y su Reglamento.	Se abandona el sistema cedular, dividiéndose en dos Títulos: I. Del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas y II. Del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas. Se consideraron como sujetos del impuesto a las asociaciones y sociedades civiles, así como a las unidades económicas sin personalidad jurídica. Se permitió por primera vez las deducciones de pérdidas fiscales incurridas durante los cinco años anteriores. Se consideró por primera vez el ingreso por adquisiciones para las personas físicas. Se elimina el impuesto sobre ganancias distribuibles.
8. Ley del 30 de diciembre de 1980.	Se trató de llegar a un impuesto global que atendiera a todos los ingresos que obtuvieran los contribuyentes, independientemente de la fuente de la cual provinieran.
9. Reforma de 1987.	Se amplió la base gravable de las sociedades mercantiles a través de incorporar en el procedimiento de cálculo de la utilidad gravable el efecto económico de la inflación en los créditos y obligaciones de los contribuyentes.

Este ordenamiento, se compone de 221 artículos ordinarios repartidos entre siete Títulos, a saber: Título I "Disposiciones generales"; Título II "De las personas morales"; Título III "Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos"; Título IV "De las personas físicas"; Título V "De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional"; Título VI "De los territorios con regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales"; y Título VII "De los estímulos fiscales". Éstos, a su vez se subdividen en diversos Capítulos y Secciones.

B) Sujetos.

Ahora bien, según se desprende del artículo 1º de la Ley en cuestión, los **sujetos** del impuesto sobre la renta son: las personas físicas y morales situadas bajo alguna de las hipótesis normativas que se enumeran:

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

C) Nociones relacionadas.

La transcripción anotada, implica la explicación de varias nociones:

1. Ingresos.

En virtud del ISR, se encuentran gravados todos los ingresos que obtengan las personas físicas y morales residentes en México, esto significa que son objeto del ISR tanto los ingresos de naturaleza civil, como los provenientes de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, silvícolas o de pesca y aquellos de diversa índole señalados en la Ley.

En las personas físicas, éstos se encuentran especificados a través de los diversos Capítulos que integran el Título IV de la Ley del ISR, artículos 110 al 171.

En las personas morales, sus ingresos pueden consistir en bienes, servicios, crédito u otro tipo, que obtengan en el ejercicio fiscal, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. Además, del ajuste anual por inflación acumulable, que es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas (artículo 17 de la ley del ISR).

La Ley que se comenta, no incluye una definición del término "ingreso" no obstante que constituye el objeto del impuesto mismo.

Para entender esta figura, es menester la comprensión de cierta terminología relacionada, la cual explicaremos a continuación:

Jurídicamente, el **patrimonio** es un atributo de las personas; se integra por el conjunto de bienes y derechos que jurídicamente le pertenecen y por las obligaciones a su cargo. Resulta entonces, que el **haber patrimonial** se compone por la cantidad en que bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones.

De esta manera podemos decir que la **capacidad económica** se identifica con el haber patrimonial.¹⁴⁸

Una modificación al patrimonio, no necesariamente modifica el haber patrimonial. Con el tiempo, el haber patrimonial puede transformarse; se incrementará con la alteración de valor de los bienes y derechos y se verá disminuido con los gastos que erogue y las pérdidas en que incurra el titular del patrimonio.

Para efectos fiscales no todos los incrementos en el haber patrimonial ni todas las disminuciones se toman en cuenta para determinar la capacidad económica de los sujetos. Lo que es capacidad económica conforme a las reglas patrimoniales del derecho común, se torna como un símil, en **capacidad contributiva** conforme a las reglas patrimoniales del derecho fiscal. Es decir, mientras que con las reglas del derecho común la capacidad económica se identifica plenamente con el haber patrimonial del sujeto al que pertenece, con las del derecho fiscal la capacidad contributiva se identifica con lo que podríamos llamar un "haber patrimonial calificado" debido a que no todos los ingresos ni todos los gastos y pérdidas se toman en consideración para determinar la capacidad que tiene una persona para contribuir, o sea para determinar su posibilidad real de compartir sus bienes con el Estado.

El vocablo "ingreso" proviene del latín ingredi, ingrediens, que significa lo que entra al caudal, lo que penetra a la esfera económica de una persona. Por su parte, la palabra "renta" proviene del latín reddita, redditum, que significa labrar por segunda vez la tierra y que deriva de la obligación de los siervos en la Edad Media de ofrecer como tributo al señor feudal, una parte del producto obtenido del cultivo agrícola.¹⁴⁹

¹⁴⁸ CALVO NICOLAU, Enrique. "Tratado del Impuesto sobre la Renta. Conceptos jurídicos fundamentales, sujetos y objetos del impuesto". Tomo I. Editorial Themis; 1ª edición, 1ª reimpresión; México, 1996; p. 405.

¹⁴⁹ BIBLOGRAF, S.A. "Diccionario Abreviado VOX. Latíno - español, español- latíno"; Editorial Biblograf, S.A.; 12ª edición; Barcelona, España, 1991.

Entre otras acepciones, la locución "ingreso", se refiere a la acción de ingresar; sinónimo de admisión, entrada; entrada: el ingreso de una cantidad, caudal que recibe uno y es de cargo en las cuentas. Así mismo, "renta" se entiende como una utilidad o rédito anual, una ganancia.¹⁵⁰

2. Residencia del sujeto.

La residencia constituye uno de los criterios que convierten en sujeto del ISR a las personas físicas o morales. El concepto de residencia para efectos fiscales se encuentra en el artículo 9 de Código Fiscal de la Federación:

"Artículo 9. Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México¹⁵¹, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como

¹⁵⁰ GARCÍA PELAYO Y GROSS. "Pequeño Larousse Ilustrado"; Editorial Larousse; México, 1981; p.p. 579 y 890.

¹⁵¹ Enrique Calvo Nicolau considera que establecer una "casa habitación" en México, significa averdarse en México, acción que se manifiesta a través de instalar en territorio nacional, un inmueble (casa habitación) como morada para vivir en él. El inmueble puede ser cualquiera, es decir, propio, rentado, prestado, un hotel, la escuela, etc.

Según opinión de Damián Cecilio Torres y Adriana Méndez Morales, en un artículo publicado en la Revista quincenal "Nuevo Consultorio Fiscal", No. 289, titulado "Honorarios a residentes en el extranjero (Efectos Fiscales)", la esencia de la definición "casa habitación" reside en la disponibilidad en cualquier momento de una casa, apartamento o habitación, de una manera continua y no ocasionalmente para estancias.

las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.¹⁵²

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.¹⁵³

Del precepto transcrito, se obtienen las siguientes reglas¹⁵²:

1ª Las personas físicas de nacionalidad mexicana¹⁵³ se consideran residentes en territorio nacional, excepto que: hayan permanecido en otro país por más de 183 días en el año de calendario y prueben que en ese otro país adquirieron la residencia para efectos fiscales.

2ª Las personas físicas de nacionalidad mexicana que se encuentren al servicio del Estado siempre se considerarán residentes en México.

3ª Las personas morales de nacionalidad mexicana¹⁵⁴ siempre se consideran residentes en territorio nacional si tienen su administración en el país. Si argumentan tenerla en el extranjero y que por ello son residentes en otro Estado, deben probarlo.

4ª Las personas físicas extranjeras se consideran residentes en México si en él tienen establecida su casa habitación, excepto que se presenten las excepciones de la 1ª regla.

¹⁵² CALVO NICOLAU, Enrique Op. Cit.; p.p. 257-441.

¹⁵³ Respecto a la nacionalidad mexicana de las personas físicas, véase artículo 30 constitucional.

¹⁵⁴ La nacionalidad de las personas morales, a diferencia de lo que sucede con las personas físicas, no se establece en la Constitución, sino en la Ley de Nacionalidad. El artículo 9 de este precepto advierte que "son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes de la República y tengan en ella su domicilio legal". Respecto de éste, se establece en el artículo 33 del Código Civil que el domicilio de las personas morales se considera ubicado en el lugar donde se halle establecida su administración.

5ª. Las personas morales de nacionalidad extranjera se consideran residentes en México si en él establecen la administración principal.

No debemos olvidar que en los convenios para evitar la doble contribución celebrados por nuestro país, se establecen puntos que ayudan a determinar la residencia fiscal de una persona física o moral cuando existe un problema de doble residencia.

Por otra parte, el principal efecto que tiene la adquisición de la residencia para efectos fiscales en nuestro país, es que la persona física o moral queda sujeta plenamente a la potestad contributiva del Estado mexicano por la totalidad de los ingresos que perciba, ya sea por los obtenidos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional o los obtenidos en cualquier parte del mundo.

Un concepto relacionado con el que se comenta, es el de **DOMICILIO FISCAL**, que es el lugar de residencia del contribuyente en el que debe recibir toda clase de notificaciones, requerimientos de pago, etc.; es el lugar en el que deben llevarse a cabo los actos que la ley señala que han de practicarse en el domicilio del contribuyente. Sirve, así mismo, para determinar la Administración Local de Recaudación ante la cual el contribuyente debe cumplir sus obligaciones fiscales, ése es el efecto principal.

Ahora bien, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación (artículo 10), se considera domicilio fiscal:

"I. Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.

c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere la fracción IV del artículo 18.¹⁵⁵

Como se aprecia, son varias las hipótesis normativas relativas al domicilio, ya que existe una separación categórica entre las personas físicas y las morales, así como una subdivisión más, en razón de las tareas que desempeñen en cada caso.

3. La posesión de un establecimiento permanente.

La comunidad internacional ha adoptado en su mayoría de legislaciones modernas, el término "establecimiento permanente" para establecer su soberanía

¹⁵⁵ Se trata del domicilio convencional que debe señalar el particular al hacer alguna manifestación a la autoridad administrativa, mediante escrito, conforme al artículo 18 del mismo ordenamiento.

fiscal respecto de extranjeros que, en su territorio llevan a cabo actividades económicas sin acudir a la creación de personas jurídico colectivas, como por ejemplo una sociedad mercantil.

Como un paréntesis, la figura de "base fija" en México, fue creada para las personas físicas no residentes que prestaran servicios personales independientes en territorio nacional, sin embargo, en razón de la reciente reforma fiscal, esta locución desapareció de la nueva Ley del ISR y se integró a la expresión de "establecimiento permanente".

El autor Pérez de Acha¹⁵⁶ estima que la figura del establecimiento permanente surgió como un mecanismo para solucionar el problema de la doble contribución internacional, generada por dos tendencias encontradas: una, la de los países en vías de desarrollo, netamente importadores de capital, que tienden a gravar la fuente de riqueza del ingreso con independencia de la residencia de los contribuyentes; y la otra, aplicada por los países desarrollados, exportadores de ese capital, para gravar los ingresos percibidos por sus residentes, sea cual fuere el lugar donde se encuentra la fuente de los mismos. Según el doctrinario, al momento en que unos Estados gravan la fuente del ingreso y otros parten del concepto de residencia de las personas, la consecuencia que se presenta es la doble contribución internacional.

El Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, actualizado en 1994, establece en su artículo 5º que la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios a través del cual las actividades de una empresa se llevan a cabo, ya sea total o parcialmente. Es decir, el establecimiento permanente no es una persona jurídica independiente de su propietaria, sino que es la misma persona propietaria la que se convierte en centro de imputación normativa respecto de conductas que despliega en un Estado diferente al de su

¹⁵⁶ Citado en CALVO NICOLAU, Enrique. Op. Cit. p. 294

residencia, las cuales caen bajo el ámbito material de validez de un orden jurídico, distinto de aquél al que está de ordinario, subordinada. Esta postura ha sido adoptada por México tanto en los tratados para evitar la doble contribución celebrados, como en su propia legislación interna.

Es a partir de la Ley del ISR de 1980, cuando por primera vez en el derecho mexicano se hace referencia a la figura jurídica del establecimiento permanente como supuesto legal que obliga a residentes en el extranjero al pago del ISR.

Los no residentes en México que tengan un establecimiento permanente en el país, son contribuyentes del ISR conforme a las reglas que se contienen en la misma ley para los residentes, no obstante, en lo particular deberán aplicarse las normas especiales que se contengan en los tratados que México haya celebrado con otros Estados para evitar la doble contribución, respecto de residentes en dichos Estados.¹⁵⁷

Siguiendo el criterio fijado por la Ley del ISR, las personas físicas y morales están obligadas al pago de dicho impuesto en varias hipótesis, entre éstas la contenida en la fracción II del artículo 1º, es decir, los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente. Este supuesto, implica la presencia de tres elementos:

- ❖ Que sea un residente en el extranjero.

¹⁵⁷ El artículo 12 del Código Civil Federal establece que "Las leyes mexicanas rigen a todas las personas que se encuentren en la República, así como los actos y hechos ocurridos en su territorio o jurisdicción y aquéllos que se sometan a dichas leyes, salvo cuando éstas prevean la aplicación de un derecho extranjero y salvo, además, lo previsto en los tratados y convenciones de que México sea parte".

Por otra parte, el mismo Código Fiscal de la Federación, artículo 1º, primer párrafo, al referirse a las personas obligadas conforme a las leyes fiscales mexicanas, dispone que éstas, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; así como que las disposiciones del Código se aplicarán en defecto de aquéllas (es decir, supletoriamente) y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte.

De ambos mandatos, se fundamenta el comentario vertido en relación a la generalidad y especialidad en la aplicación de la norma fiscal.

- ❖ Que tenga en México un establecimiento permanente.
- ❖ Que esa persona obtenga ingresos originados por conductas desplegadas en México y que por ello los ingresos se consideren atribuibles a la misma.

Ahora bien, el artículo 2º del mismo ordenamiento legal, dispone:

(PÁRRAFO PRIMERO)

"Para los efectos de esta ley se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales."

Así pues, tenemos que deben conjugarse los siguientes aspectos en la figura tratada:

- ❖ Un lugar de negocios. Éste debe ser un lugar fijo, una instalación fija, un sitio determinado, un espacio en el que, con cierto grado de permanencia se desarrolle una actividad. Por otro lado, los negocios¹⁵⁸ que pueden desarrollarse en el lugar fijo pueden ser de carácter civil (prestación de servicios profesionales) o mercantil (actividades empresariales).
- ❖ En él deben desarrollarse, total o parcialmente, actividades empresariales.
- ❖ O prestarse servicios personales independientes.

Sin embargo, en el mismo precepto se encuentran otras modalidades del establecimiento permanente a considerar:

¹⁵⁸ Véanse artículos: 120 de la ley del ISR y 16 del Código Fiscal de la Federación; el uno y el otro proporcionan la concepción de "actividades empresariales" y "servicios personales independientes".

(PÁRRAFO SEGUNDO)

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

En esta hipótesis normativa, la actuación del residente en el extranjero se efectúa a través de un tercero, persona física o moral, distinta de un agente independiente (es decir, se trata de un representante), que ejerce poderes para celebrar contratos en nombre del residente en el extranjero y además, con facultades para la realización de actividades del no residente en el país. Por conducto de un representante, se atribuyen los actos al representado.

(PÁRRAFO TERCERO)

"En caso de que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en el que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades."

En este caso, el residente en el extranjero ejecuta sus actividades mediante un fideicomiso en el país, debido a ello, será tomado como lugar de negocios, aquél en donde la institución fiduciaria, cumpla por cuenta de aquél, sus operaciones económicas y obligaciones para con el fisco.

(PÁRRAFO CUARTO)

"Se considerará que existe establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando ésta perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él, por medio de una persona distinta de un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro".

El sujeto residente en el extranjero es una empresa de seguros, y percibe ingresos por concepto de primas en territorio nacional o por asegurar contra riesgos situados en territorio nacional, a través de un representante, con la excepción para el caso del reaseguro; en estas circunstancias, se considera que existe establecimiento permanente.

(PÁRRAFO QUINTO)

"De igual forma, se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

..."

Aquí se hace una clara distinción respecto a la actuación del residente en el extranjero a través de un agente independiente sin la existencia de un lugar de negocios de su propiedad, es decir, formalmente no existe un representante del

mismo y sin embargo, se tendrá como residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, debido a que las actividades del agente hacen suponer dependencia de aquél:

(CONTINUACIÓN PÁRRAFO QUINTO)

Fracción I. "Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero."

Esta modalidad aparece en virtud de que es territorio nacional en donde está almacenada la mercancía propiedad del residente en el extranjero, la cual constituye el objeto indirecto de la obligación de dar que dicho residente contrae con quien la adquiere, y por ende, se supone que la fuente de riqueza se encuentra en México. El hecho de tener almacenadas las mercancías en nuestro país, le otorga al no residente, la posibilidad de efectuar negocios en el país y además, no se contempla esta actividad como auxiliar de la principal (enajenar los bienes). Existe la excepción dada por la fracción V del artículo 3º de la ley del ISR.

Fracción II. "Asuma riesgos del residente en el extranjero."

Esta hipótesis se basa en la presunción de que el agente en México tiene alguna vinculación económica con el residente en el extranjero. El agente debe residir en México, de tal manera que pueda asumir los riesgos del no residente conforme a la legislación mexicana.

Fracción III. "Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero."

La condición de sujeción a "instrucciones detalladas" o "al control general del residente en el extranjero", permiten suponer que el agente "independiente" que reside en México sí depende del no residente, lo que origina para éste la existencia de un establecimiento permanente en el país.

Fracción IV. "Ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades."

En este caso, las actividades que desempeñe el agente corresponden respecto de su contenido económico, al residente en el extranjero y no a aquél, si hubiera actuado como agente independiente.

Fracción V. "Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades."

El agente percibe remuneraciones desvinculadas del resultado de su desempeño como tal, en otras palabras, depende del residente en el extranjero, lo que justifica para éste la existencia del establecimiento permanente en el país.

Fracción VI. "Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables."

El presupuesto consiste en el uso de precios o montos de contraprestaciones distintos de los que el residente en el extranjero ocupa al realizar ciertas operaciones con personas no relacionadas, al efectuarlas con el agente.¹⁵⁹

(PÁRRAFO SEXTO)

"Tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección,

¹⁵⁹ De acuerdo al último párrafo del artículo 106 de la Ley del ISR, "Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera".

inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses."

Lo anterior, significa que existe establecimiento permanente, si la realización de las actividades señaladas ocupa un periodo superior a los 183 días naturales, consecutivos o no, en un año.

Siguiendo el orden utilizado por la Ley de la materia, el artículo 3° de la misma, contempla los casos en los que no se entiende la existencia de establecimiento permanente:

ARTÍCULO 3° . "No se considerará que constituya establecimiento permanente:

I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.

II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.

III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.

IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.

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

4. Fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

El término fuente de riqueza no se detalla en la ley del ISR, sin embargo, puede entenderse como el medio del que se obtiene el ingreso, o del cual emana, cuya percepción se establece por la Ley como objeto del impuesto.

Hugo B. Margain elaboró un estudio acerca de la fuente de riqueza y su ubicación, llegando a las siguientes conclusiones¹⁶⁰:

- a) Cuando los ingresos provienen del trabajo personal, la fuente se localiza en el país de residencia de quien paga el trabajo prestado.
- b) Respecto de los ingresos que provienen del capital, la fuente de riqueza se encuentra en el lugar en que se emplea el capital que produce los rendimientos; y
- c) Si los ingresos provienen de la combinación del capital y del trabajo, o sea los ingresos de las empresas, la fuente de riqueza se sitúa en el país en que la empresa desarrolla la actividad para la que fue organizada.

A manera de conclusión, el autor expresa que debe entenderse como fuente de riqueza "a aquel lugar en el cual se genera la causa o motivo de una riqueza transmisible de una persona a otra, independientemente del lugar de celebración del acto jurídico y de la ubicación del lugar del cual surgen los recursos que constituirán el ingreso".

¹⁶⁰ Citado en CALVO NICOLAU, Enrique, Op. Cit., p. 277.

Dolores Chapoy¹⁶¹ a su vez, razona en uno de sus trabajos, que en la mayoría de los tratados que han celebrado los Estados a fin de evitar la doble contribución internacional, se han adoptado los siguientes criterios para definir el lugar de ubicación de la fuente de riqueza:

- a) Los ingresos que derivan de la prestación de servicios personales se gravan por el país en donde se realiza la actividad.
- b) Los ingresos que provienen del capital se gravan por el país de residencia del deudor.
- c) Los ingresos que derivan de actos mercantiles o industriales que llevan a cabo las empresas tienen su fuente en el país en que se obtienen los ingresos, y es éste el que debe gravarlos.

Como se observa, el criterio adoptado en la mayoría de los referidos tratados, coincide en gran medida con el sostenido por el maestro Margain, pero difieren respecto de los ingresos que derivan de la prestación de servicios personales.

Conviene apuntar, que los tres criterios expuestos han sido aceptados y reconocidos por México al celebrar los diversos tratados para evitar la doble contribución con la comunidad internacional.

En la ley del ISR, el legislador mexicano optó por establecer en qué circunstancias se considera que la fuente de riqueza de un determinado ingreso se entiende localizada en territorio nacional. Dentro del Título V de la Ley, se localizan diversas disposiciones referidas a la forma en que deben determinar el ISR mexicano, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional. Para efectos didácticos, obsérvese el siguiente cuadro:

¹⁶¹ Citado en CECILIO TORRES, Damián y MÉNDEZ MORALES, Lucía Adriana. "Utrorarios a residente: en el extranjero (Efectos fiscales)". Revista quincenal "Nuevo Consultorio Fiscal", Año 15, No. 289, México, septiembre 2001; p. 37.

TIPO DE INGRESO**CONDICIONES PARA QUE LA FUENTE DE RIQUEZA SE CONSIDERE UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL.**

- | | |
|---|---|
| <p>1. Salarios y prestación de servicios personales subordinados. (art. 180)</p> <p>2. Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro. (art.182)</p> <p>3. Honorarios y en general, pagos por la prestación de un servicio personal independiente. (art. 183)</p> <p>4. Remuneraciones a miembros de consejos directivos, vigilancia, consultivos, gerencias, administradores y comisarios. (art. 185)</p> | <p>1. Que el servicio se preste en el país</p> <p>2. Que los pagos se efectúan por residentes en el país o establecimientos permanentes en territorio nacional, o cuando las aportaciones se deriven de un servicio personal subordinado que se haya prestado en territorio nacional.</p> <p>3. Que el servicio se haya prestado en el país. Si una parte del servicio se prestó en México, se presume, salvo prueba en contrario, que la totalidad del servicio se prestó en México. Si se prueba que sólo una parte del servicio se prestó en México, el impuesto se causa solamente sobre esa opción.</p> <p>4. Que el pago se efectúe por una empresa residente en el país, independientemente del lugar en el que materialmente se hubiere prestado el servicio.</p> |
|---|---|

5. Concesión del uso o goce temporal de inmuebles. (art.186)
6. Ingresos derivados del servicio turístico de tiempo compartido. (art. 187)
7. Concesión del uso o goce temporal de muebles. (art. 188)
8. Enajenación de bienes inmuebles. (art. 189)
9. Enajenación de acciones o títulos valor. (art. 190)
10. Intercambio de deuda pública por capital, por persona distinta del acreedor original. (art. 191)
11. Operaciones financieras derivadas de capital. (art. 192)
5. Que se encuentren ubicados en territorio nacional.
6. Que en el país estén ubicados uno o más inmuebles que se destinen total o parcialmente a dicho servicio.
7. Que se utilicen en el país cuando se encuentren destinados a actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca.
8. Que se encuentren ubicados en territorio nacional.
9. Que la emisora de los títulos o acciones resida en México o cuando más del 50 % del valor contable de las acciones estuviere representado por inmuebles ubicados en el país.
10. Cuando reside en México la persona a cuyo cargo esté el crédito de que se trate.
11. Cuando una de las partes que celebre dichas operaciones sea residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país y sean referidas a acciones o títulos valor de los mencionados en el artículo 190

de la ley.

12. Dividendos y en general ganancias distribuidas por sociedades mercantiles. (art. 193)
12. Que la sociedad que los distribuya resida en México.
13. Remanentes de personas morales que no tengan fines lucrativos. (art. 194)
13. Que la persona moral resida en México.
14. Intereses. (art. 195)
14. Cuando en el país se coloque o invierta el capital, o cuando los intereses se paguen por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.
15. Arrendamiento financiero. (art. 198)
15. Cuando los bienes se utilicen en el país o cuando los pagos que se efectúen al extranjero se deduzcan, total o parcialmente, por un establecimiento permanente en el país.
16. Regallas, asistencia técnica o publicidad. (art. 200)
16. Cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regallas o la asistencia técnica se aprovechen en México, o cuando se paguen las regallas, asistencia técnica o publicidad, por un residente en territorio nacional o en el extranjero con establecimiento permanente en el país.
17. Servicios de construcción, instalación,
17. Cuando se realicen en el

mantenimiento o montaje en bienes país.
inmuebles. (art. 201)

18. Ingresos por premios. (art. 202)

18. Que la lotería, rifa, sorteo o juego con apuestas y concursos de toda clase se celebren en el país. Salvo prueba en contrario se entiende que tales acontecimientos ocurren en el país si el premio se paga en México.

19. Espectáculos públicos, artísticos o deportivos. (art. 203)

19. Cuando el evento respectivo se lleve a cabo en el país.

20. Procedentes de primas pagadas o cedidas a reaseguradoras. (art. 207)

20. Cuando se paguen por un residente en el país o por residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Debe considerarse que los tratados internacionales en materia fiscal, constituyen normas de excepción a las generales que en materia contributiva se contienen en las leyes internas, en particular en la Ley del ISR. La existencia de un tratado internacional puede dar lugar a que no paguen el ISR en México sujetos que estarían obligados de no ser por la convención internacional.

Para concluir, favorece apuntar el concepto que aporta el Código Fiscal de la Federación a la locución "territorio nacional":

El artículo 8 de la legislación referida, establece que "para efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional¹⁶², lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial".

D) Conclusión.

Podemos decir que el **Impuesto sobre la Renta** es una contribución por definición legal, distinta de las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos; del tipo directo y personal; creada mediante ley, en ejercicio de la facultad constitucional a cargo del Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos para imponer las necesarias a fin de cubrir el presupuesto (naturaleza federal); que obliga a su pago a las personas físicas y morales residentes en México por todos sus ingresos obtenidos, a aquéllas residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país por los ingresos atribuibles a éste, así como a aquéllas no residentes por los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional; tomando como base impositiva la utilidad obtenida, a la tasa o tarifa aplicables según las características especiales del contribuyente y de la actividad económica gravada; con un periodo de causación que por regla general es anual.

¹⁶² De conformidad con el numeral 42 constitucional, el territorio nacional comprende: I. El de las partes integrantes de la Federación; II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes; III. El de las Islas de Guadalupe y las de Revillagigedo, situadas en el Océano Pacífico; IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas cayos y arrecifes; V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el derecho internacional, y las marítimas interiores; y VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional. Respecto a la concepción de "zona económica exclusiva", según lo dispuesto en el artículo 27 constitucional, párrafo 9º, ésta se extiende a doscientas millas náuticas, medidas a partir de la línea de base desde la cual se mide el mar territorial y en ella, la Nación ejerce los derechos de soberanía y las jurisdicciones que establezcan las leyes del Congreso.

III.2.3 El Régimen de las Personas Físicas.

A) Título IV. Estructura.

El Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), intitulado "De las Personas Físicas", prevé una serie de "Disposiciones Generales" y otras de carácter especial, contenidas en once Capítulos y tres Secciones, bajo el siguiente orden:

CONTENIDO	ARTÍCULOS
Disposiciones Generales.	106 al 109
Capítulo I.	110 al 119
"De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado"	
Capítulo II.	
"De los ingresos por actividades empresariales y profesionales"	
Sección I.	120 al 133
"De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales"	
Sección II.	134 al 136
"Del régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales"	
Sección III.	137 al 140
"Del régimen de pequeños contribuyentes"	

Capítulo III.	141 al 145
"De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles"	
Capítulo IV.	146 al 154
"De los ingresos por la enajenación de bienes"	
Capítulo V.	155 al 157
"De los ingresos por adquisición de bienes"	
Capítulo VI.	158 al 161
"De los ingresos por intereses"	
Capítulo VII.	162 al 164
"De los ingresos por la obtención de premios"	
Capítulo VIII.	165
"De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales"	
Capítulo IX.	166 al 171
"De los demás ingresos que obtengan las personas físicas"	
Capítulo X.	172 al 174
"De los requisitos de las deducciones"	
Capítulo XI.	175 al 178
"De la declaración anual"	

Así mismo, el Artículo Tercero Transitorio de la Ley que se comenta, incluye el nuevo "Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario", el cual se tratará brevemente en líneas posteriores. Debido a la importancia y relación guardada con el tema

central de estudio, será preciso además, examinar algunas disposiciones contenidas en el Título V “De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional”.

III.2.3.1 Disposiciones Generales.

A) Sujetos y Objeto del Impuesto.

Siguiendo el criterio determinado en el artículo 106 de la Ley del ISR, están obligadas al pago del impuesto establecido en el Título IV de ésta¹⁶³:

1. Las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en:
 - Efectivo;
 - Bienes;
 - Crédito;
 - Servicios (en los casos que señale la ley) o;
 - Cualquier otro tipo.
2. Las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales, o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente por:
 - Ingresos atribuibles a éste.

B) Ingresos exentos.

Los ingresos no gravados (exentos) por el ISR son¹⁶⁴:

¹⁶³ El artículo 106 omite señalar a las personas físicas residentes en el extranjero con fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, pese a que también son sujetos del ISR conforme al artículo 1º, fracción III del ordenamiento respectivo, debido a que en el Título V del mismo, se prevé un tratamiento especial para dichos contribuyentes.

¹⁶⁴ Artículo 109 de la Ley.

- I. Prestaciones distintas al salario que perciban los trabajadores de salario mínimo según la Ley Federal del Trabajo:
 - Horas extras.
 - Días de descanso.
 - Los demás, hasta el 50% y hasta 5 veces el salario mínimo.
- II. Indemnizaciones por riesgos o enfermedades.
- III. Jubilaciones, pensiones, haberes de retiro u otras formas de retiro, invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, hasta por 9 veces el salario mínimo diario previstas en la ley.
- IV. Reembolsos de gastos médicos dentales, hospitalarios y de funeral.
- V. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones.
- VI. Subsidio por incapacidad. Becas educacionales, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, otras prestaciones de naturaleza análoga que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.
- VII. La entrega de aportaciones y sus rendimientos a la subcuenta de vivienda, así como casa habitación, proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas.
- VIII. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas cuando sean deducibles en el Título II.
- IX. Las cuotas de seguridad social pagadas por los patrones.
- X. Retiro, indemnización y primas de antigüedad y otros pagos, así como los de la subcuenta de retiro hasta 90 veces el salario mínimo por año de servicio.
- XI. Las mencionadas en las proporciones establecidas (inclusive para la burocracia, las gratificaciones que se otorguen anualmente, siempre que sea de manera general):
 - Aguinaldo, 30 veces el salario mínimo diario.
 - Prima vacacional, 15 veces el salario mínimo diario.
 - Participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, 15 veces el salario mínimo diario.

- Prima dominical, 1 vez el salario mínimo diario por cada domingo laborado.
- XII. Remuneraciones percibidas por diplomáticos, delegados oficiales de países u organismos internacionales con sede u oficina en México o técnicos de otros países, según lo convenido en tratados internacionales celebrados por nuestro país.
- XIII. Los viáticos, cuando:
- Sean en servicio del patrón.
 - Se reúnan requisitos fiscales.
 - Se comprueben.
- XIV. Los que provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por la ley (rentas vitalicias).
- XV. Derivados de enajenación de:
- Casa habitación.
 - Bienes muebles distintos de las acciones, partes sociales, títulos valor y de las inversiones del contribuyente cuando en un año de calendario la diferencia entre el total de las enajenaciones y el costo comprobado de la adquisición de los bienes enajenados no exceda de 3 veces el salario mínimo general del área del Distrito Federal elevado al año.
- XVI. Los intereses:
- Pagados por instituciones de crédito, siempre que provengan de cuentas de cheques para el depósito de sueldos y salarios, pensiones, retiro o ahorro, con saldo promedio hasta por 5 salarios mínimos del área, elevados al año.
 - Pagados por sociedades de ahorro y préstamo y sociedades financieras populares, en cuentas con saldo promedio hasta por 5 salarios mínimos del área del Distrito Federal.
- XVII. Cantidades pagadas por instituciones de seguros al cubrir riesgos amparados por las pólizas contratadas.
- XVIII. Herencias o legados.
- XIX. Donativos:

- Entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquier monto.
- Los que perciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que lo recibido no se enajene o done por el donatario a otro descendiente en línea recta, sin limitación de grado.
- Los demás, hasta por un monto equivalente a 3 veces el salario mínimo general, elevado al año.

XX. Premios por concursos o incentivos al valor cívico.

XXI. Indemnizaciones por daños.

XXII. Los percibidos en concepto de alimentos.

XXIII. Retiros de cuentas de retiro, cesantía o edad avanzada por gastos de matrimonio.

XXIV. Impuestos trasladados por el contribuyente en términos de ley.

XXV. Los ingresos derivados de la primera enajenación de derechos parcelarios, de las parcelas o derechos comuneros.

XXVI. Derivados de enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas, en bolsa de valores concesionada en los términos de la ley del mercado de valores o de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas de valores.

