



318508
8
2ej

UNIVERSIDAD INTERCONTINENTAL

ESCUELA DE CONTADURIA

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

1987 - 1992

**"ESTUDIO COMPARATIVO DE LOS SISTEMAS
TRIBUTARIOS DE MEXICO, ESTADOS UNIDOS
Y CANADA"**

FALLA DE ORIGEN

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A :

ANGEL ARTURO MORONES SANCHEZ

ASESOR DE TESIS: C.P. RICARDO TULIO CANO GONZALEZ



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 está 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.

**"ESTUDIO COMPARATIVO DE LOS SISTEMAS
TRIBUTARIOS DE MEXICO, ESTADOS UNIDOS
Y CANADA"**

METODOLOGIA	1
INTRODUCCION	9
CAPITULO 1.	
1.1 HISTORIA DE LOS IMPUESTOS.....	12
1.2 DEFINICION DE IMPUESTO.....	18
1.3 ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.....	24
1.4 CARACTERISTICAS DE LOS IMPUESTOS.....	28
CAPITULO 2.	
2.1 DESARROLLO DE LOS IMPUESTOS EN MEXICO.....	30
2.2 SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.....	40
2.3 SISTEMA TRIBUTARIO DE ESTADOS UNIDOS.....	47
2.4 SISTEMA TRIBUTARIO DE CANADA.....	52

CAPITULO 3.

3.1 TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION.....56

CAPITULO 4.

4.1 CUADRO COMPARATIVO DE LOS TRES SISTEMAS TRIBUTARIOS.....90

4.2 COMPETITIVIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.....97

CONCLUSIONES..... 103

BIBLIOGRAFIA..... 106

PIES DE PAGINA..... 107

METODOLOGIA.

1.- PRIMERA ETAPA.

1.1 PLANEACION DE LA INVESTIGACION.

Comprendió la formulación de un plan de acción a seguir que involucra los propósitos, actividades y elementos necesarios para su logro. Se determinó el tipo de investigación contable que se desarrollaría. En este caso, se realizó la investigación mixta.

1.2 SELECCION DEL TEMA.

El tema que seleccioné cumplió con los requisitos mínimos que toda selección debe observar:

- A) Interés personal.- Este tema llamó mi atención porque ante la final consecución de la firma del Tratado de Libre Comercio, es necesario conocer más a fondo los sistemas tributarios de los países que lo conforman.
- B) Originalidad relativa.- Pienso que sobre este tema ya hay algunos estudios, sin embargo, a nivel de tesis, puede ser de los primeros estudios por su reciente aparición.

C) **Identificación Profesional.**- Los impuestos en general, son de básica importancia en el campo de la auditoría, y en especial de la Auditoría Fiscal, campo donde he tenido la mayor de las experiencias durante mi actuación profesional. Este tema es muy interesante para mí ya que los contadores públicos a mi criterio, deben estar al tanto de todas las modificaciones y adecuaciones que en materia fiscal se verán llegar con la firma de dicho Acuerdo.

1.3 UBICACION DEL TEMA.

Para ubicar el tema dentro del campo de la Contaduría, se siguió el Método Deductivo que va de lo general a lo particular, como se indica a continuación:

- a) CARRERA: Licenciado en Contaduría Pública.
- b) AREA DE ESTUDIO: Rama Fiscal. AREA: Sistemas Tributarios.
- c) TEMA GENERICO: Impuestos y sistemas de tributación.
- d) TEMA ESPECIFICO: "Estudio comparativo de los sistemas tributarios de México, Estados Unidos y Canadá"
- e) ESPECIFICACION DEL TEMA: Analizar comparativamente estos tres sistemas tributarios, específicamente lo referente al Impuesto Sobre la Renta, a fin de saber si el mexicano, es competitivo.

1.4 MOTIVOS.

La principal causa por la que escogí este tema, es por la necesidad de conocer a fondo los sistemas tributarios de los tres países, ya que el contador público debe estar a la vanguardia en lo referente a la información financiera y las operaciones que la causan; y una de estas son las relacionadas con los impuestos y tributaciones en general. Por lo anterior, el contador público debe manejar con

relativa seguridad los aspectos que los sistemas de tributación de otros países , y máxime cuando se han abierto las fronteras a América del Norte, nos pueden beneficiar ó perjudicar a fin de poder opinar y actuar en base al desarrollo homogéneo de la economía del país.

Además de lo anterior, mi interés es el de desarrollar investigaciones profundas sobre este tema que sirvan de base para la unificación de criterios en materia fiscal de los tres países que componen el Tratado Norteamericano.

1.5 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION.

Las metas para este trabajo de investigación son:

- 1.-Aportar en lo posible, información propia de este tema.
- 2.-Mostrar ventajas y desventajas de los tres sistemas tributarios.
- 3.- Satisfacción de una inquietud personal.
- 4.-Cumplir con el requisito de la parte escrita del exámen profesional para obtener el título de Licenciado en Contaduría Pública.

1.6 TIPOS DE INVESTIGACION.

Se pretende recopilar la información existente para tomar la decisión de realizar una investigación de carácter mixto, es decir que abarque la documental y la de campo.

La mayor información será obtenida de fuentes directas, como son despachos de contadores, bibliotecas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de otras bibliotecas.

1.7 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

El planteamiento del problema nos ayuda a iniciarnos en el conocimiento sobre el mismo y el objeto de la investigación. Si se plantea correctamente el problema, se dice, se tiene la mitad de la solución.

De los problemas planteados sobre el tema de investigación: "Análisis comparativo de los sistemas tributarios de México, Estados Unidos y Canadá", se eligió el siguiente:

"El sistema tributario mexicano es lo suficientemente competitivo para un tratado trilateral de libre comercio?"

VARIABLE DEPENDIENTE: Sistemas tributarios.

VARIABLE INDEPENDIENTE: Competitividad del sistema mexicano.

1.8 HIPOTESIS DEL TRABAJO.

La investigación científica se inicia con el planteamiento de un problema al cual se debe dar una solución tentativa en forma de proposición para ser probada ó desaprobada. La respuesta tentativa al problema se llama hipótesis.

De la planteación de distintas hipótesis, se eligió la siguiente: "El sistema tributario mexicano si puede ser competitivo para un tratado trilateral".

2.- SEGUNDA ETAPA.

RECOPIACION.

De los procedimientos ó técnicas para obtener la información acerca del problema de investigación planteado y de la hipótesis de trabajo, se utilizará la investigación documental y la entrevista.

2.1 INVESTIGACION DOCUMENTAL.

Para este tipo de recopilación, se procedió a la consulta de libros relacionados con los impuestos, específicamente, con revistas del Colegio de Contadores Públicos, A.C. que se refieren a estudios hechos sobre el tema de la tesis propuesta; así como fichas bibliográficas de tesis de la biblioteca de la Universidad "Intercontinental".

2.2 ENTREVISTA.

Es el instrumento más utilizado y complementario de la Contaduría. Las formas de entrevista a utilizar en el desarrollo de la investigación son:

2.2.1 LIBRE: Permite que en forma espontánea se profundice en un tema como si se tratara de un interrogatorio.

2.2.2 FORMAL: Se utiliza para dirigir la atención a partir de un tema central.

2.2.3 INFORMAL: Se intercambia puntos de vista sobre un tema y los que se relacionan entre sí.

3.- TERCERA ETAPA.

PROCESAMIENTO.

Después de haber recopilado la información, se procedió a la fase de procesamiento, que consistió en la organización de los elementos obtenidos durante el trabajo de investigación.

A) Estructuración del trabajo.

B) Resolución del trabajo.

C) Formulación de referencias documentales.

Dicho material se encuentra ordenado en fichas bibliográficas por orden alfabético, de acuerdo con la siguiente clasificación:

-Libros.

-Tesis.

-Revistas

-Notas

-Leyes y reglamentos.

La redacción del trabajo de investigación documental es el proceso de desarrollo mediante la expresión escrita, cada una de las partes que componen el índice temático.

Las referencias documentales se consideran para dar crédito al autor y la obra, cuando se transcribieron definiciones, conceptos, ideas ó esquemas gráficos.

4.CUARTA ETAPA.

INTERPRETACION.

En la investigación contable, significa someterla a un análisis y explicación con el fin de arribar a conclusiones. El análisis consistirá en separar los elementos básicos de la información y examinarlos con el fin de responder a las distintas cuestiones planteadas en la investigación.

La interpretación ó explicación es el proceso mental mediante el cual se trata de encontrar un significado más amplio de la información empírica recibida. La investigación documental efectúa la interpretación de la información por medio del análisis de premisas y de la explicación por conclusiones (teorías).

La investigación de campo realiza la misma tarea mediante el análisis descriptivo ó estadístico y de la explicación por conclusiones ó teorías. La interpretación lleva a cabo una comparación cualitativa de los datos teórico-documentales con los resultados de la investigación de campo, tratando de encontrar nexos entre la teoría y la realidad. La interpretación de los datos es un doble proceso: análisis-síntesis, que nos permite dar una explicación al problema investigado.

5.- QUINTA ETAPA.

COMUNICACION DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACION CONTABLE.

La comunicación de resultados en la investigación contable, es la información sobre los logros obtenidos durante el trabajo inquisitivo.

5.1 ESTRUCTURACION DEL INFORME.

Significa integrarlo secuencialmente con elementos necesarios para su lectura y comprensión; sus elementos son:

A) PORTADA.- Cubierta anterior del informe de investigación; debe mostrar todos los elementos que identifique el trabajo, a su autor, a la entidad patrocinadora, el director del seminario, el año y lugar de la publicación.

B) PORTADILLA.- Primera página impresa del trabajo. Incluye fundamentalmente los datos de la portada, aunque es posible su reducción ó incremento.

C) DEDICATORIA.

D) INDICE DE CONTENIDO.

- E) METODOLOGIA.
- F) INTRODUCCION.
- G) CUERPO CAPITULAR.
- H) CONCLUSIONES.
- I) REFERENCIAS DOCUMENTALES.

6.- SEXTA ETAPA.

LIMITES Y ADVERTENCIAS.

A.- Los resultados de este trabajo no dependen totalmente de que se haya firmado el Tratado de Libre Comercio, ya que sólomente es una comparación objetiva de los tres sistemas tributarios involucrados.

B.- Este estudio abarca específicamente el Impuesto Sobre la Renta de los tres países, por lo que no se tomaron en cuenta los impuestos locales de los estados de las tres naciones, ni las erogaciones referentes a la seguridad social de las mismas.

INTRODUCCION.

Los tiempos actuales tienden a la unificación del esfuerzo común para la consecución de objetivos generales y comunes. Tal es el caso de los bloques económicos entre países de un mismo continente, por medio de tratados y acuerdos comerciales.

Por tal motivo, para mí es de suma importancia el estudio de sistemas tributarios entre países que han unificado todo un sistema económico y comercial mediante un tratado. De tal manera, esta tesis trata de analizar un rubro en especial de un ente económico, como son las contribuciones en los países que conforman el Acuerdo de Libre Comercio Norteamericano.

El objetivo principal de este análisis es el de llegar a una conclusión real y objetiva, que se traduce en lo siguiente: ¿Es el sistema tributario mexicano suficientemente competitivo para hacer frente a un tratado comercial con países norteamericanos?

Ante la apertura comercial y financiera que se ha visto en el presente gobierno, la competitividad de la economía mexicana dependerá entre muchas cosas de un régimen tributario que al compararlo con el de cada uno de los países involucrados, no desaliente el esfuerzo productivo ni la inversión de los empresarios inversionistas.

Un tema como las contribuciones no puede pasar desapercibido cuando se trata de una apertura económica, ya que los impuestos forman parte misma de los costos y gastos de cualquier empresa nacional ó extranjera; y si un sistema tributario es lo suficientemente flexible para alentar la producción de bienes y servicios, y su respectiva importación y exportación; pero también es lo

necesariamente fuerte para allegar al gobierno y al país en sí, los recursos suficientes para el homogéneo desarrollo económico del mismo, estaríamos hablando de un sistema tributario competente, ya que resultaría atractivo a empresarios extranjeros la inversión en el país, por la tranquilidad que daría conocer que un sistema con estas características es seguridad de un justo pago de contribuciones y obtención de utilidades.

Por lo anterior, me pareció interesante realizar un estudio comparativo de los sistemas tributarios de México, Estados Unidos y Canadá, y específicamente enfocado al Impuesto Sobre la Renta, a fin de saber si existen semejanzas ó diferencias, con lo cual espero llegar a la conclusión ya mencionada, através de un cuadro comparativo.

En el primer capítulo, veremos el marco teórico de los impuestos, es decir, su historia, su definición, sus elementos, características y tipos de ellos, y así dar un panorama general de lo que es un sistema tributario en cualquier país.

En el segundo capítulo, se tratará el desarrollo de los impuestos en México, así como lo más importante que conforma a los sistemas tributarios mexicano, estadounidense y canadiense.

El tercer capítulo analizará los tratados en vigor que evitan la doble imposición en los países. Se mostrará qué es un tratado de este tipo y sus características.

En el cuarto, se expondrá el cuadro comparativo de los tres sistemas tributarios, el que servirá de base para señalar la competitividad que ofrece el mexicano.

De todo lo anterior expuesto, emitiré mis conclusiones correspondientes que aparecerán en el quinto y último capítulo.

Espero que al finalizar esta tesis, se pueda ofrecer a la disciplina contable una aportación enfocada a motivar la investigación profunda de sistemas diversos en un todo económico como son los tributarios, contables, financieros, administrativos, sociales y otros; no sólo de nuestro país, sino de otros países. A través de trabajos hechos por contadores sobre estos temas, nuestra profesión tenderá a ser una de las más completas y requerida.

CAPITULO 1.

1.1 HISTORIA DE LOS IMPUESTOS.

Los impuestos son consecuencia de la existencia del aparato estatal llamado gobierno. Los impuestos en un pueblo son un reflejo o consecuencia de las formas políticas que adopta. El pago de los impuestos va a depender del tipo de gobierno.

En las sociedades más atrasadas, los impuestos no aparecen como una institución claramente delineada en el marco social, debido a que no hay división del trabajo y a la sencillez de ellas.

Conforme pasa el tiempo, se divide el trabajo y se hace necesario que un grupo de personas se haga cargo del poder, la justicia y orden. Se puede decir que aquellos miembros de la sociedad que por diversas circunstancias (como los más viejos, los designados por la mayoría o por la fuerza) tienen el gobierno de una sociedad, obtienen medios provenientes de la sociedad para vivir mientras se dedican a impartir justicia, mantener el orden y proteger a los otros miembros, de dos formas:

- 1) La Fuerza, o
- 2) La cooperación voluntaria.

Los impuestos son conocidos también como tributos o contribuciones. A partir de la Revolución Francesa, cambiaron el término " tributo" por el de "contribución" con el objeto de que se entendiera la aportación a los gobiernos como algo voluntario, ya que el término original implica extracción de riqueza a través de la violencia.

En la mayoría de las sociedades, y desde las épocas más antiguas, el grupo de individuos que tiene el poder, a través de la fuerza, la violencia, la conquista, la guerra o la intimidación, se apodera de la riqueza producida por otros.

En algunas sociedades como la egipcia, que es de las primeras civilizaciones en las que se empieza a dar un gobierno con todas sus características, los grupos del poder, faraones y sacerdotes, vivían lujosa y ostentosamente a costa del trabajo de los demás miembros del pueblo.

Las pirámides de Egipto son un monumento universal y perenne para demostrar cómo el excesivo poder en manos de los gobernantes lleva a sacrificar la vida de miles de seres humanos y los recursos escasos de un país, simplemente para satisfacer el capricho de un gobernante.