XXVII. Ingresos provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o de pesca, hasta un monto equivalente a 40 veces el salario mínimo del área geográfica del contribuyente, elevado al año.

XXVIII. Regalías por permitir a terceros la publicación de obras escritas, o reproducción de obras musicales, de su creación, por el equivalente a 2 salarios mínimos del área geográfica del contribuyente elevado al año.

III.2.3.2 Régimen aplicable a los ingresos por sueldos, salarios y asimilados.

A) Sujetos y Objeto del impuesto.

Los sujetos de este régimen podrán ser aquéllos que perciban los siguientes ingresos, de conformidad con el artículo 110 de la Ley:

1. Por la prestación de servicios personales subordinados.

a) Salarios.

b) Demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo:

- Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y;
- Prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

2. Ingresos asimilados.

- a) Remuneraciones y prestaciones obtenidas por funcionarios y trabajadores de la administración pública y los obtenidos de las fuerzas armadas (fracción I).
- b) Rendimientos y anticipos de sociedades cooperativas de producción, de sociedades y asociaciones civiles (fracción II).
- c) Honorarios al consejo de administración, vigilancia y de cualquier otra índole, así como honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales (fracción III).
- d) Honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario (fracción IV).
- e) Honorarios asimilados cuando así lo comunique al pagador (fracción V).
- f) Ingresos asimilados por actividades empresariales (fracción VI).

Se estima que los ingresos descritos, son percibidos exclusivamente por quien presta el servicio.

Quienes hagan pagos por los conceptos referidos, están obligados a efectuar las **RETENCIONES Y ENTEROS** mensuales que tendrán el carácter de pagos

provisionales, a cuenta del impuesto anual, conforme a la tabla de artículo 113 de la Ley.

B) Subsidio.

Por otro lado, los contribuyentes sujetos al régimen de salarios y asimilados, fracciones II a V del artículo 110 de la Ley, así como aquéllos referidos en los Capítulos II y III del presente Título, gozan de un **SUBSIDIO** en pago provisional. En declaración anual, la ley no hace excepción alguna, razón por la que podría concluirse que todos los contribuyentes del Título IV, excepto aquéllos que perciban ingresos exentos, o con pago definitivo como los ingresos por premios o dentro del régimen de pequeños contribuyentes, tienen ese derecho.

C) Crédito al salario.

En otro orden de ideas, existe también la figura del **CRÉDITO AL SALARIO**, el cual surgió en 1993, como un apoyo económico que en aquella época deseaba otorgar el gobierno federal a la clase trabajadora de bajos ingresos; su fundamento consistió en que para entonces, la administración pública generaba un superávit de las finanzas federales, el gobierno decidió entregar dichos recursos a los trabajadores de más bajos ingresos siempre que se desempeñaran dentro de la economía formal (inscritos en el IMSS); con el tiempo esta ayuda se hizo una carga cada vez más pesada que hoy día ha quedado "endosada" al patrón.

De conformidad con los numerales 115 y 116 de la Ley, solamente los sujetos que perciban ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, así como aquéllos descritos en la fracción I del artículo 110, tienen derecho a la aplicación del crédito al salario al calcular el impuesto a su cargo, en pagos provisionales y anual.

El crédito al salario es una ayuda financiera que el Estado otorga a las personas físicas que perciben ingresos por salarios, es inversamente proporcional al ingreso

obtenido, es decir, a mayor ingreso menor será el crédito al salario. Se actualiza trimestralmente¹⁶⁵.

D) El impuesto sustitutivo del crédito al salario¹⁶⁶.

La reciente reforma fiscal incorpora un nuevo impuesto federal a cargo de quienes para recuperar el monto del crédito al salario que hubieran entregado a sus asalariados, lo disminuyan del impuesto sobre la renta retenido o propio. Los elementos esenciales de éste son:

1. Sujeto.

Son las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional.

Se consideran erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones en efectivo o en especie que sean pagadas por la persona física o moral a quienes les presten un servicio personal subordinado. También se consideran erogaciones por la prestación de un servicio personal independiente aquellas erogaciones que para la Ley del ISR se tomen como ingresos asimilados a salarios.

2. Objeto.

El objeto es en sí su razón de ser, este nuevo impuesto busca sustituir al gobierno federal en cumplir su compromiso adquirido con las clases más necesitadas, otorgando esta prestación y obligando al patrón a absorber la erogación.

3. Base.

¹⁶⁵ Concepto tomado del Diccionario Fiscal offixfiscal.com.mx

¹⁶⁶ Previsto en el Artículo Tercero Transitorio para el ejercicio 2002, de la Ley del ISR.

Deberán incluirse dentro de la base: los salarios y asimilados (sólo en el supuesto de ser sujetos al crédito al salario), prestaciones en efectivo gravadas y prestaciones en especie gravadas.

4. Tasa.

3%, aplicada al total de las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado.

5. Época de pago.

Deberá pagarse mediante pagos provisionales mensuales a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél en que se hayan efectuado las erogaciones, a cuenta del causado en el ejercicio fiscal. El impuesto anual, se pagará en el 2003, mediante declaración ante las oficinas autorizadas, en las mismas fechas que el impuesto sobre la renta.

El impuesto establecido, se causará en el momento en que se efectúe la erogación por la prestación de un servicio personal subordinado.

6. Opción de pago.

El séptimo párrafo del Artículo Tercero Transitorio, dispone que los contribuyentes precisados, podrán optar por no pagar el impuesto previsto, siempre que no efectúen la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores establecida en los artículos 116, 117 y 120 (sic)¹⁶⁷ de la Ley del ISR. Así mismo, el octavo párrafo, señala que en el caso de que el crédito al salario pagado a los trabajadores sea mayor al impuesto sustitutivo que se debiera pagar, los contribuyentes que ejerzan la opción anotada, podrán disminuir del impuesto sobre la renta propio o retenido, el monto en el que dicho crédito exceda del impuesto sustitutivo, siempre y cuando se cumplan los requisitos del artículo 120 de la ley.¹⁶⁸

¹⁶⁷ Por un error de redacción del legislador o al ser publicado, se hizo referencia al artículo 120, debiendo ser el artículo 119, ya que el primero de los citados, pertenece al Capítulo de los ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, que nada tiene que ver con el tema en cuestión.

¹⁶⁸ Nuevamente se remite al artículo 120, debiendo ser el 119.

E) Obligaciones.

De regreso al punto central de este apartado, la Ley que se analiza prevé una serie de obligaciones tanto para los contribuyentes del régimen, como para los patrones de los mismos, en concordancia con los numerales 117 y 118, respectivamente:

1. Para los contribuyentes:

- I. Deben proporcionar los datos necesarios para su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien, su clave de registro al empleador cuando ya haya sido inscrito con anterioridad.
- II. Solicitar constancia de retenciones.
- III. Presentar declaración anual cuando:
 - Obtengan ingresos acumulables de otros Capítulos.
 - Cuando se comunique por escrito al retenedor que se presentará declaración anual.
 - Cuando se presten servicios a dos o más patrones o se dejen de prestar servicios antes del 31 de diciembre del año que se trate.
 - Cuando se tengan ingresos en el extranjero.
 - Cuando se perciban ingresos anuales por más de \$300, 000 pesos.
- IV. Comunicar por escrito al empleador antes del primer pago, si prestan servicios a otro y si les otorga crédito al salario.

2. Para los patrones:

- I. Efectuar retenciones y enterarlas.
- II. Calcular el ISR anual.
- III. Proporcionar constancia por remuneraciones y retenciones a más tardar el 31 de enero de cada año.
- IV. Solicitar constancia a las nuevas contrataciones.

- V. Declaración informativa a la autoridad fiscal, para el 15 de febrero, por el crédito al salario.
- VI. Solicitar datos para inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- VII. Proporcionar constancia de viáticos pagados en el año antes del 15 de febrero de cada año, cuando se aplicó el 109, fracción XIII (se acumularon).

Por otro lado, quienes hagan los pagos a los contribuyentes que tengan derecho al crédito al salario a que se refieren los artículos 115 y 116 de la Ley, sólo podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades entregadas a los contribuyentes, si reúnen los siguientes requisitos:

- a) Llevar registro de pago individual.
- b) Conservar comprobantes que demuestren:
 - Monto pagado.
 - El ISR retenido.
 - Diferencias a favor por crédito al salario.
- c) Cumplir con las obligaciones del artículo 118.
- d) Haber pagado contribuciones de seguridad social.
- e) Presentar ante al IMSS, con copia a la SHCP, dentro de los cinco días inmediatos siguientes al mes, la nómina de los trabajadores con derecho al crédito al salario, identificando los ingresos que sirvan de base, así como el crédito al salario.
- f) Pagar mensualmente a los trabajadores en nómina por separado y en fecha distinta, el crédito al salario autorizado por la SHCP.

III.2.3.3 Ingresos por actividad empresarial y profesional.

Los ingresos gravados por estas actividades, se encuentran regulados en el Capítulo II del Título IV de la Ley del ISR, dividido en tres Secciones:

A) Sección I. Régimen General.

1. Sujetos.

Los contribuyentes obligados conforme al régimen general son:

a) **Personas físicas con actividades empresariales.**

Se consideran ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas (fracción I, artículo 120 de la Ley del ISR).

b) **Personas físicas que realicen actividades profesionales.**

Son ingresos por la prestación de servicios profesionales, las remuneraciones que deriven de la prestación de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I del Título IV (fracción II, del artículo 120 de la Ley del ISR).

c) **Residentes en el extranjero con uno o más establecimientos permanentes en el país, por los ingresos atribuibles a éstos, derivados de actividades empresariales o profesionales.**

2. Ingresos acumulables.

Además de los señalados en el artículo 120 y en otros artículos de la Ley, se tendrán como ingresos acumulables los siguientes(artículo 121 de la Ley del ISR):

a) **Condonaciones, quitas, remisiones y deudas no pagadas prescritas.**

b) **Provenientes de la enajenación de cuentas por cobrar y títulos de crédito, así como acciones de sociedades de inversión del Título II.**

c) **Recuperación de reclamaciones a compañías de seguros y fianzas.**

- d) Gastos por cuenta de terceros no pagados, no documentados debidamente a nombre del tercero.
- e) Enajenaciones de obras de arte hechas por el contribuyente.
- f) Ingresos de agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores, por promotores de valores o de administradoras de fondos para el retiro, por los servicios profesionales prestados a las mismas.
- g) Los de agentes aduanales.
- h) Derivados de la explotación de derechos de autor en general, entre otras: la explotación de obras escritas, fotografías o dibujos, en libros, periódicos, revistas o en las páginas electrónicas de internet, o bien, la reproducción de obras musicales.
- i) Intereses nominales cobrados, derivados de la actividad empresarial o profesional sin ajuste alguno.
- j) Devoluciones, descuentos o bonificaciones que se reciban, sobre compras o gastos, siempre que se hayan deducido.
- k) La ganancia por la venta de activo fijo.
- l) Ingresos presuntivos determinados por la autoridad.

Éstos, se consideran acumulables en el momento en el que efectivamente sean percibidos.

3. Deducciones autorizadas.

Las personas físicas podrán realizar las deducciones que se mencionan a continuación (artículo 123 de la Ley del ISR):

- a) Devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre ventas, siempre que éstas se hayan acumulado.
- b) Adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.

No son deducibles conforme a esta fracción:

- Activos fijos
- Terrenos
- Acciones
- Partes sociales
- Obligaciones y otros valores mobiliarios
- Títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto: certificados de depósito de bienes o mercancías, la moneda extranjera, las piezas de oro o plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera, ni las onzas troy.

Los terrenos y acciones deben tratarse conforme a los artículos 21 y 24 de la Ley del ISR.

- c) Gastos.
- d) Inversiones¹⁶⁹.
- e) Intereses pagados sin ajuste alguno, cuando los capitales se inviertan en las operaciones del negocio.
- f) Cuotas pagadas del IMSS, incluso cuando correspondan a los trabajadores.

Las personas físicas residentes en el extranjero, con uno o más establecimientos permanentes en el país, pueden hacer deducciones, siguiendo el criterio que fija el artículo 30 de la Ley del ISR.

4. Requisitos de las deducciones (artículo 125 de la Ley del ISR).

Las deducciones autorizadas en la Sección I, además de cumplir con los requisitos establecidos en otras disposiciones fiscales, deberán reunir los siguientes:

- ❖ Que hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate.
- ❖ Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos en términos de la Sección I.

¹⁶⁹ Deben deducirse conforme a la Sección II del Capítulo II del Título II de la Ley de la materia.

- ❖ Deducción de inversiones conforme al artículo 124, utilizando los porcentajes máximos de depreciación aplicados sobre el monto original de la inversión.
- ❖ Que se resten una sola vez.
- ❖ En el caso de pagos por primas de seguros o fianzas, se hagan conforme a las leyes de la materia; correspondan a conceptos que la ley indique como deducibles o que otras leyes señalen la obligación de contratarlos.
- ❖ Cuando el pago se realice a plazos, la deducción procederá por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda, excepto tratándose de deducciones de activo fijo, cargos y gastos diferidos.
- ❖ Que tratándose de inversiones no se les dé tratamiento fiscal a su revaluación.
- ❖ Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio, se reúnan los requisitos que para cada deducción establece la Ley.

Adicionalmente a lo anterior, las personas físicas empresarias o profesionistas, deben estar a lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley del ISR, fracciones III, IV, V, VI, VII, XI, XIV, XV, XVIII, XIX Y XX.

5. Pagos provisionales y anual.

Por otro lado, los contribuyentes de esta Sección, efectuarán **pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio**, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, mediante declaración ante las oficinas autorizadas.

La fórmula para determinar los pagos provisionales y el anual se encuentran en los artículos 127 y 130; 175 y 177 respectivamente, de la Ley del ISR.

El cálculo del impuesto en **pago provisional** se estructura de la siguiente manera:

Total de Ingresos acumulables obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago.

Menos deducciones autorizadas del mismo periodo y en su caso, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido (actualizadas). **Igual** a la base del pago provisional.

Al resultado se aplicará la **tarifa correspondiente** obtenida de las operaciones aritméticas signadas en el párrafo 2º del artículo, 127, la cual será calculada por las autoridades fiscales y publicada en el Diario Oficial de la Federación.

De lo anterior, deriva el **impuesto causado**.

Menos pagos provisionales de meses anteriores¹⁷⁰.

Menos retención de 10% a los profesionistas que presten servicios a personas morales, en su caso.

Igual a impuesto antes de subsidio.

Menos subsidio conforme al artículo 114

Igual a impuesto a pagar o saldo a favor.

Así mismo, las personas físicas empresarios y profesionistas están obligadas a presentar **declaración anual**, acumulando a sus demás ingresos (sueldos, enajenación de bienes, adquisición de bienes, dividendos y otros) la utilidad gravable que determinen conforme a este Capítulo, de la siguiente manera:

Ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio
conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX del

¹⁷⁰ Contra el pago provisional determinado, se acreditarán los pagos provisionales del ejercicio efectuados con anterioridad. Así mismo, cuando se presten servicios profesionales a personas morales, éstas deberán retener como pago provisional, el monto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre las cantidades pagadas, sin deducción alguna y enterarlo conjuntamente a las señaladas en el artículo 113.

Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta,
menos deducciones autorizadas en dichos
 Capítulos.

Más utilidad gravable obtenida conforme a las
 Secciones I o II del Capítulo II.¹⁷¹

(Ingresos acumulables del ejercicio.

Menos deducciones autorizadas del ejercicio que se
 trate.

Igual a la utilidad fiscal.

Menos pérdidas fiscales no amortizadas.

Igual a utilidad gravable.)

Menos deducciones personales del artículo 176.

Igual a base del impuesto anual.

A ésta se **aplicará** la tarifa del artículo 177 de la
 Ley.

Igual a impuesto causado.

Menos pagos provisionales.

Menos impuesto acreditable pagado en el
 extranjero, impuesto pagado por la sociedad
 distribuidora de dividendos o utilidades y/o pagos
 provisionales por regalías.

Menos subsidio conforme al artículo 178.

Igual a impuesto a pagar o saldo a favor.

6. Obligaciones.

Otro de los asuntos en reparar, es el relativo a las obligaciones que la ley impone a los contribuyentes de esta Sección, que localizadas en el artículo 133, pueden resumirse en los siguientes términos:

- a) Solicitar inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- b) Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.
- c) Expedir y conservar comprobantes que acrediten los ingresos que perciban, con la leyenda "Efectos fiscales al pago".

¹⁷¹ Se logra atendiendo los artículos 130 y 134 de la LISR.

- d) Guardar contabilidad y comprobantes que acrediten el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- e) Los contribuyentes que lleven a cabo actividades empresariales, deben formular estado de posición financiera e inventario de existencia al 31 de diciembre de cada año.
- f) Presentar declaración anual determinando utilidad fiscal y participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.
- g) Presentar y mantener a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declaraciones informativas.
- h) Expedir constancias de retención.
- i) Obligaciones para los patrones, conforme al Capítulo I.
- j) Presentar con la declaración del ejercicio relación de operaciones con partes relacionadas.
- k) Obtener y conservar documentación de operaciones con partes relacionadas cuando se tengan ingresos superiores a 13 millones de pesos.
- l) Llevar registro específico de inversiones por las que se tomó deducción inmediata.

Para finalizar, los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no exceda de \$10,000,000 pesos, podrán aplicar las facilidades administrativas que se emitan en los términos del artículo 85 segundo párrafo de la ley.

B) Sección II. Régimen Intermedio.

Una de las novedades de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, es precisamente el régimen intermedio, el cual otorga un tratamiento especial a las personas físicas que realicen exclusivamente actividades empresariales, como a continuación se expone:

1. Sujetos.

Son las personas físicas con actividades empresariales cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por dichas actividades sean menores a \$4,000,000.00 (artículo 134 de la ley del ISR).

Los contribuyentes, personas físicas con actividades empresariales, podrán optar por el régimen intermedio cuando estimen que sus ingresos no sobrepasarán los límites establecidos.

Así mismo, las personas físicas que realicen actividades dentro del régimen intermedio y bajo la figura de la copropiedad, deberán sumar los ingresos de todos los copropietarios, sin que la suma total exceda de la cantidad límite, cálculo que deberá realizarse con los ingresos del ejercicio inmediato anterior.

2. Obligaciones y beneficios.

Siguiendo el texto del primer párrafo del artículo 134, los sujetos del régimen intermedio, se encuentran obligados por las disposiciones del régimen general, sin embargo, pueden optar por ciertos provechos, a saber:

- a) Llevar un solo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones, en lugar de llevar contabilidad.
- b) Podrán apuntar el importe de las parcialidades que se paguen en el reverso del comprobante, si la contraprestación se paga en parcialidades, en lugar de expedir un comprobante por cada parcialidad.
- c) No aplicar las obligaciones establecidas en las fracciones V, VI y XI del 133 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, la presentación de un estado de posición financiera e inventario al 31 de diciembre de cada año; la formulación de declaración anual determinando utilidad fiscal y monto correspondiente a la participación de los trabajadores en utilidades de la empresa y; la obtención y

conservación de documentación comprobatoria tratándose de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, respectivamente.

Otros beneficios, se concentran en lo tocante a las deducciones:

1º Deducción al 100% en activos fijos, gastos y cargos diferidos (excepto automóviles, autobuses, camiones de carga, tracto camiones y remolques).

2º La deducción se aplicará siempre que efectivamente se realice la erogación.

Ahora bien, la determinación del impuesto en **pagos provisionales** se realiza en los mismos términos que el régimen general.

C) Sección III. Régimen de pequeños contribuyentes.

1. Sujetos.

Aquellas personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios, al público en general, siempre que los ingresos propios de la actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de \$1, 500,000.00 (artículo 137 de la ley del ISR).

No podrán optar por esta Sección, quienes obtengan ingresos por:

- a) Comisión.
- b) Mediación.
- c) Agencia.
- d) Representación.
- e) Correduría.
- f) Consignación.
- g) Distribución.

- h) Espectáculos públicos.
- i) Quienes enajenen mercancía de procedencia extranjera.

Cuando el autor de una sucesión haya sido contribuyente de esta Sección y en tanto no se liquide la misma, el representante legal de ésta continuará cumpliendo con las disposiciones del caso.

2. Declaraciones semestrales.

Las personas físicas que paguen el impuesto sobre la renta en los términos de esta Sección, presentarán en los meses de julio del ejercicio y enero del ejercicio siguiente, **declaraciones semestrales** en las que se determinará y pagará el impuesto conforme a lo establecido en el artículo 138 de la Ley de la materia. Los pagos semestrales tendrán el carácter de definitivos, salvo que los contribuyentes ejerzan la opción del último párrafo de la fracción VI del 139.

En este orden de ideas, tenemos:

Ingresos cobrados en efectivo, en bienes o en servicios semestrales.

Menos un monto equivalente a tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al número de semestres que comprenda el pago.

Tasa del 1%

Igual a impuesto a pagar.

El artículo 139, fracción VI en su último párrafo, remite al diverso 138, a efecto de proponer la opción de presentar declaración anual, la cual una vez ejercida, no podrá variarse por un período menor de cinco ejercicios a partir de aquél en que comenzó a ejercitarse.

3. Obligaciones.

En efecto, el artículo 139 de la Ley de la materia especifica las obligaciones de los sujetos al régimen de pequeños contribuyentes, que en síntesis consisten en:

- a) Solicitar inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- b) Presentar aviso de inicio de operaciones, bajo el régimen de pequeños contribuyentes, ante las autoridades fiscales, en tiempo y forma. En el supuesto de que los ingresos de los contribuyentes excedan del límite establecido, dejarán de tributar conforme a esta Sección y lo harán en términos de las Secciones I o II. Así mismo, en el supuesto de que los sujetos dejen de pagar el impuesto en este régimen, en ningún caso, podrán volver a hacerlo.
- c) Conservar comprobantes fiscales de adquisiciones en activo fijo con valor superior a \$2,000 pesos.
- d) Llevar registro de ingresos diarios. Se considera cambio de régimen, la expedición de comprobantes con requisitos fiscales y la recepción de traspasos en cuentas bancarias o de casas de bolsa.
- e) Entregar a sus clientes copias de notas de venta y conservar originales.
- f) Presentar en los meses de julio y enero, declaraciones semestrales. La declaración anual es optativa.
- g) Retención y entero del impuesto de asalariados, excepto hasta por tres trabajadores con salario mínimo elevado al año.
- h) No realizar actividades a través de fideicomisos.

III.2.3.4 Ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

Este rubro de ingresos se encuentra regulado en el Capítulo III, del Título IV de la Ley del ISR vigente, como se apunta a continuación:

A) Sujetos.

Las personas físicas que concedan en arrendamiento o subarrendamiento y en general, otorguen a título oneroso, el uso o goce temporal de bienes inmuebles en cualquier forma; así como aquéllas que obtengan rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables, deberán pagar el impuesto sobre la renta que al efecto se cause.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por estos conceptos deberán acumular sus ingresos al momento en que efectivamente se cobren.

B) Deducciones autorizadas.

Desde una perspectiva global, se autorizan como deducciones todos los gastos relacionados al mantenimiento; cumplimiento de obligaciones fiscales; intereses reales pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de bienes inmuebles; inversiones; primas de seguros; y montos de salarios, comisiones, honorarios, cuotas o aportaciones efectivamente pagados; en relación con dichos inmuebles.

Así mismo, los arrendadores podrán optar por deducir el 35% sobre ingresos en sustitución de las deducciones anteriores y adicionalmente podrán deducir el importe del impuesto predial correspondiente al ejercicio.

Por otro lado, cuando el sujeto obligado utilice parte del inmueble y arriende el resto, no podrá deducir los gastos, el impuesto predial y las contribuciones que correspondan a la parte no arrendada. Tratándose de subarrendamiento, sólo podrá deducirse el importe de las rentas que pague el arrendatario al arrendador.

C) Pagos provisionales.

Para los contribuyentes que únicamente obtengan ingresos por la concesión del uso o goce temporal de bienes inmuebles, la ley prevé la obligación de presentar pagos provisionales a cuenta del anual, en dos modalidades:

- a) En el caso de bienes inmuebles destinados a casa habitación, la frecuencia será trimestral, a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del siguiente año.
- b) En el caso de bienes con uso distinto al de casa habitación, la frecuencia será mensual, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente al que corresponda el pago.

Quedan relevados de presentar pagos provisionales, los contribuyentes cuyos ingresos mensuales por los conceptos que se tratan, no excedan de diez salarios mínimos generales en el Distrito Federal, elevados al mes.

El pago provisional se determina de la siguiente forma:

Ingresos del mes o trimestre.

Menos deducciones autorizadas, artículo 142, del periodo.

Igual a base.

Por la tarifa del artículo 113 (como lo dispone el tercer párrafo del artículo 127).

Menos subsidio, artículo 114.

Igual al impuesto causado.

Cuando el pago sea efectuado por personas morales, éstas deberán retener como pago provisional el monto que resulte de aplicar el 10% sobre la cantidad global, sin deducción alguna, proporcionar constancia de la retención y presentar declaración anual por las retenciones efectuadas a más tardar al día 15 de febrero de cada año.

D) Obligaciones.

En atención al ordenamiento aplicable, las personas físicas bajo el supuesto previsto, deben observar los siguientes deberes (artículo 145):

- a) Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- b) Llevar contabilidad conforme al Código Fiscal de la Federación y Reglamento, cuando obtengan ingresos superiores a \$1,500 pesos en el ejercicio inmediato anterior por los conceptos previstos, excepto en el caso de optar por la deducción del 35%.
- c) Expedir comprobantes por las contraprestaciones recibidas.
- d) Presentar declaraciones provisionales y anual.

III.2.3.5 Ingresos por la enajenación de bienes.

A) Supuestos.

El Capítulo IV, del Título en estudio de la nueva Ley del ISR, prevé la obtención de ingresos por la enajenación de bienes, en las hipótesis delimitadas por el Código Fiscal de la Federación. Así, el numeral 14 de este último, puntualiza los siguientes:

- I. Toda transmisión de la propiedad, excepto la fusión y escisión.
- II. Adjudicaciones.
- III. Aportaciones a sociedades o asociaciones.
- IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.
- V. La realizada a través del fideicomiso, en varios casos.
- VI. La cesión de derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en varios momentos.

- VII. Transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen.
- VIII. Transmisión de derechos de crédito de proveeduría de bienes o servicios a través de un contrato de factoraje financiero, excepto cuando se trate de factoraje con mandato de cobranza o cobranza delegada.
- IX. Las enajenaciones a plazo con pago diferido.

B) Reglas aplicables.

- a) Cuando se enajene mediante permuta, se considera que hay dos enajenaciones.
- b) Se tiene como ingreso el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, con motivo de la enajenación.
- c) Si no hay contraprestación, se atenderá al valor de avalúo practicado por persona autorizada por autoridades fiscales.
- d) No se consideran ingresos por enajenación los que deriven de la transmisión de la propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades, ni los que deriven de la enajenación de bonos, de valores y de otros títulos de crédito, siempre que el ingreso por la enajenación se considere interés en términos del artículo 9 de la Ley en estudio.
- e) No se efectúa retención ni pago provisional cuando se trate de bienes muebles diversos de títulos valor o de partes sociales y el monto de la operación sea menor a \$227,400 pesos.
- f) Cuando el contribuyente tenga derecho a acreditar el ISR ocasionado por las pérdidas en enajenación de bienes y no lo haga, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

C) Deduciones autorizadas.

Las deducciones que pueden incluirse son:

- Costo comprobado de adquisición actualizado.
- Inversiones en construcciones, mejoras y ampliaciones actualizadas.
- Gastos notariales, impuestos y derechos actualizados, por escrituración de adquisición y de enajenación, pagados por el enajenante. Además, los gastos por avalúos actualizados, en el caso de inmuebles.
- Comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante.

La actualización procederá desde el mes de adquisición y hasta el mes inmediato anterior al de la enajenación.

D) Pagos provisionales.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de bienes inmuebles, efectuarán pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa que se determine conforme al segundo párrafo del artículo 154 de la Ley, a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin que excedan de 20 años. El resultado que se obtenga se multiplicará por el número de años en que se dividió la ganancia, siendo el resultado, el impuesto que corresponde al pago provisional.

El segundo párrafo del citado precepto, de igual manera que en fórmulas estudiadas con anterioridad, remite al diverso 113 de la misma Ley.

En operaciones consignadas en escrituras públicas, el pago provisional se hará mediante declaración que se presentará dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios con funciones notariales por disposición legal, calcularán el impuesto y lo enterarán en las oficinas autorizadas. En el mes de febrero presentarán informe de operaciones realizadas en el ejercicio anterior.

Ahora bien, tratándose de otros bienes, el pago provisional será por el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre el valor total de la operación y será retenido por el adquirente si éste es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional, excepto si el enajenante manifiesta por escrito al adquirente, que él lo hará y cumple los requisitos señalados en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

E) Impuesto anual.

El numeral 147 de la Ley en estudio, prevé la obligación de presentar declaración anual de los sujetos que obtengan ingresos por la enajenación de bienes, bajo la fórmula siguiente:

Ingresos por enajenación de bienes.
Menos deducciones autorizadas (artículo 148 LISR).
Igual a ganancia por enajenación de bienes.
Entre número de años de tenencia (tope 20 años).
Igual a ganancia acumulable.
Más los demás ingresos acumulables.
Igual a ingreso gravado del ejercicio.
Menos deducciones personales (artículo 176 LISR).
Igual a la base anual.
Por tarifa del artículo 177.
Menos subsidio del artículo 178.
Igual al ISR del ejercicio.
Más ISR por ganancia no acumulable¹⁷².
Igual a ISR a pagar o saldo a favor.

Así mismo, deberá determinarse la ganancia no acumulable y el impuesto causado por la misma para ser sumado al calculado como quedó indicado:

¹⁷² Véase fórmula para determinar ganancia no acumulable.

Ganancia por la enajenación de bienes.
Menos ganancia acumulable del ejercicio.
Igual a ganancia no acumulable.
Por tasa aplicable, artículo 147, incisos a) o b).
Igual a ISR por ganancia no acumulable.

III.2.3.6 Ingresos por adquisición de bienes.

Los ingresos por la adquisición de bienes, están previstos en el Capítulo V, del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en él se incluyen todos los bienes o derechos que por una u otra razón pasan al haber patrimonial de las personas físicas, entre ellos:

1. La donación.
2. Los tesoros.
3. La adquisición por prescripción.
4. Los supuestos señalados en los artículos 153, 189 y 190 de la Ley. (Cuando el valor de avalúo del objeto enajenado exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación; así como en los supuestos de adquisiciones a título gratuito, salvo excepciones de ley).
5. Construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles sobre los que se otorgue uso o disfrute temporal, que queden en beneficio del propietario.

A) Deducciones autorizadas.

- a) Contribuciones locales y federales, excepto el Impuesto sobre la Renta.
- b) Gastos notariales efectuados con motivo de la adquisición.
- c) Gastos originados de juicios en los que se reconozca el derecho a adquirir.
- d) Pagos por avalúos.
- e) Mediaciones y comisiones pagadas por el adquirente.

B) Pago provisional.

Será el que resulte de operar los elementos siguientes:

Ingreso percibido sin deducción alguna.

Por tasa del 20%

Igual a Impuesto sobre la Renta causado.

Deberá enterarse dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso, sin embargo, cuando la autoridad practique avalúos, el plazo contará a partir de la notificación.

Si la operación se consigna en escritura pública, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios por disposición legal, retendrán el impuesto y deberán enterarlo mediante declaración dentro de los quince días siguientes a la firma de la escritura o minuta.

C) Declaración anual.

Deberá presentarse declaración anual por el impuesto correspondiente, de conformidad con el artículo 177 de la Ley¹⁷³.

III.2.3.7 Ingresos por intereses.

A) Supuestos.

Previstos en el Capítulo VI, del Título IV "De las Personas Físicas", legislación estudiada, se consideran ingresos por intereses los establecidos en el artículo 9º, así como aquéllos con tratamiento igual conforme al mismo ordenamiento.

¹⁷³ Véase apartado III.2.3.12 de la Declaración Anual, Infra.

De esta manera, atendiendo al precepto remitido, tenemos que para efectos de la Ley en estudio, **son intereses**, cualquiera que sea el nombre que se les designe, los rendimientos de créditos de cualquier clase. Entre otros:

1. Los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo los descuentos, primas y premios;
2. Los premios de reportos o de préstamos de valores;
3. El monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos;
4. El monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, otorgamiento de una garantía o responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas;
5. La ganancia por la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que expida el Servicio de Administración Tributaria.
6. El ajuste, cuando los créditos, deudas, operaciones o el importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financiero, se ajusten mediante la aplicación de índices, factores o de cualquier otra forma inclusive mediante el uso de unidades de inversión.
7. Ganancias o pérdidas cambiarias derivadas de la fluctuación de la moneda extranjera.
8. La ganancia proveniente de la enajenación de las acciones de las sociedades de inversión en instrumentos de deuda a que se refiere la Ley de Sociedades de Inversión.