El historiador Lionel Casson en su libro "Egipto antiguo", señala lo siguiente con respecto a los impuestos en Egipto, primer antecedente de las economías centralmente planificadas:

"Todo Egipto estaba sujeto a tributación. El agricultor pagaba por sus cosechas; el ganadero, por sus rebaños; el artesano, por sus obras; el pescador tenía que pagar por sus pesca y el cazador por la caza. Los impuestos requieren asientos contables. Había que hacer estudios topográficos para clasificar las extensiones de tierra y su productividad, censos que abarcaban todos los hombres y sus animales, libros donde se registrarán los pagos debidos y las constancias de haberlos hecho. Como no se había inventado aún el dinero, los impuestos se pagaban en productos y trabajo".

Los jeroglíficos o dibujos de la antigua civilización egipcia también son testimonio de los castigos para quienes no pagaban impuestos. En algunos de estos dibujos, se muestran funcionarios que azotan a agricultores morosos por no pagar a tiempo los impuestos en especie.

En general, todo gobierno de los tiempos antiguos tanto en Egipto como en la región de Mesopotamia, igual que en Asiria y en el imperio persa, basaron la grandeza de sus cortes en parte en su riqueza personal pero en una mayor proporción en los tributos o botines sobre los pueblos vencidos y en los impuestos en especie o en servicios personales que tenían que prestar los miembros de la sociedad a la minoría gobernante.

A principios de la civilización griega se consideraba como una ofensa el pago de impuestos de un ciudadano al gobierno. Los gobernantes vivían en parte de su patrimonio privado. Los ciudadanos en un principio tenían únicamente la obligación de cumplir con el servicio militar. En esta forma el rey no tenía que gastar dinero para pagar un ejército.

Otra forma de allegarse recursos de los reyes eran las llamadas "liturgias", que constituían verdaderas contribuciones voluntarias de los ciudadanos al gobierno.

Las liturgias fueron durante los primeros tiempos de la civilización griega una de las principales fuentes para construir barcos y edificios públicos, y también para pagar las festividades religiosas.

En la mente de los ciudadanos griegos no se concebía que un hombre libre estuviera sujeto por la ley a un pago de impuestos en contra de su voluntad. Para los griegos los impuestos personales directos iban en contra de la dignidad y de la libertad de los ciudadanos. Los únicos impuestos que aceptaron fueron algunos indirectos, como aduanales, de mercado y algunas tasas judiciales.

Desafortunadamente, esa época pasa en Grecia y surgen posteriormente los impuestos personales, pero no como una necesidad del bien común, sino más bien como un resultado de los conflictos bélicos que, con las

excepciones de la legítima defensa, casi siempre son causados por algún grupo gobernante para aumentar su poder sobre otros individuos y pueblos.

Los impuestos para la guerra, que en un principio eran extraordinarios y temporales, se fueron convirtiendo en ordinarios y permanentes.

En los mejores tiempos de Grecia, los impuestos en su mayoría eran voluntarios y temporales, mientras que en su decadencia se caracterizó por impuestos directos en contra de los ciudadanos que destruyeron su interés y preocupación hacia la ciudad.

Al principio de la civilización romana, los impuestos directos a los ciudadanos eran considerados humillantes e indignos, sólo en casos de emergencia se acudía a la imposición directa.

Entre las cargas que tenían los ciudadanos romanos en un principio eran el servicio militar y la contribución con su trabajo a la construcción de edificios públicos.

No existían impuestos directos, puesto que no había presupuestos de gastos. No eran necesarios para satisfacer las cargas públicas, pues el Estado no pagaba ni el ejército, ni las prestaciones ni los servicios públicos en general.

Pero conforme fue aumentando el aparato estatal en Roma fueron siendo necesarios más impuestos. Estos impuestos se procuraba recayeran en los habitantes de las provincias y no en los romanos.

Durante la república se hizo famosa en Roma la función de los "publicanos", personajes con quienes el gobierno celebraba contratos para que en su nombre cobraran los impuestos.

En Roma se contemplaron el equivalente a todos los impuestos modernos: sobre cosas y personas, derecho de licencias y marcas, derecho de puertas, artículos que entraban y salían a una población, derecho de consumo, y de compra.

La excesiva presión tributaria, producto de los desenfrenados gastos de los gobernantes, fueron una de las principales causas de la decadencia del imperio romano.

Al desintegrarse el imperio romano surge lo que históricamente se conoce como Edad Media y se extiende del siglo V al XV. Las relaciones económicas durante ese periodo se dan básicamente a través de los feudos. Los feudos nacen en un principio como convenios voluntarios de protección entre campesinos y grandes terratenientes; pero al pasar los años, dichos convenios, se vuelven obligatorios para los descendientes de los campesinos, por encima de su voluntad.

A su vez, muchos feudales efectuaban convenios de vasallaje con otros más poderosos y entre esas obligaciones, además de la ayuda mutua, se establecieron varios tipos de impuestos en dinero, especie y en servicios.

Si bien durante la Edad Media existen impuestos, como los peajes o derechos de paso, no es sino hasta finales de ese periodo y con el nacimiento de las grandes monarquías cuando los impuestos empiezan a causar malestar y problemas sociales.

Una de las características de los impuestos en la Edad Media fue que no eran generales, ya que en muchas partes la Iglesia y los nobles estaban exentos de pagarlos.

Con la aparición de las grandes monarquías, tanto en Inglaterra como Francia y España, se hizo necesario aumentar los impuestos para pagar los gastos de la corte y los lujos en que vivían los reyes, al igual que sus aventuras bélicas. Durante esa época, como en casi todas, los gastos excesivos de las cortes, que obligan al aumento de impuestos, provocaron gran parte de los conflictos sociales de la época.

Una de las causas de la Revolución Francesa fueron las elevadas tasas impositivas.

Esta fue una panorámica histórica de los impuestos de las edades antiguas y que nos sirve de ayuda para analizar la época contemporánea y establecer la naturaleza y concepto de estos mismos.

1.2 DEFINICION DE IMPUESTOS.

El ingreso público, la gestión y administración de los recursos financieros y el gasto constituyen las tres grandes manifestaciones del fenómeno financiero y, a su vez, los cauces por los que ha venido desarrollándose la doctrina jurídica, logrando la configuración de diversas disciplinas.

El derecho tributario, el derecho del patrimonio del Estado o derecho patrimonial y el derecho presupuestario son estas tres disciplinas. El derecho tributario constituye una disciplina jurídica, rama del derecho financiero que regula sólo un sector o especial categoría de ingresos públicos, ya que el resto es normado por disciplinas ajenas al derecho financiero, tales como el derecho civil, mercantil, etc..

El ingreso, la administración y el gasto constituyen centros de gravitación normativa. El ingreso público a través de todas sus formas, por ejemplo, el impuesto, el derecho, el empréstito, el precio, etc. constituirá de por sí un objeto suficiente de estudios.

Puede afirmarse que el Derecho Tributario como rama del derecho financiero es una disciplina que forma parte del derecho público y que tiene por objeto el estudio jurídico de una especial categoría de ingreso público como son los tributos, por tanto, el tributo viene a ser el eje en torno al cual gira esta disciplina .

El tributo o la contribución como la denomina el legislador mexicano en el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación, es un ingreso público que percibe el Estado o los organismos fiscales autónomos por mandato de la ley para servir a propósito recaudatorios con cargo a personas cuya situación coincida con la hipótesis prevista por el legislador.¹

A continuación se muestran algunas definiciones contenidas en diversas normas tributarias.

En el Modelo de Código Tributario para América Latina, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, aparece el siguiente concepto:

"Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines"

La Ley Tributaria Española en su artículo 4, más que definir el concepto de Tributo, simplemente abunda sobre su carácter instrumental, y dice:

"Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progresos sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional".

Y en su artículo 26 asienta:

"Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos".

El tributo se manifiesta como una institución polifacética, ya que por una parte constituye un medio de cobertura o financiamiento de los gastos públicos, pero por otra parte provoca un empobrecimiento de otros sujetos.

Pero desde otro punto de vista, que podría denominarse jurídico, el tributo adquiere una fisonomía diversa, se presenta no como flujo de recursos, sino como una relación o vínculo jurídico entre el Estado y el particular, mediante el cual éste último debe soportar una carga consistente en una prestación de dar, es decir, pagar una suma determinada de dinero y además otras adicionales que jurídicamente se denominan prestaciones de hacer (presentar declaraciones, expedir

documentación comprobatoria de las operaciones, etc.) de no hacer (no cambiar de domicilio fiscal sin el aviso correspondiente) y de permitir (soportar la práctica de las visitas de inspección o de auditoría, etc.).

Puede decirse que tanto la doctrina más autorizada, latinoamericana y europea, como la legislación resultan unánimes al reconocer tres clases de tributos: el Impuesto, el Derecho o Tasa y la Contribución Especial.

Por su parte la legislación mexicana, por medio del Código Fiscal de la Federación en su artículo 2o. al referirse a las contribuciones distingue cuatro categorías: los impuestos, los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras.

1.- Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica ó de hecho prevista por la misma.

2.- Aportaciones de Seguridad Social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social ó a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

3.- 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.

4.- Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso ó 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 descentralizados u órganos desconcentrados

cuando, en éste último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos.

Para poder comprender lo que son los impuestos, es necesario tener presente lo siguiente:

1.- Que los impuestos son una de las varias especies de tributo o contribuciones.

2.- De lo anterior, es preciso por lo tanto afirmar que todas las características o rasgos definitorios de los tributos son los mismos para los impuestos, es decir, si estos últimos son una especie de aquéllas, las características del género (las contribuciones) le corresponderán a la especie (los impuestos).

Acchille D. Giannini define el impuesto como " la prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su poder de imperio, originario o derivado, en los casos, medida y forma que dispongan las leyes, con la finalidad de obtener un ingreso".²

Por su parte, el legislador mexicano en el artículo 2o., fracción I del Código Fiscal de la Federación asienta lo siguiente: "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."

De la anterior definición, puede distinguirse lo siguiente:

1.- Hecho Generator.- Es el hecho previsto por la ley y de cuya realización nace la obligación de pagar impuestos; siempre estará constituido por un evento ó acontecimiento de la vida que sea manifiesto de capacidad contributiva de quien lo realiza, a juicio del legislador.

2.- Destino del Producto.- El rendimiento del mismo se incorpora al total de los recursos del Estado, sin estar afecto en principio y específicamente a un fin determinado.

3.- Medio de Financiamiento de servicios indivisibles.

La ordenanza Tributaria de la República Federal Alemana del 16 de marzo de 1976, consigna en su artículo 3o. siguiente:

"Impuestos son prestaciones pecuniarias que no constituyen la contraprestación de una prestación especial, impuestas por un ente público para la obtención de ingresos a todos aquellos respecto de quienes se realice el supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de prestación. La obtención de ingresos puede ser un fin secundario".

La Ley General Tributaria de España en el artículo 26 , inciso C) define lo siguiente:

"Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos ó hechos de naturaleza jurídica ó económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes ó la adquisición ó gastos de la renta".

El modelo de Código Tributario para América Latina, preparado para el programa conjunto de tributación OEA/BID en su artículo 15o. dice:

"Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente".

Matias Cortés Domínguez en su libro "Ordenamiento Tributario Español", define al impuesto como "una obligación legal, de Derecho Público y pecuniaria, cuyo sujeto activo es el Estado u otro ente público fijado por la ley, surgida por la realización de un hecho imponible realizado por el sujeto pasivo, que no supone en ningún caso una actividad administrativa".

Esta última definición se refiere a una característica netamente jurídica del impuesto, ya que al utilizar el concepto de obligación, se está refiriendo a una relación de carácter jurídico donde un sujeto llamado acreedor puede exigir a otro llamado deudor el pago de una suma determinada. Este concepto de obligación es la base sobre la cual se constituye el Derecho Tributario.

Por último, se dice que hay tres corrientes que tratan de explicar la naturaleza de los impuestos: las económicas, las sociológicas y las políticas.

Las teorías económicas tienen en común denominador el identificar al impuesto como un fenómeno económico que se manifiesta en el pago de un precio por parte de los particulares en espera de una prestación del Estado. Esta teoría fué esgrimida por los sofistas en la época griega y posteriormente formulada por Montesquieu.

La principal crítica a quienes pretenden limitar el fenómeno impositivo al campo económico es que una de las características de los servicios del Estado consiste en la imposibilidad de evaluar el beneficio económico que cada ciudadano recibe de los mismos.

Los impuestos constituyen un fenómeno económico, pero además abarcan el campo de la sociología, la política, lo jurídico, lo cultural y hasta lo religioso, y por tanto, es un fenómeno que tiene que ser visto integralmente desde el punto de vista social ó sociológico.

1.3 ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.

Los elementos de los impuestos pueden ser agrupados en dos grandes categorías, según Antonio Jiménez González, en su libro "Lecciones de Derecho Tributario":

A) Cualitativos.- Se refieren al campo de aplicación del impuesto.

B) Cuantitativos.- Están orientados a la determinación del quantum del débito ó deuda.

A) Elementos Cualitativos:

1.- El Objeto: Por objeto del impuesto se entiende aquellas realidades, normalmente categorías macroeconómicas y que constituyen el elemento económico sobre el que se asienta el impuesto. La renta, el patrimonio, el consumo, son ejemplos de objeto del impuesto. El Impuesto Sobre la Renta de México es un ejemplo de un impuesto cuyo objeto lo constituye la renta; el Impuesto al Valor Agregado constituye una modalidad de impuesto al consumo.

2.- La Materia Imponible ó el Hecho Generador: La ley debe ir más allá al señalar las situaciones de hecho de cuya realización surja la obligación de pagar el impuesto, por ejemplo, la percepción de salarios, honorarios, dividendos, etc. de tal forma que éstos últimos fenómenos constituyen la "materia imponible ó el hecho imponible del impuesto".

El hecho imponible del impuesto lo constituye el hecho ó la circunstancia fáctica a cuya realización el legislador vincula el nacimiento de la obligación de pagar el impuesto.

3.- El Sujeto Pasivo: Es la persona física, moral ó jurídica que se convierte en deudora del monto del impuesto ante el Estado en virtud de que la situación en que se encuentra, coincide con aquella definida en la ley como hecho generador, de tal manera que al realizarla se convierte en obligada a pagar el impuesto y consecuentemente asume el carácter de sujeto pasivo ó deudor.

B)Elementos Cuantitativos:

Por elementos cuantitativos se entenderán todos los elementos determinantes del importe del impuesto, es decir, los factores que contribuyen a la definición del monto del débito fiscal.

Por tanto, el quantum del débito fiscal o de la deuda dependerá de la conjunción de dos elementos que la legislación denominan:

- 1) Base Gravable ó Imponible.
- 2) Tarifa Impositiva.

La Base gravable es el valor asignado a la materia imponible, y del que se parte para aplicar la Tarifa con la cual se determina el quantum del impuesto. En algunas ocasiones este valor es expresado en unidades monetarias y, en ocasiones, en unidades no monetarias, supuestos de estructuras técnicas impositivas y que son rudimentarias en muchos casos, como el ejemplo del número de ventanas de una casa, que se utilizó anteriormente en el país.

Una de las principales funciones que juega la base gravable en el proceso de determinación del quantum, es que sólo ella permitirá definir cuál es el tipo impositivo que le corresponde dentro de la Tarifa.