Al mismo tiempo, existen excepciones precisas para ciertas actividades:

- a) En las operaciones de factoraje financiero, el interés es la ganancia derivada de los derechos de crédito adquiridos por empresas dedicadas a tal actividad.

- b) En los contratos de arrendamiento financiero, el interés es la diferencia entre el total de pagos y el monto original de la inversión.

Conjuntamente, otros conceptos considerados intereses en la Ley del Impuesto Sobre la Renta son:

- Ingresos pagados por las compañías de seguros a asegurados o beneficiarios de éstos, cuando tengan derecho a retirar anticipadamente las primas pagadas, cantidades aportadas o rendimientos de éstas (artículo 158, tercer párrafo).¹⁷⁴
- Los rendimientos de las aportaciones voluntarias, depositadas en la subcuenta de aportaciones voluntarias de la cuenta individual abierta en términos de la Ley del Seguro Social o en la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (artículo 158, último párrafo).

B) Reglas aplicables.

Las personas físicas con actividad empresarial y profesional deberán acumular los intereses y la utilidad cuando efectivamente los cobren sin considerar ajuste alguno (artículo 121, fracción IX LISR). Además, podrán deducir los intereses y la pérdida en cambios efectivamente pagados sin considerar ajuste alguno (artículo 123, fracción V LISR).

Las personas físicas que inviertan capitales en entidades que paguen intereses, en términos del artículo 9º de la Ley, deberán acumular los intereses reales (descontando la inflación) o en su caso, podrán, si así sucede, deducir la pérdida por inflación (cuando el ajuste por inflación sea mayor a los intereses a favor), de

¹⁷⁴ Hay que recordar que conforme al numeral 109, fracción XVII de la Ley del ISR, las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas, están exentas del impuesto sobre la renta, lo que significa que si se presenta un retiro anticipado de tales conceptos, deberá pagarse el impuesto respectivo, sin que exista una ganancia o utilidad, sino el mismo capital aportado.

los demás Ingresos que acumulen en su declaración anual, excepto los de salarios y actividades empresariales y profesionales.

Los intereses a favor se acumularán cuando se perciban en el ejercicio; en caso de que se reinviertan se considerarán percibidos en ese momento o cuando estén a disposición del contribuyente, según lo que suceda primero (artículo 159 LISR).

C) Obligaciones.

1. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
2. Presentar declaración anual.
3. Conservar documentación por el plazo que establece el Código Fiscal de la Federación.

Adicionalmente, el numeral 160 de la Ley en comento, dispone que quienes paguen los intereses, están obligados a retener y enterar el impuesto aplicando la tasa que al efecto establezca el Congreso de la Unión¹⁷⁵, sobre el monto de ingresos del capital que dé lugar al pago de los mismos, como **pago provisional**. Tratándose de intereses pagados por sociedades ajenas al sistema financiero¹⁷⁶, la retención será del 20% sobre los intereses nominales. Esta retención se considerará como pago definitivo, siempre que los ingresos no excedan de \$100,000 pesos y correspondan al ejercicio de que se trate.

Por su parte, el Artículo Segundo Transitorio, fracción LXXII de la Ley del ISR prevé las tasas de retención aplicables durante el ejercicio fiscal 2002:

¹⁷⁵ La tasa no fue fijada en la Ley de Ingresos para el 2002, por lo que deberá aplicarse la fracción LXXII del Segundo Transitorio.

¹⁷⁶ El artículo 8º, último párrafo de la ley del Impuesto sobre la Renta, anuncia para sus efectos, las personas que integran el sistema financiero.

- 1) Tasa del 24% sobre los intereses pagados sin deducción alguna, si la tasa de interés es menor al 10% anual.
- 2) Tasa del 24% sobre el monto de los intereses que resulte de los 10 primeros puntos porcentuales de la tasa de interés pactada, sin deducción alguna, cuando ésta sea mayor al 10% anual.

III.2.3.8 Ingresos por la obtención de premios.

A) Concepto.

De conformidad con el artículo 162 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ubicado en el Título IV, Capítulo VII de ésta, se consideran **Ingresos por la obtención de premios**, los que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados legalmente.

Ahora bien, cuando la persona que otorgue el premio pague por cuenta del contribuyente el impuesto que corresponde como retención, el importe del impuesto pagado por cuenta del contribuyente también se considera ingreso por la obtención de premios.

B) Base y tasa.

En el caso de premios de loterías, rifas, sorteos y concursos, organizados en territorio nacional, la tasa será de:

1% (federal) sobre le valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna.

6% (local) sobre los mismos ingresos.

Será de 21% (federal), en aquellas entidades federativas que apliquen un impuesto local a una tasa superior al 6%.

En el supuesto de premios de juegos con apuestas, organizados en territorio nacional, la tasa será de:

1% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados.

C) Retención.

Quienes paguen los premios, estarán obligados a retener el impuesto, excepto cuando los reciban contribuyentes del Título II de la Ley o partidos y asociaciones políticas.

Se tendrá como pago definitivo, siempre que se declare en los términos del artículo 106¹⁷⁷; en caso contrario, deberá considerarse el impuesto retenido como pago provisional y acumular el monto del premio en la declaración anual.

D) Obligaciones.

Los contribuyentes que entreguen los premios, además de retener y enterar el respectivo impuesto, tienen las siguientes cargas:

1. Proporcionar constancia de ingreso y de retención.

¹⁷⁷ El numeral en cita, signa para las personas físicas el deber de informar en la declaración del ejercicio, sobre los préstamos, donativos y premios obtenidos en el mismo, siempre que éstos excedan de \$1,000,000.00 de pesos.

2. Proporcionar, constancia de ingreso por los premios por los que no se está obligado al pago del impuesto (previstos por el artículo 109, fracción XX de la Ley).
3. Conservar documentación comprobatoria en los términos del Código Fiscal de la Federación.
4. Presentar declaración informativa acerca de los premios pagados y las retenciones efectuadas, a más tardar el 15 de febrero de cada año.

III.2.3.9 Ingresos por dividendos y en general de las ganancias distribuidas por personas morales.

Además de las utilidades o dividendos distribuidos por sociedades mercantiles, se consideran como tales (artículo 165 LISR):

- a) Los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito.
- b) Préstamos a socios o accionistas, a excepción de aquéllos que reúnan los siguientes requisitos:
 - Que sean consecuencia normal de las actividades de la persona moral.
 - Que se pacte aplazo menor de un año.
 - Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.
 - Que efectivamente se cumplan estas condiciones fiscales.
- c) Las erogaciones no deducibles que beneficien a los accionistas de personas morales.
- d) Omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.
- e) La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales.

- f) La modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y de las deducciones autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades.

III.2.3.10 De los demás ingresos que obtengan las personas físicas.

En este Capítulo (IX), deben incluirse todos aquellos ingresos que no clasificaron dentro de los anteriores, considerándose percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio, así mismo, no existen las deducciones propias, por lo que el contribuyente deberá acumular sus ingresos sin deducción alguna.

A) Clasificación.

El artículo 167 de la Ley en estudio, lista entre otros, dieciocho tipos de ingresos:

- I. Deudas condonadas por el acreedor o pagadas por otra persona.
- II. Ganancia cambiaria e intereses provenientes de otros créditos.
- III. Prestaciones obtenidas con motivo del otorgamiento de fianzas.
- IV. Ingresos provenientes de inversiones en sociedades residentes en el extranjero.
- V. Dividendos distribuidos por sociedades residentes en el extranjero.
- VI. Ingresos por explotación de concesiones, permisos, autorizaciones, etc. otorgados por el gobierno.
- VII. Ingresos por contratos para la explotación del subsuelo.
- VIII. Participación en los productos del subsuelo.
- IX. Intereses moratorios, indemnizaciones e ingresos por cláusulas penales o convencionales.
- X. Remanente distribuible de personas morales.
- XI. Derechos de autor por terceros.
- XII. Cantidades de cuentas personales para el ahorro.

- XIII. Ingresos como condómino o fideicomisario de un bien inmueble.
- XIV. Ingresos por operaciones financieras derivadas.
- XV. Ingresos presuntos (artículo 107 LISR).
- XVI. Cantidades que paguen las compañías de seguros, distintas de intereses o indemnizaciones.
- XVII. Regalías.
- XVIII. Planes personales de retiro, cuando no se cumpla con:
 - a) Invalidez.
 - b) Incapacidad.
 - c) Edad mayor a los 65 años.

B) Pagos provisionales.

Cuando los contribuyentes obtengan ingresos de los señalados, deberán realizar pagos provisionales en dos modalidades:

Por ingresos esporádicos, será un pago provisional y deberá enterarse dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso, aplicando a éste sin deducción alguna, la tasa del 20%.

Por ingresos periódicos, efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual, aplicando sobre los ingresos obtenidos en el mes, sin deducción alguna, la tarifa del artículo 113.

A su vez, las personas morales del Título II que entreguen ingresos de los considerados en este apartado, deberán retener sin deducción alguna y como pago provisional, el monto que resulte de aplicar la tasa de 20% sobre aquéllos, debiendo enterar el impuesto resultante, de manera mensual.

En los casos de las fracciones X, XII, XIII y XVII del artículo 167, comentadas en líneas anteriores, la persona que hace entrega de los ingresos, debe retener el impuesto en la forma prevista para cada supuesto.¹⁷⁸

III.2.3.11 Requisitos de las deducciones autorizadas para los Capítulos III, IV y V del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los numerales 172 al 174, que conforman el Capítulo X del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, anuncian una serie de requisitos y consideraciones especiales acerca de las deducciones autorizadas para los Capítulos III, IV y V del mismo.

A) Requisitos.

1. Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos.
2. Que cuando la ley permita la deducción de inversiones, sea conforme al artículo 174 de la misma.
3. Por una sola vez.
4. Que se amparen con documentación comprobatoria ideal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000 pesos se realicen mediante cheque nominativo, tarjeta de crédito, de débito o de servicios o mediante monedero electrónico autorizado.
5. Debidamente registradas en la contabilidad.
6. Tratándose de pagos por primas de seguros o fianzas, se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos deducibles.
7. El cumplimiento de obligaciones de retención y entero del impuesto, a cargo de terceros.

¹⁷⁸ Artículo 170, párrafos 4º, 5º, 9º y 11º.

8. Se proporcione clave del Registro Federal de Contribuyentes en la documentación comprobatoria.
9. Reunión de los requisitos a más tardar el último día del ejercicio.
10. Erogación efectiva en el ejercicio.
11. Correspondencia entre el valor de adquisición declarado y el de los intereses recibidos por el contribuyente, con el de mercado.
12. Tratándose de inversiones no se les de efectos fiscales a su revaluación.
13. Tratándose de importación de bienes, se compruebe que se cumplieron requisitos para su importación definitiva.
14. Que se deduzcan conforme se devenguen las pérdidas cambiarias procedentes de créditos en moneda extranjera.
15. Traslación del Impuesto al Valor Agregado, en forma expresa y por separado.
16. Tratándose de pagos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se entreguen a los trabajadores, las cantidades correspondientes al crédito al salario cuando proceda.

B) Las partidas no deducibles.

Se encuentran listadas en el artículo 173 de la Ley y destacan:

- El impuesto sobre la renta y el impuesto al activo a cargo del contribuyente.
- Inversiones en casas habitación, aviones, comedores y embarcaciones.
- Donativos y gastos de representación.
- Impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios trasladados por el contribuyente.
- Pérdidas por la enajenación, caso fortuito o fuerza mayor, de activos cuya inversión no es deducible.
- Pagos por servicios financieros.

III.2.3.12 La Declaración Anual.

Todas las personas físicas residentes en territorio nacional están obligadas a presentar declaración anual, con excepción de aquéllas con ingresos inferiores a \$300,000 pesos, ya sea por salarios e intereses reales, cuando éstos últimos no excedan de \$100,000 pesos.

Cuando las personas físicas tengan ingresos que superen \$1,000,000 pesos en el ejercicio 2002 ya sean acumulables, exentos o con pago definitivo, deberán declarar todos sus ingresos en la declaración anual.¹⁷⁹

La declaración anual, se presentará en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas¹⁸⁰.

Los sujetos que presten un servicio personal subordinado, deberán presentar declaración anual, sólo en los casos signados en el artículo 117, fracción III de la Ley en estudio.¹⁸¹

A) Deducciones personales.

Las personas físicas, residentes en el país, que obtengan ingresos de los señalados en el Título IV de la Ley que se analiza, para calcular su impuesto anual, pueden deducir además de los conceptos autorizados en cada Capítulo, las deducciones personales listadas a continuación (artículo 176 LISR):

¹⁷⁹ Cabe aclarar que el texto del propio artículo 175, tercer párrafo, señala la cantidad de \$1,500,000 pesos, sin embargo, de conformidad con el Artículo Segundo Transitorio, fracción LXII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el monto para el ejercicio 2002, es de \$1,000,000 pesos y para el año 2003 y subsecuentes, de \$500,000 pesos.

¹⁸⁰ Para el régimen de personas morales, la presentación de declaración anual ante las oficinas autorizadas, debe efectuarse dentro de los tres meses siguientes a la terminación del ejercicio, de conformidad con el artículo 86, fracción VI de la Ley del ISR; anteriormente, el plazo para las personas físicas estaba fijado dentro de los cuatro meses siguientes a la terminación del ejercicio, sin embargo, por reforma reciente se modificó para quedar específicamente en el mes de abril.

¹⁸¹ Véase supra apartado III.2.3.2, E) "OBLIGACIONES", 1. Para los contribuyentes.

1. Pagos por honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios, del contribuyente, cónyuge, concubino, ascendientes y descendientes en línea recta, siempre que éstos no obtengan ingresos superiores a un salario mínimo general vigente elevado al año en el ejercicio.
2. Gastos funerarios de los mismos sujetos citados en la fracción anterior.
3. Donativos no onerosos ni remunerativos a:
 - a) La Federación, entidades federativas, municipios u organismos descentralizados.
 - b) A fundaciones, patronatos y entidades que apoyen económicamente actividades de personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de ley (artículo 96 LISR).
 - c) A las sociedades y asociaciones civiles sin fines de lucro, con el objeto de promover la conservación del equilibrio ecológico y especies de flora y fauna.
 - d) A las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles.
 - e) Asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas.
4. Intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios (en vigor a partir del 1º de enero de 2003).¹⁸²
5. Aportaciones voluntarias a la subcuenta de retiro (aplicable hasta el 1º de enero de 2003).
6. Primas por seguros de gastos médicos.
7. Gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta del contribuyente.

B) Crédito al salario.

Solamente tendrán derecho a éste en su declaración anual, las personas físicas, que obtengan ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio

¹⁸² Su vigencia quedó determinada por el Artículo Segundo Transitorio, fracción XX de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

personal subordinado; los funcionarios y empleados públicos; así como los obtenidos por miembros de la fuerza armada.

C) Subsidio.

Las personas físicas que obtengan ingresos de los señalados en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, gozarán de un subsidio al 100%, excepto los del Capítulo I, que deberán ajustarse de acuerdo con la proporción del artículo 114 de dicho ordenamiento.

D) Estructura.

En estos términos, la declaración anual debe contener los rubros ulteriores:

Ingresos acumulables

Capítulo I. Salarios y asimilados

Capítulo II, Sección I ó II. Actividades empresariales
y servicio personal independiente.

Capítulo III. Arrendamiento de inmuebles.

Capítulo IV. Enajenación de bienes.

Capítulo V. Adquisición de bienes.

Capítulo VIII. Dividendos y ganancias.

Capítulo IX. Otros ingresos.

Total de ingresos gravables.

Menos deducciones personales.

Igual a Base Gravable.

Por tarifa del artículo 177 para impuesto sobre la
renta anual.

Menos subsidio aplicable.

Igual a Impuesto sobre la Renta neto anual.

Menos Crédito al Salario, si aplica.

Igual a Impuesto sobre la Renta causado del
ejercicio.

Menos Reducción del artículo 81 de la Ley del ISR para actividades primarias, agricultura, ganadería, pesca, silvicultura, del 50%.

Menos Impuesto sobre la Renta acreditable por dividendos (el artículo 165 establece que las personas físicas podrán acreditar contra su impuesto anual, el ISR que pagó la sociedad que distribuyó los dividendos, siempre que la persona física acumule el ingreso por dividendo y el ISR que le corresponda pagado por la sociedad).

Menos ISR acreditable pagado en el extranjero, siempre que:

- El acto o actividad esté gravado en México.
- El ingreso incluya el ISR pagado en el extranjero.
- El acreditamiento sea hasta por la tasa máxima que existe en México.
- Exista documentación comprobatoria.

Menos pagos provisionales efectuados en el ejercicio.

Igual a Impuesto sobre la Renta a pagar o saldo a favor.

III.2.4 Residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Casi al inicio del presente Capítulo, fueron examinados los conceptos de residencia, establecimiento permanente y fuente de riqueza¹⁸³ de acuerdo a las leyes mexicanas, sin embargo, para un adecuado tratamiento de los residentes en el extranjero con ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional (Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta), también es necesario considerar las disposiciones contenidas en los tratados para evitar la doble contribución celebrados por México con otros países.

¹⁸³ Véase supra, apartado III.2.2, C) "NOCIONES RELACIONADAS".

En este orden, de acuerdo a la Carta Magna y a las leyes fiscales internas, los convenios en cita prevalecen jerárquicamente sobre las disposiciones del Título V de la referida ley, en cuanto a sus normas sustantivas (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa).

A) Sujetos.

El artículo 1º de nuestra legislación en materia de impuesto sobre la renta establece en su fracción III, la sujeción a dicho gravamen, de las personas físicas o morales residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situada en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo éstos no sean atribuibles a aquél.

No obstante, el artículo 179 de la Ley en cuestión, fija el siguiente criterio:

- a) Son sujetos del impuesto los residentes en el extranjero.
- b) Que obtengan ingresos en efectivo, bienes, servicios, crédito o inclusive cuando sean determinados presuntivamente.
- c) Cuando provengan de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, si no tienen un establecimiento permanente o aún teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

A lo largo del Título V, se encuentran las pautas para considerar que la fuente de los distintos ingresos se sitúa en territorio nacional¹⁸⁴ y es preciso apuntar que cada ingreso o actividad gravados conservan sus propios lineamientos.

B) Exenciones.

¹⁸⁴ Véase supra, apartado III.2.2, C) "NOCIONES RELACIONADAS", 4): Cuadro didáctico.

Las principales exenciones previstas en el Título V de la Ley que se analiza, se pueden agrupar en cinco rubros¹⁸⁵, a saber:

- Rendimientos de fondos de pensiones y jubilaciones (artículos 179, 6º párrafo y 182, frac. I). Se estará exento del pago del impuesto en los casos de ingresos por concepto de intereses, ganancias de capital, uso o goce temporal de inmuebles o construcciones en territorio nacional, que deriven de las inversiones de fondos de pensiones y jubilaciones, constituidos en términos de la legislación del país de que se trate. Así mismo, tratándose de ingresos por jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, cesantía en edad avanzada, se estará libre del impuesto por los primeros \$125,900 pesos obtenidos en el año de calendario de que se trate.
- Salarios y en general ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado (artículos 180, fracción I y 181).
La exención es válida por los primeros \$125,900 pesos obtenidos en el año de calendario que se trate, al igual que los ingresos pagados por residentes en el extranjero, que no tengan establecimiento permanente en el país o que teniéndolo el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento, siempre que la estancia del prestador en territorio nacional sea menor a 183 días naturales consecutivos o no en un periodo de doce meses.
- Honorarios (artículo 184).
En el caso de ingresos pagados por residentes en el extranjero que no tengan en el país establecimiento permanente o que teniéndolo, el servicio no se relacione con dicho establecimiento y siempre que el prestador permanezca en territorio nacional por un término menor a 183 días naturales consecutivos o no en un periodo de doce meses.
- Enajenación de acciones de títulos valor que representen la propiedad de bienes (artículo 190, 12º párrafo).

¹⁸⁵ Únicamente la clasificación fue tomada de GARCÍA LEPE, Carlos "Las exenciones del Impuesto sobre la Renta a los residentes en el extranjero"; Revista INDETEC, revista bimestral; Número 121; Junio, 2000; Guadalajara, México; p.p. 56-62; la actualización corrió a cargo de la suscrita.

Procede la exención cuando el enajenante sea persona física y se trate de acciones por las que no se esté obligado al pago del impuesto sobre la renta.

- Intereses en tres supuestos (artículo 196).
- Los que deriven de créditos concedidos al gobierno federal o al Banco de México y los provenientes de bonos emitidos por ellos, adquiridos y pagados en el extranjero.
- Derivados de créditos a plazo de tres o más años, concedidos o garantizados por entidades de financiamiento residentes en el extranjero dedicadas a promover la exportación.
- Los que deriven de créditos concedidos o garantizados en condiciones preferenciales por entidades de financiamiento residentes en el extranjero a instituciones autorizadas a recibir donativos deducibles.

C) Reglas.

- 1) La retención del impuesto debe hacerse en los términos previstos para cada tipo de ingreso gravado, además, el retenedor está obligado a enterar una cantidad equivalente a lo que debió haber retenido en la fecha de la exigibilidad o al momento que efectúe el pago, lo que suceda primero.
- 2) Si se trata de contraprestaciones efectuadas en moneda extranjera, el impuesto se enterará haciendo una conversión a moneda nacional al momento en que sea exigible la contraprestación o se pague.
- 3) Por otro lado, tendrá el mismo efecto que el pago, cualquier otro acto jurídico por virtud del cual el deudor extingue la obligación de que se trate.
- 4) El impuesto que corresponda pagar según los lineamientos del Título en comento, se considerará como definitivo y se enterará mediante declaración que se presente ante las oficinas autorizadas en los tiempos que para cada caso prevé la Ley.

D) Aplicación de los convenios para evitar la doble contribución internacional.

Se ha mencionado que para un adecuado tratamiento de los residentes en el extranjero con fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, es necesario tener en cuenta, además, las disposiciones compiladas en los tratados fiscales en materia de doble contribución celebrados por el Estado mexicano, ya que en estos casos, se aplican las reglas particulares convenidas entre los países.

Así pues, cuando se realicen operaciones que involucren pagos a residentes en el extranjero, debe verificarse la existencia o no, de un convenio de esta especie, en virtud, de que el impuesto a retener generalmente será inferior a consecuencia de las tasas menores establecidas en éstos.

En la aplicación práctica de los convenios para evitar la doble contribución, deben atenderse los siguientes aspectos¹⁸⁶:

- a) Analizar la operación en particular definiendo: tipo de operación, sujetos que intervienen, residencia fiscal de las personas que intervienen, establecimiento permanente o fuente de riqueza, etc.
- b) Analizar la operación a la luz de las disposiciones fiscales internas vigentes para determinar si existe o no un gravamen. En caso de no existir, no procede continuar con el análisis.
- c) En caso de existir un gravamen, deberá verificarse si hay o no un tratado para evitar la doble contribución con el país del cual el extranjero es residente. Si no se tiene, deberá aplicarse la legislación interna. Si existe el tratado, se aplican las disposiciones ahí contenidas.
- d) El preceptor del ingreso deberá acreditar su residencia conforme al artículo 5º de la Ley del ISR, para ser sujeto de los beneficios que otorga el Convenio.

¹⁸⁶ Tomado de CECILIO TORRES, Damián y MÉNDEZ MORALES Lucía Adriana "Honorarios a residentes en el extranjero (Efectos fiscales)"; Op.Cit.; p.p. 35-41.

- e) Verificar si son aplicables las cláusulas restrictivas o de nación más favorecida para determinar si existe alguna disposición específica de la operación en cuestión.
- f) Verificar si son aplicables los Artículos establecidos en el Protocolo del tratado.
- g) Efectuar la retención y entero del impuesto.
- h) Expedir constancia de retención al residente en el extranjero.

CAPÍTULO IV.

"TRATADOS INTERNACIONALES CELEBRADOS ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LOS PAÍSES INTEGRANTES DE LA COMUNIDAD EUROPEA, EN MATERIA DE DOBLE CONTRIBUCIÓN"

IV.1 CONSIDERACIONES PRELIMINARES.

En el fenómeno de la doble contribución internacional, converge una repartición desigual de la carga fiscal entre los contribuyentes, al mismo tiempo que surge potencialmente un obstáculo al comercio internacional y a las inversiones extranjeras en el marco de la globalización que se vive actualmente en todo el mundo.

Las medidas unilaterales de solución, no existen en la legislación de todos los países o no se aplican a todos los impuestos, variando de una soberanía a otra. El convenio bilateral, por su parte, permite eliminar, con carácter de generalidad, la doble contribución internacional, al estar basado en la reciprocidad entre Estados y principios uniformes, con la consiguiente dosis de seguridad para los contribuyentes involucrados.

Limitaremos nuestro examen a los tratados bilaterales celebrados entre los Estados Unidos Mexicanos y los países miembros de la Comunidad Europea en materia de doble contribución internacional del impuesto sobre la renta, así como al Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación firmado con la Comunidad Europea y Estados miembros, en lo tocante al tema de interés.

A) Generalidades en torno a los convenios fiscales en estudio.

Desde los primeros tiempos en que la doble contribución internacional alcanza dimensiones relevantes de cara a obstaculizar la incipiente escalada en la internacionalización de la economía de algunos países, éstos han acudido a los tratados internacionales en orden a solucionar la problemática que este fenómeno plantea. Aún cuando los primeros acuerdos que abordan cuestiones de distribución de soberanía fiscal datan de finales del siglo XIX, la mayoría de éstos tenían un alcance muy limitado en lo que se refiere a la materia contributiva.

Según M. Carrol y K. Vogel¹⁸⁷, el primer tratado internacional que abordó de forma global el fenómeno de la doble contribución internacional fue el Convenio entre Austria-Hungría con Prusia, de 21 de junio de 1899. Este tratado y los posteriores, se reducía a distribuir el poder fiscal otorgando potestad contributiva exclusiva a un país o a otro según la renta en cuestión a imagen y semejanza de las normas de reparto de poder fiscal de países como Austria y Alemania para evitar la doble imposición interna.

La esencia de los convenios para evitar la doble contribución internacional como sistemas de eliminación de la misma, radica en el pacto de mutua cesión de soberanía fiscal que los Estados contratantes realizan con ese objeto. Es precisamente en la estabilidad y posibilidades que abre esta transacción en la que reside una de las diferencias cualitativas entre las medidas unilaterales y las concertadas entre las naciones.¹⁸⁸ Así mismo, estos convenios pivotan sobre el principio de reciprocidad y mutua cesión, de manera que los principios universalmente aceptados de prioridad del gravamen del Estado de la fuente y derecho residual del Estado de residencia, se flexibilizan atendiendo a diversos criterios y factores existentes en cada caso.

¹⁸⁷ Citado por CALDERÓN CARRERO, José Manuel. "La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea"; Editorial Aranzadi; Pamplona, España, 1997; p.p. 34 y 35.

¹⁸⁸ *Ibidem*, p. 57.

Los convenios estudiados, aunque parten del mismo consenso internacional y se fundamentan sobre iguales principios técnicos, establecen una modulación de los sistemas tradicionales de eliminación de la doble contribución internacional, haciendo de cada convención un pacto singular en el que los dos Estados contratantes asumen la carga de eliminar los efectos de este fenómeno, distribuyendo la potestad fiscal entre sí del modo más conveniente a sus circunstancias e intereses.

Los Estados en el marco de las organizaciones internacionales competentes, llamaron a llegar a un consenso internacional en esta temática por cuanto que las vías unilaterales no resultaban idóneas para resolver un problema de carácter transnacional.

Los primeros estudios de este tipo fueron realizados por la Sociedad de Naciones, a través de diversos informes y proyectos de Modelos, llegando a la conclusión de que su resolución radica en una cuestión de reparto de poder contributivo entre los países implicados.¹⁸⁹

Sin embargo, no fue sino hasta 1963, cuando la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), fundada en 1961, continuó los estudios al respecto. De esta forma, el 1 de julio de 1963, surge el primer proyecto de Convenio para evitar la doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio que la OCDE publicó. En los años sucesivos, este Modelo y sus comentarios fueron revisados y adaptados a la práctica internacional por el propio Comité Fiscal de dicha organización, publicando el texto revisado como el Modelo de Convenio de la OCDE de 1977. El último Modelo publicado data del 23 de julio de 1992, que fue revisado y actualizado el 31 de marzo de 1994, conocido como el Modelo OCDE de 1995.

¹⁸⁹ Figuran los trabajos elaborados por el Comité de los Cuatro Economistas: Bruins, Einaudo, Seligman y Sir J. Stamp, de 1923; el Comité de Expertos Fiscales de 1925; los tres Modelos de Convenio de la Sociedad de Naciones de 1928 y los respectivos de 1943 y 1946.

Estos dos últimos Convenios Tipo profundizan en el consenso internacional en el reparto de poder contributivo que se modula a través de los mismos.

Junto a los Trabajos de la OCDE destacan los realizados por la Organización de las Naciones Unidas (ONU), mediante su Comité Económico y Social, en el Modelo de Convenio de 1980, en el que se propone un mayor equilibrio entre los intereses de los países industrializados y aquéllos en desarrollo.

Tampoco han faltado propuestas de Convenios Tipo al margen de organizaciones internacionales, tales son los casos de Holanda (Standard Treaty, 1988) y Estados Unidos de América (Treasury Model, 17 de mayo de 1977 y la versión revisada, 19 de junio de 1982). No obstante, el alcance y operatividad de éstos es limitada ya que fundamentalmente, el Modelo de la OCDE viene siendo el Modelo base para la negociación de los Convenios de doble contribución internacional entre la mayoría de países del mundo.

Pese a que los Modelos Tipo, constituyen únicamente recomendaciones por parte de las organizaciones promotoras, lo cierto es que integran un cuerpo común de principios de fiscalidad internacional aceptado por buena parte de la comunidad internacional, de enorme influencia en la configuración y formación de sistemas fiscales de los Estados.

Para terminar, retomemos el concepto de "Tratado Fiscal en materia de Doble Contribución Internacional"¹⁹⁰:

"Es el conjunto de normas que se rigen por el derecho internacional, tendientes a la regulación entre las partes contratantes, con el fin de equilibrar los sistemas fiscales nacionales adaptando criterios de tributación bien definidos que eviten una carga fiscal excesiva imputable a un mismo periodo de tiempo, sobre una misma

¹⁹⁰ MORENO PADILLA, Javier. Véase infra Capítulo I.

materia gravable de un mismo titular; sin que se afecte la aplicación de los demás impuestos nacionales de los suscritos¹⁹¹.

B) Convención Modelo de la OCDE para evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio.¹⁹²

De lo expuesto anteriormente, se desprende que el Modelo de la OCDE es un instrumento cuya finalidad primordial es orientar a los países miembros para la celebración de tratados en la materia, permitiendo así la aplicación de principios y criterios armónicos que produzcan efectivamente la eliminación de la doble contribución internacional.

Así pues, para efectos de estudio, podemos dividir su estructura en dos partes. Una primera, en la cual se contienen el texto de los artículos del Modelo (definiciones, conceptos y clases de rentas) y la segunda, que contiene una serie de comentarios y notas explicativas relativas a la interpretación y alcance del mismo (cuestiones de aplicabilidad a los casos concretos).

La sistematización de la primera parte del Modelo propone la estructura siguiente para un convenio bilateral en materia de doble contribución internacional, en los siguientes términos:

TÍTULO Y PREÁMBULO.

CAPÍTULO I. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO.

Artículo 1. Ámbito Subjetivo.

Artículo 2. Impuestos Comprendidos.

CAPÍTULO II. DEFINICIONES.

Artículo 3. Definiciones Generales.

Artículo 4. Residencia.

Artículo 5. Establecimiento Permanente.

¹⁹¹ MORENO PADILLA, Javier. "Los convenios para evitar la doble contribución internacional celebrados por México", Dentro de la obra "Convenio fiscales internacionales". Op.Cit., p.126.

¹⁹² ORTÍZ, SÁINZ Y TRON. Op.Cit., p.p. 17-23.

CAPÍTULO III. IMPOSICIONES SOBRE LAS RENTAS.

- Artículo 6. Rentas Inmobiliarias.
- Artículo 7. Beneficios empresariales.
- Artículo 8. Navegación Marítima, interior y aérea.
- Artículo 9. Empresas asociadas.
- Artículo 10. Dividendos.
- Artículo 11. Intereses.
- Artículo 12. Regalías.
- Artículo 13. Ganancias de capital.
- Artículo 14. Trabajos independientes.
- Artículo 15. Trabajos dependientes.
- Artículo 16. Participación de Consejeros.
- Artículo 17. Artistas y deportistas.
- Artículo 18. Pensiones.
- Artículo 19. Funciones públicas.
- Artículo 20. Estudiantes.
- Artículo 21. Otras rentas.

CAPÍTULO IV. IMPOSICIÓN SOBRE EL PATRIMONIO.

- Artículo 22. Patrimonio.

CAPÍTULO V. MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

- Artículo 23. A) Método de exención.
- Artículo 23. B) Método de imputación.

CAPÍTULO VI. DISPOSICIONES ESPECIALES.

- Artículo 24. No discriminación.
- Artículo 25. Procedimiento amistoso.
- Artículo 26. Intercambio de Información.
- Artículo 27. Agentes diplomáticos y funcionarios consulares.
- Artículo 28. Extensión territorial.

CAPÍTULO VII. DISPOSICIONES FINALES.

- Artículo 29. Entrada en vigor.
- Artículo 30. Denuncia.

En la segunda parte del Modelo se contienen secciones o apartados específicos para cada uno de los artículos propuestos antes indicados en donde se hacen comentarios de análisis e interpretación de los mismos.

C) Posición de México frente al Modelo de la OCDE.

El 14 de abril de 1994, el Consejo de la OCDE adoptó en su sesión 825, la decisión de invitar a nuestro país a adherirse a la Convención de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos.

El propio 14 de abril, el gobierno de México suscribió una declaración sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la OCDE, y en virtud de que esta aceptación de obligaciones implicaba formal y materialmente la adhesión a un tratado internacional, la misma fue sometida para su aprobación a la Cámara de Senadores en términos de la Carta Fundamental.

El 10 de mayo de 1994, el Senado de la República aprobó la Suscripción de Aceptación de Obligaciones del Gobierno de México, con base en lo cual el 14 del mismo mes fue formulada la ratificación de dicha suscripción depositándose, para todos los efectos legales, el 18 de mayo de ese año.

El 5 de julio de 1994 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación los documentos relativos a la promulgación de la Convención de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, de tal suerte que la misma ha surtido plenamente sus efectos en territorio nacional en términos de la Ley sobre la Celebración de Tratados y de la propia Constitución.

En la declaración del gobierno mexicano al aceptar sus obligaciones como miembro de la OCDE, nuestro país hizo diversas reservas a las recomendaciones hechas por el Consejo en la materia fiscal, en los siguientes aspectos:

1. Sobre la determinación de precios de transferencia entre empresas asociadas.
2. Asistencia administrativa multilateral para la tramitación de solicitudes de devolución de impuestos.

3. Forma estandarizada para el intercambio automático de información según acuerdos impositivos internacionales.
4. Sobre la eliminación de doble imposición en impuestos sobre donaciones, herencias y propiedad.
5. Sobre el formato magnético estandarizado para el intercambio automático de información tributaria.
6. Sobre el Convenio Tributario de la OCDE para exámenes tributarios simultáneos y;
7. Sobre la Convención Modelo para Evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio.

Las reservas mencionadas se contienen en la publicación del Diario Oficial de la Federación de 5 de julio de 1994, excepto las relativas a la Convención Modelo, las cuales se dieron a conocer a cada país en documentos por separado.

Propiamente, el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el patrimonio de la OCDE, no es un ordenamiento legal suscrito por nuestro país y como consecuencia, no tiene aplicación obligatoria en territorio nacional.

Dicho Modelo, tiene el carácter de recomendación, la cual, en términos de los artículos V y VI de la Convención de la OCDE no es obligatoria para ninguno de los países miembros, incluyendo México.

Sin embargo, pudiera sostenerse que dada la costumbre internacional entre los miembros de la OCDE y la aceptación expresa de nuestro país de la recomendación en particular, excepción hecha de las reservas formuladas, los comentarios del Modelo relativos a la interpretación y aplicación de los tratados, deberán ser aplicados por nuestro país, salvo que exista razón fundada para no hacerlo, debiendo en todo caso expresarlo así por conducto de la autoridad competente.

Ahora bien, existen supuestos en los cuales, por remisión directa de algún tratado internacional celebrado por el Estado mexicano, los comentarios contenidos en el Modelo adquieren obligatoriedad y carácter de ley, como sucede en el caso del tratamiento a los intereses (artículo II) del "Convenio celebrado con el Reino de España para evitar la doble imposición internacional del impuesto sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal". Así mismo, los convenios celebrados por el Estado mexicano y los países miembros de la Comunidad Europea, en materia de doble contribución, siguen exactamente la estructura propuesta por el Modelo OCDE¹⁹³.

Finalmente, debe considerarse que el buen funcionamiento de los métodos para eliminar la doble imposición internacional previstos en los convenios fiscales para evitarla, no depende únicamente de la adecuada aplicación del resto de los preceptos del acuerdo, sino también del correcto entendimiento de las disposiciones que los regulan. En este sentido, crean derecho fiscal sustantivo cuando configuran total o parcialmente un método diferente previsto en el derecho interno de aplicación general.

Todas las cuestiones relativas a los métodos de eliminación de la doble contribución internacional que de una forma u otra establece el convenio, deben prevalecer sobre la regulación interna de las mismas, salvo que expresamente se estipule lo contrario.

D) Los tratados fiscales para evitar la doble contribución internacional y la política económica¹⁹⁴.

El hecho de que los países industrializados se adhieran fundamentalmente a criterios subjetivos (nacionalidad, domicilio o residencia de los contribuyentes)

¹⁹³ Al respecto, véase infra apartado IV.4.2.

¹⁹⁴ Tomado de RAMÓN LASCANO, Marcelo. "Tratados Tributarios, Inversión Extranjera y Análisis Económico", en PRIETO FORTÚN, Guillermo, "Memoria del Curso sobre Negociación de Tratados Tributarios"; INDETEC, CIAT, DSE; México, 1978; p.p. 535-556.

para ampliar los alcances de sus potestades fiscales y de que las naciones en desarrollo sostengan el principio objetivo de la fuente territorial, no se explica si no es por el juego de intereses que deben defender las políticas económicas nacionales. Las naciones en desarrollo a veces se inclinan por ellos con el objeto de atraer inversiones, diversificar su estructura productiva y promover su desarrollo. Por su parte, los países industrializados no sólo tienen interés en difundir sus inversiones y tecnología, también mediante acuerdos, facilitan la expansión de sus empresas en el resto del mundo, y a través de las modernas técnicas de intercambio de información, procuran conocer realmente la capacidad económica, financiera y fiscal de los contribuyentes, empresas o empresarios, supranacionales que proceden de sus respectivas jurisdicciones políticas con el objeto de perfeccionar sus mecanismos de control y ajustes en materia de asignación de rentas y gastos. En algunos casos, un tratado de la especie puede llegar a ser un mero pretexto para seguir las andanzas de empresas que radican en el extranjero, a veces inducidas por la alta tributación interna, o bien, pueden llegar a servir para penetrar lícitamente en economías cuyos mercados están dominados por empresas rivales de otras nacionalidades, o simplemente, por afanes proteccionistas a fin de modificar o consolidar su estructura industrial o de servicios.

La concurrencia de jurisdicciones tributarias (país de origen y país de la fuente) genera dificultades de control y promueve prácticas elusivas que pueden vulnerar los intereses directos e inmediatos de los fiscos.

Por otro lado, no es ocioso pensar que naciones desarrolladas, busquen tratados que tiendan a favorecer su política de expansión en cuanto a la inversión en el extranjero y a la vez, estimular otras áreas productivas de significado para sus economías (ventas de tecnología, de insumos, de servicios y bienes de capital, contratación de mano de obra calificada, empréstitos, etc.). De esta manera, las cuestiones económicas que trae consigo toda negociación en materia de doble

contribución internacional revisten una gran importancia, aún cuando explícitamente no se contemplan en la misma.

Si la cuestión se analiza desde el punto de vista de la política comercial, un acuerdo dirigido a compartir razonablemente la potestad fiscal entre el país de la fuente y el de la procedencia de la inversión, con el objeto de promover radicaciones de capitales y eventualmente sustituir importaciones, puede influir en la corriente de importaciones y exportaciones, modificando el comportamiento de ambas variables, sea porque disminuyen o se suprimen las primeras, o porque se exporta la producción excedente, variando notablemente el comportamiento tradicional del sector externo.

Opinión personal. En virtud de lo comentado, podemos decir que el tratado para evitar la doble contribución requiere de una rigurosa ponderación de circunstancias, teniendo en cuenta los intereses en juego, los aspectos jurídico fiscales y otros de naturaleza económica y financiera, directamente ligados a la gestión negociadora. Por su lado, el negociador del acuerdo, debe conocer los efectos y repercusiones del convenio, que pueden circunscribirse tanto a la recaudación y al sacrificio fiscal, como a ciertos beneficios en la actividad económica.

El país de la fuente, a cambio de nuevas inversiones, ofrece un ambiente jurídico propicio, es decir, garante de los derechos del inversionista y permite un mercado cuya demanda potencial constituye una singular fuente de beneficios para el inversionista, los que legitiman toda pretensión estatal de compartirlos a través de los mecanismos de la recaudación de contribuciones. Además, debe considerarse que el Estado receptor, mediante el gasto público erige una infraestructura que las empresas explotan en su desenvolvimiento y encara costosos programas de saneamiento ambiental inducidos por los desperdicios industriales que contaminan el aire, el agua y el suelo, originados de dicha actividad. En estos términos, es justo pretender que las firmas que ocasionan el desequilibrio ecológico, compartan

la responsabilidad financiera de atenuarlos o corregirlos mediante contribuciones, sin regateos. Estos argumentos son doblemente válidos si además, se permite la explotación de recursos naturales no renovables. Amén de lo anterior, teniendo en cuenta que las economías en desarrollo, como lo es la mexicana, tienen excedentes de mano de obra y que las inversiones de países industrializados son intensivas en el uso del factor capital, su modesta contribución a cambio de mayores niveles de empleo debe también evaluarse como un costo social que afrontan los primeros y que debe encontrar adecuada compensación en el nivel de las obligaciones fiscales que devenga la actividad de los segundos.

E) Estructura de los tratados.

Como toda norma jurídica, interna o internacional, los tratados para evitar la doble contribución internacional contienen en términos generales, un preámbulo en el que se expresa la finalidad del tratado, una parte dispositiva en la que se contiene la regulación sustantiva y una o varias disposiciones finales que determinan la vigencia temporal del convenio, sistematizándose de la siguiente forma:

1. Preámbulo.

Objetivos, propósitos y metas que se buscan con la firma del tratado.

2. Ámbito de aplicación.

En una serie de preceptos se determinan las personas, impuestos y territorios a los que se aplica el convenio.

3. Definiciones generales.

La definición de una serie de expresiones o términos de uso común a través de todo el convenio: persona, sociedad, autoridad competente, empresa, etc. Otros términos más específicos pueden encontrarse dentro del artículo que trate de la cuestión en concreto, por ejemplo, dividendos, regalías, etc.

4. Criterios jurisdiccionales de atribución de competencias.

En la medida en que un Estado contratante tenga establecido el criterio personal de imposición y el otro territorial (o uno o ambos utilicen los dos conjuntamente) será necesario que por ambos Estados se proceda a una distribución conjunta de sus respectivas potestades fiscales, según las diversas categorías de rentas. Distribución que puede dar como resultado una imposición compartida entre ambos, una imposición exclusiva en el Estado de la residencia del contribuyente, o una imposición exclusiva en el Estado de la fuente de rentas.

5. Métodos para evitar la doble contribución.

En la medida en que la potestad en lo contributivo sobre un determinado tipo de renta o patrimonio se comparta entre los dos Estados, se hace preciso prever un sistema para evitar la doble imposición, como sucede en el convenio modelo de la OCDE.

6. Disposiciones especiales y finales.

Suelen contenerse cláusulas destinadas a conseguir la mejor aplicación del acuerdo, así como resolver armónicamente las discrepancias que surjan respecto a su interpretación y aplicación. Las disposiciones finales contemplan el periodo de vigencia del convenio, a través de la determinación de su entrada en vigor y de su denuncia, ya que en principio se prevé la vigencia indefinida.

F) Negociación de los tratados fiscales¹⁰⁵.

El proceso de elaboración atraviesa por las fases usuales de todo tratado internacional, es decir: de propuesta de negociación, negociación, autenticación, firma del texto y ratificación:

1. Actuaciones preliminares.

¹⁰⁵ FERNÁNDEZ P., José Ramón. "Estructura y Negociación de los Tratados Tributarios"; en PRIETO FORTÚN, Guillermo, Op.Cit. p.p. 161-172.

La iniciativa es tomada por uno de los gobiernos, quien a través de la vía diplomática, propone al gobierno del otro Estado en cuestión, el inicio de las negociaciones del convenio. Si es aceptada la propuesta, se fijará fecha para el inicio de las rondas. Al mismo tiempo, las administraciones fiscales se remiten recíprocamente los proyectos o propuestas de acuerdo, junto a documentos que sirvan para dar a conocer el sistema fiscal prevalecte en el mismo, nombrando a su respectiva delegación.

2. Negociaciones técnicas.

Éstas inician en el lugar y fecha determinados previamente, y una vez iniciadas por el presidente de la delegación del país anfitrión e intercambiados los saludos entre ambas delegaciones, se determina el método de trabajo y el orden de los proyectos a discutir. Así, se hace constar en el Acta respectiva, las objeciones, aprobaciones, propuestas y contrapropuestas surgidas. Finalmente, las delegaciones firman el texto acordado por duplicado.

3. Firma del convenio.

La rúbrica de los presidentes de las delegaciones representa la conformidad que tienen ambas respecto al texto acordado, aunque cabe la posibilidad de que con posterioridad, se introduzcan de común acuerdo, modificaciones menores que estimen oportunas. Previamente a la firma, si fuera el caso, el texto es traducido a los idiomas de ambos países, haciéndose la autenticación por los respectivos ministerios de Asuntos Exteriores.

Los tratados se firman generalmente por el ministro de Asuntos Exteriores y el Embajador de los Estados contratantes, dotados de las plenipotencias correspondientes.

4. Entrada en vigor.

La entrada en vigor supone la voluntad de los contratantes de obligarse por el acuerdo, lo que en la mayoría de los Estados se produce a través de la ratificación

por el órgano interno facultado para tal función, que en el caso de México, lo es el Senado de la República. La entrada en vigor suele referirse en la disposición final del convenio, a la fecha de intercambio de los instrumentos de ratificación. No obstante, es práctica común que se haga una distinción entre la entrada en vigor y la fecha en que surte sus efectos o comienzan a aplicarse las disposiciones. Por último, se especifican las reglas relativas a la terminación del tratado, mediante la denuncia del mismo.

G) Las medidas multilaterales para la eliminación de la doble imposición internacional.

Tal como se ha mencionado, otra de las vías posibles para resolver el problema de la doble contribución internacional pasa por la adopción por parte de un grupo de Estados, de un tratado multilateral articulado con dicho objeto. En estos casos, al igual que en los convenios bilaterales, se trata de coordinar técnica y políticamente el ejercicio de la potestad fiscal de los Estados implicados de manera que se supriman los efectos de este fenómeno de la forma más adecuada a sus circunstancias particulares.

Resultan escasos los tratados internacionales multilaterales adoptados con ese único propósito, como ejemplos, destacan¹⁹⁶:

1. El Convenio multilateral para evitar la doble tributación entre los países miembros del Pacto Andino, de 16 de noviembre de 1971.
2. El tratado multilateral de los países del Norte de Europa, de 22 de marzo de 1983, para eliminar la doble imposición en los impuestos sobre la renta y el patrimonio.
3. El tratado multilateral UNESCO-WIPO para la eliminación de la doble imposición internacional sobre propiedad intelectual y derechos vecinos, de 13 de diciembre de 1979, que no ha entrado en vigor.

¹⁹⁶ Datos obtenidos de CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Op. Cit. p.p. 193-195.

4. El Convenio entre los Estados del Consejo de la Unión Económica Árabe, de 3 de diciembre de 1973.

El desarrollo de estas medidas es reducido en comparación con los tratados bilaterales en la materia, máxime si se considera que incluso no todos han entrado en vigor. A pesar de ello, en la actualidad existe un cierto consenso internacional de que las medidas multilaterales constituyen el mecanismo más adecuado y neutral de solución al problema y el conflicto adyacente en el marco de procesos de integración económica y política como la Unión Europea.

IV.2 DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL EN LA UNIÓN EUROPEA.

En este apartado, será abordado brevemente, el punto de vista y tratamiento dados a la doble contribución internacional, por parte de la Comunidad Europea, con el único objeto de conocer la perspectiva prevaleciente en el interior de dicha organización internacional, comparativamente con el existente en nuestro país e independientemente de los criterios fiscales fijados entre ambos sujetos de derecho internacional, a través de los tratados suscritos en la materia.

A) Derecho fiscal europeo.

El derecho fiscal europeo es el derecho fiscal que resulta de una manifestación de voluntad común de los Estados miembros de la Comunidad Europea. Esta voluntad común ha sido expuesta en el texto del Tratado que instituyó la Comunidad Económica Europea en Roma, el 25 de marzo de 1957.¹⁹⁷

¹⁹⁷ BURGIO, Mario. "Derecho Fiscal Europeo"; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, España, 1983; p. 13.

Desde la opinión de Mario Burgio¹⁹⁸, las disposiciones fiscales del Tratado de Roma constituyen el derecho fiscal europeo originario, atendiendo a que su aplicación es inmediata.

El alcance del derecho fiscal europeo, debe ser determinado en relación al derecho fiscal internacional y al derecho fiscal interno.

El derecho fiscal europeo no es asimilable al derecho internacional, en el sentido tradicional, puesto que incluso si los sujetos de derecho son los Estados, el derecho fiscal europeo, crea derechos individuales, es decir, da la posibilidad a las personas físicas o jurídicas, que sean perjudicadas por las disposiciones o decisiones de las instituciones comunitarias, de acudir al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

El derecho fiscal europeo se convierte en ciertos casos, inmediatamente después de su ratificación, en derecho fiscal interno. En otros, las normas comunitarias tienen la forma de reglamento, directriz, decisión o recomendación; sin embargo, en todos esos supuestos el derecho fiscal contenido constituye el derecho fiscal europeo derivado.

B) La doble contribución.

La Comisión¹⁹⁹ ha estimado que la solución aportada a este fenómeno en el interior de la Comunidad Europea, por medio de los convenios bilaterales actualmente en vigor, no es satisfactoria por varias razones:

- Los convenios bilaterales regulan a veces, de manera satisfactoria, las relaciones entre los países contratantes, pero por ese hecho, crean corrientes privilegiadas de intercambios a nivel bilateral, excluyendo así de estas

¹⁹⁸ Ibidem, p.p. 13-15.

¹⁹⁹ Ibidem, p.p. 165-176.

relaciones a todos los otros países miembros; esto contribuye a hacer imposible la igualdad de condiciones en las relaciones multilaterales y canaliza las relaciones intercomunitarias al interior de estas relaciones bilaterales.

- Los convenios bilaterales preventivos de las dobles imposiciones no se aplican de manera automática, sino que requieren una demanda de aplicación por parte de los contribuyentes.
- La red de convenios existentes entre países miembros no es completa y el funcionamiento de los convenios bilaterales no es satisfactorio.

El funcionamiento de los tratados no es satisfactorio porque no modifican el derecho interno de los Estados contratantes, sino, al contrario, toda modificación del derecho interno debe estar reflejada en esos tratados internacionales; y es esta adaptación al derecho interno la que da lugar a los inconvenientes más importantes, porque los procedimientos parlamentarios de adaptación son muy largos en todos los países miembros.

De esta manera, la Comisión sostiene que una solución óptima consiste en la emanación de "directrices" comunitarias al respecto. Como ejemplo de ello y considerando que el tema central de estudio del presente, versa sobre las personas físicas, en la Comunidad Europea, ciertos regímenes fiscales de los Estados miembros contienen elementos discriminatorios para las personas físicas que residen un tiempo sobre su territorio por razones de trabajo. Los convenios bilaterales contra la doble contribución en vigor en los Estados miembros regulan los regímenes fiscales de los trabajadores y en algunos casos, de los trabajadores fronterizos. No obstante, estos regímenes convencionales bilaterales dejan subsistir casos de discriminación en ciertas relaciones bilaterales. Para obviar estos inconvenientes, la Comisión elaboró el 13 de diciembre de 1979, una propuesta de directriz del Consejo concerniente a la armonización de las disposiciones relativas a la imposición de las rentas en relación con la libre circulación de los trabajadores en el interior de la Comunidad. Esta propuesta,

prohíbe toda discriminación a trabajadores fronterizos y migrantes, especialmente en lo tocante a la presión fiscal efectiva sobre sus salarios.

C) La armonización del impuesto sobre la renta de las personas físicas²⁰⁰.

Las instancias comunitarias han considerado desde siempre que la fiscalidad personal influye escasamente en el buen funcionamiento del Mercado Único, por lo que, por regla general se ha mantenido fuera del perímetro de actuaciones que la Comunidad ha llevado a cabo en materia de armonización fiscal.

En cierto modo, ello responde a que este es uno de los últimos reductos que permanecen en aras a la idea de soberanía fiscal que tan celosamente preservan los Estados comunitarios, más cuando los impuestos personales son la fuente fundamental de sus presupuestos nacionales.

No obstante, en busca de preservar la libre circulación de personas en el marco comunitario, la Comunidad ha estimado conveniente tratar dos cuestiones: La tributación de no residentes y la fiscalidad que recae sobre el ahorro.

En cuanto a los no residentes, la preocupación de la Comisión de garantizar la no discriminación para efectos fiscales de los no residentes respecto a los residentes de cada Estado, da lugar a que emane una Recomendación a los Estados miembros relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquél en el que residen, de 21 de diciembre de 1993. Esta Recomendación extiende su ámbito de aplicación a las rentas obtenidas por no residentes por trabajo dependiente y a las derivadas del ejercicio de profesiones independientes, pensiones, o resultantes de otro tipo de actividades como las agrícolas, forestales, industriales o comerciales.

²⁰⁰ MATA SIERRA, María Teresa. "La armonización fiscal en la Comunidad Europea"; Editorial Lex Nova; Valladolid, España, 1996; 296-299.

El Estado miembro que grave estas rentas, y que es el Estado en el que se obtienen las rentas si las mismas sobrepasan el 75% de la totalidad de rentas obtenidas por el sujeto, no debe someterlas a un impuesto superior al que se utilice para sus propios nacionales.

Por su parte, el Estado de residencia está facultado para denegar las deducciones o ventajas fiscales que otorga a sus residentes si la persona goza de ventajas similares en el estado que grave aquéllas rentas.

En todo caso, los Estados miembros tienen la facultad de mantener o introducir disposiciones más favorables para los contribuyentes que las previstas en la misma Recomendación.

En lo tocante a la fiscalidad que recae sobre el ahorro, la liberalización de los movimientos de capital²⁰¹, obliga a tomar determinadas medidas respecto a los desequilibrios que pueden existir en el marco de la fiscalidad del ahorro o de las rentas del capital, regulada de forma muy distinta en los Estados miembros. Las instancias comunitarias consideran que la solución más adecuada a los problemas que se generan en este ámbito, es el establecimiento de un sistema común de retención en la fuente sobre los intereses o rendimientos de capital que se generen, retención que ha de fijarse con carácter mínimo, para preservar que los Estados puedan utilizar una más elevada y que puede dejar de aplicarse en determinados supuestos. Estos son los objetivos de la Propuesta de Directiva de 8 de febrero de 1989. La retención se imputa en el impuesto personal íntegramente, dando derecho a la oportuna deducción si procede, a ello se añade la posibilidad de que los dos Estados afectados acuerden a través de un convenio bilateral de retención (para evitar la doble contribución). No obstante, la oposición de algunos Estados a la propuesta da lugar a que hasta la fecha la misma no haya sido aprobada.

²⁰¹ Directiva 88/361/CEE, de 24 de junio de 1988, Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 8 de julio de 1988. Datos obtenidos de MATA SIERRA, María Teresa, Op. Cit. p.298.

IV.3 EL ACUERDO DE ASOCIACIÓN ECONÓMICA, CONCERTACIÓN POLÍTICA Y COOPERACIÓN CELEBRADO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA COMUNIDAD EUROPEA Y SUS ESTADOS MIEMBROS.

Dentro del Capítulo II, apartado II.1, incisos D y E; se abordaron los antecedentes y generalidades del Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación celebrado entre los Estados Unidos Mexicanos y la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por lo que a efecto de no redundar remitimos al lector a la sección anotada.

No obstante, es menester comentar algunos aspectos:

Se ha de recordar, que con el propósito de profundizar sus relaciones económicas, políticas y de cooperación, México y la Comunidad Europea, firmaron la Declaración Conjunta Solemne, el 2 de mayo de 1995, a través de la cual convinieron en elaborar un marco favorable para, entre otros objetivos, desarrollar los intercambios de mercancías, servicios e inversiones, incluyendo su liberalización progresiva y recíproca. Como resultado de la voluntad política de ambas partes, el 8 de diciembre de 1997, se firmaron tres instrumentos que permitirían alcanzar el objetivo contenido en tal Declaración: el Acuerdo de Asociación analizado; un Acuerdo Interino sobre Comercio y Cuestiones relacionadas con el Comercio, que sentó las bases y las disciplinas para iniciar la negociación de una liberalización comercial en las áreas de competencia comunitaria, tales como comercio de bienes, compras del sector público y política de competencia. En él se reproducen las disposiciones del Acuerdo de Asociación; y una Declaración Conjunta, que estableció el fundamento para la negociación de los temas de responsabilidad de cada uno de los quince Estados miembros de la Comunidad Europea (servicios, movimientos de capital y pagos, y algunos aspectos de propiedad intelectual).

El comúnmente llamado "Tratado de Libre Comercio Unión Europea - México" (TLCUEM), que por cierto, no guarda la naturaleza de tal, sino de un acuerdo de

asociación y cooperación aún cuando existe la proyección de liberalización progresiva de mercados en mercancías y servicios, está contenido en dos Decisiones: una adoptada por el Consejo Conjunto de Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación y la otra, por el Consejo Conjunto del Acuerdo Interino, cuyo nombre oficial es Decisión 2/2000 del Consejo Conjunto Comunidad Europea – México.

A) Partes contratantes.

Los sujetos firmantes se integran por:

Los Estados Unidos Mexicanos en lo sucesivo "México", por una parte y El Reino de Bélgica, el Reino de Dinamarca, la República Federal de Alemania, la República Helénica, el Reino de España, la República Francesa, Irlanda, la República Italiana, el Gran Ducado de Luxemburgo, el Reino de los Países Bajos, la República de Austria, la República Portuguesa, la República de Finlandia, el Reino de Suecia, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, en lo sucesivo denominados "Estados miembros de la Comunidad Europea" y la Comunidad Europea, en adelante denominada "la Comunidad", por otra.

B) Naturaleza y ámbito de aplicación.

Según el Artículo 1, el fundamento del citado instrumento se encuentra en el respeto a los principios democráticos y a los derechos humanos fundamentales, tal como se enuncian en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, mismos que inspiran las políticas internas e internacionales de las Partes.

El acuerdo tiene como finalidad (Artículo 2) fortalecer las relaciones entre las Partes sobre la base de la reciprocidad y del interés común. A tal fin, el Acuerdo pretende institucionalizar el diálogo político, fortalecer las relaciones comerciales y

económicas, a través de la liberalización del comercio de conformidad con las normas de la Organización Mundial de Comercio y reforzar y ampliar la cooperación.

C) El Comercio de Servicios.

Los Artículos 4, 6 y 7 de este acuerdo, dan tratamiento al apartado relacionado con la prestación de servicios, el cual guarda enorme relación con el tema relativo a la generación de impuesto sobre la renta por cuenta de las personas físicas que los brindan.

De esta manera, el numeral 4, establece como objetivo el de establecer un marco para fomentar el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios, incluyendo una liberalización bilateral y preferencial, progresiva y recíproca del comercio de bienes y servicios que tenga en cuenta la sensibilidad de determinados productos y sectores de servicios y de conformidad con las normas pertinentes de la Organización Mundial de Comercio.

Con el fin de alcanzar dicho objetivo en el rubro de los servicios, el Consejo Conjunto debe decidir las medidas necesarias para la liberalización progresiva y recíproca del comercio de servicios (Artículos 6 y 7), de conformidad con las normas pertinentes de la Organización Mundial de Comercio, en especial el artículo V del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS) y teniendo debidamente en cuenta los compromisos adquiridos por cada una de las Partes de dicho Acuerdo. Así mismo, la Decisión correspondiente entraría en vigor tan pronto se adoptara.

En este orden de ideas, la Decisión del Consejo Conjunto en relación al Artículo 6º del Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación en estudio, fue acordada el 27 de febrero de 2001 y entró en vigor el 1 de marzo del

mismo año. Así pues, el Título II de la Decisión en comento intitulada "Comercio de Servicios" refiere conceptos interesantes, a saber:

1) Ámbito de aplicación²⁰².

Para sus efectos, se define comercio de servicios como prestación de un servicio:

- a) Del territorio de una Parte al Territorio de la otra Parte;
- b) En el territorio de una Parte a un consumidor de servicios de la otra Parte;
- c) Por un proveedor de servicios de una Parte mediante la presencia comercial en el territorio de la otra Parte;
- d) Por un proveedor de servicios de una Parte mediante la presencia de personas físicas en el territorio de la otra Parte.

Las disposiciones de este Título aplican a todos los sectores de servicios, excepto:

- a) Servicios audiovisuales;
- b) Servicios aéreos y actividades auxiliares, salvo mantenimiento, venta y comercialización de los servicios aéreos;
- c) Cabotaje marítimo.

Además, los servicios de transporte marítimo y financieros, se rigen por las reglas establecidas en los Capítulos II y III, respectivamente.

2) Definiciones generales²⁰³.

Al respecto, sólo incluiremos los conceptos relacionados con la generación de impuesto sobre la renta en el rubro de las personas físicas.

²⁰² Artículo 2 de la Decisión. Tomado de SECOFI, Op.Cit. ; p. 21.

²⁰³ Artículo 3 de la Decisión. *Ibidem*, p.p. 21 y 22.

- ❖ "Proveedor de Servicios" de una Parte significa cualquier persona de una Parte que busca prestar o suministrar un servicio.
- ❖ "Presencia comercial" significa respecto de personas físicas: el derecho de establecer y administrar empresas, que efectivamente controlen. Este derecho no se extiende a la búsqueda o aceptación de empleo en el mercado laboral de otra Parte, ni confiere u derecho de acceso al mercado laboral de la otra Parte.
- ❖ "Nacional" significa una persona física que es nacional de México o de uno de los Estados miembros, de conformidad con su legislación respectiva.

3) Acceso a mercados²⁰⁴.

En aquéllos sectores a ser liberalizados, no podrán las Partes:

- a) Limitar número de proveedores de servicios, ya sea en forma de contingentes numéricos, monopolios o proveedores exclusivos de servicios o mediante la exigencia de una prueba de necesidades económicas.
- b) Limitaciones al número total de personas físicas que pueden emplearse en un determinado sector de servicios o que un proveedor de servicios pueda emplear y que sean necesarias para el suministro de un servicios específico y que estén directamente relacionadas con él, en forma de contingentes numéricos o mediante la exigencia de una prueba de necesidades económicas.

4) No discriminación²⁰⁵.

Implica la presencia de las Cláusulas de "la nación más favorecida" y del "trato nacional"; que significan en el primer caso, que salvo excepciones previstas en

²⁰⁴ Artículo 4 de la Decisión.

²⁰⁵ Artículos 5 y 6 de la Decisión.

tratados celebrados con terceros países, las partes contratantes deberán otorgar un trato no menos favorable a los proveedores nacionales de ambos, en relación con el otorgado a proveedores de servicios de cualquier tercer país. En el segundo supuesto, cada Parte, otorgará a los servicios y a los proveedores de servicios de la otra Parte, con respecto a todas las medidas que afecten el suministro de servicios, un trato no menos favorable que el que otorgue a sus propios servicios similares o proveedores de servicios similares.

5) Liberalización del comercio y reconocimiento mutuo²⁰⁶.

Las Partes deberán liberalizar el comercio de servicios y a partir de la entrada en vigor de la Decisión, ninguna de ellas adoptará nuevas medidas discriminatorias ni medidas más discriminatorias respecto al suministro de servicios de la otra Parte, en comparación con el trato otorgado a sus propios servicios o proveedores de servicios. Amén de lo anterior, a más tardar tres años después, el Consejo Conjunto dictará una Decisión que disponga la eliminación de toda discriminación restante al comercio de servicios.

Por lo que toca al reconocimiento mutuo, también a más tardar tres años después de la entrada en vigor de la presente Decisión, el Consejo Conjunto dispondrá los pasos necesarios para la negociación de un acuerdo que establezca los requisitos de reconocimiento mutuo, requisitos, licencias y otras regulaciones, con objeto de que los servicios o proveedores de servicios cumplan, en todo o en parte, con los criterios aplicados por cada Parte para la autorización, obtención de licencias, operación y certificación de los proveedores de servicios, en particular para los servicios profesionales.

²⁰⁶ Artículos 7 y 9 de la Decisión.

D) Marco institucional²⁰⁷.

Para la supervisión de la aplicación del Acuerdo, se crea un Consejo Conjunto, el cual se reunirá a intervalos regulares y cada vez que lo exijan las circunstancias o interés mutuo de las Partes.