1.3.1 Diversas Clasificaciones de los Impuestos.

Los impuestos pueden ser clasificados conforme a criterios económicos ó jurídicos.³ Desde el punto de vista jurídico, pueden a su vez subdividirse conforme a una diversidad de puntos de vista, puede por ejemplo, atenderse a las diversas fases ó momentos de su vida desde su creación hasta los diversos sistemas de determinación y liquidación así como de recaudación, dando lugar en cada caso a diversas especies de impuestos. Algunos de los criterios de clasificación de los impuestos más predominantes son los siguientes:

1.-Impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio y sobre el gasto. El criterio diferenciador no lo constituyen las realidades macroeconómicas, renta, patrimonio y gasto, sino el objeto del impuesto en cada caso, que va a depender de lo que se señale en la ley.

2.-Impuestos reales y personales.- Impuesto real es aquél que tiene por fundamento un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza es determinada con independencia del elemento personal de la relación tributaria, como es el I.V.A. .Por el contrario, los impuestos personales tienen como fundamento un presupuesto objetivo que no puede ser pensado más que por referencia a una persona determinada, donde ésta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto, como el I.S.R..

3.-Impuestos periódicos e instantáneos.- Impuesto periódico lo constituye un hecho ó hechos, que se repiten en el mismo tiempo, como el impuesto que grava el pago de remuneraciones en una empresa (2% sobre nóminas). El impuesto instantáneo, grava un hecho aislado, por ejemplo, el I.S.R. causado por actos accidentales ó por ingresos esporádicos.

4.- Impuestos directos e indirectos.- En esta clasificación se distinguen los tres siguientes criterios:

A) Siguiendo un criterio administrativo, se dice que tienen el carácter de directos aquellos impuestos que se cobran mediante registros por conocerse de antemano los contribuyentes, como es el I.M.P.A.C. ó el I.S.R.. Mientras que los indirectos son los que se causan y se recaudan una vez que se realice el supuesto de hecho de la norma, como los impuestos a la importación.

B) Atendiendo al criterio de la traslación, se dice que los impuestos directos son aquellos en que el contribuyente, no puede trasladar a otra persona el impacto del gravámen, ó bien, que la intención de la ley haya sido su no traslación, como en el caso del I.S.R.. Impuesto indirecto será aquél susceptible de ser trasladado en su impacto económico, por ejemplo, los impuestos sobre el consumo.

C) También se llega a la anterior clasificación señalando que son impuestos directos los que gravan la renta percibida, mientras que los indirectos son los que gravan la renta consumida.

1.4 CARACTERISTICAS DE LOS IMPUESTOS.

Como anteriormente se mencionó, el impuesto es un tipo de tributo ó contribución, por lo tanto, las siguientes características son aplicables para todas las clases de contribuciones y no sólo para los impuestos:

1) El impuesto es un ingreso.- La afirmación de que todos los tributos son creados con el propósito de generar recursos al Estado, debe ser concebida toda vez que hay que distinguir aquellos tributos que tienen propósitos recaudatorios de aquellos otros que se denominan "tributos de ordenamiento". Son de la primera clase, la mayoría, sin embargo, los segundos se crean con el propósito no de generar recursos, sino de alcanzar otros objetivos, por ejemplo, los de carácter aduanero, mediante los cuales más que obtener sumas grandes de recaudación, se persigue proteger determinado sector de la planta productiva del país, o bien, aquellos tributos mediante los cuales se pretende inducir a ciertos sectores de la sociedad a asumir determinados comportamientos económicos, ó bien, por medio de los cuales se pretende "sancionar" algunas conductas.

2) El impuesto es un ingreso público.- Aquí el carácter de "público" hace referencia a una doble modalidad. Por una parte, al hecho de que sea el Estado quien lo perciba, y por otra, la circunstancia de que la percepción y pago de los tributos se encuentren regulados por normas jurídicas que forman parte de ramas del derecho público, como lo es el derecho tributario.

3) El impuesto es un ingreso público coactivo.- El carácter coactivo del tributo implica el que éste deba ser soportado y pagado por el contribuyente prescindiendo de la voluntad del sujeto obligado al pago, es decir, las contribuciones pertenecen a

la categoría de las prestaciones patrimoniales que les son impuestas en forma unilateral al gobernado, ya que para la existencia del tributo, no se requiere el concurso de la voluntad de cada uno de los contribuyentes en lo individual, sino que son manifestaciones del poder del estado.

4) El impuesto es un ingreso percibido a título definitivo.- La definitividad viene a constituir una muestra que permite distinguir al impuesto y en sí al tributo de otros ingresos públicos que percibe el Estado con carácter coactivo, pero que sin embargo, no tienen el rango de tributarios, como el ejemplo de los ingresos provenientes de empréstitos forzosos decretados por el poder público. La definitividad implica el que el sujeto que paga una contribución no tiene derecho al reembolso de dicha suma, sino sólo en los supuestos de pago indebido ó en demasía.

5) El impuesto siempre es debido al Estado como consecuencia de haberse realizado un hecho que pone en evidencia una capacidad de contribuir. Si los impuestos vienen a constituir medios de financiamiento de los gastos públicos, deben soportar el deber de pagarlos sólo aquellas personas que tienen capacidad contributiva; es decir, sólo se asumirá el carácter de obligado a pagar impuestos cuando el sujeto administrado se coloque en situaciones que son claras manifestaciones de su capacidad para contribuir.

CAPITULO 2.

2.1 DESARROLLO DE LOS IMPUESTOS EN MEXICO.

En Tenochtitlan, en los primeros años posteriores a su fundación, no existen impuestos decretados por un rey, sino prestación de servicios de todos, como una contribución, en beneficio de todos (salvo algunos terrenos que se afectan con fines institucionales, como para el templo y servicios religiosos) y no en beneficio del soberano ó grupo en el poder. No hay burocracia, y los que no trabajan, pudiendo hacerlo, son excluidos de la comunidad.

Estos factores constituyeron los cimientos de la grandeza del pueblo tenochca y de su hegemonía sobre otros reinos. A fines del año IV tochtli, Tezozómoc se hace proclamar rey de Acolhuacán y señor de toda la tierra. Desde Texcoco, envía emisarios a los pueblos para reunir a las gentes de procedencia chichimeca y acolhua, a fin de comunicarles su voluntad suprema, que desde entonces en adelante, sólo a él debían acudir con los pechos, tributos y rentas suministrados antes al imperio de Acolhuacán; y que ante él debían presentarse para la resolución de los negocios de justicia y de interés.

Los gravámenes fueron establecidos por Tezozómoc a su pleno arbitrio. Ya no se trataba de contribuciones de los miembros de la comunidad para beneficio de ésta, sino de tributos de un vasallo a su vencedor, porque procedían de la conquista. Constitúan tributos de un pueblo para el soberano de otro pueblo. El pueblo vencido es el que tiene que pagar tributo.

En el periodo de Acamapitclín a Moctezuma II, ocurren ciertos cambios: en primer lugar, el número de pueblos conquistados, así como las distancias entre unos y otros, y de todos respecto del núcleo central, obliga a los señores de Tenochtitlán a nombrar jefes ó caciques encargados de gobernar cada ciudad ó región, mismos que eran totalmente responsables de la recaudación de rentas e impuestos, o sea, una descentralización administrativa tributaria. En segundo lugar, los gravámenes ya no se establecieron según el arbitrio del soberano, sino atendiendo a los productos de cada lugar y a las posibilidades de cada pueblo.

Por medio de la Conquista, algunos pueblos someten a otros y les imponen gravámenes en forma arbitraria. Según el Registro de Tributos de Moctezuma, se establece una adecuación tributaria, obligándose a cada pueblo a entregar sólo productos de su tierra. Se considera también, pero en forma muy genérica y superficial, la capacidad de entrega (población y extensión territorial). Sin embargo, no se piensa en las necesidades de la población tributaria, ni en sus sacrificios para satisfacer la carga impositiva.

La Audiencia General de Texcoco se ocupaba, entre otras cosas, de los llamados "tributos reales", por lo que los impuestos ya no dependían exclusivamente del capricho del monarca, sino que eran materia de estudio y atención del cuerpo colegiado en el que, se supone, se consideraban los problemas que surgían en la implantación y recaudación de los tributos.

Colón llega a las Américas con títulos y encargos, y con él llegan también los gravámenes. Juan de Coloma, secretario de los Reyes Católicos, lo establece en las Capitulaciones. Antes de instruir al navegante sobre la doctrina, lo alecciona sobre las cargas tributarias que se deben pagar. Colón se convierte así, en el primer oficial recaudador de rentas de la Corona.

Los impuestos llegan a México con Hernán Cortés. El se encarga de informar a los naturales que son súbditos del monarca español, porque los indígenas no lo sabían, pero como vasallos, tenían que pagarle tributo.⁴

La justicia tributaria comienza con los decretos reales, es decir, con una obra legislativa, en la que ya se establecen principios que son fundamentales del derecho y de la misma justicia tributaria.

La Audiencia era el tribunal superior de una ó más provincias, compuestas de ministros, denominados "oidores", quienes representaban al rey en la administración de justicia. Tenían facultades administrativas y jurisdiccionales y, entre éstas, las de conocer en segunda instancia las apelaciones ó súplicas interpuestas contra las sentencias de los jueces inferiores de su distrito.

Por cédula del 19 de julio de 1536, el emperador acordó que a fin de que los indios no recibieran agravio haciéndoles pagar más de lo que podían, los tasadores debían seguir las instrucciones señaladas en la cédula, entre ellas las siguientes:

- A) Primeramente, los tasadores debían asistir a una misa solemne, que alumbrara sus entendimientos para que bien, justa y derechamente hicieran la tasación.
- B) Concluida la misa, debían prometer y jurar que realizarían la tasación sin odio ni afición.
- C) Personalmente debían concurrir al lugar en donde debían practicarse la diligencia, para cerciorarse y obtener información del número de pobladores de cada localidad, de la calidad de la tierra, de lo que a la fecha de la diligencia estuvieren pagando al rey y a los encomenderos.
- D) Con los datos anteriores, y según Dios y su conciencia, señalarían lo que los indígenas debían pagar en adelante, pero quedándoles con que pasar, dotar y

alimentar a sus hijos, reparo y reserva para curarse de sus enfermedades, y suplir otras necesidades comunes.

E) Concluida la tasación, harían inventario y matrícula de los pueblos y de los pobladores, y de los tributos que hubieran determinado, para que los indios supieran lo que debían pagar y no más.

Las tasas debían ser claras, distintas y sin generalidades, especificando todo lo que habían de tributar los indígenas.

Además de los gravámenes a los naturales, coexistían los impuestos que debían cubrir los que no eran indígenas, como los españoles, criollos y otros residentes, quienes no disfrutaban de las exenciones y dispensas otorgadas a los primeros.

En virtud de que los indígenas, despojados de casi todas sus tierras y bienes, muchos reducidos a esclavitud, y los más utilizados como mano de obra, en su pobreza era poco lo que podían contribuir, la carga mayor recaía sobre los españoles y residentes, que percibían mejores ingresos y, por lo mismo, estaban sujetos a múltiples tributos.

La incompreensión de los españoles a los problemas de las Américas, originaron movimientos armados, entre ellos los de Hidalgo y de Morelos, que se significaron por su carácter popular, como levantamientos de masas indígenas y de mestizos. En las proclamas de Hidalgo y de Morelos, se exigían soluciones a cuestiones fundamentales, como las excesivas cargas tributarias; ante la imposibilidad de lograr justicia por medios pacíficos, se recurría a la violencia.

Hidalgo señala como una de las causas de la rebelión, una verdad de todas las épocas: "los altos gravámenes impiden a la gente de escasos recursos mejorar sus condiciones de vida"⁵

José Ma. Morelos, convocó a un Congreso que se instaló en Chilpancingo el 14 de septiembre de 1813, en el que presentó una ponencia de 23 puntos, como bases para una nueva constitución, que se conoció como "Sentimientos de la Nación", y entre uno de los más importantes puntos, se encontraba uno que pedía la desaparición de la infinidad de tributos e imposiciones agobiantes, como el estanco y la alcabala, sustituyéndose por gravámenes más ligeros.

Por la presión de las fuerzas realistas, se trasladó el Congreso a Apatzingán, en donde se emitió un decreto para la libertad de la América Septentrional.

El Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, conocido como Constitución de Apatzingán, se concluyó como ordenamiento provisional el 22 de octubre de 1814.

En este documento, se admite la separación entre el Legislativo, ejecutivo y judicial, pero se añade un tribunal de residencia, con facultades para juzgar los actos de los otros tres órganos, por lo que, propiamente, resultan cuatro poderes.

En su artículo 36, se señala: "Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa". Por lo que, conforme al artículo 41, entre las obligaciones de los ciudadanos para con la patria, están: "una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus

necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo".

Para los constituyentes de Apatzingán, las personas que faltaran al pago de sus contribuciones dejaban de ser virtuosos y patriotas; pero de esto no podía concluirse que fueran delincuentes.

El Plan de Iguala y los Tratados de Córdoba rindieron como fruto la independencia política del país. La persistencia de las desigualdades sociales y de las excesivas cargas tributarias sobre una población desamparada y postergada, simultáneamente avivaron descontentos y agitaciones, que condujeron a la abdicación de Iturbide y a la nueva Constitución de 1824.

Esta Constitución, no establece los derechos y obligaciones de los ciudadanos, ni la obligación de contribuir a los gastos públicos, ni contiene reglas para la moderación ó equidad de los impuestos. Sólo previene en su artículo 50, fracción VIII, que el Congreso tendrá facultad para fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión y tomar anualmente cuentas al gobierno.

En la Constitución de 1857, en su artículo 31, señala que es obligación de todo mexicano contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que reside, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En su artículo 72, señala que el Congreso tendrá facultades para aprobar el presupuesto de gastos de la Federación que anualmente presente el Ejecutivo, e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo.

Después de las prórrogas del 17 de mayo de 1882 y 26 de noviembre de 1884, y de la reforma del 22 de noviembre de 1886, por decreto del 10. de mayo de 1896, se modificó el artículo 124 y quedó como sigue, respecto a las aduanas:

"Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen ó exporten, ó que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir por motivos de seguridad, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer ni dictar en el Distrito y Territorios Federales, los impuestos y leyes que expresen las fracciones VI y VII del artículo 111".

Al consumarse la independencia se siguen aplicando, básicamente los mismos principios que rigieron durante la Colonia. De ahí en adelante se dieron las siguientes leyes ó decretos:

- 1) El Reglamento sobre el Papel Sellado, del 11 de octubre de 1823.
- 2) El Decreto de las Clases, Valores y Uso del Papel Sellado, del 23 de noviembre de 1836.
- 3) El Decreto de las Clases, Valores y Uso del Papel Sellado, del 30 de abril de 1842.
- 4) La Ley que arregla la Renta de Papel Sellado, los Usos de Este, del 14 de febrero de 1856.
- 5) La Ley del Timbre, del 31 de diciembre de 1871.
- 6) La Ley del Timbre, del 28 de mayo de 1876.
- 7) La Renta del Timbre ,del 15 de septiembre de 1880.
- 8) La Ley de la Renta Interior del Timbre, del 29 de enero de 1885.
- 9) La Ley del Timbre, del 31 de marzo de 1887.

- 10) La Ley de la Renta Federal del Timbre, del 25 de abril de 1893.
- 11) La Ley de la Renta Federal del Timbre, del 1o. de junio de 1906.
- 12) La Ley General del Timbre, del 23 de diciembre de 1931.
- 13) La Ley General del Timbre, del 30 de diciembre de 1953.
- 14) El Código Fiscal de la Federación.- Fué expedido el 30 de diciembre de 1938 con el fin de uniformar la aplicación e interpretación de toda la legislación tributaria. Sin embargo, dejó vivas las leyes fiscales en cuanto no se opusieran a sus preceptos y únicamente derogó de modo expreso la Ley General Sobre Percepciones Fiscales, de la Federación, la Ley de Justicia Fiscal y el Título Segundo de la Ley Orgánica de la Tesorería, que establecía un juicio ante los Jueces de Distrito por oposición al cobro indebido de impuestos.