Se conforma de miembros del gobierno de México, del Consejo de la Unión Europea y de la Comisión Europea, gozando de facultad para establecer su propio reglamento interno.

El Consejo Conjunto estará asistido del Comité Conjunto, compuesto por representantes del gobierno de México y por representantes de los miembros de la Comisión Europea y Consejo de la Unión Europea.

El instrumento analizado, aunque de duración indefinida, prevé la denuncia de cualquiera de las Partes, mediante notificación respectiva, dejando de aplicarse sus disposiciones seis meses después de hecha ésta.²⁰⁸

E) Ventajas fiscales.

El artículo 54 del Acuerdo de Asociación Económica Concertación Política y Cooperación que se atiende, dispone en tres apartados, importantes consideraciones en materia fiscal, enunciadas a continuación:

1. En caso de que el Trato de Nación Más Favorecida se otorgara conforme a las disposiciones del presente Acuerdo, o de cualquier otra disposición adoptada en virtud del presente Acuerdo, no se aplicará a las ventajas fiscales que México o los Estados miembros otorgan u otorguen en el futuro sobre la base de acuerdos destinados a evitar la doble imposición, u otras disposiciones fiscales, o legislación

²⁰⁷ Artículos 45 a 49 del Acuerdo "global".

²⁰⁸ Artículo 57 del Acuerdo.

nacional en materia fiscal.

Lo que significa que existe una excepción al principio de Trato de la Nación Más Favorecida para el caso de ventajas fiscales otorgadas mediante tratados para evitar la doble contribución internacional, disposiciones fiscales o legislación nacional en materia fiscal, al mismo tiempo que se hace un reconocimiento expreso a los convenios existentes y por celebrar, en la materia, entre México, por un lado, y los Estados miembros de la Comunidad Europea, por el otro. En la actualidad, México ha firmado convenios de esa naturaleza con doce de ellos.

2. Ninguna disposición del presente Acuerdo o Decisión adoptada en virtud del presente Acuerdo, podrá utilizarse para evitar la adopción o la aplicación por México o los Estados miembros de cualquier medida destinada a evitar el fraude o la evasión fiscal de conformidad con las disposiciones fiscales de los acuerdos destinados a evitar la doble imposición u otras disposiciones fiscales, o la legislación nacional en materia fiscal.

Es evidente la preocupación de las Partes por salvaguardar potestades derivadas de su soberanía fiscal, encaminadas a la protección de sus propios intereses hacendarios, principalmente concentrando su atención en la evasión y fraude fiscales.

3. Ninguna disposición del presente Acuerdo o Decisión adoptada en virtud del mismo, podrá utilizarse para impedir que México o los Estados miembros establezcan una distinción, al aplicar las disposiciones pertinentes de su legislación fiscal, entre los contribuyentes que no estén en situaciones idénticas, en particular por lo que respecta a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital.

Esto significa que las Partes del Acuerdo pueden establecer distinciones al aplicar las disposiciones respectivas de su legislación fiscal, a los contribuyentes que no

estén en situaciones idénticas, especialmente en lo relativo a la residencia o fuente de riqueza tratándose de inversiones de capital.

Para agotar este punto, conviene precisar que el Acuerdo analizado, si bien no crea una zona de libre comercio entre las Partes, nace en el marco de la globalización internacional, bajo los principios de la Organización Mundial de Comercio, distinguiéndose entre sus objetivos principales el fortalecimiento de la relación bilateral México – Comunidad Europea y países miembros, a través de la intensificación del diálogo político, la liberalización progresiva y recíproca del comercio, las inversiones y los movimientos de capital y la cooperación. Aunque el renglón no está cerrado a la búsqueda del regionalismo económico, que como sabemos, su primera fase es la zona de libre comercio.

Saltar de una plataforma de "cooperación" a otra, ya en el regionalismo económico, resulta complejo, aunque técnicamente mediante otro acuerdo internacional quizá sería factible en el futuro ver nacer una zona de libre comercio entre ambas partes, sin embargo, la complejidad radica en llevarlo a la práctica verdaderamente, sobre todo porque las estructuras económicas, políticas y sociales entre México y la Comunidad Europea y países miembros distan mucho entre sí y lograr un equilibrio de sistemas e instituciones es sumamente difícil y requiere de tiempo.

No obstante y por lo pronto, opinamos que el Acuerdo de Asociación existente, implica efectos tanto directos como indirectos. Los primeros, se constriñen en el texto del mismo instrumento internacional y son aquellos objetivos que se pretenden alcanzar; en tanto que los segundos, afectan otros ámbitos: como la atracción o desviación de inversión extranjera directa, el flujo de los negocios y las personas, el estímulo de las economías, etcétera; a consecuencia de las políticas adoptadas por cada país, entre ellas las fiscales y las medidas adoptadas en los convenios para evitar la doble contribución internacional.

IV.4 CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CELEBRADOS ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS POR UNA PARTE Y PAÍSES MIEMBROS DE LA COMUNIDAD EUROPEA, POR OTRA.

IV.4.1 Tratados en vigor.

Nuestro país tiene celebrados a la fecha, sendos convenios para evitar la doble contribución internacional del impuesto sobre la renta con doce de los países miembros de la Comunidad Europea, actualmente en vigor, a saber:

A) Tratado con Alemania.

Denominación completa: "CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA FEDERAL DE ALEMANIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO".

Firmado: 23 de febrero de 1993.

Aprobado por el Senado: el 27 de mayo del mismo año.

Publicación en el Diario Oficial de la Federación: 16 de marzo de 1994²⁰⁹.

Modificado: 15 de junio de 1994.

En vigor: 31 de diciembre de 1993, aplicable a partir del 1 de enero de 1994.

B) Tratado con Bélgica.

Denominación completa: "CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE BÉLGICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIAS DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA".

Firmado: 24 de noviembre de 1992.

²⁰⁹ DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo CDLXXXVI, No. 12. Dir. Carlos Justo Sierra.

Aprobado por el Senado: 1 de junio de 1994.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación: 6 de enero de 1997²¹⁰.

En vigor: 1 de febrero de 1997, aplicable a partir del 1 de enero de 1998.

C) Tratado con Dinamarca.

Denominación completa: "CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE DINAMARCA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO".

Firmado: 11 de junio de 1997.

Aprobado por el Senado: 28 de octubre de 1997.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación: 27 de mayo de 1998²¹¹.

En vigor: 22 de diciembre de 1997.

D) Tratado con España.

Denominación completa: "CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO Y PREVENIR EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL".

Firmado: 24 de julio de 1992.

Aprobado por el Senado: 27 de junio de 1993.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación: 31 de diciembre de 1994²¹².

En vigor: 6 de octubre de 1994, aplicable a partir del 1 de enero de 1995.

²¹⁰ DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo DXX, No. 3. Dir. Carlos Justo Sierra.

²¹¹ DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo DXXXVI, No. 17, 1ª Sección. Dir. Carlos Justo

²¹² DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo CDXCV, No. 22, 1ª Sección Dir. Carlos Justo.

E) Tratado con Finlandia.

Denominación completa: "ACUERDO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA DE FINLANDIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA".

Firmado: 12 de febrero de 1997.

Aprobado por el Senado: 26 de noviembre de 1997.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación: 11 de agosto de 1999²¹³.

En vigor: 14 de julio de 1998.

F) Tratado con Francia.

Denominación completa: "CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA FRANCESA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIAS DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA".

Firmado: 7 de noviembre de 1991.

Aprobado por el Senado: 18 de diciembre de 1992.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación: 16 de marzo de 1993²¹⁴.

En vigor: 31 de diciembre de 1992, aplicable a partir del 1 de enero de 1993.

G) Tratado con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

Denominación completa: "CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DEL REINO UNIDO DE GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y GANANCIAS DE CAPITAL".

²¹³ DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, Tomo DLI, No. 8, Dir. Carlos Justo Sierra.

²¹⁴ DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, Tomo CDLXXIV, No. 12, Dir. Ma. Guadalupe Pérez.

Firmado: 2 de junio de 1994.

Aprobado por el Senado: 6 de julio de 1994.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación: 15 de marzo de 1995²¹⁵.

H) Tratado con Irlanda.

Denominación completa: "CONVENIO ENTRE IRLANDA Y LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE LAS GANANCIAS DE CAPITAL".

Firmado: 22 de octubre de 1998.

Aprobado por el Senado: 14 de diciembre de 1998.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación: 9 de agosto de 2000²¹⁶.

En vigor: 1 de enero de 1999.

I) Tratado con Italia.

Denominación completa: "CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA ITALIANA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL".

Firmado: 8 de julio de 1991.

Aprobado por el Senado: 25 de mayo de 1994.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación: 29 de marzo de 1995²¹⁷.

En vigor: 12 de marzo de 1995, aplicable a partir del 1 de enero de 1996.

²¹⁵ DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo CDXCVIII, No. 12. Dir. Carlos Justo Sierra.

²¹⁶ DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo DLXIII, No. 7, 1ª Sección. Dir. Carlos Justo Sierra

²¹⁷ DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo CDXCVIII, No. 21. Dir. Carlos Justo Sierra.

J) Tratado con los Países Bajos.

Denominación completa: CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE LOS PAÍSES BAJOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA".

Firmado: 27 de septiembre de 1993.

Aprobado por el Senado: 22 de junio de 1994.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación: 31 de diciembre de 1994²¹⁸.

En vigor: 13 de octubre de 1994, aplicable a partir del 1 de enero de 1995.

K) Tratado con Portugal.

Denominación completa: "TRATADO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA PORTUGUESA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA".

Firmado: 11 de noviembre de 1999.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación: 3 de abril de 2001²¹⁹.

En vigor: 15 de enero de 2001.

L) Tratado con Suecia.

Denominación completa: "CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE SUECIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA".

Firmado: 21 de septiembre de 1992.

Aprobado por el Senado: 15 de diciembre de 1992.

²¹⁸ DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo CDXCV, No. 22, 1ª Sección. Dir. Carlos Justo Sierra.

²¹⁹ DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo DLXXI, No. 2, 1ª Sección. Dir. Carlos Justo Sierra.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación: 10 de febrero de 1993²²⁰.

En vigor: 18 de diciembre de 1992, aplicable a partir del 1 de enero de 1993.

IV.4.2 Similitudes y diferencias.

Existe una puntual correspondencia entre la estructura que guardan cada uno de los convenios citados con antelación y la formulada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en el Modelo Tipo propuesto por la misma.

Con el fin de concretar este estudio, serán analizados únicamente los conceptos relativos a los tópicos de incumbencia, listando en primer término aquellos coincidentes en todos los tratados y subrayando enseguida las ligeras diferencias, para posteriormente, mencionar las consideraciones específicas de cada uno.

A) Residente.

La expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado.

(En el convenio celebrado con el Reino de España, también se excluye el patrimonio poseído en el mismo.)

Cuando en virtud de lo anterior una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

²²⁰ DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo CDLXXIII, No. 7. Dir. Ma. Guadalupe Pérez Miranda.

- a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si la tuviera en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).
- b) Si no pudiera determinarse si el Estado en el que dicha persona tiene el centro de intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado contratante donde viva habitualmente.
- c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado donde sea nacional.
- d) Si no fuera nacional de ninguno de los Estados contratantes, las autoridades competentes de los dos Estados contratantes resolverán de común acuerdo.

Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1º una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

(En el Convenio celebrado con Dinamarca, cuando en virtud del párrafo 1º una persona que no sea física sea residente de ambos Estados contratantes, las autoridades competentes de los Estados harán lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso y determinar el modo de aplicación del Convenio a dicha persona. Si no hubiera acuerdo, para efectos del Convenio dicha persona no se considerará, en cada Estado contratante, como residente del otro Estado contratante).

B) Establecimiento permanente.

Para efectos de los convenios, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

De lo anterior, se desprende que dicha terminología aplica únicamente para las personas jurídico colectivas, no así para las físicas, por lo que no profundizaremos más al respecto.

No obstante, los convenios incluyen la expresión "base fija" para indicar un lugar fijo de negocios mediante el cual las personas físicas prestan servicios personales independientes, tal como se hacía en la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana de 1980, vocablo que desapareció por virtud de la Ley actual, pasando a denominarse igualmente "establecimiento permanente", en la variante de personas físicas.

C) Trabajos independientes.

Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición en este Estado, salvo en las siguientes circunstancias, en que dichas rentas podrán también ser sometidas a imposición en el otro contratante:

- a) Cuando dicho residente tenga en el otro Estado contratante una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, sólo puede someterse a imposición en este otro Estado contratante la parte de las rentas que sean atribuibles a dicha base fija; o
- b) Cuando su estancia en el otro Estado contratante sea por un periodo o periodos que sumen o excedan en total de ciento ochenta y tres días en cualquier periodo continuo de doce meses, en tal caso, sólo pueden someterse

a imposición en este otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en ese otro Estado.

La expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, contadores y contables.

(En el caso del acuerdo firmado con Finlandia, como regla general, se establece que los ingresos por este tipo de servicios sólo pueden ser gravados por el Estado de residencia del prestador de servicio. Por excepción, estos ingresos podrán ser gravados por el Estado que no es el de residencia, tratándose de prestadores de servicios que sean personas físicas, cuando la estancia del prestador del servicio en el Estado que no es el de residencia, exceda de ciento ochenta y tres días en cualquier periodo continuo de doce meses que comience o termine en el ejercicio fiscal considerado; en este caso, sólo podrá gravarse por ese otro Estado la parte de la renta obtenida con motivo de las actividades desempeñadas en el mismo. Tratándose de personas físicas o morales, cuando en ese otro Estado el prestador disponga de manera habitual, de una base fija para la prestación de los servicios; en este supuesto, sólo pueden gravarse los ingresos atribuibles a dicha base fija prestados en ese Estado).

D) Trabajos dependientes.

Las reglas generales aplicables a los ingresos por la prestación de este tipo de servicios, excepto honorarios de consejeros, pensiones e ingresos por funciones públicas son:

Los salarios, sueldos, remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si

el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.

No obstante, las remuneraciones obtenidas pro un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

- a) El perceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios periodos, más de ciento ochenta y tres días, en cualquier periodo continuo de doce meses;
- b) Las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado; y
- c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado.

Sin embargo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

(En el convenio celebrado con Italia, el término de la fracción a) se encuentra modificado a ciento veinte días; en el tratado firmado con Francia, las remuneraciones percibidas por una persona con motivo de sus actividades como profesor o investigador que sea o haya sido residente del otro Estado contratante inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante, y su estancia en el primer Estado haya tenido como único fin enseñar o llevar a cabo investigaciones para una Universidad u otro centro de enseñanza o de investigación oficialmente reconocido, sólo serán sometidas a imposición en el otro Estado contratante dichas remuneraciones cuando sean pagadas por un residente del otro Estado.

Esta regla aplica durante un periodo que no exceda de 24 meses contados a partir de la fecha de la primera llegada del profesor o investigador en el primer Estado con el fin de enseñar o llevar a cabo investigaciones en el mismo).

E) Artistas y deportistas.

Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se efectúen tales actividades.

Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante como artista o deportista estarán exentas de imposición en el otro Estado contratante si la visita a este otro Estado se financia sustancialmente con fondos públicos del Estado mencionado en primer lugar o de una de sus subdivisiones políticas o entidades sociales.

(En los convenios celebrados con Bélgica, Países Bajos, Italia, Francia y Reino Unido, no se contempla esta última hipótesis).

F) Funciones públicas.

Las remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por razón de servicios prestados a este Estado, subdivisión o entidad, sólo pueden

someterse a imposición en este Estado.

(En el acuerdo firmado con Alemania, sí se incluyen las pensiones).

Estas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona física es un residente de este Estado que: a) posee la nacionalidad de este Estado; o b) no ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.

Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por alguna de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a este Estado, subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en este Estado. Estas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física fuera residente o nacional de este Estado.

G) Pensiones.

Las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

(Varios son los convenios que manejan prescripciones distintas al respecto, así tenemos: Convenio con los Países Bajos, quedan aglomeradas en el mismo artículo las pensiones, anualidades y pagos de seguro social. De esta manera, cualquier pensión u otro pago hecho de conformidad a las disposiciones de un sistema de seguridad social de uno de los Estados a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en el primer Estado, pero el impuesto así exigido no deberá exceder del 17.5% por ciento del monto bruto de dicha pensión o pago. Además, el término "anualidad" significa una suma determinada pagada

periódicamente en fechas determinadas, durante la vida o durante un periodo de tiempo determinado o determinable, conforme a una obligación de hacer pagos como contraprestación a una adecuada y total retribución o en su equivalente. En el Convenio signado con el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, también se maneja el concepto antes citado de "anualidad". Dentro del acuerdo firmado con Dinamarca, las pensiones y anualidades pagadas de un Estado contratante podrán someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar. Así mismo, en el caso de una persona física que haya sido residente de un Estado contratante y que haya adquirido la residencia del otro Estado contratante, no se afecta el derecho del Estado mencionado en primer lugar de gravar, conforme a su legislación interna, pensiones, remuneraciones análogas, y anualidades obtenidas del Estado mencionado en primer lugar por dichas persona física, a menos que ésta sea nacional del otro Estado contratante. El impuesto así exigido no puede exceder de 17.5% por ciento del importe bruto de la pensión, remuneración análoga o anualidad. En el Convenio con Finlandia, ese límite varía a un 20% bruto de la pensión o beneficio).

H) Estudiantes.

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación, un estudiante o una persona en prácticas que sea o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el primer Estado con el único fin de proseguir sus estudios o formación no pueden someterse a imposición en este Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de este Estado.

(En el Convenio celebrado con Finlandia, se contemplan como sujetos no sólo a estudiantes, sino también a aprendices o practicantes, precisándose además sus actividades: comerciales, industriales, técnicas, agricultura, forestación).

I) Otras rentas.

Las rentas de un residente de un Estado contratante, no mencionadas en el Convenio, sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado. Ello no aplica a las rentas cuando el beneficiario, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en él o preste servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente.

J) Participación y honorarios de consejeros y dirigentes de sociedades.

En los convenios, encontramos diversa terminología referida a conceptos homólogos. Así, en los tratados celebrados con España, Italia, Países Bajos, Francia y Reino Unido, se habla de participación de consejeros; en los respectivos con Finlandia, Suecia, Irlanda, Portugal y Dinamarca, la referencia a honorarios de consejeros; en el celebrado con la República Alemana, de honorarios de directores y finalmente, con Bélgica, de dirigentes de sociedades.

Sin embargo, existe la coincidencia en todos los casos, de que las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado obtenga como miembro de un Consejo de Administración o de vigilancia, comisarios, etc. de una sociedad residente del otro país contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

K) Actividades en relación con estudios preliminares, exploración o extracción de hidrocarburos.

Únicamente en el Convenio con Dinamarca se encuentra este apartado, en el cual se especifica que una persona residente en un Estado contratante que realice actividades en relación con estudios preliminares, exploración o extracción de

hidrocarburos situados en el otro Estado contratante se considerará que realiza, respecto de aquéllas, actividades empresariales en este otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente o base fija situada en el mismo.

Lo anterior, no se aplica cuando las actividades se realizan por un periodo o periodos que no excedan en total de 30 días, en cualquier periodo de doce meses.

Las actividades de las plataformas de perforación en relación con los estudios preliminares, exploración o extracción de hidrocarburos realizadas en altamar constituirán un establecimiento permanente sólo si las actividades se realizan por un periodo o periodos que excedan en total de 183 días, en cualquier periodo de doce meses.

Un residente de un Estado contratante que esté sometido a imposición en el otro Estado contratante por rentas derivadas del uso o goce de plataformas de perforación utilizadas en estudios preliminares, exploración o extracción de hidrocarburos pueden elegir para cualquier ejercicio fiscal calcular el impuesto sobre dicha renta sobre una base neta, como si dicha renta fuera atribuible a un establecimiento permanente en dicho otro Estado. Cualquier elección será obligatoria para el ejercicio fiscal de la elección y todos los ejercicios fiscales subsecuentes, a menos que la autoridad competente del otro Estado contratante acuerde en terminar la elección.

L) Rentas inmobiliarias.

Sin perjuicio de la imposición en el Estado de residencia, se establece la posibilidad de gravar los ingresos derivados de bienes inmuebles (incluyendo explotaciones agrícolas o silvícolas) en el Estado en que se ubiquen dichos bienes.

Para efectos de los tratados resulta aplicable la definición que de bienes inmuebles da la legislación interna, que en el caso de México, lo es el Código Civil Federal, aunque pueden considerarse conceptos adicionales:

Convenios de México con Alemania, Francia, Países Bajos y Suecia: los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Además, lo dispuesto en el tratado aplica a cualquier forma de concesión de uso o de explotación de inmuebles.

Convenios de México con Bélgica, Irlanda y Portugal: Accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y silvícolas, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, así como a los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Los buques y aeronaves no son bienes inmuebles.

Convenios de México con España y Finlandia: Cuando la participación en el capital o el patrimonio de una sociedad u otra entidad confiera a su dueño el disfrute en cualquier forma de bienes inmuebles detentados por la sociedad o entidad, las rentas respectivas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que los bienes en comento, se encuentren.

Convenios de México con Italia y Países Bajos: Las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y la de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de servicios profesionales independientes.

Convenio México – Dinamarca: Cualquier opción o derecho similar sobre los bienes inmuebles, sin considerar como tales en ningún supuesto a los buques, aeronaves o embarcaciones.

Convenio México – Finlandia: Construcciones, accesorios, ganado y equipo de explotación agrícola y forestal, derechos sobre los mismos, sin considerar como inmuebles a los buques, aeronaves o embarcaciones.

M) Dividendos.

Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

(En los acuerdos celebrados con Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Finlandia y Francia, dichos dividendos SÓLO pueden someterse a imposición en este otro Estado y en los dos últimos instrumentos, se añade: "CUANDO DICHO RESIDENTE SEA EL BENEFICIARIO EFECTIVO DE LOS DIVIDENDOS").

Los dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el receptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

Convenios celebrados entre México y España, Suecia, Alemania, Países Bajos y Bélgica: 5% por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad y del 15% por ciento en los demás casos.

Convenio firmado entre México y Dinamarca: 0% por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad y 15% por ciento en los demás casos.

Convenio suscrito entre México e Italia: del 15% por ciento en cualquier caso.

Convenios celebrados entre México e Irlanda y Francia: 5% por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad y 10% por ciento, en cualquier otro supuesto.

Convenio México – Portugal: 10% por ciento en cualquier caso.

Las disposiciones anotadas, no aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, actividades empresariales por medio de un establecimiento permanente situado en él o presta

en este otro Estado servicios personales independientes por medio de una base fija situada en él y la participación de los dividendos está vinculada efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija.

En estas circunstancias se invocarán los Artículos relativos a beneficios empresariales y servicios personales independientes, respectivamente. (Sin embargo, existe una excepción en el convenio suscrito entre México e Italia, donde los dividendos quedarán sujetos a imposición en el otro Estado contratante conforme a su legislación interna).

En otro orden de ideas, el vocablo “dividendos” se entiende en términos generales, para efectos de los tratados analizados, como los rendimientos de las acciones o bonos de disfrute u otros derechos, de las partes de minas, de las partes de fundador, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

(El instrumento signado con Francia contiene, además, otros elementos:

Un residente de México que reciba de una sociedad residente en Francia dividendos que otorguen un derecho a un crédito de impuesto²²¹ cuando los haya recibido un residente de Francia, tiene derecho a un pago del Tesoro francés por un importe igual a dicho crédito de impuesto. Esta regla es ajustable a un residente en México que sea: persona física o sociedad detentadora del 10% por ciento del capital de la sociedad que pague los dividendos. No se aplica, si el beneficiario del pago del Tesoro francés no está sometido a imposición en México por razón de dichos dividendos y de tal pago. Igualmente, los pagos del Tesoro francés se consideran dividendos para efectos del tratado. Ahora bien, un residente en México perceptor de los dividendos pagados por la sociedad

²²¹ Véase infra apartado IV.4.3, Inciso D) Convenio México – Francia, subinciso 3.

residente en Francia y que no tenga derecho al pago del Tesoro francés, puede obtener el reembolso de los pagos a cuenta del impuesto (pagos provisionales) en la medida en que la misma haya sido efectivamente pagada por la sociedad con motivo de dichos dividendos. El importe bruto de la precuenta reembolsada se considera también dividendo para efectos del convenio.

N) Intereses.

En cuanto al concepto de "intereses", existe una opinión casi uniforme al respecto en los doce convenios en cuestión, misma que podemos resumir en los siguientes términos:

"Intereses" son los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor y especialmente, las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a estos títulos, así como cualquier otra renta que se asimile a los rendimientos de las calidades dadas en préstamo por la legislación fiscal del Estado contratante de donde procedan las rentas.

La regla general, es que los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado, sin embargo, estos intereses pueden también someterse a gravamen en el Estado contratante del que procedan y, de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder de los siguientes límites:

Convenios signados entre México e Italia, Países Bajos y Francia: 15 % por ciento del importe bruto de los intereses.

Convenios celebrados entre México y España, Suecia y Dinamarca: 5% por ciento del importe bruto de los intereses cuando se trate de un banco y 15% por ciento del mismo importe en los demás casos.

Convenio entre México y Finlandia: 10% por ciento del importe bruto de los intereses en el caso de bancos y respecto de los intereses provenientes de bonos u otros títulos de crédito que se negocien regular y sustancialmente en un mercado de valores reconocido, al igual que en el supuesto de intereses pagados por el adquirente de maquinaria y equipo al beneficiario efectivo que sea el enajenante de dichos bienes en una venta a crédito. Y 15% por ciento, en los demás casos.

Convenio México – Alemania: 10% por ciento de los intereses provenientes de préstamos otorgados por bancos, instituciones de seguros y fondos de pensiones y jubilaciones. Y 15% por ciento del importe bruto de los intereses en los demás casos.

Convenio México – Bélgica: La regla es el 15% por ciento del importe bruto de los intereses, aunque existe una excepción: 10% por ciento en el supuesto de los intereses de préstamos de cualquier naturaleza, siempre que no estén representados por títulos al portador y sean otorgados por bancos²²².

Acuerdo México – Portugal: 10% por ciento del importe bruto de los intereses.

Convenio México – Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte: 5% por ciento cuando el beneficiario efectivo sea un banco o institución de seguros y cuando sean obtenidos de bonos y otros títulos de crédito que se negocien regular y sustancialmente en mercado de valores reconocido. Del 10% por ciento, si el beneficiario no es un banco o institución de seguros y los intereses son pagados por bancos o adquirentes de maquinaria y equipo al beneficiario efectivo. Y del 15% por ciento del importe bruto de los intereses en los demás casos.

Convenio México – Irlanda: 5% por ciento del importe bruto de los intereses si el beneficiario efectivo es un banco, y 10% en los demás casos.

Tanto la regla general, como la excepcional, pierden aplicabilidad si el beneficiario de los intereses, residente de un Estado contratante realiza en el otro Estado contratante del que proceden los intereses, actividades empresariales por medio

²²² Esta tasa se vio reducida en un 5%, a partir del 1 de febrero de 2002, por virtud de lo dispuesto en el artículo 11. apartado 3 del acuerdo, que señala que a partir del 5º año a aquél en que surta sus efectos el mismo, la tasa sería del 10% por ciento en los casos descritos.

de un establecimiento permanente situado en él o presta en este otro Estado servicios personales independientes por medio de una base fija situada en él y el crédito que genera los intereses esté vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija.

(En el convenio México – Italia se agrega que cuando quien paga los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o base fija, que asuma la carga de los mismos. Éstos se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija.)

Ñ) Regalías.

Todos los acuerdos que se analizan mantienen un mismo criterio al respecto, aun cuando pueda hacerse uso de diversa terminología:

“El término “regalías” significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de un derecho de autor, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, o cualquier bien intangible, o por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, o por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, e incluye pagos de cualquier tipo respecto de películas cinematográficas, obras registradas en películas, videos, cintas magnetofónicas o cualquier otro medio de reproducción para uso relacionado con el radio o la televisión. Además, incluye las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes condicionadas a la productividad o uso de los mismos.”²²³

²²³ Tomado del Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital; Artículo 12, apartado 3º . por considerarlo el más completo.

Las regalías o cánones como se denominan en el derecho español, procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Sin embargo, al igual que los intereses, las regalías pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y conforma a la legislación de este Estado, pero si el perceptor de aquéllas es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder de las siguientes tasas:

10% por ciento del importe bruto de las regalías, excepto en los convenios suscritos con Francia, Italia y los Países Bajos, donde es del 15% por ciento.

O) Ganancias de capital.

Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, de partes sociales u otros derechos de una sociedad cuyos activos estén principalmente constituidos por bienes inmuebles situados en un Estado contratante o por derechos relacionados con tales bienes pueden someterse a imposición en este Estado.

No se tomarán en cuenta los bienes destinados a actividades industriales, agrícolas, comerciales o la prestación de servicios personales independientes

Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones que representen una participación de más del 25% en el capital de una sociedad residente de un Estado contratante pueden someterse a imposición en dicho Estado.

(Los Convenios México – Suecia, Finlandia y Países Bajos, establecen que el impuesto no puede exceder del 20% de la ganancia imponible).

También las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente o base fija que una empresa o persona física posea en el otro Estado, puede someterse a imposición en este otro Estado.

Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien, serán gravadas únicamente por el Estado en el que el enajenante sea residente.

(Al respecto, se prevén varias excepciones: en el Convenio México – Suecia, las ganancias obtenidas por la enajenación de acciones u otros derechos corporativos de una sociedad que es residente de un Estado contratante por una persona física que ha sido residente de un Estado contratante, podrán gravarse en el Estado mencionado en primer término, si la enajenación de las acciones u otros derechos corporativos ocurre en cualquier tiempo durante los diez años siguientes a la fecha en la que la persona física haya dejado de ser residente del primer Estado.

Ahora bien, en el diverso signado con Dinamarca, se reduce el plazo de 10 a 5 años y hasta en tanto la persona física no cambie su residencia, autorizándose la deducción del impuesto sobre la renta en cantidad igual a la pagada en el Estado en el cual haya adquirido la residencia.

Del Convenio México – Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, desprendemos la regla que impide la afectación del derecho de un Estado contratante a establecer, de acuerdo a su legislación nacional, un impuesto sobre ganancias de capital derivadas de la enajenación de cualquier bien obtenido por una persona física residente del otro Estado contratante y que ha sido residente del primer Estado contratante en cualquier momento durante los cinco años inmediatos a la enajenación del bien.

Finalmente, en el acuerdo México – Irlanda, se dejan a salvo los derechos de un Estado contratante, durante los tres ejercicios fiscales siguientes al ejercicio fiscal

en que la persona física que era residente de ese Estado contratante deje de ser residente, de gravar las ganancias de capital obtenidas por aquélla de la enajenación de cualquier bien de su propiedad, conforme a su ley interna).

Así mismo, las obtenidas de la enajenación de regalías se sujeta a lo planteado en el texto del artículo del Convenio que las regula.

IV.4.3 Especificaciones.

En este rubro, únicamente serán abordados los puntos distintivos de cada uno de los convenios en estudio, imprescindibles para una adecuada comprensión del tema central de este trabajo de investigación, que son: los impuestos comprendidos, las definiciones generales y los métodos para evitar la doble contribución internacional fijados de común acuerdo entre los países contratantes.

A) Convenio México - Alemania.

1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).

Se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, de sus entidades federativas o de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de enajenación de bienes muebles e inmuebles, así como los impuestos sobre las plusvalías. Concretamente:

a) En los Estados Unidos Mexicanos:

- ❖ El impuesto sobre la renta y
- ❖ El impuesto al activo.

b) En la República Federal de Alemania:

- ❖ El Einkommensteuer (impuesto sobre la renta)
- ❖ El Körperschaftsteuer (impuesto sobre sociedades)
- ❖ El Vermögensteuer (impuesto sobre el patrimonio)
- ❖ El Gewerbesteuer (impuesto sobre las explotaciones industriales y comerciales)

Así mismo, el convenio será aplicable a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o que les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

2. "Definiciones generales" (Artículo 3).

La concepción dada a ciertos términos relacionados con el tema central de interés, para efectos del tratado, es:

- ❖ "Un Estado contratante" y "el otro Estado contratante" significan los Estados Unidos Mexicanos o la República Federal de Alemania, según se derive del contexto, y cuando se empleen en sentido geográfico para los fines del convenio, el área de aplicación de las leyes impositivas del Estado respectivo.
- ❖ "Persona": Cualquier persona física o sociedad.
- ❖ "Autoridad competente": en el caso de los Estados Unidos Mexicanos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y en el caso de la República Federal de Alemania, el Ministerio Federal de Hacienda.

3. "Métodos para evitar la doble imposición" (Artículo 23).

En el caso de un residente (persona física) de los Estados Unidos Mexicanos, este fenómeno se evita de la siguiente manera:

- ❖ Los residentes de los Estados Unidos Mexicanos podrán acreditar contra el impuesto mexicano a su cargo, el impuesto alemán pagado hasta por un monto que no exceda del impuesto mexicano que se pagaría en los Estados Unidos Mexicanos por las mismas rentas.