El Código contiene preceptos de orden sustantivo, figurando de modo especial su artículo 11, y normas procesales. Divide el procedimiento tributario en dos fases: la oficiosa en que la autoridad actúa de acuerdo con preceptos del mismo Código y leyes tributarias que no se le opongan y la fase contenciosa, que comprende el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, de actos ó procedimientos de la autoridad violatorios de la ley.

- 15) La Ley del Impuesto Sobre la Renta.- En México, se deben mencionar las siguientes leyes del I.S.R.: 1) Ley de 20 de julio de 1921, que estableció el llamado "Impuesto del Centenario". 2) Ley de 21 de febrero de 1924, llamada "Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos Vigentes sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas". 3) Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925. 4) Ley del Impuesto Extraordinario sobre Ingresos del 31 de julio de 1931. 5) Ley del Impuesto sobre Ausentismo del 14 de febrero de 1934. 6) Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales del 29 de agosto de 1946. 7) Ley del Impuesto sobre la

Renta sobre el Superprovecho, del 27 de diciembre de 1939. 8) Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1941. 9) Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes del 29 de diciembre de 1948. 10) Ley del impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1953. 11) Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964. Y con fecha del 1o. de enero de 1965, entra en vigor una Ley del Impuesto sobre la Renta la cual se estructuró de cuatro títulos. Y finalmente, en el Diario Oficial del 30 de diciembre de 1980 entra en vigor a partir del 1o. de enero de 1981 esta Ley que ha tenido diversas reformas, y se divide en seis grandes títulos:

-Título I- se refiere a las disposiciones generales aplicables a toda clase de contribuyentes.

-Título II- regula los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, a las Sociedades Nacionales de Crédito y a las Sociedades Mercantiles.

-Título III- se incluyen las disposiciones aplicables a las personas morales con fines no lucrativos.

- Título IV- se regula a los contribuyentes personas físicas, y el cual se subdivide en doce capítulos.

-Título V- agrupa todas las disposiciones que gravan los ingresos que obtengan los residentes en el extranjero de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, que no tengan establecimiento permanente en México.

- Título VI- trata de los estímulos fiscales que pueden gozar las personas a que se refiere el título II y las personas físicas con actividad empresarial.

16) Ley del Impuesto al Valor Agregado.- Se publicó en el Diario Oficial el 29 de diciembre de 1978, y por disposición expresa de su artículo 1o. Transitorio entró en vigor el 1o. de enero de 1980. Este impuesto sustituyó al Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, así como a diversos impuestos especiales, básicamente a aquellos que gravan operaciones que están afectas al I.V.A..

2.2 SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

El sistema tributario mexicano tiene su fundamento en diversos preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, especialmente en sus artículos 14, 16, 17, 22, 31 f.IV y 73 fccs. VII y XXIX.

El artículo 31 fracción IV impone la obligación a los mexicanos "de contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", y emana como se vió en el tema anterior de ésta tesis, de la Constitución de 1857.

La doctrina y jurisprudencia fiscal mexicanas, señalan que los extranjeros también deben pagar impuestos en México cuando obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios ó en créditos provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, através del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, y en el artículo 1o. se establece en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la obligación fiscal que debe recaer igualmente tanto para los nacionales como para los extranjeros.

De lo anterior, se puede decir que la Federación, los Estados y los Municipios tienen facultades para exigir el pago de las contribuciones.

La proporcionalidad y equidad tributarias, quiere decir que cada quien debe contribuir conforme a su capacidad económica y de manera igual que otros iguales. Con ello, la jurisprudencia y la doctrina mexicana pretenden que haya justicia en los impuestos.

El principio de Legalidad en materia tributaria significa que ninguna contribución puede estar prevista en reglamentos ó circulares

administrativas, sino exclusivamente en leyes expedidas por el Congreso de la Unión, en las que se determine con precisión los elementos del impuesto, que son: sujeto, objeto, base, tasa ó cuota y época de pago, dándole con esto al contribuyente seguridad jurídica y evitando a la autoridad arbitrariedades en perjuicio del contribuyente.

Otro artículo importante constitucional para la materia tributaria, es el número 14, que señala: "Nadie puede ser privado de la vida, de la libertad ó de sus propiedades, posesiones ó derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

Esta disposición constitucional incluye la llamada "Garantía de Audiencia", lo que significa que ninguna autoridad fiscal está facultada para embargar bienes, propiedades, posesiones ó derechos de los particulares para el cobro de impuestos sin que al contribuyente se le hubiere dado la oportunidad de comparecer ante un tribunal competente para ofrecer pruebas y exponer argumentos en su defensa.

El artículo 16, establece la llamada "Garantía de Legalidad y Seguridad Jurídica", la cual señala que "nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles ó posesiones, sino en virtud de un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento".

Lo anterior quiere decir que todos los actos de las autoridades, por lo cual se quiera responsabilizar fiscalmente a un particular por la omisión en el pago de una contribución, ~~deberá~~ ser expedida por la autoridad que tenga facultad para ello, así como explicar las razones que tuvo para ello, así como

explicar las razones que tuvo para ello, y citar los fundamentos legales que se refirieran específicamente al caso concreto.

El artículo 17 constitucional, garantiza el derecho de los contribuyentes, a que se les administre justicia de manera pronta, completa e imparcial.

El artículo 22 constitucional prohíbe la imposición de multas excesivas, así como la confiscación de bienes. La Suprema Corte de Justicia ha interpretado que una multa que exceda del monto del impuesto omitido es excesiva, y en consecuencia, inconstitucional.

De las facultades que la Constitución Mexicana ha delegado al Congreso de la Unión en materia tributaria, se han expedido leyes diversas como son el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto al Activo, la Ley del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y otras leyes fiscales, en las que se regulan los sujetos del impuesto, el objeto que se grava, las deducciones, las tarifas, épocas de pago y demás elementos necesarios para determinar la carga fiscal del contribuyente.

El sistema fiscal mexicano parte del principio de que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. La autoridad fiscal sólo podrá hacer esa determinación si los contribuyentes no cumplen con la obligación de hacerlo.

Existen contribuciones que, de acuerdo al artículo 60. del Código Fiscal de la Federación, se pagan sobre bases mensuales, trimestrales, semestrales y anuales. Como regla general, las declaraciones sobre bases mensuales, deben presentarse a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél en que corresponda el pago. Las declaraciones anuales también por regla general, se

presentan dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine su periodo su periodo fiscal.

El artículo 11 del mismo Código, señala que los periodos fiscales se inician el 1o. de enero y terminan el 31 de diciembre de cada año, excepto cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1o. de enero, en cuyo caso se tratará de un periodo irregular, el cual terminará el 31 de diciembre del año de que se trate.

Ahí mismo, se establece que los contribuyentes pueden recibir asistencia gratuita de la autoridad fiscal, y de ninguna manera impide que el contribuyente cuente con sus asesores legales y contables en materia de impuestos.

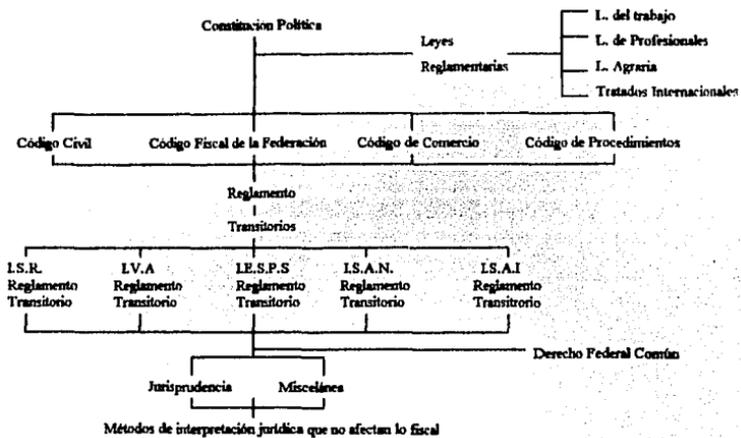
Con objeto de que los contribuyentes tengan seguridad jurídica respecto de su situación fiscal, tienen derecho de solicitar a la autoridad fiscal la expedición de una resolución particular en la que se les ratifique que su interpretación a la ley fiscal es la correcta. Una resolución administrativa de carácter individual favorable a un contribuyente, no puede ser revocada por la misma autoridad, sino por el Tribunal Fiscal de la Federación.

Por otro lado, las autoridades fiscales han tomado la práctica de expedir resoluciones fiscales generales que se publican en el Diario Oficial de la Federación, para hacer del conocimiento de los contribuyentes la interpretación que dan a las leyes fiscales. El Código Fiscal de la Federación señala que de esas resoluciones generales no nacen obligaciones para los contribuyentes y únicamente derivan derechos para los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial.

Aunado a los puntos anteriores, el sistema tributario mexicano contempla a través del Código Fiscal de la Federación los siguientes supuestos:

- Representación de los particulares.
- Devoluciones y compensaciones.
- Visita domiciliaria de auditorías.
- Revisión al dictámen fiscal.
- Revisión de la declaración anual.
- Medios de defensa.
- Delitos fiscales.

El siguiente esquema muestra claramente la estructura jerárquica del sistema fiscal en México:



Y en cuanto a la estructura de los impuestos, se observa lo siguiente:

1.- Impuestos Federales:

- 1.1 Impuesto Sobre la Renta (ISR).
- 1.2 Impuesto al Activo (IMPAC).
- 1.3 Impuesto al Valor Agregado (IVA).
- 1.4 Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios (IESPS).
- 1.5 Impuestos a la Importación y Exportación.
- 1.6 Impuestos ó Aportaciones de Seguridad Social.
- 1.7 Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN).

Adicionalmente a éstos, existen otros impuestos federales, como el referente a la adquisición de bienes inmuebles el cual sin embargo, no se impone cuando existe un impuesto local similar. También los que se refieren a la producción de la mediana industria, e impuestos sobre algunos productos en específico, como el servicio telefónico, gasolina, alcohol, etc.

2.- Impuestos Estatales:

- 2.1 Impuestos sobre Nóminas.
- 2.2 Impuesto Sobre Bienes Inmuebles.

Los Estados no están autorizados a establecer impuestos sobre la Renta a las corporaciones, aunque algunos Estados gravan los salarios y honorarios profesionales.

2.3 SISTEMA TRIBUTARIO DE ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA.

De manera general, existen tres tipos de autoridades tributarias en los Estados Unidos: Federal, Estatal y Local.

Cada uno de ellos determina varios tipos de impuestos en una variedad de bases gravables, y la posibilidad de la doble tributación existe, por las múltiples jurisdicciones tributarias, aunque se puede acreditar el impuesto estatal contra el federal.

1) **Tributación Federal:** El más importante impuesto federal, es el impuesto al ingreso ó sobre la renta. Las empresas, fideicomisos, ciudadanos y residentes norteamericanos son sujetos al impuesto por el total de sus ingresos. Por otra parte, los inversionistas internacionales no residentes pagan contribuciones sólo por los ingresos provenientes de fuentes norteamericanas ó inversiones, negocios y comercios dentro del país.

El tratamiento fiscal, generalmente excenta a los inversionistas internacionales de la tributación federal.

2) **Tributación Estatal:** Aunque muchos estados han escogido no ejercer su facultad tributaria, cada uno de ellos tienen el poder para legislar impuestos al ingreso. Los contribuyentes son tasados por todos sus ingresos si son residentes ó vecinos del estado que está gravando. Es decir, que un estado puede gravar los ingresos de no residentes del mismo, si éstos provienen del estado ó son generados dentro de él.

La manera de tasar empresas es diferente. Para los propósitos tributarios del estado, una compañía es considerada como "doméstica" sólo en su

estado perteneciente; en cualquier otro estado se considera una empresa "extranjera". Aunque la palabra "extranjera" en este contexto no implica que no sea una empresa norteamericana.

Aunque un estado puede fiscalizar a empresas internas por todos sus ingresos, la mayoría de los estados solo gravan los ingresos que provienen de actividades llevadas a cabo dentro de sus límites.

El monto del ingreso atribuible en un determinado estado, generalmente es determinado a través de un proceso de prorrateo.

Además del impuesto sobre la renta, otros impuestos importantes estatales son los referentes a ventas, uso y propiedad.

3) **Tributación Local:** Dentro de cada uno de los 50 estados norteamericanos, existen numerosos entes locales que tienen la autoridad de fiscalizar. En algunos estados, entidades locales pueden imponer tributos solo si el estado los faculta para ello expresamente. En otros estados, las mismas tienen el derecho inherente de fiscalizar.

Hay una amplia fluctuación en la naturaleza de los impuestos establecidos en los condados, ciudades y otros distritos, así como el grado de sofisticación del ente fiscalizador. Las autoridades locales tributarias abarcan condados, municipios y otros distritos territoriales, tales como distritos escolares.

El más importante impuesto local es el de la propiedad. La estructura tributaria Federal, en este caso tiene relevante importancia ya que se aplica uniformemente a través de toda la unión americana; y aunque en cada estado se imponen contribuciones independientes, y por lo tanto, se crean estructuras distintas en cada jurisdicción, el modelo de tributación Federal y Estatal, tienden a ser similares, e incluso, los tipos de impuestos y su administración también.

Aún cuando las tarifas locales y estatales no son tan altas como las que el gobierno federal impone para similares impuestos, hay una gran variedad de contribuciones a este nivel, y sus montos pueden a veces ser mayores que las cantidades pagadas por impuestos federales.

El impuesto al ingreso ó sobre la renta, consiste de una ley sustancial, reglas y normas extensas emitidas por el gobierno, para interpretar los estatutos, y cientos de decisiones ó resoluciones judiciales.

Lo referente a las tasas de los impuestos en Estados Unidos, se verán en el capítulo 4 de esta tesis, debido a que se van a comparar éstas con las de México y Canadá.

Otras características del Sistema Tributario Norteamericano son las siguientes:

El origen ó las fuentes de los ingresos ó gastos es un concepto sustancial para determinar qué contribuyentes son afectos al sistema tributario de este país.

La aprobación previa del Departamento de Impuestos se requiere en ciertos casos tales como: cambios en periodo ó sistema de registro.

Se evita la doble imposición através de ciertas franquicias, deducciones y créditos establecidos en la Ley Federal y en los Convenios Tributarios.

Antes de que un estado pueda gravar a un inversionista extranjero, éste debe cumplir con un nivel mínimo de actividades dentro del estado. Un estatuto Federal prohíbe a un Estado ejercer su autoridad recaudatoria hasta que cumple este requisito. De manera general, una empresa ó corporación se considera que ya tiene nexos ó cumple con los requisitos, si:

- Está establecida dentro del Estado.
- Mantiene una oficina dentro del Estado.
- Tiene activos dentro del Estado.
- Tiene una determinada cantidad de bienes en un almacén dentro del Estado.

- Tiene un ingreso derivado de recursos del Estado.
- Tiene empleados que se encarguen de actividades de compras u otros servicios dentro del Estado (como instalación, ensamble y reparación de equipo, investigaciones de crédito y cobro de cuentas atrasadas).

La Ley Pública 86-272 es la que prohíbe tasar a una persona en estado hasta que cumpla con estas disposiciones.

Todas las leyes de impuestos federales son aprobadas por el Congreso y compiladas y publicadas en el Código de los Estados Unidos.

El Código en vigor es el comúnmente conocido como Código Fiscal de 1986.