En el caso de un residente de la República Federal de Alemania (persona física), se evita la doble contribución de la siguiente forma:

- ❖ Las rentas obtenidas en los Estados Unidos Mexicanos y los elementos patrimoniales situados en este Estado que, de acuerdo con lo dispuesto en el convenio, pueden someterse a imposición en el mismo, están exentos del impuesto alemán siempre y cuando no proceda su deducción conforme a lo dispuesto en el inciso b).²²⁴ La República Federal de Alemania conserva sin embargo, el derecho a tomar en cuenta las rentas y elementos patrimoniales así exentos a efecto de fijar la tasa impositiva aplicable.
- ❖ En los impuestos alemanes sobre la renta, sobre las sociedades y sobre el patrimonio aplicables a las rentas obtenidas en los Estados Unidos Mexicanos y a los elementos patrimoniales situados en este Estado que se enumeran a continuación, se les aplica, conforme a la legislación fiscal alemana en materia de deducciones fiscales respecto a impuestos extranjeros, la deducción del impuesto mexicano que se haya pagado de conformidad con la legislación mexicana y de conformidad con el presente convenio por: dividendos distintos de los pagados a sociedades, intereses, regalías, honorarios de directores,

²²⁴ Dicho inciso se refiere al supuesto en que sociedades residentes en México pueden acreditar contra el impuesto mexicano a su cargo derivado de la obtención de dividendos, el impuesto alemán pagado por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en la República Federal de Alemania pagó los dividendos.

rentas de artistas y deportistas, rentas inmobiliarias y enajenación de acciones. Para los efectos de esta deducción se considera que ha sido pagado el impuesto en México del: 10% por ciento de los dividendos distintos de los pagados a sociedades y 15% por ciento de las regalías o el impuesto que haya sido pagado efectivamente (el que sea mayor).

B) Convenio México – Bélgica.

1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).

El convenio es aplicable a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados contratantes, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.

Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles; así como los impuestos sobre las plusvalías.

Concretamente, se trata de los siguientes:

a) En el caso de los Estados Unidos Mexicanos:

- ❖ El impuesto sobre la renta.
- ❖ El impuesto al activo.

b) En el caso de Bélgica:

- ❖ El impuesto de las personas físicas (l'impôt des personnes physiques).
- ❖ El impuesto de sociedades (l'impôt des sociétés).
- ❖ El impuesto de las personas morales (l'impôt des personnes morales).

- ❖ El impuesto de los no residentes (l'impôt des non residents).
- ❖ La contribución especial asimilada al impuesto de las personas físicas (la cotisation spéciale assimilée à l'impôt des personnes physiques); y comprendidos los pagos provisionales (précomptes), los porcentajes adicionales (céntimes additionnels) adichos impuestos y pagos provisionales, así como los impuestos adicionales al impuesto de las personas físicas.

El acuerdo se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza análoga o idéntica que se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del mismo y se añadan a los actuales o los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

2. "Definiciones generales" (Artículo 3).

- ❖ "México": Estados Unidos Mexicanos; empleado en un sentido geográfico, el territorio de los Estados Unidos Mexicanos²²⁵.
- ❖ "Bélgica" significa el Reino de Bélgica, empleado en un sentido geográfico, significa el territorio nacional, el mar territorial, así como las otras zonas marítimas sobre las cuales, de conformidad el Derecho Internacional, Bélgica ejerce derechos de soberanía o jurisdicción.
- ❖ "Un Estado contratante" y "el otro Estado contratante" significan, según sea el caso, México o Bélgica.
- ❖ "Persona": comprende a las personas físicas, sociedades y cualquier otra agrupación de personas.
- ❖ "Autoridad competente": en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; en el caso de Bélgica, el Director General de Contribuciones Directas.

²²⁵ Existe una fiel concordancia con el concepto brindado en el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 8°, a "México, país y territorio nacional" que a su vez remite a los señalados por Constitución Federal, para "territorio nacional" y "zona económica exclusiva".

3. "Métodos para eliminar la doble imposición" (Capítulo IV, Artículo 22).

En lo que concierne a México, la doble contribución (para las personas físicas) se evita:

- ❖ Los residentes en México podrán, conforme a las disposiciones mexicanas, acreditar contra el impuesto mexicano correspondiente a las rentas provenientes de Bélgica, el impuesto pagado en dicho país hasta por el monto del impuesto mexicano.

En lo tocante a Bélgica:

- ❖ Cuando un residente de Bélgica perciba rentas que pueden someterse a imposición en nuestro país conforme a lo pactado en el convenio, excepto dividendos, intereses y regalías; Bélgica exentará de impuesto a dichas rentas, aunque podrá, para calcular el monto de sus impuestos, sobre el resto de la renta de dicho residente, aplicar la tasa que correspondería si las rentas en cuestión no estuvieran exentas.
- ❖ Salvo lo dispuesto en la legislación belga respecto al acreditamiento de los impuestos pagados en el extranjero, cuando un residente de Bélgica perciba rentas que estén comprendidas dentro de su renta mundial, sometidas al impuesto belga y que consistan en dividendos (aplica para las sociedades) que pueden someterse a imposición y no estén exentos, en intereses que puedan someterse a imposición o en regalías, conforme al acuerdo en cuestión, el impuesto mexicano pagado sobre dichas se acreditará contra el impuesto belga correspondiente a las rentas mencionadas.

C) Convenio México – Dinamarca.

1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).

Este acuerdo aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

Los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio son aquéllos que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio, o parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles e inmuebles y sobre plusvalías.

En particular, son:

a) En México:

- ❖ El impuesto sobre la renta (the income tax).
- ❖ El impuesto al activo (the assets tax).

b) En Dinamarca:

La lista de es numerosa y peculiar, en cuanto a que abarca la gama de impuestos específicos para cada tipo de renta, inclusive municipales.

- ❖ El impuesto sobre la renta del Estado (indkomstskatten til staten)
- ❖ El impuesto sobre la renta municipal (den kommunale indkomstskat)
- ❖ El impuesto sobre la renta a las municipalidades del condado (den amtskommunales indkomstskat)
- ❖ El impuesto sobre la renta especial (den searlige indkomststkat)
- ❖ El impuesto de la iglesia (kirkeskatten)
- ❖ El impuesto sobre dividendos (udbytteskatten)
- ❖ El impuesto sobre intereses (terteskatten)
- ❖ El impuesto sobre regalías (royaltyskatten)
- ❖ Los impuestos exigibles conforme a la Ley Fiscal del Hidrocarburo (skatter i henhold til kulbrinteskatteloven)

❖ El impuesto sobre el capital del Estado (*formueskatten til staten*)

Conjuntamente se aplica a los impuestos análogos o de naturaleza idéntica que se establezcan posteriormente y que los añadan o sustituyan.

2. "Definiciones generales" (Artículo 3).

- ❖ "México": significa los Estados Unidos Mexicanos, desde un punto de vista geográfico, su territorio nacional.
- ❖ "Dinamarca": el Reino de Dinamarca, empleado en sentido geográfico comprende cualquier área fuera del mar territorial del Reino de Dinamarca que de conformidad con el Derecho internacional, haya sido o pueda ser designada bajo las leyes danesas como un área dentro de la cual Dinamarca puede ejercer derechos soberanos respecto de la exploración y explotación de los recursos naturales del fondo marino o su subsuelo y las aguas suprayacentes, y en relación con otras actividades para la exploración y explotación económica del área, no se comprenden las islas Faroe y Greenland.
- ❖ "Un Estado contratante" y "otro Estado contratante" significan México o Dinamarca según sea el caso.
- ❖ "Persona": incluye a las personas físicas, sociedades y cualquier otra agrupación de personas.
- ❖ "Nacional": persona física que posea la nacionalidad de un Estado contratante.
- ❖ "Autoridad competente": en México el Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; en Dinamarca, el Ministro de Impuestos o su representante autorizado.

3. "Eliminación de la doble imposición" (Artículo 24).

En los Estados Unidos Mexicanos (para las personas físicas):

- ❖ A sus residentes, mediante el acreditamiento contra el impuesto sobre la renta

mexicano el impuesto sobre la renta que se pagó en Dinamarca por o en nombre de dicho residente.

En Dinamarca, con arreglo a las disposiciones y sin perjuicio de las limitaciones de la legislación danesa, conforme a las modificaciones ocasionales de esta legislación que no afecten sus principios generales, la doble imposición se evitará:

- ❖ Cuando un residente de Dinamarca obtenga rentas o posea patrimonio que, conforme a las disposiciones del convenio, puedan someterse a imposición en México, Dinamarca permitirá:
 - ❖ La deducción del impuesto sobre la renta de ese residente de una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta mexicano pagado;
 - ❖ La deducción del impuesto sobre el patrimonio de ese residente de una cantidad equivalente al impuesto sobre el patrimonio pagado en México.
- ❖ Cuando un residente de Dinamarca obtenga ingresos o posea patrimonio que, de conformidad con este acuerdo, sólo pueda someterse a imposición en México, Dinamarca podrá incluir esta renta o patrimonio en la base gravable pero permitirá como deducción del impuesto sobre renta o sobre el patrimonio, la parte del impuesto atribuible a la renta obtenida o el patrimonio poseído en México, según sea el caso.

D) Convenio México – España.

1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).

Al igual que en los acuerdos examinados con antelación, éste aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los

impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de los bienes muebles o inmuebles, así como los impuestos sobre las plusvalías.

En particular, son los siguientes:

a) En México:

- ❖ El impuesto sobre la renta.
- ❖ El impuesto al activo.

b) En el caso del Reino de España:

- ❖ El impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- ❖ El impuesto sobre sociedades.
- ❖ El impuesto sobre el patrimonio.

Igualmente, a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

2. "Definiciones generales" (Artículo 3).

- ❖ "México": significa el territorio de los Estados Unidos Mexicanos.²²⁶
- ❖ "España": el territorio del Estado español, y utilizado en sentido geográfico designa el territorio del Estado español incluyendo las áreas exteriores a su mar territorial en las que, con arreglo al Derecho Internacional, y a su legislación interna, el Estado español pueda ejercer jurisdicción o derechos de soberanía respecto del suelo y subsuelo marinos, de sus aguas suprayacentes

²²⁶ Concepto igual al proporcionado por la Carta Magna a "territorio nacional".

y de sus recursos naturales.

- ❖ "Un Estado contratante" y "el otro Estado contratante", según el caso, serán México o España.
- ❖ "Persona": comprende a las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas.
- ❖ "Nacional": toda persona física que posea la nacionalidad en un Estado contratante.
- ❖ "Autoridad competente": en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; en el Reino de España, el Ministro de Economía y Hacienda o su representante autorizado.

3. "Método de la eliminación de la doble imposición" (Artículo 23).

En lo concerniente a México la doble contribución se evitará (para las personas físicas) conforme a las disposiciones nacionales, de la siguiente forma:

- ❖ Acreditamiento del impuesto pagado en España, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso.

En España:

- ❖ Cuando un residente en España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones del convenio, puedan someterse a imposición en México, España permitirá la deducción del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al efectivamente pagado en México.

Cuando de conformidad con cualquier disposición del acuerdo en comento, las rentas percibidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuesto en este Estado, éste puede sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efecto de calcular el importe del

impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente.

E) Convenio México – Finlandia.

1. “Impuestos comprendidos” (Artículo 2).

Recae en los impuestos sobre la renta exigibles por un Estado contratante, o sus subdivisiones políticas o entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción. Son impuestos de este género, aquéllos que gravan la totalidad o parte de la renta, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles e inmuebles, los gravámenes sobre las plusvalías.

Así pues tenemos, los siguientes:

a) En México:

- ❖ El impuesto sobre la renta
- ❖ El impuesto al activo.

b) En Finlandia:

- ❖ Los impuestos estatales sobre la renta (vallion tuloverot; de statliga inkomstskatterna)
- ❖ El impuesto corporativo sobre la renta (yhteisöjen tulovero; inkomstskatten för samfund)
- ❖ El impuesto comunal (kunnallisvero; kommunalskaten)
- ❖ El impuesto retenido en la fuente sobre intereses (korkotulon lähdevero; källskatten på räntein komst)
- ❖ El impuesto retenido en la fuente sobre las rentas de los no residentes (rajitetusti verovelvollisen lähdevero; källskatten för begränsat skattskyldig).

2. "Definiciones generales" (Artículo 3).

- ❖ "México": los Estados Unidos Mexicanos y en sentido geográfico, el mismo concepto del Código Fiscal de la Federación.
- ❖ "Finlandia": la República de Finlandia y en sentido geográfico, significa el territorio en el que las leyes fiscales de ésta estén en vigor.
- ❖ "Un Estado contratante" y "el otro Estado contratante", serán México o Finlandia, según el caso.
- ❖ "Persona": incluye a las personas físicas, sociedades y cualquier otra agrupación de personas.
- ❖ "Nacional": persona física que posea la nacionalidad de un Estado contratante.
- ❖ "Autoridad competente": en México, lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; en Finlandia, el Ministerio de Finanzas, su representante autorizado o la autoridad designada por el Ministerio de Finanzas como la autoridad competente.

3. "Eliminación de la doble imposición" (Artículo 22).

México, permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano, el impuesto finlandés pagado sobre ingresos procedentes de Finlandia, en una cantidad que no exceda del impuesto exigible en México por el mismo ingreso.

En Finlandia la doble contribución internacional se eliminará (personas físicas):

- ❖ Cuando un residente de Finlandia obtenga rentas que conforme a este tratado deben ser gravadas en México, Finlandia permitirá la deducción del impuesto finlandés en una cantidad igual al impuesto mexicano pagado bajo la legislación mexicana y de acuerdo al presente acuerdo, que sea calculado en referencia con el mismo ingreso en referencia con el cual el impuesto finlandés es calculado.
- ❖ Una persona física residente de México y que conforme a la legislación fiscal

finlandesa relativa a los impuestos finlandeses, también sea considerada residente en Finlandia, podrá ser sometida a gravamen en Finlandia. Sin embargo, Finlandia deberá permitir que el impuesto mexicano se deduzca del impuesto finlandés. Esta regla se aplica sólo a los nacionales de Finlandia.

F) Convenio México – Francia.

1. “Impuestos comprendidos” (Artículo 2).

Este convenio es aplicable a los impuestos sobre la renta exigibles en cada uno de los Estados firmantes, independientemente del sistema de su exacción.

Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, así como los impuestos sobre las plusvalías.

Se trata de los enunciados a continuación:

a) En México:

- ❖ El impuesto sobre la renta.
- ❖ El impuesto al activo.

b) En Francia:

- ❖ El impuesto sobre la renta (l'impôt sur le revenu).
- ❖ El impuesto sobre sociedades (l'impôt sur les sociétés).

Así mismo, los impuestos de naturaleza análoga o idéntica, que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones importantes introducidas en sus

respectivas legislaciones fiscales.

2. "Definiciones generales" (Artículo 3).

- ❖ "Un Estado contratante" y "el otro Estado contratante", significan México o Francia, según sea el caso.
- ❖ "México": el territorio nacional de los Estados Unidos Mexicanos²²⁷.
- ❖ "Francia": los departamentos europeos y de ultramar de la República Francesa, incluyendo el mar territorial y más allá del mismo las zonas sobre las cuales, de conformidad con el Derecho Internacional, la República Francesa ejerce derechos soberanos de exploración y explotación de recursos naturales de los fondos marinos, de su subsuelo y de las aguas suprayacentes.
- ❖ "Persona": comprende a las personas físicas, las sociedades y cualquier agrupación de personas.
- ❖ "Autoridad competente": en México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y en Francia, el Ministro encargado del presupuesto o su representante autorizado.

3. "Métodos para evitar la doble imposición" (Artículo 3).

En los Estados Unidos Mexicanos (para personas físicas) la doble contribución se elimina:

- ❖ Mediante el acreditamiento del impuesto pagado en Francia, para los residentes mexicanos, contra el impuesto sobre la renta a su cargo en México, teniendo como tope el impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso.

En Francia, respecto a las personas físicas:

²²⁷ Concepto derivado del texto constitucional.

- ❖ Los ingresos que provengan de México y que pueden someterse a imposición, o que sólo pueden someterse a imposición en dicho Estado de conformidad con las disposiciones del convenio en estudio, se tomarán en cuenta para el cálculo del impuesto francés, cuando su beneficiario sea un residente en Francia que no esté exento del impuesto sobre sociedades al aplicarse la legislación francesa. En este caso el impuesto mexicano no es deducible de dichas rentas, pero el beneficiario tendrá derecho a un crédito de impuesto aplicable contra el impuesto aplicable contra el diverso francés. Este crédito de impuesto será igual a:
 - ❖ Para las rentas distintas de las señaladas a continuación, el impuesto francés correspondiente a esas rentas.
 - ❖ Para dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, ingresos por servicios dependientes, por actividades de artistas y deportistas y de honorarios de consejeros, al monto del impuesto pagado en México de conformidad con las disposiciones de dichos ingresos, sin que puede exceder el crédito del impuesto francés correspondiente a las citadas rentas.
- ❖ Los dividendos pagados a un residente en Francia que sea el beneficiario efectivo de los mismos, por una sociedad residente en México que no controle directa o indirectamente alguna sociedad residente de un tercer Estado, se considerarán como si estuvieran sometidos en México a un impuesto igual a:
 - ❖ 5% por ciento del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario afectivo sea una sociedad que detente directa o indirectamente al menos 10% por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos.
 - ❖ 15% por ciento del importe bruto de los dividendos en los demás casos.
- ❖ Para los supuestos de intereses y regalías, cuando el monto del impuesto pagado en México, de conformidad con los Artículos 11(Intereses) y 12 (regalías) de este convenio exceda del monto de impuesto francés que corresponda a tales ingresos, el residente de Francia receptor de las mismas

podrá someter su caso a la autoridad francesa competente. Si considera que dicha situación tiene como consecuencia una imposición que no sea comparable a una imposición sobre ingreso neto, la autoridad competente podrá permitir condiciones en las circunstancias que la misma determine, la deducción del monto no acreditable de impuesto pagado en México, del impuesto francés sobre las otras rentas de fuente extranjera de dicho residente.

G) Convenio México – Irlanda.

1. “Impuestos comprendidos” (Artículo 2).

Las contribuciones reguladas por este instrumento internacional, son los impuestos sobre la renta y sobre ganancias de capital exigibles por uno de los Estados contratantes cualquiera que sea el sistema de su exacción. Se entienden como tales, aquéllos que gravan total o parcialmente las rentas incluidas las ganancias por la enajenación de bienes.

En este orden, están:

a) En Irlanda:

- ❖ El impuesto sobre la renta (the income tax)
- ❖ El impuesto a las sociedades (the corporation tax)
- ❖ El impuesto sobre ganancias de capital (the capital gains tax)

b) En el caso de México:

- ❖ El impuesto sobre la renta (the income tax)

Además, se aplica a los impuestos posteriores de naturaleza análoga o idénticos.

2. "Definiciones generales" (Artículo 3).

- ❖ "Irlanda": comprende cualquier área fuera de las aguas territoriales de Irlanda, mismo, que de conformidad con el derecho internacional, ha sido o pueda ser designada bajo la legislación de Irlanda relativa a la plataforma continental, como un área dentro de la cual Irlanda puede ejercer sus derechos respecto del fondo y subsuelo marinos y sus recursos naturales.
- ❖ "México": es los Estados Unidos Mexicanos, comprendiendo el territorio nacional.
- ❖ "Estado contratante" y "el otro Estado contratante": Irlanda o México, según sea el caso.
- ❖ "Persona": las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas.
- ❖ "Nacional": en relación con Irlanda, cualquier ciudadano de Irlanda, en relación con México, cualquier persona física que posea de nacionalidad de México.
- ❖ "Autoridad competente": en Irlanda, el Comisionado de Ingresos o su representante autorizado; en México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3. "Eliminación de la doble imposición" (Artículo 22).

Respecto a Irlanda:

Sujeto a las disposiciones irlandesas relativas al derecho de crédito (personas físicas) contra el impuesto irlandés del impuesto exigible fuera del territorio de Irlanda:

- ❖ El impuesto mexicano exigible de acuerdo con la legislación de México y de conformidad con el acuerdo en cita, ya sea directamente o por deducción, sobre los beneficios, rentas o ganancias de fuentes situadas en México excepto dividendos, se permitirá como crédito contra cualquier impuesto

irlandés calculado con referencia a los mismos beneficios, renta o ganancias respecto de los cuales el impuesto mexicano es calculado.

Respecto a México, con arreglo a las disposiciones y sin perjuicio de las limitaciones de la legislación mexicana, conforme a las modificaciones ocasionales de ésta, México permitirá a sus residentes (personas físicas) acreditar contra el impuesto mexicano el impuesto irlandés pagado sobre ingresos procedentes de Irlanda en una cantidad que no exceda del impuesto exigible por el mismo ingreso.

Además, los beneficios, rentas y ganancias de capital, propiedad de un residente de un Estado contratante que puede someterse a imposición en el otro Estado contratante, de conformidad con este acuerdo, se consideran procedentes de fuentes en este otro Estado contratante.

Cuando las rentas percibidas por un residente de un Estado contratante estén exentas de impuestos en este Estado, este Estado puede, no obstante tener en cuenta las rentas exentas a efectos de calcular el impuesto sobre las rentas restantes de este residente.

Cuando bajo cualquier disposición de este convenio las rentas o ganancias sean total o parcialmente exoneradas de impuesto en un Estado contratante y, bajo la legislación en vigor del otro Estado contratante, una persona física está sujeta a imposición en relación con el monto de las rentas o de las ganancias remitidas u obtenidas en el otro Estado y no total en relación con el monto de los mismos, entonces la exoneración que se permita, será aplicable en el Estado contratante mencionado en primer lugar únicamente respecto de las rentas o ganancias que sean remitidas u obtenidas en el otro Estado.

H) Convenio México – República Italiana.

1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).

Recae en los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados contratantes, entendiéndose por tales los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles y sobre plusvalías.

Concretamente se trata de:

a) En los Estados Unidos Mexicanos:

- ❖ Impuesto sobre la renta.
- ❖ Impuesto al activo.

b) En la República Italiana:

- ❖ El impuesto sobre la renta de personas físicas ("imposta sul reddito delle persone fisiche").
- ❖ El impuesto sobre la renta de personas jurídicas ("imposta sul reddito delle persone giuridiche").

Amén de lo anterior, se aplicará a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que surjan con posterioridad a la fecha de la firma de este instrumento internacional.

2. "Definiciones generales" (Artículo 3).

- ❖ "Un Estado contratante" y "el otro Estado contratante": según sea el caso serán los Estados Unidos Mexicanos o la República Italiana.
- ❖ "México": El territorio de los Estados Unidos Mexicanos.

- ❖ "Italia": La República Italiana, el espacio aéreo situado en el territorio nacional, así como aquellas áreas más allá del mar territorial de Italia que, de conformidad con el Derecho Internacional consuetudinario y con las leyes italianas relativas a la exploración y explotación de los recursos naturales, sean designadas como áreas dentro de las que Italia puede ejercer derechos acerca de los recursos naturales del fondo del mar y del subsuelo.
- ❖ "Persona": Comprende las personas físicas, sociedades y cualquiera otra agrupación de personas.
- ❖ "Nacionales": Todas las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado contratante.
- ❖ "Autoridad competente": En México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; en Italia, el Ministerio de Finanzas.

3. "Método de eliminación de la doble imposición" (Artículo 22).

En lo que concierne a México, la doble contribución se evitará para las personas físicas:

- ❖ Los residentes en México podrán acreditar el impuesto sobre la renta pagado en Italia hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso.

En el caso de un residente (persona física) de la República Italiana, en los siguientes términos:

- ❖ Cuando un residente de Italia reciba rentas que se encuentren sujetas a imposición en México, Italia puede al aplicar los impuestos sobre la renta italianos, incluir dentro de la base imponible de los mismos, las rentas mencionadas, salvo disposición en contrario. En este caso, Italia debe deducir de los impuestos de esta forma establecidos de los impuestos sobre

la renta pagados en México, pero el monto de la deducción no podrá exceder de la tasa de impuesto italiano imputable a dichas rentas en la proporción que las rentas mencionadas participen en el cálculo del ingreso total. Sin embargo, ninguna deducción será otorgada en el caso de que las rentas se encuentren sujetas a imposición en Italia a petición del beneficiario del ingreso, por vía de retención con carácter de pago definitivo en la fuente, conforme a lo previsto por la legislación italiana.

I) Convenio México – Los Países Bajos.

1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).

a) En México:

- ❖ Impuesto sobre la renta
- ❖ Impuesto al activo.

b) En los Países Bajos:

- ❖ Impuesto sobre la renta (inkomstenbelasting).
- ❖ Impuesto a la nómina (de loonbelasting).
- ❖ Impuesto a las sociedades (de vennootschapsbelasting).
- ❖ Impuesto a los dividendos (dividendbelasting).

Asimismo, a los impuestos sobre la renta de naturaleza idéntica o análoga, que se establezcan por los Estados, subdivisiones políticas o entidades locales con posterioridad a la firma del convenio en comento, se añadan a los actuales o los sustituyan.

2. "Definiciones generales" (Artículo 3).

- ❖ "Estado": México o los Países Bajos, según el contexto.

- ❖ "México": Los Estados Unidos Mexicanos.
- ❖ "Países Bajos": La parte del Reino de los Países Bajos que se encuentra situada en Europa, incluida la parte del fondo marino y su subsuelo bajo el Mar del Norte, en la medida que esta área de conformidad con el Derecho Internacional ha sido o sea designada bajo legislación de los Países Bajos, como el área sobre la cual los Países Bajos pueden ejercer derecho de soberanía en relación con la exploración y explotación de recursos naturales del fondo marino o de su subsuelo.
- ❖ "Persona": Personas físicas, sociedades y cualquier otra agrupación de personas.
- ❖ "Nacionales": Todas las personas físicas que poseen la nacionalidad de uno de los Estados.
- ❖ "Autoridad competente": En México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y en los Países Bajos, el Ministro de Finanzas o su representante autorizado.

3. "Eliminación de la doble imposición" (Artículo 22).

México eliminará este fenómeno en lo tocante a las personas físicas como se anuncia a continuación:

Los residentes en México podrán acreditar el impuesto de los Países Bajos hasta por un monto que no exceda el impuesto que se pagaría en México por las mismas rentas.

En cuanto a los Países Bajos, al someter a imposición a sus residentes, podrán incluir en la base de dicha imposición las rentas que de acuerdo a lo establecido en este tratado, pueden someterse a imposición en México.

Sin embargo, cuando un residente de los Países Bajos obtenga rentas sometibles a imposición en México y son incluidos en la base referida, los Países Bajos

exentarán dichas rentas, permitiendo una reducción de su impuesto. Esta reducción se calculará con arreglo a la legislación de los Países Bajos para eliminar la doble contribución.

Asimismo, cuando por razón de la disminución de la carga fiscal de conformidad con las disposiciones mexicanas con el fin de fomentar la inversión en México o con arreglo al convenio, el impuesto mexicano efectivamente pagado sobre los dividendos (incluidos los pagados a personas físicas) distribuidos por una sociedad residente en México, o sobre intereses y regalías procedentes de México, sea menor del 15% por ciento, entonces el monto del impuesto pagado en México sobre tales ingresos se considerará pagado a una tasa del 15% por ciento, ahora bien, en el supuesto de que las tasas generales aplicables a este rubro de rentas, de conformidad con la legislación mexicana, se reduzcan por debajo de dicho 15% por ciento, se tendrá por límite dicha tasa inferior. Esta regla será aplicable por un período de quince años a partir de la fecha de entrada en vigor del presente, pudiendo ampliarse su duración de común acuerdo entre las partes.

J) Convenio México – República Portuguesa.

1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).

Se trata de los impuestos sobre la renta exigibles por un Estado contratante, sus subdivisiones políticas o administrativas o por sus entidades locales. Se tienen bajo este rubro, aquellos gravámenes que recaen sobre la totalidad de la renta o parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias obtenidas por enajenación de bienes, los impuestos que gravan la totalidad de sueldos o salarios gravados por una empresa y los impuestos sobre las plusvalías.

Particularmente, se listan:

a) En Portugal:

- ❖ El impuesto sobre la renta de personas físicas (Imposto sobre o Rendimiento das Pessoas Singulares- IRS);
- ❖ El impuesto sobre la renta corporativo (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas-IRC); y
- ❖ El impuesto local suplementario corporativo (Derrama)

b) En México:

- ❖ El impuesto sobre la renta.

Conjuntamente, quedan incluidos los impuestos creados con posterioridad a la firma del acuerdo o que se añadan, de naturaleza similar o análoga.

2. "Definiciones generales" (Artículo 3).

- ❖ "Portugal": El territorio de la República Portuguesa situada en el continente europeo, los archipiélagos de Azores y Madeira, el respectivo mar territorial y cualquier otra zona, que de conformidad con la legislación portuguesa y el Derecho Internacional la República Portuguesa tenga y ejerza derechos soberanos o jurisdicción con respecto a la exploración, explotación, conservación y manejo de los recursos naturales, vivos o no vivos, de las aguas suprayacentes al fondo marino y del fondo marino y de su subsuelo.
- ❖ "México": El territorio de los Estados Unidos Mexicanos²²⁸.
- ❖ "Un Estado contratante" y "otro Estado contratante": serán Portugal o México, según el contexto.
- ❖ "Persona": Las personas físicas, sociedades o cualquier otra agrupación de personas.
- ❖ "Nacionales": Cualquier persona físicas que posea la nacionalidad de un Estado contratante.

²²⁸ De conformidad con el artículo 42 de la Constitución Federal.

- ❖ "Autoridad competente": En el caso de Portugal, el Ministro de Finanzas, el Director General de Impuestos o sus representantes autorizados; en México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3. "Eliminación de la doble imposición" (Artículo 22).

México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano, el impuesto portugués pagado el impuesto sobre rentas procedentes de Portugal, en una cantidad que no exceda el impuesto exigible en México sobre dicho ingreso.

En el caso de Portugal, el fenómeno estudiado se evitará para las personas físicas como se dicta a continuación:

- ❖ Cuando un residente de Portugal obtenga rentas que de conformidad con las disposiciones del presente convenio puedan someterse a deducción en México, Portugal permitirá una deducción contra el impuesto sobre la renta de este residente, en un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en México.
- ❖ Cuando de conformidad con cualquier disposición del convenio, las rentas obtenidas por un residente de Portugal estén exentas de impuesto en este Estado, Portugal podrá, no obstante, tener en cuenta las rentas exentas a efecto de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas de dicho residente.

K) Convenio México – Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).

a) En México:

- ❖ El impuesto sobre la renta.

b) En el caso del Reino Unido:

- ❖ El impuesto sobre la renta (the income tax).
- ❖ El impuesto a las sociedades (the corporation tax).
- ❖ El impuesto sobre ganancias de capital (the capital gains tax).

Asimismo, quedan comprendidos los impuestos de naturaleza análoga que surjan con posterioridad y se añadan a los actuales o los sustituyan.

2. "Definiciones generales" (Artículo 3).

- ❖ "México": El territorio de los Estados Unidos Mexicanos²²⁹.
- ❖ "Reino Unido": Gran Bretaña e Irlanda del Norte, incluida cualquier área fuera del mar territorial del Reino Unido que, de conformidad con el Derecho Internacional, ha sido o pueda ser designada bajo la legislación Británica relativa a la plataforma continental, como el área dentro de la cual el Reino Unido puede ejercer derechos respecto del fondo marino, el subsuelo y sus recursos naturales.
- ❖ Un Estado contratante" y "otro Estado contratante": México y el Reino Unido, según lo requiera el contexto.
- ❖ "Persona": Comprende las personas físicas, sociedades o cualquier otra agrupación de personas, pero no incluye una sociedad de personas que no sea considerada como persona moral a efecto impositivos en cualquier Estado contratante.
- ❖ "Autoridad competente": En el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y en el caso del Reino Unido, los Comisionados de Renta Interna o su representante autorizado.

3. "Eliminación de la doble imposición" (Artículo 22).

²²⁹ De conformidad con el artículo 42 de la Constitución Federal.

México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano, el impuesto sobre la renta pagado al Reino Unido por o en nombre de dicho residente.

En el Reino Unido, el impuesto mexicano exigible de acuerdo con la legislación de México, de conformidad con este acuerdo, ya sea directamente o por deducción, sobre los beneficios, rentas o ganancias exigibles de fuentes situadas en México, se permitirá como un crédito contra cualquier impuesto del Reino Unido calculado con referencia a los mismos beneficios, rentas o ganancias exigibles, respecto de los cuales el impuesto mexicano es calculado.

L) Convenio México – Reino de Suecia.

1. "Impuestos comprendidos" (Artículo 2).

En México:

- ❖ El impuesto sobre la renta.
- ❖ El impuesto al activo.

b) En Suecia:

- ❖ El impuesto estatal sobre la renta (den statliga inkomstskatten).
- ❖ El impuesto especial a los residentes (sarskildinkomstskatt for utomlands bosatta).
- ❖ El impuesto sobre la renta especial a los artistas no residentes (sarskildinkomstskatt for utomlands bosatta artister m. fl).
- ❖ El impuesto sobre la renta comunal (den kommunala inkomstskatten).