El Código Fiscal se modifica casi cada año y con frecuencia varias veces en el año. La retroactividad de la ley es permitida. Pero son raramente aprobadas con la fecha de entrada en vigor que propone el Comité del Congreso.

El Departamento del Tesoro es quien tiene la responsabilidad de interpretar las leyes fiscales; esta función la realiza específicamente la división de Impuestos del Departamento del Tesoro.

Las obligaciones de este departamento se pueden resumir en tres:

- 1.- La interpretación de las leyes de acuerdo con los propósitos que tiene el congreso.
- 2.- La vigilancia de que se cumpla la ley.
- 3.- Las leyes son emitidas en términos generales y se explican e ilustran en los reglamentos del Código Fiscal.

2.4 SISTEMA TRIBUTARIO DE CANADA.

De los tres niveles de gobierno que existen en Canadá (Federal, Estatal y Local), sólo el Federal tiene poder ilimitado para imponer cualquier tipo de contribuciones." La Ley Británica-Norteamericana" le da el derecho al Gobierno Federal para obtener dinero "por cualquier medio ó sistema de Tributación".

Dentro de los impuestos federales, se encuentra el Impuesto Sobre la Renta. Cada residente en Canadá, está obligado al pago de este impuesto, por el monto de sus utilidades en un periodo anual. Para determinar el impuesto a pagar, se registra su ingreso del año, incluyendo lo percibido por sueldos, prestaciones, honorarios, comisiones, intereses, dividendos, aguinaldo, pensiones y la mitad de las ganancias de capital. También se deben considerar los beneficios percibidos por el Programa de Seguro de Desempleo,, becas escolares de más de 500 us. dls., donaciones para investigaciones y otros tipos de ingresos.

Lo obtenido por pagos de asistencia social, pensiones por incapacidad en servicio de guerra y compensaciones pagadas por algún convenio estatal de compensaciones a los trabajadores, no se incluyen como ingreso gravable.

En lo referente a los impuestos provinciales ó estatales, existe una gran variedad de contribuciones, para financiar sus necesidades primordiales. El Gobierno Federal realiza pagos a algunas provincias reconociendo el hecho de que el rendimiento potencial de sus impuestos, en el "per capita" es muy inferior que el promedio nacional. A estas ayudas se les llama "pagos de nivelación". Dichos pagos constituyen una importante fuente de financiamiento.

Todas las provincias tienen impuestos que gravan la utilidad personal ó de las empresas de sus residentes y de los que tienen negocios dentro de sus límites.

Nueve de cada diez estados manejan los impuestos al ingreso personal con el mismo porcentaje de los impuestos federales.

Asimismo, en Canadá los municipios no tienen impuesto al ingreso ó las utilidades, sino que gravan las propiedades situadas dentro de sus límites y jurisdicción, de acuerdo al valor de éstas. Los métodos para determinar su valor varían ampliamente uno de otro, pero para efectos fiscales, generalmente se debe aplicar un porcentaje al valor de mercado.

Los recursos generados de dichos impuestos son utilizados para servicios de carácter comunitario, como el mantenimiento de las calles, banquetas, escuelas, seguridad pública, bomberos y otros.

Cada municipio tiene sus propias necesidades, por lo que existe una gran división de impuestos, por ejemplo, un tipo se designa para un fin determinado, como puede ser la construcción y mantenimiento de escuelas; otro, para banquetas, carreteras, etc..

Además de lo anterior, los municipios imponen un cargo a los usuarios de agua, basado en el consumo realizado. También algunos municipios gravan el uso de electricidad, gas y teléfono.

En el Capítulo 4 de esta tesis, se contemplarán específicamente las tasas que prevalecen en Canadá, con el fin de poder compararlas con los otros dos países en cuestión. Este capítulo sólo maneja de manera general el sistema tributario del país.

Otras características del sistema tributario canadiense, son las siguientes:

Una vez que se ha determinado el ingreso gravable de los contribuyentes, la cantidad del impuesto federal y estatal se determina aplicando una tasa progresiva. Los no residentes son sujetos a una tarifa adicional establecida en la Ley Federal de Ingresos, la cual es pagada al gobierno federal.

Las tasas de las tablas fiscales federales, son ajustadas anualmente y están basadas en el incremento del Índice Nacional de Precios al Consumidor canadiense en determinado período.

Otras contribuciones impuestas por algunas de las provincias son:

- Impuesto para entradas a lugares de divertimento.
- Impuestos en varias clases de operaciones de minería.
- Impuestos en operaciones forestales.
- Impuestos al capital pagado ó exhibido de corporaciones.
- Impuestos especiales a determinados tipos de empresas, tales como bancos ó compañías de seguros.
- Impuestos a operaciones de competencias en pistas.

También se obliga que una porción de las ganancias igual al 10% del ingreso acumulable, con ciertos ajustes y partidas, se entregue a los trabajadores, lo que viene siendo similar a la Participación a los Trabajadores en las Utilidades de las empresas en México.

En la Ley Federal, se contemplan impuestos ó derechos de aduana, através del Código del Impuesto Sobre la Renta, del Código del Impuesto al Consumidor, Código del Consumir (Derechos aduanales de consumidores),

Código de Clientes, Código de Recursos de Petróleo Canadiense y Código de Medidas Especiales de Importación.

Cada provincia tiene su propia legislación del Impuesto Sobre la Renta, y está basada en la Ley Federal y Leyes de Impuestos a las Ventas al Menudeo.

Todos los impuestos y derechos se contemplan anualmente en un presupuesto, el cual debe ser aprobado por el Parlamento. En él se debe asentar claramente la fecha de entrada en vigor, y que regularmente es la fecha en que es aplicado, y no en la fecha en que es aprobado.

Para interpretar la Ley, el proceso judicial es muy importante. Las resoluciones de las Cortes Inglesas y las de Estados Unidos y Australia, pueden ser citadas en relación con los principios básicos.

La Agencia Auxiliar de los Ingresos Nacionales es el órgano que se encarga de emitir todos los boletines de interpretaciones y circulares informativas. Aunque no son legalmente obligatorios los boletines, éstos contienen criterios del Departamento sobre varios preceptos de la Ley y de su Reglamento.

Las circulares son guías sobre aspectos de procedimiento para los contribuyentes.

Las reglas impositivas las publica periódicamente la Agencia Auxiliar de los Ingresos, por impuestos que se deban aclarar. También se puede dar que existan convenios informales con el fisco a través de consultas personales.

CAPITULO 4

4.1 TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION.

Cuando los países entran en interacción comercial, se produce un fenómeno que se conoce como de Doble Tributación a nivel internacional. Esto ocurre porque los Estados en ejercicio de sus facultades, imponen contribuciones a cargo de los particulares y de esta manera los estados en los que radican los individuos que originan esa interacción comercial gravan la misma transacción, con la consecuencia de que un mismo individuo puede recibir el impacto de la carga tributaria establecida por su país de residencia y por el país en el que radica el individuo con el que entabla una relación jurídica mercantil.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), es internacional de carácter gubernamental y constituye una alianza económica para la cooperación entre los estados miembros de dicha organización y tiene como objetivo promover políticas encaminadas a:

- 1.- Procurar la mayor expansión posible en economía y el empleo, y un incremento del nivel de vida en los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuir así al desarrollo de la economía mundial.
- 2.- Contribuir a una sana expansión económica de los países miembros, y en los que no lo son, en vías de desarrollo económico.
- 3.- Contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria, conforme a las obligaciones internacionales.

La OCDE produjo a través de su Comité Fiscal un informe en 1977 que se denominó "Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio" y tuvo como propósito evitar el problema de la doble tributación a

nivel internacional mediante la celebración de tratados entre los países que integran la comunidad internacional.

En dicho documento, se formula la siguiente definición: "el fenómeno de la doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general, como el resultado de la percepción de impuestos similares en dos ó más estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo".

Conforme al artículo 2-1-a) de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, "se entiende por tratado, un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único ó en dos ó más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular".

De ésta definición, se entiende que el tratado constituye una manifestación de voluntad de los estados que lo suscriben a fin de obligarse a realizar la conducta acordada. También resalta que un tratado debe regirse por el derecho internacional y no por el derecho interno de alguno de los estados contratantes.

Un tratado es un acto de creación normativa, que se realiza por un órgano de la comunidad jurídica internacional y el ámbito espacial de validez del acto jurídico representado por un tratado es el de los estados particulares en los que impera el orden jurídico de los estados contratantes.

En México, la jerarquía jurídica de los tratados se establece en el artículo 133 constitucional, que señala lo siguiente: "Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley suprema de toda la Unión. Los

jueces de cada estado se arregalarán a dicha constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los estados".

Al establecerse en el concepto constitucional que estos tres ordenamientos "Serán la ley suprema de toda la union" quiere decir que los demás ordenamientos jurídicos tiene carácter secundario y por lo tanto, se subordinan a ellos.

En materia de tratados destacan tres ideas fundamentales de carácter constitucional :

- 1.- La facultad exclusiva que tiene el Presidente de la República para celebrar tratados .
- 2.- Los tratados deben someterse a la aprobación del Senado.
- 3.- Deben estar de acuerdo con los dispuesto en la Constitución.

Los criterios de nacionalidad, residencia o fuente de riqueza que se utilizan en las legislaciones, así como las normas para identificarlos que utiliza cada país, son los elementos básicos que originan la doble imposición.

Las soluciones que se dan en la teoría y en la práctica a esta problemática de prevenir, reducir ó evitar la doble imposición internacional se pueden dividir en dos:⁶

1.- UNILATERALES:

- a.- Autorizar un crédito de impuesto, lo cual permite deducir del impuesto a pagar en su propio país, el que se hubiera pagado en el extranjero.
- b.- Eximir total ó parcialmente los ingresos provenientes de la fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

c.- Permitir la deducción del impuesto pagado en el extranjero para el cómputo de la base gravable.

2.- TRATADO TRIBUTARIOS:

Mediante esta fórmula dos países se ponen de acuerdo estableciendo normas expresas que regulan la jurisdicción tributaria de cada uno de ellos. Inclusive puede limitarse a ciertas actividades ó giros.

El Consejo de la OECE adoptó su primera recomendación sobre doble tributación en 1955 y estableció un Comité Fiscal en 1956, a quien en 1958 se le encargó que elaborara un proyecto de convención para evitar la doble tributación en relación con los impuestos sobre la renta y el capital, así como propuestas concretas para la aplicación de esa Convención. De 1958 a 1961 este Comité preparó cuatro informes en los que proponía un modelo de 25 artículos.

Cuando la OECE se convirtió en 1961 en la OCDE (Organización de Cooperación y Desarrollo Económico), se confirmó el mandato del Comité Fiscal y se llegó a un acuerdo sobre algunos artículos nuevos (4) para integrar finalmente 29 artículos y publicar un modelo en 1963.

En 1967 se revisó el modelo aprobado en 1963, a efecto de incorporar la experiencia obtenida por los países miembros en las negociaciones de nuevos convenios ó en su aplicación práctica. Esta revisión concluyó definitivamente la publicación de la Convención Modelo sobre la doble Tributación de la Renta y del Capital en 1977, que actualmente permanece en vigor.

El modelo de la Naciones Unidas reproduce muchos artículos del modelo de la OCDE. Se confía en que contribuirá a la creación de un red de acuerdos bilaterales basados en un modelo común, como un paso importante hacia la posible concertación de un tratado fiscal multilateral a escala mundial para evitar la doble tributación.

Existen países como los Estados Unidos de América que de acuerdo a sus propias políticas y a las peculiaridades de su legislación ha desarrollado modelos que, teniendo básicamente el mismo contenido que el de la OCDE tiene algunas variantes. Además, organizaciones regionales como la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) y los países del Pacto Andino han desarrollado sus propios modelos, tomando como base el de la OCDE y el de la ONU .

México está siguiendo en sus negociaciones los lineamientos básicos del modelo de la OCDE el cual tiene sólo algunas variantes con respecto de los lineamientos de la ONU y de Estados Unidos de América; ambos tienen 29 artículos y el de la OCDE tiene 30, porque tiene un artículo adicional, el 28 relativo a la extensión territorial del tratado.

A continuación, se muestra una síntesis de la estructura y los artículos que contiene el Convenio Modelo de la OCDE, conjuntamente con lo que se establecieron en los convenios firmados con Canadá y Estados Unidos, y una panorámica de la legislación en mexicana con respecto a cada uno de ellos:

Artículo 1

Se refiere a la aplicación del tratado a personas residentes de uno ó de ambos estados contratantes.

Convenio con Canadá: Se aplica a las personas residentes de uno ó ambos estados contratantes.

Convenio con Estados Unidos: Se aplica a las personas residentes de uno ó ambos estados contratantes, salvo que en el propio convenio se disponga otra cosa.

Legislación Mexicana: Ley del I.S.R. (artículo 1): Personas obligadas al pago de impuesto:

- Residentes en México respecto de todos sus ingresos.
- Residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.
- Residentes en el extranjero, por sus ingresos procedentes de territorio nacional, aún sin tener establecimiento fijo.

Artículo 2

Los impuestos comprendidos en el tratado se refieren al Impuesto Sobre la Renta y sobre el patrimonio exigibles por cada estado . Se incluyen los derivados de la enajenación de bienes muebles ó inmuebles. De igual manera, se aplicará el convenio a los impuestos de naturaleza análoga que surjan con posterioridad. Las autoridades competentes, se comunicarán mutuamente las modificaciones importantes que se introduzcan en sus legislaciones.

Convenio con Canadá : El convenio se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los estados contratantes, cualquiera que sea el sistema de exacción. Queda incluido el impuesto al activo.

Convenio con Estados Unidos: El convenio se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los estados contratantes. Se incluyen para Estados

Unidos los impuestos especiales sobre las primas de seguros pagadas a aseguradoras extranjeras y los impuestos especiales a las fundaciones privadas.

Legislación mexicana: Código Fiscal de la Federación (Artículo 2) .- Concepto y clasificación de contribuciones. Ley del Impuesto Sobre la Renta (Artículo 1 y 15).- Obligados al pago de los impuestos y concepto de ingresos acumulables. Ley del Impuesto al Activo (Artículo 1 y 2).- Contribuyentes obligados al pago y metodología para su cálculo.

Artículo 3

En este artículo se definen los siguientes términos:

- 1.- Persona (personas físicas y sociedades de personas físicas).- Se incluyen las sucesiones, fideicomisos, asociaciones o cualquier otra agrupación de personas.
- 2.- Sociedad (persona moral o cualquier entidad que se considere como tal para efectos impositivos)
- 3.- Empresa de un Estado Contratante (se define normalmente conforme a la legislación interna de los estados contratantes).
- 4.- Tráfico Internacional (transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva está situada en un estado contratante).
- 5.- Autoridad Competente (se permite a cada estado contratante designar la autoridad o autoridades competentes). En el caso de México, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En el caso de Canadá, es el Ministro de Renta Nacional ó su representante autorizado. En el caso de estados Unidos, es es Secretario del Tesoro ó su representante autorizado.

La Legislación Mexicana contempla en su Constitución Política, artículos 42, 43, y 48 lo que comprende el territorio nacional. En los artículos 30 y 33 los conceptos de nacionalidad mexicana.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 8 define el territorio nacional.

La ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 5, define a las personas morales.

Artículo 4

Tiene por objeto definir el término "residente" y resolver los casos de doble residencia.

Convenio con Canadá: Se define como:

- Toda persona que en acuerdo con la legislación del estado contratante esté sujeta a imposición por razón de domicilio, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio análogo.

- Cuando una persona física sea residente de ambos estados, se resolverá su situación de la siguiente forma: Se considera residente del estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición. Si la tiene en ambos, se considera residente del estado donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas. Si no vive habitualmente en uno, se considera residente del país donde nació. En cualquier otro caso, las autoridades resolverán el caso de común acuerdo. Si no se puede resolver, la persona queda fuera del ámbito de aplicación de los artículos 6 al 21 inclusive, y del artículo 23.

Convenio con Estados Unidos: Igual que en Canadá, salvo que cuando no se pueda definir la residencia de una persona, se considerará como no residente en ninguno de los estados contratantes.

Legislación Mexicana: El Código Fiscal de la Federación (Artículo 9), considera residentes en territorio nacional a las siguientes personas:

-Personas físicas que hayan establecido su casa-habitación en México, salvo que en el año, hayan estado en otro país más de 183 días.

-Los de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del estado contratante ó trabajadores del mismo, aún cuando por su trabajo se encuentren en el extranjero más de 183 días del año.

-Personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

Artículo 5

Se define lo que debe entenderse por "establecimiento permanente".

Convenio con Canadá : Significa un lugar fijo de negocios mediante el cual un residente de un estado contratante realiza toda ó parte de su actividad y comprende en especial:

- las sedes de dirección,
- las sucursales,
- las oficinas,
- las fábricas,
- los talleres, y
- las minas, pozos de petróleo ó de gas, las canteras ó cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

No incluye lo siguiente:

- Instalaciones usadas sóicamente para almacenar.
- Mantenimiento de existencias almacenadas.
- Mantenimiento de lugar donde se almacenen éstas, para ser transformadas por otra persona.

- Mantenimiento de un lugar fijo donde se realicen actividades de carácter auxiliar ó preparatorio, como recabación de información para el residente, hacer publicidad, investigaciones científicas, preparar la colocación de préstamos, etc.

- Si realiza operaciones por medio de un corredor, comisionista ú otro agente **independiente**, no se considera que tiene un establecimiento permanente.

Convenio con Estados Unidos: Igual que en el convenio con Canadá.

Legislación Mexicana: La Ley del Impuesto sobre la Renta en su Artículo 2o., considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen parcial ó totalmente, actividades empresariales. Se entienden establecimientos permanentes: las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras, ó cualquier lugar de exploración ó extracción de recursos naturales. También se consideran cualquier lugar donde se presten servicios personales independientes, de residentes en el extranjero y nacionales.

El artículo 3, excluye los mismos conceptos que los convenios.

Artículo 6

En éste, se sugiere que los ingresos provenientes del arrendamiento de un inmueble, sean gravados por el estado contratante en donde se encuentre situado el bien en cuestión. Se entiende por inmueble lo que la legislación del estado residente define como tal.

Convenio con Canadá: La expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya la legislación impositiva del estado contratante en donde los bienes están situados.

Convenio con Estados Unidos: Es lo mismo que con Canadá, salvo que existe la opción de calcular el impuesto por la renta sobre una base como si fuera residente

en el otro estado de donde está el bien. La opción debe ser utilizada para ese ejercicio y los subsiguientes.

Legislación Mexicana: La Ley del I.S.R. (art.89), considera ingresos por este concepto, los provenientes de arrendamiento ó subarrendamiento, ó por otorgar a título oneroso el uso ó goce temporal de inmuebles en cualquier forma. El Artículo 148, considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país estén ubicados dichos bienes.

Artículo 7

Según este Convenio, las utilidades generadas por una empresa residente en un estado contratante, sólo puede ser gravadas por dicho estado contratante, a menos que la empresa realice actividades en el otro estado contratante por conducto de un establecimiento permanente, y en este caso, las utilidades atribuibles a dicho establecimiento pueda gravarlas el estado contratante en que éste se encuentre situado.

Convenio con Canadá: Los beneficios de un residente de un estado contratante sólo pueden someterse a imposición en este estado, a no ser que el residente realice ó haya realizado su actividad en el otro estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él .

Convenio con Estados Unidos: lo mismo que con Canadá.

Artículo 8

Aquí se sugiere que las utilidades de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, incluso barcos de transporte en aguas internacionales, sean objeto de Impuesto Sobre la Renta en el estado contratante en que se encuentre la sede de la dirección efectiva de la empresa.

Convenio con Canadá: El término "beneficios" comprende: ingresos brutos e ingresos derivados directamente de la explotación de buques ó aeronaves en tráfico internacional, e intereses sobre cantidades generadas directamente de la explotación de buques ó aeronaves en tráfico internacional, siempre que dichos intereses sean incidentales a la explotación.

El término "explotación de buques ó aeronaves" en tráfico internacional por una persona comprende: el fletamiento ó arrendamiento de ellos; el arrendamiento de contenedores y equipo relacionado; y la enajenación de buques, aeronaves, contenedores y equipo relacionado.

Convenio con Estados Unidos: Lo mismo que con Canadá.

Legislación Mexicana: La ley del I.S.R. (art.23), señala que los establecimientos permanentes de empresas residentes en el extranjero dedicados al transporte internacional aéreo ó terrestre, efectuarán la deducción de la parte proporcional del gasto promedio que por sus operaciones haya tenido en el mismo ejercicio dicha empresa, considerando la oficina central y todos sus establecimientos. El gasto promedio se obtendrá dividiendo la utilidad del ejercicio en todos sus establecimientos antes de impuestos, entre el total de ingresos percibidos en el mismo ejercicio; el cociente se restará de la unidad y el resultado será el factor de gasto aplicable a los ingresos atribuibles al establecimiento en México.

El Artículo 25 menciona que no es deducible el total de pagos por el uso ó goce temporal de aviones y embarcaciones que no tengan concesión ó permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente. Sólo en aviones se permite es deducible N\$1,500.00 por día. Si su actividad preponderante es el aerotransporte, es totalmente deducible.

El Artículo 149 dice que los ingresos por estos conceptos, gravarán un impuesto del 5%, siempre que dichos bienes sean utilizados directamente por el arrendatario en la transportación de pasajeros ó bienes.

Artículo 9

Este artículo regula los ajustes fiscales que deben efectuarse cuando una empresa residente en un estado contratante participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa situada en el otro estado contratante, ó cuando ambas empresas son controladas ó dirigidas por un mismo grupo de personas y las transacciones que son celebradas entre las dos empresas no se realizan en las mismas condiciones como si fueran empresas independientes. En este caso, se puede rectificar los resultados fiscales de la empresa que hubiese recibido la utilidad, de haberse efectuado las transacciones como si se tratara de dos empresas independientes y gravar las utilidades en consecuencia .

Acordemente, el otro estado contratante debe efectuar los ajustes necesarios para no gravar utilidades a la empresa situada en su territorio, que de haberse realizado la transacción como si fueran empresas independientes, se habrían realizado en la empresa domiciliada en el otro estado contratante.

Lo mismo aplica para los dos convenios.

Legislación Mexicana: La Ley del I.S.R. en su artículo 57-A, señala los requisitos para denominar a una sociedad como controladora:- Que sea residente en México; propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto; que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto, sean propiedad de otra empresa.

Artículo 10.

En este apartado, se señala como regla general, que los dividendos sean gravados por el estado donde reside el receptor de los mismos, sin perjuicio de que también sean gravados por el estado en donde se encuentra ubicada la sociedad que los paga.

Convenio con Canadá: Aquí se señala que también pueden ser gravados en el estado que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este estado, pero si el que lo percibe es el beneficiario efectivo, el impuesto que se exija no puede exceder de: 10% del importe bruto de los dividendos, si éste es una sociedad que posea al menos el 25% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que los pague. Y 15% en todos los demás casos.

Convenio con Estados Unidos: Es lo mismo, pero cambia los porcentajes : 5% en la primer cláusula, y 5% en la segunda.

Legislación Mexicana: El artículo 10-A de la Ley del I.S.R. obliga a las personas morales que distribuyan dividendos a calcular el impuesto correspondiente, aplicando la tasa del artículo 10, al resultado de multiplicar dichos dividendos por el factor de 1.515. No estando obligados al pago, si éstos provinieron de la cuenta de utilidad fiscal neta. El impuesto tendrá el carácter de definitivo. El artículo 120 considera ingresos por utilidades distribuidas los siguientes: - La ganancia distribuida por personas morales residentes en México en favor de sus accionistas. - En caso de liquidación ó reducción de capital, de personas morales, la diferencia entre el reembolso por acción y el capital de aportación por acción actualizado, cuando éste sea mayor. - Las erogaciones que no sean deducibles conforme a la Ley, y beneficjen a los socios ó accionistas. -Las omisiones de ingresos ó las compras no realizadas. -La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales.

El artículo 152, grava los dividendos percibidos por personas físicas ó morales residentes en el país pagados por empresas residentes en el extranjero, permitiendo el acrecentamiento del impuesto que se hubiese pagado en el país en que resida la empresa que distribuyó el dividendo.

Artículo 11.

Aquí se define como intereses, los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con ó sin garantía hipotecaria ó participación en las utilidades del deudor, incluyendo los productos de créditos otorgados al sector público, bonos ú obligaciones.

Convenio Canadá: 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, éstos pueden también someterse a imposición en el estado del que procedan y de acuerdo con la ley de este estado, pero si el receptor es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del 15% del importe bruto de los intereses.

El concepto "intereses" significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con ó sin garantías hipotecarias y especialmente las rentas de fondos públicos y bonos ú obligaciones incluidas las primas y premios relacionados con tales valores, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de cantidades dadas en préstamo.

Convenio con Estados Unidos: Sucede lo mismo que con Canadá, salvo por las tasas máximas del impuesto a cargo, que son:

No puede exceder el impuesto exigido del 4.9% del importe bruto de los intereses, si provienen de : préstamos otorgados por bancos; bonos u otros títulos de crédito negociables en mercado de valores reconocido.

Del 10%, si son pagados por bancos; pagados por el adquirente de mobiliario y equipo por venta a crédito.

Del 15%, en todos los demás casos.

Legislación Mexicana: La Ley del I.S.R. en el Artículo 7-A, define lo que se debe considerar como "interés": a todo rendimiento de créditos de cualquier clase, con el nombre que se les designe.

El Artículo 77 en sus siguientes fracciones, excenta a los siguientes intereses del pago de impuestos:

F XIX.- Los pagados por instituciones de crédito, siempre que correspondan a depósitos de ahorro efectuados por un monto no mayor al doble del salario mínimo elevado al año, y la tasa de interés pagada no sea mayor que la que fije anualmente el Congreso de la Unión.

F-XX.- Los recibidos por bonos y obligaciones que emitan instituciones de crédito internacionales, de las que forme parte el gobierno mexicano ó alguna institución de crédito.

F-XXI.- Los provenientes de bonos emitidos por el Gobierno Federal o por sus agentes financieros, en moneda extranjera, y los provenientes de bonos ó planes de ahorro del propio Gobierno.

En el Artículo 154, nos señala que se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país se coloque ó invierta el capital, o cuando los intereses que se paguen al extranjero se deduzcan, total ó parcialmente por un establecimiento permanente ó base fija en el país, aún cuando el pago se efectúe através de cualquier establecimiento en el extranjero.

Artículo 12.

Tanto la OCDE como la ONU definen a las regalías como las cantidades de cualquiera clase pagadas por el uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística ó científica, incluidas las películas cinematográficas de una patente, marca comercial, dibujo, modelo, plano fórmula ó procedimiento secreto, así como por el uso de un equipo industrial, comercial ó científico y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales ó científicas.

Convenio con Canadá: Las regalías procedentes de un estado contratante y pagadas a un residente del otro estado contratante, pueden someterse a imposición en este otro estado. Sin embargo, estas regalías pueden estar gravadas en el estado contratante del que procedan de acuerdo con la ley de este estado, pero si el receptor es el beneficiario efectivo, el impuesto no puede ser mayor del 15% del importe bruto de las regalías.

Convenio con Estados Unidos: Lo mismo que con Canadá, pero aquí, la tasa máxima es del 10%.

Legislación Mexicana: La ley del ISR, artículo 156, señala que tratándose de ingresos por regalías, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando los bienes y derechos por los cuales se pagan las regalías, se aprovechen en México, ó cuando los pagos de regalías que se efectúen al extranjero se deduzcan, total ó parcialmente, por un establecimiento permanente ó base fija en el país, aún cuando el pago se efectúe através de cualquier establecimiento en el extranjero.

Artículo 13.

Aquí se sugiere gravar las ganancias derivadas de la enajenación de muebles ó inmuebles en el estado contratante en que éstos se encuentran ubicados.

Convenio con Canadá: Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes de un establecimiento permanente que un residente de un estado contratante tenga en el otro estado, pueden someterse a imposición en este otro estado. Los términos "bienes inmuebles" comprende las acciones de una sociedad ó un derecho a participar en una asociación, fideicomiso ó sucesión , con excepción de cualquier bien , distinto de bienes arrendados, en el que se desarrollen las actividades de la sociedad, asociación, fideicomiso ó sucesión.

Convenio con Estados Unidos: Igual que con Canadá.

Legislación Mexicana: La ley del I.S.R. en el artículo 150, señala que en los ingresos por enajenación de bienes inmuebles, se considerará que la fuente de riqueza se ubica en territorio nacional cuando en el país se encuentren dichos bienes. Y el 151 dice que tratándose de enajenación de acciones ó de títulos valor que representen la propiedad de bienes, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional, cuando sea residente en México la persona que los haya emitido ó cuando el valor contable de dichas acciones provenga en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en el país.

Artículo 14.

Se sugiere que los ingresos que obtenga un residente de un estado contratante, producto de la prestación de servicios profesionales y de actividades de naturaleza independiente, pueden ser gravadas en el estado de residencia, a menos que dicho profesional tenga un lugar fijo para el ejercicio de sus actividades en el otro estado contratante, caso en el cual los ingresos imputables a dicho sitio pueden gravarse en este otro lado.

Convenio con Canadá: La expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario,

artístico, educativo, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores. Un residente de un estado contratante se considera que tiene una base fija en el otro estado durante cualquier periodo de doce meses, si el residente permanece en total en ese otro estado más de 183 días, en el periodo mencionado.

Convenio con Estados Unidos: Se señala lo mismo.

Legislación Mexicana: Se menciona en el Artículo 84 de la Ley del I.S.R., que las personas físicas residentes en el extranjero que tengan una ó varias bases fijas en el país, pagarán el impuesto por los ingresos atribuibles a las mismas por la prestación de servicios personales independientes. El Artículo 147 menciona que se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país, salvo que demuestre la parte que prestó en el extranjero, en cuyo caso se pagará impuesto por la parte proporcional del servicio prestado en México.

Artículo 15

Los sueldos, salarios y percepciones asimilables a éstos, obtenidos por un residente de un estado contratante sólo pueden ser gravados por este estado, a menos que el trabajo se lleve a cabo en el otro estado contratante, caso en el cual pueden ser gravados en este otro estado.

Convenio con Canadá: No obstante el párrafo anterior, las remuneraciones obtenidas por un residente de un estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en el primer estado si: 1) el receptor no permanece en el otro estado, más de 183 días en cualquier periodo de doce meses contados a partir del primer día ó del último día del año calendario de que se trate. 2) las remuneraciones se pagan por ó en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro

estado. 3) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente que la persona empleadora tiene en el otro estado.

Legislación Mexicana: La ley del I.S.R. (art.78) define los ingresos por un servicio personal subordinado.El Artículo 145, menciona que se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando cuando el servicio se preste en el país.La persona que efectúe los pagos, deberá efectuar la retención del impuesto si es residente en el país ó residente en el extranjero con establecimiento en México.No se pagará el impuesto por los ingresos pagados por residentes en el extranjero, personas físicas ó morales, que no tengan establecimiento permanente en el país, ó que teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento. siempre que este servicio tenga duración menor a 183 días naturales, consecutivos ó nó, en un periodo de doce meses.