Simultáneamente, se aplicará este convenio a impuestos de naturaleza idéntica o análoga surgidos con posterioridad a su firma.

2. "Definiciones generales" (Artículo 3).

- ❖ "México": Comprende el territorio de los Estados Unidos Mexicanos²³⁰.
- ❖ "Suecia": Significa el Reino de Suecia, empleado en un sentido geográfico, comprende el territorio nacional, el mar territorial de Suecia, así como otras áreas marítimas sobre las cuales, Suecia, de conformidad con el Derecho Internacional, ejerce derechos de soberanía o jurisdicción.
- ❖ Un Estado contratante" y "otro Estado contratante": México o Suecia.
- ❖ "Persona": Personas físicas, sociedades o cualquier otra agrupación.
- ❖ "Nacionales": Todas las personas físicas que poseen la nacionalidad de un Estado contratante.
- ❖ "Autoridad competente": En el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y en el caso de Suecia, el Ministro de Hacienda, su representante autorizado o la autoridad competente que sea designada.

3. "Método de eliminación" (Artículo 22).

En México, los residentes en México podrán acreditar el impuesto sueco hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en dicho Estado por el mismo ingreso. Sin embargo, cuando un residente de México obtenga rentas derivadas de pensiones, anualidades o similares, México podrá de conformidad a su legislación interna, limitar el monto acreditable a un 15% por ciento del monto bruto percibido.

En lo concerniente a Suecia:

- ❖ Cuando un residente de Suecia obtenga rentas que conforme a las leyes de México y de acuerdo con las disposiciones de este instrumento pueden ser sometidas a imposición en México, Suecia permitirá (sujeto a las disposiciones de la ley de Suecia relativas al crédito del impuesto

²³⁰ De conformidad con el artículo 42 de la Constitución Federal.

extranjero) como una deducción del impuesto sobre dichas rentas, una cantidad equivalente al impuesto mexicano pagado respecto de dichas rentas.

- ❖ Cuando un residente de Suecia obtenga ingresos que sólo pueden someterse a imposición en México siguiendo el criterio fijado en este convenio, Suecia podrá, al determinar la tasa del impuesto sueco, tomar en consideración estos ingresos.
- ❖ Respecto a regalías, el impuesto mexicano pagado, deberá considerarse además del impuesto mexicano efectivamente pagado, que sea pagado un 5% por ciento más, o si dicho impuesto no ha sido cobrado, considerarse que ha sido pagado a tasa del 5% sobre el monto bruto de las regalías.

CAPÍTULO V.

"SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS"

V.1 EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO O DE MUTUO ACUERDO.

El procedimiento amistoso es el mecanismo previsto en los convenios para evitar la doble contribución internacional, fijado de común acuerdo entre las Partes contratantes, a fin de solucionar controversias suscitadas por la aplicación de dicho instrumento internacional. Éste, constituye un derecho para los contribuyentes, mediante el cual pueden manifestar su inconformidad con las medidas adoptadas por uno o ambos Estados firmantes en el sentido de alegar que no concuerdan con lo establecido en los tratados. Igualmente, esta vía se caracteriza por una flexibilidad notoria en cuanto al término de prescripción, comparativamente a los medios de defensa consignados en la legislación mexicana, ya que por ejemplo, no existe un tiempo para su interposición en dos de los tratados en estudio y oscila en el resto de ellos, entre los dos y cuatro años y medio. Asimismo, se trata de una providencia optativa que además ocupa una posición preferencial sobre los distintos medios de defensa internos, como se expone en apartados posteriores.

Todos los convenios analizados plantean un procedimiento amistoso de estructura uniforme, no obstante existan algunas diferencias entre uno y otro, principalmente en lo tocante al periodo para su solicitud ante autoridad competente. Tanto las concordancias como los rasgos distintivos, se resumen en los siguientes términos:

A) Concordancias.

Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no

esté conforme con las disposiciones del convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de estos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que es residente (o nacional, en el supuesto de no discriminación).

La autoridad competente, a la que nos hemos referido al analizar las "Definiciones Generales" aplicables a cada tratado, si la reclamación le parece fundada y ante su imposibilidad para adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado firmante, a fin de evitar una imposición que no ajustada al convenio de que se trate.

Las autoridades competentes, deben tener la disposición de resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del convenio mediante acuerdos amistosos.

Dichas autoridades, pueden comunicarse directamente entre sí a fin de llegar al citado acuerdo. Cuando se considere que este acuerdo puede facilitarse mediante contactos personales, el intercambio de puntos de vista puede darse en el seno de una comisión compuesta por representantes de las dependencias competentes de los Estados implicados.

B) Diferencias encontradas entre los distintos convenios analizados.

El principal aspecto es el **periodo** autorizado para que el contribuyente someta su inconformidad a la autoridad competente:

- ❖ El caso deberá ser planteado dentro de los cuatro años y medio siguientes al término de aquél en que se originaron las medidas que impliquen una imposición no conforme con las disposiciones del convenio: Convenio México – Suecia.

- ❖ El caso debe ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme con las disposiciones del tratado: Convenios celebrados entre México y Alemania, Bélgica, España, Portugal, Finlandia y Países Bajos.
- ❖ El caso debe plantearse dentro de los dos años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme con el convenio: Convenios celebrados entre México por una parte y Francia e Italia por la otra.
- ❖ No se prevé término alguno para su promoción: Convenios firmados entre México por una parte y Dinamarca e Irlanda por la otra.

En otro orden de ideas, respecto a la actitud asumida por la autoridad competente, al encontrar fundada la reclamación y no poder proporcionar por sí misma una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la correspondiente autoridad del otro Estado contratante, sin embargo, en los convenios firmados entre nuestro país y Finlandia y Dinamarca, esto se verificará siempre que la autoridad competente del otro Estado contratante haya sido notificada del caso dentro de los cuatro años y medio siguientes a la fecha en que se presentó o debió haberse presentado la declaración en este otro Estado, lo que ocurra posteriormente. En tal caso, cualquier acuerdo alcanzado se implementará dentro de los diez años contados a partir de la fecha en que se presentó o debió haberse presentado la declaración en este otro Estado, lo que ocurra posteriormente, o en un periodo más largo cuando lo permita el derecho interno de ese otro Estado.

Ahora bien, dos de los convenios en cuestión, a saber: México – Irlanda y México – Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte; ante la ineficiencia probada del procedimiento amistoso, contemplan como otra forma de solución de

controversias la decisión de una junta de arbitraje. En esta circunstancia, es indispensable que tanto las autoridades competentes como los contribuyentes inconformes, otorguen expresamente su voluntad en el sentido de someterse y obligarse a la junta y a la resolución que emana, respectivamente. La decisión adoptada para un caso en particular será obligatoria para ambos Estados respecto a dicho caso, es decir, aplica un criterio de generalidad.

V.2 MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN MATERIA FISCAL EN MÉXICO.

V.2.1 Teoría de la impugnación.

Antes de entrar al estudio de los medios de impugnación en materia fiscal, contemplados en el derecho mexicano, es menester abordar aunque sea en forma breve, aquellos conceptos que giran en su torno y fundamentan su propia existencia, de tal manera que cuando llegue el momento de analizarlos en concreto, se tengan las bases para una mejor comprensión.

En este orden de ideas, "la impugnación constituye, en general, una instancia reclamadora de la legalidad o procedencia de un acto de autoridad, instancia que se hace valer ante la misma autoridad u otra jerárquicamente superior o ante algún órgano revisor específico, para que califique la procedencia o la legalidad, o ambas cosas, respecto del acto que se reclama."²³¹

Todo medio de impugnación como procedimiento, como medida que se tenga para que se revisen o se reexaminen las resoluciones, necesariamente tiene que llegar a uno de estos resultados: la resolución o el acto, se confirma, se modifica o se revoca.

²³¹ GÓMEZ LARA, Cipriano. "Derecho Procesal Civil". Editorial Oxford University Press - Harla México S.A. de C.V.; 6ª edición; México, 1999; p. 193.

La fundamentación de los medios de impugnación, su razón de ser, radica en la imperfección y en la falibilidad humanas.

Los medios de impugnación, contienen a los recursos, que a su vez, son aquéllos reglamentados en un sistema procesal, que tienen vida dentro del mismo.

Puede haber medios de impugnación que no estén reglamentados, ni pertenezcan a ese sistema procesal, sino que estén fuera y que forman lo que podría llamarse medios de impugnación autónomos, los cuales tienen su propio régimen procesal o derivan de otro régimen procesal. El caso característico, de nuestro sistema, es el "juicio de amparo", que constituye típicamente un medio de impugnación. No es un recurso porque no tiene vida dentro del sistema procesal, sino que está fuera del mismo y tiene su régimen procesal propio. Tanto es así, que dentro del propio juicio de amparo existe el recurso interno denominado "revisión".

Yendo a los orígenes de la expresión "impugnación", encontramos que el vocablo latino "impugnare", proviene de *in* y *pugnare*, que significa luchar contra, combatir, atacar.²³²

Según Briseño Sierra²³³, la peculiaridad que singulariza a la instancia impugnativa, es la pretensión de resistir la existencia, producción o los efectos de cierta clase de actos jurídicos.

Para Alcalá Zamora, los medios de impugnación "son actos procesales de las partes dirigidos a obtener un nuevo examen, total o limitado a determinados extremos, y un nuevo proveimiento acerca de una resolución judicial que el impugnador no estima apegada a Derecho, en el fondo o en la forma, o que reputa errónea en cuanto a la fijación de los hechos"²³⁴.

²³² Becerra Bautista, citado en OVALLE FAVELA, José. "Derecho Procesal Civil". Editorial Harla; 3ª edición; México, 1989; p. 226.

²³³ *Idem*.

²³⁴ *Idem*.

V.2.2 Los procedimientos de impugnación en materia fiscal.

En un Estado de Derecho resulta indispensable la existencia de un control jurídico de la actividad administrativa y fiscal, con objeto de que las autoridades arreglen sus actuaciones a lo que dispone la ley (y en el supuesto particular, también a lo establecido en los convenios fiscales internacionales celebrados por el Estado mexicano²³⁵) y los particulares que pudieran resultar lesionados por violaciones a la misma tengan una protección o tutela. Este objetivo puede alcanzarse mediante los medios de defensa previstos en el derecho interno de cada país.

México contempla los desarrollados a continuación:

A) Derecho de petición.

Si bien no constituye un medio de impugnación o defensa, el derecho de petición resulta básico para los gobernados, ya que a través de éste podrán dirigir todo tipo de solicitudes o requerimientos a las autoridades del poder público.

El derecho de petición está consagrado por el artículo 8º constitucional. Briseño Sierra²³⁶, opina que el derecho de petición es el más elemental derecho de instancia, se caracteriza porque es de eficacia conocida pero de eficiencia desconocida. La eficacia conocida estriba en que el funcionario debe responder. La eficiencia desconocida radica en la discrecionalidad con que cuenta la autoridad para contestar en cualquier sentido, desde una negativa hasta una concesión. Lo cual considero cierto, ya que el derecho de petición por parte de los gobernados sólo implica la obligación de la autoridad de contestarla, más no la constriñe a responder en determinado sentido.

²³⁵ Recuérdese que los tratados internacionales celebrados por el Presidente de la República y ratificados por el Senado, constituyen junto a la Constitución Federal y a las leyes emanadas del Congreso de la Unión, la Ley Suprema de toda la Unión, artículo 133 Constitucional.

²³⁶ Citado en DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. p.p. 843-845.

B) Recurso administrativo. Concepto y Clasificación.

El recurso administrativo es un procedimiento represivo que aporta al administrado un medio legal para la defensa o protección de sus derechos²³⁷.

Fraga, opina que el recurso administrativo constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo²³⁸.

Según el maestro Alfonso Nava Negrete, los recursos administrativos se pueden dividir en dos grandes grupos o tipos: "los que conoce y resuelve la autoridad autora de los actos impugnados y los que conoce y resuelve una autoridad diversa, que puede ser la jerárquicamente superior a la que dictó el acto reclamado o un órgano administrativo especial. Conviene llamar a los primeros "recursos de reconsideración" y a los segundos "recursos de revisión". Atiende esta separación a la actitud de reconsiderar al acto propio y revisar el acto ajeno; a la conducta de rectificar o confirmar el juicio formado primeramente sobre un acto y a rever lo hecho por otro para rectificarlo o confirmarlo"²³⁹.

1. Efectos del recurso.

De conformidad con el numeral 133 del Código Fiscal de la Federación, las resoluciones que pongan fin al recurso podrán:

- ❖ Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo en su caso.

²³⁷ NAVA NEGRETE, Alfonso. Citado en DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. p. 843.

²³⁸ FRAGA, Gabino. Citado en DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. p. 843.

²³⁹ Idem.

- ❖ Confirmar el acto impugnado.
- ❖ Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
- ❖ Dejar sin efectos el acto impugnado.
- ❖ Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

2. Elementos del recurso.

Los elementos de los recursos administrativos pueden clasificarse en esenciales y de su naturaleza²⁴⁰.

Los elementos esenciales son:

- ❖ Una ley que establezca el recurso.
- ❖ Un acto administrativo contra el que se promueve el recurso.
- ❖ La autoridad administrativa quien debe tramitarlo y resolverlo.
- ❖ La afectación de un derecho o un interés jurídico del recurrente.
- ❖ Obligación de la autoridad de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.

Los elementos de su naturaleza son:

- ❖ Plazo de interposición del recurso.
- ❖ Formalidades que deben aparecer en el escrito de interposición del recurso.
- ❖ Pruebas.
- ❖ Posible suspensión y requisitos de ella.

C) Recurso de revocación.

²⁴⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. p.p. 845 y ss.

El Código Fiscal de la Federación de 1981 (CFF), reguló originalmente tres recursos: el de revocación, el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y el de nulidad de notificaciones. Hoy en día regula el recurso de revocación para varios supuestos y fija las directrices para la impugnación de notificaciones.

Es el más importante de los recursos administrativos, ya que el mismo Código Fiscal de la Federación en su artículo 116 establece que contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, podrá interponerse el recurso de revocación.

1. Actos impugnables (artículo 117 CFF).

El recurso de revocación procede contra:

I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.
- c) Dicten las autoridades aduaneras.
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo las previstas en los artículos 33 A, 36 y 74 del Código.

II. Los actos de autoridades federales que:

- a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora, o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización referida en el artículo 21 del mismo ordenamiento.

- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley.
- c) Afecten el interés jurídico de terceros.
- d) Determinen el valor de los bienes embargados.

2. Carácter optativo del recurso.

El artículo 120 del Código Fiscal de la Federación, prescribe que la interposición del recurso de revisión será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Completando esta idea, el numeral 125 del mismo cuerpo normativo, dispone que el interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover directamente contra dicho acto, el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Debiendo intentar la misma vía elegida, si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, a excepción de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos. Si la resolución dictada en el recurso de revocación se combate ante el Tribunal citado, la impugnación del acto anexo deberá hacerse valer ante la Sala Regional del mismo.

Por otra parte y siguiendo el criterio contenido en el mismo precepto (artículo 125), **los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble contribución de los que México es parte, son optativos y podrán ser solicitados por el interesado con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos por el Código Fiscal.** No obstante, son improcedentes contra las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación o al juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

3. Ante quién y cuándo debe presentarse el escrito de interposición.

El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación excepto en los casos de los artículos 127 (cualquier tiempo, tratándose de procedimiento administrativo de ejecución) y 175 (10 días, contra dictamen de valuación sobre bienes embargados).

Si el particular afectado por un acto o resolución administrativa fallece durante el plazo referido, se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión.

Cuando un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a al que sea competente (último párrafo del artículo 120 CFF).

4. Formalidades.

El escrito de interposición del recurso, deber contener los requisitos anotados en los artículos 18 y 122 del Código Fiscal de la Federación, a saber:

- Estar firmado por el interesado o representante legal; a través de la forma autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o en su defecto, constar por escrito, señalar: el nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción y en su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y persona autorizada para recibirlas (artículo 18 CFF).
- La resolución o el acto que se impugna; los agravios que le cause la resolución o acto impugnado y las pruebas y hechos controvertidos de que se trate. Cuando cualquiera de los anteriores no se presente, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que en plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos. Si dentro de dicho término, el promovente no presenta

agravios, la autoridad desechará el recurso; si no señala el acto impugnado, lo tendrá por no presentado y si no ofrece probanzas o expone los hechos, el promovente perderá el derecho a señalar los hechos y no tendrán por no ofrecidas las pruebas (artículo 122 CFF).

- Adicionalmente, el promovente deberá acompañar al escrito en comento, los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe en nombre de otra persona física o moral, el documento en el que conste el acto o resolución impugnado y la constancia de notificación del acto o resolución impugnado, salvo cuando declare bajo protesta de decir verdad, que no la recibió; además de las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial en su caso.

5. Pruebas.

En los recursos administrativos se admiten toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante la absolución de posiciones. No se incluye dentro de la prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos (artículo 130 CFF).

6. Improcedencia y sobreseimiento del recurso (artículos 124 y 124 - A CFF).

Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos que no afecten el interés jurídico del recurrente; que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de éstas o de sentencias; que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; que se hayan consentido en virtud de no haberse interpuesto el recurso en el tiempo concedido para tal efecto; que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente; cuando no se expresó agravio alguno; si son revocados los actos por la autoridad; **que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución**

de controversias previsto en un tratado para evitar la doble contribución, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o; que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro en los que México sea parte.

El sobreseimiento, en cambio, procede en las siguientes hipótesis: cuando el promovente se desista expresamente del recurso; cuando durante el procedimiento en el cual se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia antes comentadas; cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe al acto o la resolución impugnada y; cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución controvertidos.

7. La resolución. Efectos, término y contenido (artículos 131, 132 y 133 CFF).

La resolución que ponga fin al recurso podrá:

- I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo en su caso.
- II. Confirmar el acto impugnado.
- III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
- IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.
- V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

La autoridad tiene tres meses a más tardar, para dictar y notificar dicha resolución, a partir de la fecha en que se interpuso el recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado. Ante esta circunstancia el recurrente podrá decidir entre esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la confirmación ficta.

Simultáneamente, la autoridad deberá emitir su resolución fundándola en derecho y examinando todos los agravios hechos valer por el recurrente, aunque cuando uno de éstos sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto.

Asimismo, la autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos considerados violados, examinando en conjunto los agravios, los razonamientos del recurrente y los hechos expuestos; pudiendo revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean suficientes, pero deberá motivar cuidadosamente su actuación. La resolución debe señalar con claridad los actos o la parte de éstos que se modifiquen.

Sin perjuicio de lo anterior, no podrán revocarse o modificarse los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente.

D) Impugnación de notificaciones (artículo 129 CFF).

Cuando se alegue que un acto no fue notificado a los interesados o que lo fue ilegalmente, y se trate de un acto impugnado mediante el recurso de revocación, deben atenderse las reglas siguientes:

- I. Si el particular afirma conocer el acto administrativo, la impugnación de la notificación se hará valer a través del recurso administrativo procedente contra dicho acto, manifestando la fecha en la que lo conoció.

- II. Si el particular niega conocer el acto, manifestará tal desconocimiento interponiendo el recurso administrativo ante la autoridad fiscal competente para notificar dicho acto. La citada autoridad le dará a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiera practicado, para lo cual el particular señalará en el escrito de interposición, el domicilio en el que deberá notificársele y la persona autorizada para tal efecto, de lo contrario, la autoridad dará a conocer el acto y la notificación por estrados. El particular entonces tendrá cuarenta y cinco días a partir del día siguiente en que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar su recurso, impugnando el acto y su notificación o sólo la notificación.
- III. La autoridad competente para resolver el recurso administrativo estudiará los agravios expresados contra la notificación, previamente el examen de la impugnación que, en su caso, se haya hecho del acto administrativo.
- IV. Si se resuelve que no hubo notificación, o que fue ilegal, tendrá el recurrente desde la fecha que manifestó tener conocimiento o en que se le dio a conocer conforme a la fracción II, quedando sin efectos todo lo actuado en base a aquélla y procederá al estudio de la impugnación que en su caso hubiese formulado en contra de dicho acto.

Si la resolución determina que el acto fue notificado legalmente y consecuentemente, la impugnación del acto se formuló extemporáneamente, el recurso será desechado.

En los supuestos de actos regulados por otras leyes federales, la impugnación de la notificación efectuada por autoridades fiscales se hará mediante el recurso administrativo previsto en dichos ordenamientos, siguiendo los mismos lineamientos anotados con anterioridad.

E) Juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

El juicio contencioso administrativo se encuentra regulado en el Título VI del Código Fiscal de la Federación, artículos 197 a 263.

Los juicios que se promuevan ante esta autoridad jurisdiccional, se rigen por las disposiciones del Título anotado, sin perjuicio de lo establecido en los diversos tratados internacionales en los que México sea parte, aplicándose supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles en lo que no contravenga al Código Fiscal de la Federación.

1. Asuntos de su conocimiento.

Listados los asuntos de su competencia en el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (LOTFJA), podemos sintetizarlos en los siguientes términos:

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conoce de los juicios interpuestos contra sentencias definitivas ubicadas bajo los rubros enunciados a continuación:

- I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se liquide o se den las bases para tal fin.
- II. Las que nieguen la devolución de un pago indebido al Estado o procedente de conformidad con las leyes fiscales.
- III. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.
- IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto a los referidos.
- V.- Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derecho habientes y las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas.
- VI. Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al erario federal o al ISSSTE.
- VII. Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas de la Administración Pública Federal Centralizada.

VIII. Las que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación, del Distrito Federal o de sus organismos descentralizados respectivos, así como en contra de los particulares involucrado.

IX. Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los estados y los municipios y sus organismos descentralizados.

X. Las que se dicten negando a los particulares la indemnización por responsabilidad de servidores públicos.

XI. Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior.

XII. Las que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos.

XIII. Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, instancia o expediente, en términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

XIV. Las que decidan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo.

XV. Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.

Las resoluciones se consideraran definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de este sea optativa.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia.

También conocerá de los juicios que se promuevan contra una resolución negativa ficta y de los juicios que se promuevan en contra de la negativa de la autoridad a expedir la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley respectiva.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior en todos aquellos casos en los que se pudiere afectar el derecho de un tercero, reconocido en un registro o anotación ante autoridad administrativa.

2. Distribución de competencias.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se integra por una Sala Superior y por Salas Regionales.

De conformidad con el artículo 12 de la Ley Orgánica del citado, la Sala Superior se compone de once magistrados especialmente nombrados para integrarla, de entre los cuales eligen al Presidente del Tribunal. Esta Sala actúa en Pleno o en dos Secciones. El Pleno se compone de los magistrados de la Sala Superior y del Presidente del Tribunal.

Tanto el Pleno, como la Sala Superior y las Salas Regionales, atienden determinadas materias, de acuerdo a la distribución prevista en su Ley Orgánica, sin embargo, sólo analizaremos las facultades relativas al juicio contencioso administrativo y en particular, las que recaigan sobre resolución de controversias por aplicación de tratados para evitar la doble contribución firmados por el Estado mexicano:

Las Salas Regionales, conocen de los juicios señalados en el artículo 11, antes apuntados, con excepción de los que corresponda resolver al Pleno o a las Secciones de la Sala Superior, de los cuales se encargarán de la instrucción.

Por lo anterior, es necesario conocer las cuestiones encomendadas exclusivamente, tanto al Pleno como a la Sala Superior.

a. Es competencia del Pleno:

"Artículo 16. ...

V. Resolver por atracción los juicios con características especiales, en los casos establecidos por el artículo 239-a, fracción I, inciso b), del CFF, así como los supuestos del artículo 20 de esta ley, cuando, a petición de la Sección respectiva, lo considere conveniente.

XIV. Las demás que establezcan las leyes".

b. Compete a las Secciones de la Sala Superior (artículo 20 LOTFJA):

"...I. Resolver los juicios en los casos siguientes:

- a) Los que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la ley de comercio exterior, a excepción de los actos de aplicación de las cuotas compensatorias.
- b) En los que la resolución impugnada se encuentre fundada en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México, o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se hubiera aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos.
- c) Resolver por atracción los juicios con características especiales, en los casos establecidos por el artículo 239-a, fracción I, inciso a), del Código Fiscal de la Federación.

...VI. Las demás que establezcan las leyes".

c. Conclusión.

De lo expuesto, destaca que las resoluciones impugnadas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por la aplicación de un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble contribución, son resueltas por la Sala Superior o en su caso por el Pleno, si la Sección así lo considerara conveniente.

3. Las partes en el juicio.

Según lo dispuesto en el numeral 198 del Código Fiscal de la Federación, son partes en el juicio contencioso administrativo:

- I. El demandante (sólo puede comparecer un demandante, salvo en la impugnación de resoluciones conexas, siempre y cuando se nombre un representante común).
- II. Los demandados (la autoridad que dictó la resolución impugnada o el particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa).
- III. El titular de la dependencia o entidad de la Administración Pública Federal, Procuraduría General de la República o Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal de la que dependa la autoridad demandada.
- IV. El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

4. Improcedencia y Sobreseimiento (artículos 202 y 203 CFF).

a. Improcedencia.

Resulta improcedente el juicio, al presentarse alguna de las causales, casos o actos descritos a continuación:

Cuando no se afecten los intereses jurídicos del demandante; cuando dicha impugnación no corresponde conocer al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; que se trate de actos que hayan sido materia de otra resolución del Tribunal, si hay identidad de partes y de acto impugnado; de actos consentidos entendiéndose por tal, que no se interpuso el medio de defensa de las leyes correspondientes o el juicio ante el Tribunal en el plazo legal; que se trate de actos materia de un recurso administrativo o juicio ante el Tribunal pendientes de

resolverse; que el acto puede impugnarse por algún otro medio de defensa, excepto si es optativo; actos conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente; que haya sido impugnado en algún procedimiento judicial; contra ordenamientos hetero aplicativos, no aplicados concretamente al particular; cuando no se hagan valer conceptos de impugnación; que de constancias aparezca que no existe el acto reclamado y en las demás hipótesis previstas en las leyes fiscales.

Como punto y aparte debo comentar que de conformidad con el texto de la fracción XV del artículo 202 del Código en comento, **es improcedente el juicio contencioso administrativo, contra actos que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble contribución, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que recaiga a un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.**

De las prescripciones analizadas previamente, se desprenden varias reglas:

1. Los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble contribución de los que México es parte, son optativos y podrán ser solicitados por el interesado con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos por el Código Fiscal.
2. Dichos procedimientos son improcedentes contra las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación o al juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
3. Tanto el recurso de revocación como el juicio contencioso administrativo federal son improcedentes contra actos dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de solución de controversias previsto en los tratados para evitar la

doble contribución, si este procedimiento se inició con posterioridad a la resolución de un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

b. Sobreseimiento.

Si el demandante se desiste de sus pretensiones; si durante el juicio aparece o sobreviene alguna causa de improcedencia; si el demandante muere durante el juicio y su pretensión es intransmisible o con su fallecimiento deja sin materia el juicio; si la autoridad demandada deja sin efectos el acto impugnado o se presenta alguna circunstancia que por disposición legal impida la resolución del fondo del asunto, procede el sobreseimiento del juicio contencioso administrativo (artículo 203 CFF).

5. Etapas procedimentales.

a. La demanda.

El procedimiento del juicio contencioso administrativo inicia con la presentación de la demanda (por escrito) ante la Sala Regional competente, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada. También podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibo si el demandante tiene su domicilio fuera de la población donde esté la sede de la Sala o si ésta se encuentra en el Distrito Federal y el domicilio fuera de él (artículo 207 CFF).

Las autoridades en cambio, podrán presentar la demanda dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que sea emitida la resolución, cuando se pida la modificación o nulidad de un acto favorable al particular o en cualquier tiempo si produjo efectos de tracto sucesivo, sin que exceda de cinco años a partir del último efecto.

La demanda, debe incluir (artículo 208 CFF):

El nombre del demandante y su domicilio para recibir notificaciones en el sitio de la sede de la Sala Regional competente; la resolución que se impugna; la autoridad (es) demandada (s) o el nombre y domicilio del particular demandado por la autoridad en su caso; la narración de los hechos; las pruebas ofrecidas; los conceptos de impugnación; el nombre y domicilio del tercero interesado cuando lo haya y el objeto de la demanda, lo que se pida.

La ausencia de precisión del acto impugnado y de los conceptos de impugnación, ameritan el desechamiento de la demanda por improcedente; en tanto que en los demás casos, ante su omisión, el magistrado instructor percibirá a las partes para que en caso de no subsanarlos en el término de cinco días, se tendrá por no presentada la demanda o por no ofrecidas las probanzas si es el caso.

El demandante debe adjuntar a su escrito de demanda: una copia de la demanda y anexos para cada una de las partes; el documento que acredite su personalidad; las constancias del acto impugnado y su notificación (si no hubo o se hizo por correo, se precisará dicha circunstancia); el cuestionario o interrogatorio respectivos para el desahogo de las pruebas pericial y testimonial, así como las documentales ofrecidas (artículo 209 CFF).

b. La contestación.

Como todo procedimiento jurisdiccional, una vez admitida la demanda, se correrá traslado a los demandados para que le den contestación en el término de cuarenta y cinco días a partir de aquél en que surta efectos el emplazamiento. Con la contestación, el actor puede ampliar su demanda, escrito que a su vez debe ser contestado por el demandado en el plazo de veinte días a partir de aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita la ampliación. Si no se

produce contestación o ésta no hace referencia a todos los hechos, se tendrán como ciertos los imputados directamente al demandado.

El término para la contestación corre individualmente a cada demandado si fuesen varios, así mismo, oficiosamente se correrá traslado a las autoridades que deban ser parte del juicio aun cuando no hayan sido señaladas como tales por el actor.

El (los) demandado (s) al dar contestación a la demanda instaurada en su contra y en la contestación a la ampliación de la demanda, expresará:

Los incidentes de previo y especial pronunciamiento que haya lugar; las consideraciones que a su juicio impidan se emita decisión en cuanto al fondo o demuestren que se ha extinguido el derecho del actor; hará referencia a cada uno de los hechos imputados por el actor expresamente, ya sea negándolos, afirmándolos o expresando que los ignora por no ser propios; precisará los argumentos que desde su punto de vista desvirtúan los conceptos de impugnación y ofrecerá las pruebas de su parte (artículo 213 CFF).

Anexos al escrito de contestación a la demanda o a la ampliación respectiva, el demandado debe exhibir:

Copias de su escrito y de los documentos adjuntos, en número suficiente para el demandante y el tercero si lo hubiera; el documento que acredite su personalidad; el cuestionario que debe desahogar el perito; en su caso, la ampliación del cuestionario para el desahogo de la pericial ofrecida por el demandante, así como las pruebas documentales ofrecidas (artículo 214 CFF).

c. Las pruebas.

Son admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones y la petición informes, salvo que se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades.

d. Resolución.

Diez días después de que haya concluido la substanciación del juicio y no existiere ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificará a las partes por lista, para que dentro del término de cinco días formulen alegatos por escrito. Una vez transcurrido dicho plazo, se cerrará la instrucción con o sin ellos, debiendo dictarse la sentencia respectiva, dentro de los sesenta días siguientes.

Los efectos de la sentencia definitiva pueden ser:

- ❖ Reconocer la validez de la resolución o acto impugnados.
- ❖ Declarar la nulidad de la resolución impugnada, ya en términos llanos o para determinados efectos, debiendo precisarse con claridad en este último caso, la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla.
- ❖ Declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada.

e. Recursos internos.

Dentro del juicio contencioso, existen además diversos recursos regulados en el Código Fiscal de la Federación, a saber:

- ❖ La reclamación (para el particular).

Procedente en contra de las resoluciones del magistrado instructor que admitan, desechen o tengan por no presentada la demanda, la contestación, la ampliación de ambas o alguna prueba; las que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio o aquéllas que admitan o rechacen la intervención de un tercero. Su interposición

se verifica ante la Sala o Sección respectiva, dentro de los quince días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de que se trate (artículo 242 CFF).

❖ La revisión (para la autoridad).

Las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas, pueden impugnarse por la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional respectiva, mediante escrito que presente ante ésta, dentro de los quince días siguientes al día en que surta efectos su notificación, en las hipótesis autorizadas en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación.

F) El Juicio de amparo.

El amparo en materia administrativa²⁴¹ encuentra su fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículos 103, fracción I y 107, fracciones III, IV y V.

Constituye "el control de la acción administrativa por parte de órganos judiciales, donde mediante la tutela de las garantías individuales, obliga a la administración pública para que obre de conformidad con la ley cuando ha afectado indebidamente los intereses particulares del gobernado"²⁴².

Dado que en el Capítulo de garantías individuales, la Carta Magna incluye los principios que debe observar todo acto de autoridad y los requisitos constitucionales del acto y procedimiento administrativos, cuando no son

²⁴¹ Preferimos llamarle amparo administrativo y no amparo fiscal, en razón de que las resoluciones impugnables, inclusive las derivadas de la aplicación de un tratado internacional en materia fiscal, siempre provienen ya de autoridades de la administración pública o ya pertenecientes a tribunales administrativos.

²⁴² MARTÍNEZ MORALES, Rafael. "Derecho Administrativo". México, 1999; p.p. 340 - 361.

observados por la administración pública, el gobernado puede solicitar a la autoridad judicial el amparo y protección de la justicia federal.

Para intentar la vía de amparo, deben agotarse previamente los medios de defensa vistos anteriormente: recurso administrativo (si es obligatorio) y el juicio contencioso administrativo, esto es, satisfacer el principio de definitividad. No obstante, existe una excepción, prevista en el artículo 107 constitucional fracción IV, la cual establece la procedencia del amparo administrativo (incluido el fiscal) contra resoluciones que causen agravio no reparable mediante algún recurso, juicio o medio de defensa legal, no siendo necesario agotarlos, cuando la ley que los establezca exija para otorgar la suspensión del acto reclamado, mayores requisitos que los previstos en la Ley de Amparo para el mismo efecto.

El juicio de amparo como medio de impugnación contra resoluciones resultantes de la aplicación de la ley fiscal, incluidos los convenios en materia de doble contribución, está previsto en los artículos 114, fracción I (ante los Jueces de Distrito, contra tratados internacionales que por su entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación cause perjuicios al quejoso) y 158 (ante los Tribunales Colegiados de Circuito, contra sentencias definitivas, laudos o resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, respecto de las cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o revocados, ya sea que la violación se cometa en ellos o que cometida durante el procedimiento afecte a las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo y por violaciones cometidas en las propias sentencias, laudos o resoluciones indicados) de la Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales.

En el juicio ante los Jueces de Distrito, llamado también amparo indirecto o biinstancial, procede el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito en turno, excepto, cuando habiéndose impugnado un tratado internacional por estimarse directamente violatorio de la Constitución (como lo puede ser un

convenio fiscal en materia de doble contribución), subsiste en el recurso el problema de constitucionalidad, conociendo de aquél la Suprema Corte de Justicia de la Nación (artículo 107, fracción VIII, inciso c de la Carta Federal).

Para terminar, es preciso recordar que la autoridad administrativa goza del recurso de revisión ante los Tribunales Colegiados de Circuito (que no es el mismo del amparo indirecto) para el efecto de impugnar las resoluciones definitivas emanadas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y que por su parte, el particular puede interponer juicio de amparo directo en contra de la misma resolución definitiva. Si el particular interpusiera amparo directo contra la misma resolución o sentencia impugnada mediante el recurso de revisión, el Tribunal Colegiado de Circuito que conozca del amparo, resolverá el recurso, en la misma sesión que decida el juicio de garantías (artículo 249 CFF).

CONCLUSIONES

PRIMERA. Contribuciones, son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Encuentran su fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 31, fracción IV, al establecer la obligación de los mexicanos, extensiva a extranjeros en ciertos supuestos, de **contribuir** para los gastos públicos así de la Federación como del Distrito Federal, del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esta idea se complementa con lo dispuesto en el artículo 73, fracción VII del mismo cuerpo normativo, al facultar al Congreso de la Unión para establecer las contribuciones necesarias a fin de cubrir el presupuesto.

SEGUNDA. Las contribuciones, así como los demás ingresos que puede percibir el Estado, deben observar los principios rectores fundamentales en materia fiscal: legalidad, proporcionalidad y equidad. Se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

TERCERA. Existe doble contribución en términos generales, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces por concepto análogo, en el mismo periodo de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario, es decir, sujetos activos de la tributación.

CUARTA. Por su parte, habrá doble contribución internacional, en palabras de Ottmar Bülher, en sentido amplio -o económico- cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo periodo de tiempo. Cuando se añade "de la misma persona" (identidad de sujeto) se obtiene el concepto en sentido estricto.

QUINTA. La contraposición de los criterios de vinculación adoptados por dos Estados, así como la diferencia en la forma de determinar la base imponible, son causas por las que se puede producir el fenómeno de la doble contribución internacional. Las circunstancias presentes son: a) Dos o más autoridades fiscales diferentes, dos soberanías fiscales. "Varios Estados", sujetos activos principales; b) El mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados; c) Un mismo presupuesto de hecho imponible; d) Un mismo periodo; e) Un mismo lapso de causación y; f) Identidad de sujetos pasivos.

SEXTA. Los elementos de la doble contribución internacional son:

El sujeto activo principal, son los estados soberanos; **el sujeto pasivo**, puede ser una persona física o moral, sujeta a las leyes de dos o más estados soberanos, en virtud de los criterios de vinculación aplicados en cada uno de ellos, por encontrarse en el presupuesto de hecho imponible y actualizarse el hecho generador; el **objeto**, debe estar gravado por dos entes soberanos, entendido aquél como el conjunto de elementos del presupuesto de hecho (también llamado hecho imponible) excluyendo sus aspectos subjetivos; en cuanto a la **base**, debido a que cada país determina los factores para obtenerla (por ejemplo, ingresos y deducciones, en el impuesto sobre la renta) y a que en la comunidad internacional existe una amplia variedad de unidades monetarias, no podemos hablar de una sola base, siempre habrá disparidad en el resultado obtenido y además, será necesaria una conversión al tipo de cambio correspondiente. Es decir, si bien el objeto de la contribución es el mismo, la base gravable (cantidad) no es idéntica, sólo equiparable mediante conversión; por su parte, las **tasas o tarifas** aplicables, son establecidas internamente por cada país, excepto en el caso de que en un tratado para evitar la doble contribución, para ciertos supuestos específicos, se fije una misma para los estados firmantes o se concedan reducciones impositivas, de común acuerdo entre éstos. De tal manera, en el fenómeno de la doble contribución internacional, puede o no tratarse de una misma tasa o tarifa;

finalmente, tenemos que el **periodo de causación**, es idéntico para el hecho imponible gravado por dos o más entes soberanos simultáneamente.

SÉPTIMA. Los sistemas para evitar la doble contribución internacional, se dividen en unilaterales, cuando son adoptados en la legislación interna por cada ente soberano; los convencionales, a través de convenios bilaterales o multilaterales celebrados entre Estados; y el de la unificación de criterios internacionales.

Dentro de los métodos **unilaterales**, se distinguen dos grupos:

- Métodos que atenúan la doble contribución:

Método de deducción: El impuesto pagado en el extranjero se considera como un gasto deducible de la renta global gravable de la persona o entidad en el Estado en el cual es residente.

Método de tipo impositivo especial: Impone sobre los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, tasas o tipos inferiores a los aplicables sobre los ingresos de origen nacional.

- Métodos que evitan la doble contribución internacional:

Método de imputación o crédito: Aquél mediante el cual el Estado de residencia grava la totalidad de la renta mundial, pero imputa o deduce los impuestos pagados en el extranjero de la cuota resultante, se conoce como sistema de "tax credit". Este método es recogido por la legislación mexicana en su modalidad "ordinaria", dando como efecto que sólo será acreditable el impuesto extranjero en la medida que no exceda del impuesto que corresponda pagar sobre esos ingresos en México.

Método de exención: Es aquél por el cual el Estado de residencia renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, es decir, excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero.

Por otro lado, los métodos que pueden incluirse y adoptarse a través de **convenios fiscales**, de acuerdo a la teoría de Dalimier, son:

- **La deducción**, es un procedimiento que consiste en que cada uno de los países (generalmente el país donde se ubica la fuente de riqueza y el país donde reside el perceptor de la misma), liquide el impuesto según su legislación interna, pero uno de los dos países, deducirá del impuesto que allí debiera pagarse, la cantidad satisfecha en el otro país por la misma materia imponible. El país que efectuará la deducción debe ser designado en el convenio, que en general, se decidirá porque la deducción la realice el país de residencia del receptor. Este método recae en la base gravable de la contribución.
- **La división del producto**, consiste en que mediante un tratado se establezca que únicamente uno de los Estados percibirá el impuesto, pero luego la cantidad cobrada será repartida con el país en el que la renta o el sujeto obligado se encuentren en determinada relación.
Este sistema representa gran complicación debido a que requiere de una colaboración muy estrecha entre las administradoras fiscales de los países contratantes. Apreciamos que este método implica directamente al resultado de la contribución, es decir, una vez determinado el sujeto activo principal facultado para exigir el pago de la contribución y una vez efectuado éste, el producto recaudado será distribuido entre los Estados contratantes del convenio fiscal.
- **Reparto de la materia imponible**. Mediante este método, realizable sólo a través de convenio fiscal, la imposición de un bien o producto se atribuye a título exclusivo, a aquél de los Estados con el cual el contribuyente se encuentra en una determinada situación, comprometiéndose por su parte el otro Estado, a abstenerse de toda acción fiscal sobre dicho objeto. Existe una inhibición de uno de los estados, a ejercitar cualquier acción fiscal referente a un hecho imponible determinado.

OCTAVA. La idea de una Unión Europea, no es propia y exclusiva del siglo XX, ya en siglos anteriores, inclusive en la Edad Media, comenzaba a cultivarse un ideal

de unidad entre los pueblos de la región. Pensadores, filósofos, políticos, altos jerarcas eclesiásticos, escritores y gente común, manifestaron el sentimiento recurrente de la necesidad de una unidad europea, capaz de reforzar sus vínculos históricos, políticos y económicos, pero sobre todo, que favoreciera a una paz duradera y una estabilidad social siempre anheladas, aunque en muchas ocasiones ausentes, debido a los constantes conflictos bélicos surgidos en aquél continente por muy diversas causas.

NOVENA. La Unión Europea, es una entidad política, que descansó sobre las tres Comunidades Europeas hasta julio de 2002 (Comunidad Europea, Comunidad Europea del Carbón y del Acero y Comunidad Europea de la Energía Atómica) construidas convencionalmente por Quince Estados europeos, que responden a sus aspiraciones y objetivos tanto particulares como comunitarios; y sobre los dos pilares de cooperación intergubernamental: la Política Exterior y de Seguridad Común y la Cooperación en Asuntos de Justicia e Interior.

DÉCIMA. El desarrollo de las relaciones entre la Comunidad Europea, anteriormente Comunidad Económica Europea, y México, puede dividirse en tres etapas:

1ª.- Desde el establecimiento de relaciones diplomáticas, con la presentación de credenciales del Embajador mexicano Primo Villa Michel ante la Comunidad Económica Europea, el 14 de marzo de 1961, hasta la firma del primer Acuerdo de Cooperación, el 15 de julio de 1975.

2ª.- A partir de la entrada en vigor del Acuerdo de Cooperación, el 1 de noviembre de 1975, hasta el 26 de abril de 1991, fecha en la que se firmó un segundo Acuerdo de Cooperación entre la Comunidad Económica Europea y México.

3ª.- Aún en curso, empezó el 2 de mayo de 1995, con la Declaración Conjunta Solemne en la que se manifiesta la intención de negociar un tercer acuerdo marco de cooperación, para culminar con la firma del Acuerdo de Asociación Económica,

Concertación Política y Cooperación, el 8 de diciembre de 1997.

DECIMOPRIMERA. Los tratados internacionales en materia fiscal pueden catalogarse en dos rubros:

- Los que celebran los Estados en materia arancelaria, precisamente con propósitos de integración económica en cualquiera de sus momentos: zona de libre comercio, unión aduanera, mercado común y unión económica.
- Los tratados, convenciones o acuerdos para evitar la doble contribución internacional y la evasión fiscal o para el intercambio de información fiscal.

DECIMOSEGUNDA. Atendiendo al concepto brindado por Javier Moreno Padilla, un convenio para evitar la doble contribución internacional, es aquel conjunto de normas que se rigen por el derecho internacional tendientes a la regulación entre las partes contratantes con el fin de equilibrar los sistemas fiscales nacionales adaptando criterios de tributación bien definidos que eviten una carga fiscal excesiva imputable a un mismo periodo de tiempo, sobre una misma materia gravable de un mismo titular; sin que se afecte la aplicación de los demás impuestos nacionales de los suscritos.

DECIMOTERCERA. Podemos decir que el **Impuesto sobre la Renta** es una contribución por definición legal, distinta de las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos; del tipo directo y personal; creada mediante ley, en ejercicio de la facultad constitucional a cargo del Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos para imponer las necesarias a fin de cubrir el presupuesto (naturaleza federal); que obliga a su pago a las personas físicas y morales residentes en México, por todos sus ingresos obtenidos, a aquéllas residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país

por los ingresos atribuibles a éste, así como a aquéllas no residentes por los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional; tomando como base impositiva la utilidad obtenida, a la tasa o tarifa aplicables según las características especiales del contribuyente y de la actividad económica gravada; con un periodo de causación que por regla general es anual.

DECIMOCUARTA. La nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del 1 de enero de 2002, regula en su Título IV, los diversos supuestos de causación de las personas físicas, previendo las disposiciones aplicables en general y aquéllas relativas a sus particularidades.

Los rubros ubicados en este ordenamiento que a su vez coinciden con los previstos en los tratados celebrados por el Estado mexicano para evitar la doble contribución con los países miembros de la Unión Europea, son: ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado (trabajos dependientes); ingresos por actividades empresariales y profesionales (trabajos independientes); ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles; ingresos por enajenación y adquisición de bienes; ingresos por intereses e ingresos por dividendos.

DECIMOQUINTA. La Ley del Impuesto, sobre la Renta, apoyada en ciertos conceptos del Código Fiscal de la Federación, da tratamiento a la doble contribución internacional de dicho gravamen, permitiendo a sus residentes, el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero hasta un monto que no exceda el impuesto que por el mismo ingreso debiera pagarse en México, y estableciendo los requisitos necesarios para aplicar los beneficios contenidos en los tratados relativos. El acreditamiento debe efectuarse en la declaración anual del contribuyente. Igualmente, define en el Título V, los criterios a seguir en el

caso de residentes en el extranjero con fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

DECIMOSEXTA. Actualmente se encuentran en vigor doce convenios en materia de doble contribución internacional, signados entre los Estados Unidos Mexicanos y países miembros de la Comunidad Europea, a saber: Alemania, Bélgica, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Irlanda, Italia, Países Bajos, Portugal, Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y Suecia. Asimismo, un Acuerdo de Asociación firmado en 1997 entre la Comunidad Europea y sus países miembros por una parte y nuestro país por otra. Este último, reconoce la existencia de convenios del tipo que se estudia, y autoriza una excepción al principio de Trato de la Nación más Favorecida, respecto a su aplicación.

DECIMOSÉPTIMA. Dentro del sistema jurídico mexicano, existen diversos ordenamientos que dan base a la celebración, interpretación y aplicación de los tratados internacionales, incluidos obviamente aquéllos en materia de doble contribución. El más importante es la Constitución Política, que establece entre otros aspectos, la facultad del Ejecutivo para celebrar tratados internacionales, que necesariamente deberán ser aprobados por el Senado para su entrada en vigor; de igual forma, los ubica junto a la propia Constitución y a las leyes emanadas del Congreso de la Unión como Ley Suprema de toda la Unión.

DECIMO OCTAVA. El derecho comunitario europeo clasifica en sus fuentes principales, a las escritas, dentro de las cuales se encuentran los acuerdos Internacionales de la Comunidad. En este sentido podemos hacer las siguientes observaciones:

- Las Comunidades Europeas a lo largo de su historia, han suscrito un gran

número de tratados internacionales con países terceros, con conjuntos de países o con Organizaciones Internacionales, en virtud de la personalidad jurídica otorgada por los Tratados constitutivos.

- De conformidad con el Dictamen 1/75 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se entiende por "Acuerdo, todo compromiso adoptado por sujetos de Derecho internacional que tenga fuerza vinculante, sin importar cuál sea su calificación formal".
- También, este Tribunal se ha pronunciado en el sentido de que el derecho fruto de un acuerdo internacional vincula a los Estados miembros de igual manera que a la Comunidad Europea.²⁴³ Por lo que las disposiciones de tal acuerdo forman parte del ordenamiento jurídico comunitario.
- Es igualmente derecho comunitario el Derecho convencional derivado, esto es, los actos adoptados para la aplicación y ejecución de un acuerdo.
- El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas tiene competencia para interpretar los acuerdos internacionales en cuestión. La consulta que puedan solicitar los sujetos mencionados al Tribunal de Justicia, es facultativa, sin embargo, en el caso de que el dictamen emitido fuera en el sentido de que existe contravención con los Tratados constitutivos, debe ser acatada directamente.
- En lo relativo al Tratado de la Comunidad Europea, ésta puede por una parte celebrar **acuerdos ordinarios**, cuando lo prevean las disposiciones del Tratado con terceros Estados u organizaciones internacionales (artículo 228) y por otra parte, puede celebrar **acuerdos de asociación** con terceros Estados u organizaciones internacionales (artículo 238), como lo es el firmado con México.

DECIMONOVENA. Definitivamente encontramos ventajas en la regulación de ciertos rubros en los convenios analizados, comparativamente con las reglas

²⁴³ Sentencia "Kupferberg" de 26 de octubre de 1982.

existentes en la legislación interna. Por ejemplo, mientras la Ley del Impuesto sobre la Renta, impone la obligación para quienes paguen intereses, de retener y enterar como pago provisional el impuesto, aplicando la tasa del 24 % sobre los intereses pagados sin deducción alguna, si la tasa de interés es menor al 10% anual y del 24% sobre el monto de los intereses que resulte de los 10 primeros puntos porcentuales de la tasa pactada, sin deducción alguna, cuando ésta sea mayor al 10% anual; la tasa aplicable en los convenios estudiados no supera en ningún caso el 15% sobre el monto bruto de los intereses pagados.

VIGÉSIMA. Los medios de solución de controversias suscitadas por la aplicación de los convenios de cuenta, son:

- El procedimiento amistoso o de mutuo acuerdo. Previsto en los propios tratados (los acuerdos firmados entre México y Gran Bretaña e Irlanda del Norte e Irlanda, también prevén la sujeción a decisión arbitral ante la ineficiencia del procedimiento amistoso.).
- Los medios de impugnación considerados en las legislaciones nacionales de los países contratantes. México por su parte, reglamenta el recurso administrativo de revocación, el juicio de nulidad y el juicio de amparo.

VIGESIMOPRIMERA. La celebración de tratados en materia de doble contribución internacional, por parte del Ejecutivo Federal con aprobación del Senado, es un asunto que a simple vista no representa complejidad, sin embargo, si consideramos que por virtud de dichos instrumentos, pueden verse modificadas por ejemplo las tasas aplicables (elemento del impuesto) a determinados ingresos en relación con las previstas en la legislación interna, entonces, se está alterando un elemento del impuesto en forma distinta a la prevista en la ley, es decir, a través de un acuerdo internacional (no una Ley) y por autoridades diversas a la autorizada (que es el Congreso de la Unión, o sea, Cámara de Diputados y de

Senadores) para establecer contribuciones y modificar sus elementos. Es decir, hay una intromisión en las facultades que corresponden exclusivamente al Congreso Federal. De esta forma, se vulneran entonces la división de poderes y el principio de legalidad fiscal derivados de los artículos 49 y 31 fracción IV, respectivamente, de la Norma Fundamental.

Por otra parte, los tratados implican ventajas para los contribuyentes, pero sólo para aquéllos bajo los supuestos previstos en los mismos, de forma que hay un trato preferencial para éstos en relación con el resto de los causantes en circunstancias similares pero que al no estar contemplados en los convenios, se rigen por la ley interna, en este caso, la Ley del Impuesto sobre la Renta, situación que desde mi punto de vista, va contra el principio de equidad fiscal.

Percibo que en ocasiones más que un medio para evitar la doble contribución internacional, las convenciones bilaterales de mérito, constituyen instrumentos mediante los cuales el gobierno mexicano ha pretendido atraer la inversión extranjera directa, ofreciendo "seguridad jurídica y beneficios fiscales" a los inversionistas residentes en el extranjero, principalmente en lo referente a intereses, regalías, dividendos o ganancias de capital, de fuentes ubicadas en territorio nacional; aún cuando ello pudiera representar una disminución en las arcas hacendarias mexicanas.

En lo tocante al tratamiento unilateral del fenómeno en cuestión, es decir, al proporcionado por la legislación interna mexicana, éste es adecuado y suficiente para resolverlo; aunque desde luego, los tratados internacionales tienen la ventaja de que a través de ellos, México obtiene una concesión recíproca para sus nacionales en forma "expresa" cuando los mismos realicen cierto tipo de actividades causantes del impuesto conforme a la ley de los Estados con los que los celebra. Así, en tanto se observen los principios supremos constitucionales, los convenios para evitar la doble contribución, también pueden darle una solución acertada tal como las leyes expedidas por el Congreso de la Unión.

BIBLIOGRAFÍA

ARELLANO GARCÍA, Carlos. "Primer Curso de Derecho Internacional Público"; Editorial Porrúa; 3ª edición; México, 1997.

BECERRA RAMÍREZ, Manuel. "Panorama del Derecho Mexicano: Derecho Internacional Público"; Editorial Mac Graw Hill; México, 1997.

BIBLOGRAF, S.A.; "Diccionario abreviado VOX, latino - español, español - latino"; Editorial Biblograf, S.A.; 12ª edición; Barcelona, 1991.

BLANCO GASPAR, Vicente. "Las Bases de la Unidad Europea"; Reus,S.A.; Madrid, 1990.

BLUMENSTEIN, Ernst. "Il Sistema di Diritto delle Imposte", Ed. Giufreé; Italia, 1954.

BORRÁS, Alegría. "La doble imposición: problemas jurídico-internacionales". Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda. Madrid, España, 1974.

BRISEÑO SIERRA, Humberto. "El impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas"; Cárdenas Editor y Distribuidor; 2ª edición; México, 1977.

BULHER, Ottmar. "Principios de Derecho Internacional Tributario"; versión castellana de Fernando Cervera Torrejón; Editorial de Derecho Financiero; Madrid, 1968.

BURGIO, Mario. "Derecho Fiscal Europeo"; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, España, 1983.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel. "La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea"; Editorial Aranzadi; Pamplona, España, 1997.

CALVO NICOLAU, Enrique. "Tratado del Impuesto Sobre la Renta. (Conceptos Jurídicos Fundamentales, sujetos y objetos del impuesto)"; Editorial Themis; 1ª edición, 1ª reimpresión; México, 1996.

CALVO NICOLAU, Enrique y DOMÍNGUEZ MOTA, Enrique. "Estudio del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas para 1973"; Docal Editores S.A.; 1ª edición; México, 1973.

CRUZ MIRAMONTES, Rodolfo. "México y la Unión Europea"; Confederación de Cámaras Industriales de los Estados Unidos Mexicanos, TRADEMEX; México, 1998.

CHABOD, Federico. Traducción de Constantino García. "Historia de la idea de Europa"; Editoriales de Derecho Reunidas, Editorial de la Universidad Complutense; Madrid, 1992.

CHUECA SANCHO, Ángel G. "Los Derechos Fundamentales en la Unión Europea"; Editorial Bosch, S.A.; 2ª edición; Barcelona, 1999.

DE BUSTURIA, Daniel. "Unión Europea. Respuesta a 50 de las preguntas que los ciudadanos españoles nos hacemos sobre el Tratado de Maastricht"; Ciencias de la Dirección; España, 1992.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano" Editorial Porrúa, 18ª edición, 2ª reimpresión; México, 1999.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. "Principios de Derecho Tributario"; Editorial Limusa; 3ª edición, 2ª reimpresión; México, 1991.

FAZIO VENGOA, Hugo. "La política internacional de la integración europea"; Siglo del Hombre Editores, IEPRI, Universidad Nacional; edición 1998; Bogotá, Colombia; 1998.

FLORES ZAVALA, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Editorial Porrúa; 15ª edición; México, 1974.

FRAGA, Gabino. "Derecho Administrativo", Editorial Porrúa, 12ª edición, México, 1968.

FRAGA, Manuel. "Nuevo orden mundial"; Editorial Planeta Barcelona; España, 1996.

GARCÍA - PELAYO Y GROSS, Ramón. "Pequeño Larousse Ilustrado"; Editorial Larousse; México, 1981.

GARZA, Servando J. "Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano". Editorial Cultura, T.G., S.A.. México, D.F., 1949.

GIRÓN LARRUCEA, José. "Cuestiones de Derecho Comunitario Europeo"; Universidad de Sevilla; España, 1997.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. "Derecho Financiero" Volumen I, Ediciones de Palma, 2ª edición, Buenos Aires, 1970.

- GÓMEZ LARA**, Cipriano. "Derecho Procesal Civil"; Colección Textos Jurídicos Contemporáneos. Editorial Oxford University Press – Harla México S.A. de C.V.; 6ª edición; México, 1998.
- GUTIÉRREZ ESPADA**, Cesáreo. "El Sistema Institucional de la Unión Europea"; Editorial Tecnos; 3ª edición; Madrid, 1993.
- GUY**, Isaac. "Manual de Derecho Comunitario General"; Editorial Ariel; 3ª edición; Barcelona, España, 1993.
- HALLSTEIN**, Walter. "La unificación de Europa. Antecedentes y problemas."; Instituto para la Integración de América Latina, banco Interamericano de Desarrollo; Argentina, 1966.
- HERNÁNDEZ RAMÍREZ**, Laura. "Comercialización Internacional de los Servicios en México", Editorial Mac Graw Hill, México, 1998.
- IRELA** (Instituto de Relaciones Europeo- latinoamericanas). "La unión Europea y México: una nueva relación política y económica"; IRELA; Madrid, 1997.
- LATAPÍ RAMÍREZ**, Mariano. "Manual para la aplicación práctica de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta"; Tax Editores; 1ª edición, México, 2002.
- LERMAN ALPERSTEIN**, Aída. Compiladora. "Globalización – Regionalización"; Universidad Autónoma Metropolitana; México, 1999.
- LINDE PANIAGUA**, Enrique y otros. "Derecho de la Unión Europea. Tomo I (Antecedentes, Instituciones, Fuentes y Jurisdicción)"; Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A.; Madrid, 1995.
- LOUIS**, Jean – Victor. "El ordenamiento jurídico comunitario"; Colección Perspectivas Europeas; 5ª edición; Bruselas, 1993.
- MANGAS MARTÍN**, Araceli y LIÑAN NOGUERAS, Diego, J. "Instituciones y Derecho de la Unión Europea"; Editorial Mac Graw Hill; Madrid, 1996.
- MARGAIN MANAUTOU**, Emílio. "Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano", Universidad Autónoma de San Luis Potosí. 6a edición, México, 1981.
- MATA SIERRA**, María Teresa. "La armonización fiscal en la Comunidad Europea"; Editorial Lex Nova; Valladolid, España, 1996.
- MORALES PEREZ**, Eduardo. "Una nueva visión de la política internacional de México. Relaciones con la Unión Europea"; Plaza y Valdés Editores; México, 1997.

- MORÍN, Edgar.** "Las metamorfosis de Europa"; Gedisa editorial; Barcelona, España, 1988.
- ORTIZ, SAINZ Y TRON.** "Tratados internacionales en materia fiscal"; Editorial Themis, 2ª edición, México, 2000.
- OVALLE FAVELA, José.** "Derecho Procesal Civil". Editorial Harla; 3ª edición; México, 1989.
- PIÑÓN ANTILLÓN, Rosa María.** Coordinadora. "La Regionalización del Mundo: la Unión Europea y América Latina"; Facultad de Ciencias Políticas y Sociales de la UNAM y Delegación de la Comisión Europea en México; México, 1998.
- PLUGUIESE, Mario.** "Instituciones de Derecho Financiero" Editorial Porrúa, 2ª edición, México, 1976.
- PORRAS Y LÓPEZ, Armando.** "Naturaleza del Impuesto sobre la Renta"; Textos Universitarios S.A.; 1ª edición: México, 1976.
- PRIETO FORTÚN, Guillermo.** "Memoria del Curso sobre Negociación de Tratados Tributarios"; INDETEC, CIAT, DSE; México, 1978.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl.** "Derecho Fiscal"; Editorial Harla; 2ª edición; México, 1999.
- SECRETARÍA DE COMERCIO Y FOMENTO INDUSTRIAL.** "Tratado de Libre Comercio México - Unión Europea"; Volumen I; México, 2000.
- TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** "Convenios fiscales internacionales", Impresión del mismo órgano; México, 1994.
- TRUJILLO HERRERA, Raul.** "Derecho de la Unión Europea: Principios y mercado interior"; Editorial Porrúa; México, 1999.
- VEGA MOCUROA, Isabel.** Coordinadora. "La Integración Económica Europea"; Editorial Lex Nova; Valladolid, España, 1996.
- VILÁ, Blanca y ABELLÁN, Víctor.** "Lecciones de Derecho Comunitario Europeo"; Editorial Ariel Derecho; 2ª edición; Barcelona, España, 1994.

HEMEROGRAFÍA

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo CDLXXXVI. No. 12. 16 de marzo de 1994. Director Carlos Justo Sierra.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo DXX. No. 3. 6 de enero de 1997. Director. Carlos Justo Sierra.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo DXXXVI. No. 17. 1ª Sección. 27 de mayo de 1998. Director Carlos Justo Sierra.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo CDXCV. No. 22. 1ª Sección. 31 de diciembre de 1994. Director Carlos Justo Sierra.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo DLI. No. 8. 11 de agosto de 1999. Director. Carlos Justo Sierra.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo CDLXXIV. No. 12. 16 de marzo de 1993. Directora. María Guadalupe Pérez Miranda.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo CDXCVIII. No. 12. 15 de marzo de 1995. Director. Carlos Justo Sierra.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo DLXIII. No. 7. 1ª Sección. 9 de agosto de 2000. Director. Carlos Justo Sierra.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo CDXCVIII. No. 21. 29 de marzo de 1995. Director Carlos Justo Sierra.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo DLXXI. No. 2. 1ª Sección. 3 de abril de 2001. Director. Carlos Justo Sierra.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo CDLXXIII. No. 7. 10 de febrero de 1993. Directora María Guadalupe Pérez Miranda.

CECILIO TORRES, Damián y **MÉNDEZ MORALES,** Adriana. "Honorarios a residentes en el extranjero"; Nuevo Consultorio Fiscal, Revista Quincenal; Año 15; Número 289; Septiembre, 2001, México.

ESPINOSA CAMPOS, Luis Antonio. "Acerca del Establecimiento Permanente"; Nuevo Consultorio Fiscal, Revista Quincenal; Año 15; Número 286; Julio, 2001; México.

GARCÍA LEPE, Carlos. "Las exenciones del Impuesto sobre la Renta a los residentes en el extranjero"; Revista del Instituto para el Desarrollo Técnico de las

Haciendas Públicas INDETEC; Revista bimestral, Número 121, junio 2000; Guadalajara, Jalisco, México.

MARTÍN GRANADOS, María Antonieta. "El Régimen Fiscal de los Salarios en el Impuesto sobre la Renta"; Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Nueva Serie; Año XXXIV; número 100; Enero – abril, 2001; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM; México.

MEJÍA ITURRIAGA, Enrique Belzain. "Código Fiscal de la Federación (Disposiciones Generales)"; Nuevo Consultorio Fiscal, Revista Quincenal; Año 15; Número 281; Mayo, 2001, México.

PÉREZ PALACIOS, Ramsés. "Pagos Provisionales de Honorarios 2001"; Nuevo Consultorio Fiscal, Revista Quincenal; Año 15; Número 280; Abril, 2001; México.

SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo. "Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta"; Nuevo Consultorio Fiscal, Revista Quincenal; Año 15; Número 281; Mayo, 2001, México.

LEGISLACIÓN CONSULTADA

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS (D.O.F. 5 de febrero de 1917. Última reforma 14 de agosto de 2001).

LEY DE AMPARO, REGLAMENTARIA DE LOS ARTÍCULOS 103 Y 107 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS (D.O.F. 10 de enero de 1936).

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (D.O.F. 31 de diciembre de 1981. Última reforma 12 de febrero de 2002).

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (D.O.F. 1 de enero de 2002).

LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA (D.O.F. 15 de diciembre de 1995. Última reforma 31 de diciembre de 2000).

LEY SOBRE LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS (D.O.F. 2 de enero de 1992).

CÓDIGO CIVIL FEDERAL (D.O.F. 26 de mayo, 14 de julio, 3 de agosto y 31 de agosto de 1928. Última reforma 29 de mayo de 2000).

LEY DEL SERVICIO EXTERIOR MEXICANO (D.O.F. 4 de enero de 1994).

LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL (D.O.F. 29 de diciembre de 1976. Última reforma 15 de marzo de 2002).

SITIOS DE INTERNET

www.juridicas.unam.mx

www.sice.oas.org/TRADES.ASP

www.ser.gob.mx

europa.eu.int/eur-lex/es/treaties/dat/nice_treaty_es.pdf

europa.eu.int/comm/nice_treaty/index_es.htm

OTRAS FUENTES

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Poder Judicial de la Federación. "Compila Tratados". Disco multimedia. México, 2001.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Poder Judicial de la Federación. "IUS 2002. Jurisprudencias y Tesis Aisladas de junio 1917 – abril 2002 e Informe de Labores 2001". Disco multimedia. México, 2002.