Artículo 16.

Las remuneraciones del artículo anterior, pagadas por una sociedad residente en un estado contratante a un individuo residente del otro estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en el estado donde reside la sociedad pagadora de las mismas.

Convenio con Canadá: Las participaciones, retribuciones similares, que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro de un Consejo de Administración o de Vigilancia o de un órgano similar de una sociedad residente del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposiciones en este otro Estado. Los sueldos, salarios y remuneraciones similares que obtenga un residente de un

Estado Contratante en su calidad de empleado en un alto cargo directivo de una sociedad que sea residente del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Convenio con Estados Unidos : Lo mismo que con Canadá.

Legislación Mexicana: La Ley de I.S.R. en su Art. 78 asimila a la prestación de servicios personal subordinado los honorarios a miembros directivos así como los pagados a administradores, comisarios y gerentes generales. En el Art. 80 menciona que el impuesto retenido no puede ser inferior al 30% sobre su monto. El Art. 145 considera fuente de riqueza en el país cuando los honorarios sea pagados en el país o en el extranjero por empresas en Mexico resididas.

Artículo 17.

Convenio con Canadá: Los ingresos obtenidos por un artista del espectáculo ó un deportista residente de un estado contratante, por actividades personales desarrolladas en el otro estado contratante, pueden ser gravadas por el país en donde se desarrollan dichas actividades.

Convenio con Estados Unidos : Una persona del Estado Contratante que obtenga rentas del otro estado tiene derecho a los beneficios fiscales en este otro estado siempre y cuando: sea persona Física, así como Estado Contratante, alguna de sus divisiones políticas o una de sus entidades locales.

Legislación Mexicana: El Art. 84 de la Ley de I.S.R. sigue los lineamientos sugeridos, gravando en el país los ingresos obtenidos por espectáculos que se presentan en el mismo.(con Candá en el art. 17 y con Estados Unidos con el art.

18)

Artículo 18.

Las pensiones pagadas a un residente de un estado contratante, por razones de un empleo anterior, sólo puede sujetarlas a impuestos el estado donde el pensionado reside.

Convenio con Canadá: Las pensiones y anualidades procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro estado pueden también gravarse en el estado del cual proceden y de acuerdo con la legislación de este estado, pero en caso de pagos periódicos el impuesto no excederá de 15% del monto bruto del pago.

Convenio con Estados Unidos: Los pagos hechos a un residente de un Estado Contratante por trabajos de artista o deportista, pueden someterse a imposición en el estado donde se pagan, salvo que el importe de la remuneración no exceda de usd\$3,000.00.- o su equivalente en pesos mexicanos, durante el ejercicio de que se trate.

Legislación Mexicana: La Ley de I.S.R. Art. 21 define las pensiones, jubilaciones como aquellas que se otorgan en forma de rentas vitalicias adicionales a las del I.M.S.S., pudiéndose pactar rentas garantizadas siempre que no se otorguen anticipos sobre la pensión ni se entreguen al trabajador las reservas constituidas por la empresa. (con Canadá art.18 y 19 de Estados Unidos).

Artículo 19.

Convenio con Canadá: Las remuneraciones pagadas por un estado contratante, excepto pensiones, sólo pueden ser gravadas por dicho estado, pudiendo ser gravadas por el otro estado contratante, únicamente si la persona física que las recibe, reside en este otro estado y posee la nacionalidad del mismo ó no ha adquirido la calidad de residente sólomente para prestar los servicios.

Convenio con Estados Unidos: Las pensiones y demás remuneraciones análogas obtenidas por un residente de un Estado Contratante que sea el beneficiario efectivo por razón de un empleo anterior residente del mismo estado, sólo pueden someterse a imposición de este estado.

Legislación Mexicana: El Art. 77 de la Ley de I.S.R. no grava en México los ingresos percibidos por diversos ciudadanos extranjeros, empleados de países extranjeros y que residen en el país.(con Canadá Art. 19 y 20 de Estados Unidos).

Artículo 20.

Convenio con Canadá: Este artículo sugiere que las cantidades percibidas por un estudiante para cubrir sus gastos de escolaridad, no sean gravadas en el estado en que la persona resida, cuando provengan del otro estado contratante de donde era residente .

Convenio con Estados Unidos: Las remuneraciones pagadas por un estado contratante, excepto pensiones, sólo pueden ser gravadas por dicho estado, pudiendo ser gravadas por el otro estado contratante, únicamente si la persona física que las recibe, reside en este otro estado y posee la nacionalidad del mismo ó no ha adquirido la calidad de residente sólomente para prestar los servicios.

Legislación Mexicana: El Art. 77 de la Ley de I.S.R. no grava en México los ingresos percibidos por diversos ciudadanos extranjeros, empleados de países extranjeros y que residen en el país.(con Canadá Art. 19 y 20 de Estados Unidos).

Artículo 21.

Convenio con Canadá: Se sugiere que cualquier otro tipo de ingreso, diferente de los que se vieron en artículos anteriores, sólo pueden ser gravados en el estado de residencia del receptor de los mismos.

Convenio con Estados Unidos: Este artículo sugiere que las cantidades percibidas por un estudiante para cubrir sus gastos de escolaridad, no sean gravadas en el estado en que la persona resida, cuando provengan del otro estado contratante de donde era residente .

Legislación Mexicana: El Art. 132 de la Ley de I.S.R. menciona que las personas físicas que obtengan ingresos distintos a los mencionados en capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto, en que al momento de obtenerlos, incrementen su patrimonio.(Art. 21 con Canadá y 23 con Estados Unidos).

Artículo 22.

Este artículo se refiere sólo a los impuestos sobre el patrimonio, con exclusión de los impuestos sobre sucesiones, donaciones y transmisiones. Este es el concepto que maneja el modelo de la O.C.D.E.,sin embargo, en los convenios con Canadá y Estados Unidos, este artículo se refiere a otros conceptos.

Convenio con Canadá: En el caso de México, la doble imposición se evita de la siguiente manera: los residentes en México, podrán acreditar al Impuesto Sobre la Renta a cargo, el impuesto pagado en Canadá, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso. (lo mismo para los dividendos). En el caso de Canadá, se elimina como sigue: el impuesto pagado en México sobre beneficios, rentas o ganancias procedentes en este país, serán deducidas de todo impuesto canadiense pagadero respecto de dichos beneficios, rentas o ganancias.

Convenio con Estados Unidos .: Una organización residente en un Estado Contratante, que se dedique exclusivamente a fines religiosos, científicos, literarios, educativos o de beneficencia, estará excenta del impuesto en el otro estado, si en éste están excentas también, de conformidad con los requisitos que señale la ley.

Legislación Mexicana: La ley del I.S.R., (art.4-A), menciona que los tratados internacionales que establezcan cargas menores o excepciones distintas a las previstas en la ley, sólo se aplicarán cuando el contribuyente acredite la residencia en el país de que se trate, en los términos del propio tratado. Y el Artículo 6, señala que los residentes en México, pueden acreditar contra el impuesto a pagar, el pagado en el extranjero, por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero.(para los artículos 22 de convenio con Canadá y 24 de Estados Unidos).

Artículo 23.

Para evitar la doble imposición, existen varios métodos, los cuales se pueden resumir principalmente en dos:

1) Métodos para reducir la doble imposición internacional:

- 1.1.- Método de Deducción.
- 1.2.- Método de Reducción del Impuesto.
- 1.3.- Diferimiento del Impuesto (tax deferral).
- 1.4.- Crédito por Inversión.

2) Métodos para Evitar la Doble Imposición Internacional:

- 2.1.- Método de Exoneración ó Exención.
- 2.2.- Método del Crédito ó Imputación (Integral ó Ordinaria).

Los métodos generalmente utilizados son el de Exención con Progresividad y el de Acreditamiento ó Imputación Ordinaria.

La exención ó exoneración, es el método por el cual el estado del domicilio ó residencia, renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la

fuente, excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero.

La Exención con Progresividad supone que el estado de residencia toma en cuenta las rentas procedentes del país de la fuente, pero únicamente para calcular el tipo impositivo que corresponde a la renta total.

El Método de Crédito de Impuesto ó de Imputación, es aquél por el cual el estado de residencia grava la totalidad de la renta mundial, pero imputa ó acredita los impuestos pagados en el extranjero, de esta manera el país de residencia considera los impuestos extranjeros como si hubiesen sido percibidos por el país del inversor.

El Artículo 23-A señala que los estados contratantes consideran las pérdidas sufridas en el otro estado de la misma manera que las rentas procedentes de este estado.

Convenio con Canadá: Los nacionales de un estado contratante no serán sometidos en el otro estado a ningún impuesto u obligación que no se exijan o sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los contribuyentes de este otro estado que se encuentren en las mismas condiciones. Lo mismo para los establecimientos permanentes que una empresa de un estado tenga en el otro estado.

Convenio con Estados Unidos: Las rentas de un residente de un estado contratante, no mencionadas en los artículos anteriores y procedentes del otro estado contratante, pueden someterse a imposición en este otro estado.

Legislación Mexicana: El Art. 132 de la Ley de I.S.R. menciona que las personas físicas que obtengan ingresos distintos a los mencionados en capítulos anteriores,

los considerarán percibidos en el monto, en que al momento de obtenerlos, incremente su patrimonio.(Art. 21 con Canadá y 23 con Estados Unidos).

Artículo 24.

Se establece el principio de que en materia fiscal están prohibidas las discriminaciones por razón de nacionalidad, y que a condición de reciprocidad, los nacionales de un estado contratante no pueden recibir en el otro estado contratante un trato menos favorable que el que se aplica a los nacionales de este último estado que se encuentren en las mismas condiciones.

Convenio con Canadá: Aquí se explica el interés de los estados contratantes de no caer en litigios que serían complicados y desgastantes. La idea consiste en subsanar todas las omisiones ó situaciones no previstas en el tratado y que afecten a algún contribuyente, mediante el intercambio de opiniones de las autoridades competentes de los estados contratantes.

Convenio con Estados Unidos: Dice que un estado contratante permite a un residente de dicho estado acreditar contra el Impuesto Sobre la Renta de este estado:

- El I.S.R. pagado al otro estado por o por cuenta de dicho residente o ciudadano.
- El I.S.R. pagado al otro estado por la sociedad que distribuya dividendos o por cuenta de la misma respecto de los beneficios con cargo a los cuales se les pagan los dividendos.

Legislación Mexicana: El Artículo 6 de la Ley del I.S.R., señala que los residentes en México, pueden acreditar contra el impuesto a pagar, el pagado en el extranjero, por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero.(para los artículos 22 de convenio con Canadá y 24 de Estados Unidos).

Artículo 25.

Aquí se explica el interés de los estados contratantes de no caer en litigios que serían complicados y desgastantes. La idea consiste en subsanar todas las omisiones ó situaciones no previstas en el tratado y que afecten a algún contribuyente, mediante el intercambio de opiniones de las autoridades competentes de los estados contratantes.

Convenio con Canadá: Las autoridades competentes de los estados contratantes, intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente convenio, ó en el derecho interno de los estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél, no fuera contraria al convenio.

Convenio con Estados Unidos: Los nacionales de un estado contratante, no serán sometidos en el otro estado contratante a ningún impuesto ú obligación relativa al mismo, que no se exija ó que sea más gravoso que aquellos a los que están sometidos los contribuyentes de este otro estado que estén en las mismas condiciones.

Artículo 26

Convenio con Canadá: Las disposiciones del presente convenio, no afectan a los privilegios fiscales de que disfruten los agentes diplomáticos ó funcionarios consulares, de acuerdo con los principios generales del Derecho Internacional ó en virtud de acuerdos especiales.

Convenio con Estados Unidos: Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno ó ambos estados contratantes implican para ella una imposición que no esté conforme con el presente convenio, podrá someter su caso a la autoridad competente del estado contratante del que es residente ó nacional.

Artículo 27.

Convenio con Canadá: Reglas Diversas: Las disposiciones del presente convenio, no se interpretarán en el sentido de restringir en cualquier forma toda exención, reducción, crédito u otra deducción otorgada por:

-La legislación de un estado contratante en la determinación del impuesto establecido por ese estado.

- Cualquier otro acuerdo celebrado por un estado contratante.

Convenio con Estados Unidos: Las autoridades competentes de los estados contratantes, intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente convenio, ó en el derecho interno de los estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél, no fuera contraria al convenio.

Legislación Mexicana: Conforme a las disposiciones legales aplicables en México, los conceptos a que hace referencia el convenio con Norteamérica, se encuentran regulados en los siguientes ordenamientos:

- Acuerdo entre Estados Unidos Mexicanos y Estados Unidos de América Para el Intercambio de Información Tributaria, publicado en el D.O. del 23 de enero de 1990.

- Código Fiscal de la Federación (artículo 54) señala que para determinar contribuciones omitidas, la S.Hy C.P., tendrá por ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras, salvo prueba en contrario.

Artículo 28.

Los convenios, mediante este artículo, precisan los territorios a que se aplican, y además, prevén que sus disposiciones puedan extenderse a otros territorios y determinan las condiciones en que puede realizarse esta extensión. Es de interés

para los estados que poseen territorios de ultramar ó que asumen las relaciones internacionales de otros estados ó territorios, en la medida que se prevea que la extensión pueda realizarse por intercambio de notas diplomáticas.

Convenio con Canadá: Este convenio entrará en vigor en la fecha en que los estados contratantes efectúen el intercambio de notas diplomáticas en el que se notifiquen que se ha satisfecho el último de los requisitos necesarios para que el convenio pueda entrar en vigor en México y Canadá, según sea el caso (01/01/92).

Convenio con Estados Unidos: Las disposiciones del presente convenio, no afectan a los privilegios fiscales de que disfruten los agentes diplomáticos ó funcionarios consulares, de acuerdo con los principios generales del Derecho Internacional ó en virtud de acuerdos especiales.

Artículo 29.

Esta disposición se refiere al procedimiento de entrada en vigor y de ratificación. Se ha redactado para que puedan incorporarse a los convenios bilaterales y corresponde a las reglas ordinariamente enunciadas en los acuerdos internacionales.

Convenio con Canadá: El presente convenio permanecerá en vigor indefinidamente, pero cualquiera de los estados contratantes podrá, antes del 30 de junio de cualquier año de calendario posterior a aquél en el cual el convenio entre en vigor, dar al otro estado contratante, un aviso de terminación por escrito.

Convenio con Estados Unidos: Cada uno de los estados contratantes notificará al otro el cumplimiento de sus respectivos requisitos constitucionales y legales para la entrada en vigor del presente convenio. El convenio entrará en vigor en la fecha de recepción de la última notificación (01/01/94).

Legislación Mexicana: El Código Fiscal en su artículo 7, menciona que las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República, el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ella se establezca una fecha posterior.

Artículo 30.

Convenio con Estados Unidos: El presente convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los estados contratantes. Cualquiera de los estados puede denunciar el convenio en cualquier momento después de transcurridos 5 años de la fecha en la que entre en vigor siempre que la denuncia sea notificada cuando menos con 6 meses de anticipación, por la vía diplomática.

Cláusula Final.

En general, la cláusula final relativa a la firma, es redactada de acuerdo con las normas constitucionales de los estados contratantes.

México ha celebrado algunos tratados que evitan la doble imposición internacional, pero los mismos se han limitado básicamente a ciertos giros ó actividades, como son: a los ingresos que provienen de la operación de barcos matriculados y aeronaves registradas bajo las leyes de México (con Estados Unidos en 1987); a los ingresos obtenidos de la operación de barcos ó aeronaves en tráfico internacional (con Canadá en 1974) ó a la exención del ISR por las operaciones provenientes de la operación de barcos mercantes (con los Países Bajos en 1985).

En la Exposición de Motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para 1991, se indica que México inició los trámites para celebrar este tipo de tratados y que a finales de 1990 ya había negociaciones con 6 países (Estados Unidos, Canadá y otros 4 países europeos).

En la segunda semana de abril de 1991 los gobiernos de México y Canadá firmaron el Tratado correspondiente, primero en la historia de nuestro país, el cual fué aprobado por el Senado el 15 de agosto.

Dicho Convenio indica que sus disposiciones surtirán efecto a partir del primer día de enero del año calendario en que el Convenio entre en vigor (1992), tratándose de impuestos retenidos en la fuente por cantidades pagadas o atribuidas a personas no residentes y en relación con otros impuestos, a partir de aquellos ejercicios fiscales que se inicien en el mes de enero del año calendario en que el Convenio entre en vigor.

El convenio aplica a los residentes de uno ó de ambos Estados Contratantes y comprende básicamente el Impuesto Sobre la Renta (en el caso de México también el impuesto al Activo), así como cualquier impuesto de naturaleza idéntica ó análoga que se establezca en forma posterior.

Asimismo, los gobiernos de México y Estados Unidos de América, celebraron un Convenio para evitar la doble tributación, el cual fué publicado en el Diario Oficial de la Federación correspondiente al 3 de febrero de 1994, pero había sido suscrito el 18 de septiembre de 1992 y aprobado por la Cámara de Senadores el 12 de julio de 1993, cuyo decreto de aprobación fué publicado en el Diario Oficial de la Federación del 5 de agosto de 1993.

El Convenio regula únicamente la situación fiscal de las personas residentes en los Estados Unidos de América y en los Estados Unidos Mexicanos, y sólo respecto del Impuesto Sobre la Renta. El convenio se complementa con el

que con fecha 9 de noviembre de 1989 fué firmado entre los países para el intercambio de información tributaria, respecto de la información necesaria para el ejercicio de las facultades de verificación por parte de las autoridades fiscales.

Finalmente, México ha negociado con otros países este tipo de convenios, estando ratificados por el Senado de la República, y ya promulgados, los suscritos con España, Suecia, Francia y Alemania.

Se presentará un cuadro que muestra los tratados y convenios que México ha ó está negociando con diversos países del mundo.

PAIS	INTERESADO INICIO		PUBLICACION		POR	
	EN	DE	EN	FIRMADO	NEGOCIACION	NEGOCIAR
	NEGOCIAR	APLICACION	D.O.F.			
ALEMANIA		1/01/94	16/03/94	23/02/93		
			6/05/94			
			15/06/94			
CANADA		1/01/92	17/07/94	8/04/91		
E.U.A.		1/01/94	3/02/94	18/09/92		
				9/09/94		
ESPAÑA		1/01/95	31/12/94	24/07/92		
FRANCIA		1/01/93	16/03/93	7/11/91		
PAISES BAJOS		1/01/95	31/12/94	27/09/93		
SUECIA		1/01/93	10/02/93	21/09/92		
SUIZA		1/01/95	24/10/94	3/08/93		
ARGENTINA						X
AUSTRALIA						X
AUSTRIA					En trámite	
BARBADOS	X					
BELGICA		Pendiente	Pendiente	24/11/92		
BRASIL					En trámite	
CHILE	X					
COLOMBIA			9/01/95			
COREA		Pendiente	Pendiente	6/10/94		
COSTA RICA			10/01/93			
DINAMARCA					Concluida	
ECUADOR		Pendiente	Pendiente	30/07/94		
FINLANDIA					Concluida	X
GUATEMALA	X					
GRECIA	X					
HUNGRIA						X
INDIA					Concluida	
ISRAEL					En trámite	
IRLANDA					En trámite	
JAPON						X
LUXEMBURGO	X					
MALASIA						
MARRUECOS	X					
NICARAGUA					Concluida	
NORUEGA					Concluida	X
PERU	X					
POLONIA	X					
REDNO UNIDO		Pendiente	Pendiente	2/06/94		
RUMANIA					Concluida	
RUSIA	X					
SINGAPUR		Pendiente	Pendiente	9/11/94		
TAILANDIA						
URUGUAY	X					
VENEZUELA			9/01/95			

CAPITULO 4		
4.1 CUADRO COMPARATIVO DE LOS TRES SISTEMAS TRIBUTARIOS.		
ESTADOS UNIDOS DE AMERICA.	MEXICO	CANADA
1) I.S.R. CONCEPTO.		
El sistema del Impuesto Federal sobre la Renta es una unidad única en la cual el ingreso menos los gastos de todas las fuentes, es la base y sujeto del impuesto aplicado en escalas progresivas.	El sistema del Impuesto Sobre la Renta es una unidad única también y con ciertas excepciones, como varios tipos de interés y dividendos recibidos por personas físicas, los que pueden ser gravados a tasas definitivas.	El sistema del Impuesto sobre la Renta en Canadá tanto Federal como Provincial es unitario. Se acumulan todos los ingresos de un contribuyente y se sujetan al impuesto, ya sea a tasas progresivas ó tarifas llanas.
2) DETERMINACION DE LA BASE.		
Se considera tomando en cuenta la diferencia entre los ingresos por ventas y ganancias por capital, y los costos y gastos, existiendo ciertos ajustes a éstos.	De manera general, se obtiene con la diferencia existente entre los ingresos por ventas y los gastos y costos. Sin embargo, aquí se consideran otros conceptos como el reconocimiento de la inflación en conceptos tales como la ganancia ó pérdida inflacionaria, en la actualización de las depreciaciones, en la amortización de pérdidas, etc.	Se determina de la misma manera que en Estados Unidos.
3) INGRESOS ACUMULABLES.		
3.1. INGRESOS		
Los ingresos se van reconociendo conforme se van devengando, existiendo algunas excepciones.	El manejo es el mismo.	El manejo es el mismo.
3.2. GANANCIAS DE CAPITAL.		
Son gravadas con la tasa general. No existe reconocimiento de la inflación al determinar el costo.	El manejo es igual. Si hay reconocimiento de la inflación. El costo fiscal se integra ac-	El manejo es igual. No existe actualización del costo y el 75% de la ganancia es grava-

Las pérdidas de capital son amortizables contra ganancias de capital en los tres años anteriores y cinco posteriores.	Actualizando el costo de adquisición. Las pérdidas de capital se amortizan en los tres ejercicios anteriores o en un periodo indefinido futuro.	Las pérdidas de capital se amortizan en los tres ejercicios anteriores.
	Los dividendos recibidos actualizados. También se manejan partidas como pérdidas de operación y dividendos percibidos de otra sociedad.	
	Las pérdidas de capital se amortizan contra ganancias del mismo ejercicio ó de los tres siguientes.	
3.3.DIVIDENDOS PERCIBIDOS.		
Los dividendos percibidos de sociedades norteamericanas se gravan a un 20 ó 30% del dividendo. Los que se reciben de una sociedad extranjera, son gravados pero es acreditable el pago de la compañía extranjera.	Si se perciben de sociedades que ya pagaron, o sea, provienen del CUFIN, no son gravados. Si provienen de sociedad que se incluye en declaración anual de ISR consolidada.	Generalmente, no se gravan los que provienen de sociedades canadienses. Los que provienen de empresas extranjeras no están gravadas si se trata de empresas comerciales e industriales.
3.4.INTERES Y RESULTADO CAMBIARIO.		
Se consideran ya sea, un gasto deducible ó un ingreso acumulable y son reconocidos al momento de realizarse.	Se considera el resultado real y no el nominal eliminando los efectos de la inflación, y se reconoce cuando se devenga.	Se utiliza el sistema de devengado en algunos resultados, pero en general, se reconoce como en Estados Unidos.
4)DEDUCCIONES AUTORIZADAS		
4.1.INVENTARIOS.		
Se utiliza el método de últimas entradas primeras salidas, y se deduce conforme a principios contables.	La totalidad de las compras son totalmente deducibles, sin importar su venta ó consumo.	Se utiliza el método de últimas entradas primeras salidas y las empresas ganaderas pueden deducir el total de sus compras
4.2. DEPRECIACION.		
Se utiliza la depreciación acelerada mediante el método de saldos decrecientes y con tasas de la Ley.	Es utilizado el método de línea recta, estableciéndose tasas de depreciación máximas. Se reconoce	Se utiliza el método de saldos decrecientes. Cuando existe una venta, el ingreso se acredita al tipo de

Las sociedades pueden usar el método de línea recta.	ce la inflación mediante la actualización de las depreciaciones.	activo a que se refiere, dirigiéndose el pago.
4.3. CUENTAS INCOBRABLES.		
Son deducibles cuando ya no son recuperables total ó parcialmente.	Son deducibles cuando se consume el plazo de prescripción.	Es deducible un incremento razonable a la reserva.
	responda, o antes, si es notoria la imposibilidad práctica del cobro.	
	Existe notoria imposibilidad práctica de cobro cuando:	
	a)El deudor no tiene bienes embargables. b)El deudor muere sin dejar bienes embargables c)Cuando no se puede cobrar dentro de los dos años siguientes a su vencimiento un importe menor a 60 veces el salario mínimo general.d)Si se comprueba la quiebra, concurso ó suspensión de pagos del deudor.	
4.4 .AUTOMOVILES.		
Se deducen los gastos hechos de autos propiedad de la empresa.	Son deducibles los gastos de auto que se usan exclusivamente para la empresa. La inversión del auto permitida es de N\$ 74,479.16 (actualizado al 2o trimestre 94)	Se deduce igualmente que en Estados Unidos ,pero la deducción de la inversión puede ser hasta por 30,000 dólares.
Cuando se usan parcialmente, se hace deducible el gasto, pero se considera como ingreso al empleado que usa el auto.	Se consideran autos utilitarios ó de uso de la empresa, cuando se usan exclusivamente para actividades de la empresa; cuando no están asignados a una persona en particular; cuando se encuentran en un lugar en específico en deshoras de trabajo y cuando muestran en ambas puertas, el logotipo de la em-	
4.5. PERDIDAS DE OPERACION.		
Las pérdidas de operación se pueden amortizar contra utilidades de tres ejercicios anteriores y quince posteriores.	Se pueden amortizar las pérdidas en los diez años posteriores, reconociéndose la inflación.	Se maneja igual que en Estados Unidos, y el plazo es de 3 años anteriores y siete posteriores.

5) TASA DEL IMPUESTO.		
La tasa del impuesto federal es del 34%.	La tasa del impuesto federal es del 34%.	La tasa general del impuesto federal es del 28%, sin embargo, se reduce en un 10% cuando el ingreso queda sujeto al impuesto provincial. Provincialmente, existe un rango en las tasas que van del 6 al 17%.
También puede gravarse localmente ó estatalmente a tasas que van del 2.35 al 13.8%.	No hay ISR estatal ó local.	Los impuestos provinciales no son deducibles para el federal.
Se pueden acreditar los impuestos estatales al calcular el federal.		
6) IMPUESTO EXTRANJERO ACREDITABLE.		
El impuesto retenido en países extranjeros es acreditado con ciertas limitaciones calculadas sobre una base global y por tipo de ingreso.	También se puede acreditar el impuesto pagado en el extranjero con limitaciones calculadas sobre una base global.	Es igual que en México, y el impuesto tiene limitaciones calculadas sobre la base de cada país.
7) IMPUESTO MÍNIMO.		
Existe un impuesto alternativo si resulta mayor que el ISR normal, a una tasa del 20% donde se ajusta la base gravable para eliminar ciertos beneficios.	El impuesto alternativo es a una tasa del 2% y se causa cuando es mayor al ISR, gravando las inversiones en activos promedios y deduciendo sólo algunos pasivos.	También hay un impuesto del 0.2% sobre el capital gravable que excede de 10 millones de dólares. Este capital se calcula sumando el capital contable y algunos pasivos. Este impuesto puede disminuirse con el impuesto pagado como adicional del 3% sobre la tasa del impuesto federal.
8) ISR DE PERSONAS FÍSICAS.		
8.1. INGRESOS GRAVABLES.		
Son gravados los ingresos percibidos a nivel mundial sea cual fuere su procedencia.	También se gravan los ingresos a nivel mundial, pero además se incluye la ganancia monetaria.	Se maneja de manera similar que en Estados Unidos.
Son gravadas las ganancias por capital.	Las ganancias de capital son gravadas pero se puede actualizar los costos por inflación.	La ganancia de capital se grava sólo a un 75%.

8.2. DEDUCCIONES.		
Se pueden deducir costos y gastos propios de la actividad.	Se maneja igual sólo cuando no provienen los ingresos de sueldos o intereses.	Es igual que en Estados Unidos.
En lo correspondiente a deducciones personales, existen dos categorías:	Se pueden deducir personalmente gastos médicos, de funeral y donativos.	Básicamente, se deducen los pagos al "Plan de Retiro", la manutención de los niños, gastos de mudanza y pensiones alimenticias.
A- Partidas deducibles como la pensión alimenticia y aportaciones a planes de retiro que determinan el ingreso bruto ajustado.	También se deducen pagos de primas de seguros donde tengan como base planes de pensiones y algunas acciones de sociedades de inversión.	De igual manera se puede acreditar contra el impuesto causado un porcentaje de las deducciones donativos y gastos médicos.
B-Deducciones detalladas como gastos de mudanza, ISR estatal impuestos a la propiedad, intereses por préstamos para la adquisición de activos, donativos y gastos médicos		
También tienen derecho de deducir cierto importe por el contribuyente y cada uno de sus dependientes.		
8.3. TRATAMIENTOS ESPECIALES.		
Hay ciertos intereses provenientes de obligaciones que emite el Gobierno que no son gravadas, además de regalos y herencias.	Los intereses de depósitos bancarios, algunos valores gubernamentales y rendimientos generados de valores colocados en la Bolsa, son exentos. La herencia tampoco se gravan.	Los intereses son ingresos acumulables. Regalos y herencias están exentos.
Si se vende una casa habitación, la ganancia se difiere si se adquiere otra al mismo precio	La ganancia en venta de casa habitación es exenta.	No se gravan la ganancia por venta de casa habitación.
Los dividendos que se perciben se gravan en su totalidad.	Cuando hay dividendos, no se gravan si provienen de CUFIN.	Se puede acreditar parcialmente los dividendos percibidos de empresas canadienses.
Hay una tasa máxima del 28% sobre ganancias de capital a largo plazo.	Cuando hay venta de acciones, no se gravan si se realizan por medio de la Bolsa de Valores.	De las ganancias de capital, se pueden excluir de sus ingresos 100 mil dólares. Si se venden acciones de sociedades privadas, controladas por sociedades canadienses, se exentan 400 mil dólares.
8.4 TASA DE IMPUESTO.		
Hay tarifas distintas que dependen de la situación del contribuyente, por ejemplo, para solteros, casa-	La tasa máxima es del 35%. No existen diferenciaciones por la situación civil del contribuyente.	Existe una tarifa progresiva que va del 46 al 51%. No hay diferencia entre el estado civil de las perso-

dos con declaración conjunta ó con declaración separada.		nas. Hay un impuesto mínimo aplicado en forma alterna.
Estas tarifas son máximas del 31%.		en forma alterna.
También hay impuesto alterno como en las sociedades, y el ingreso puede gravarse también estatal ó localmente, a una tasa que va del 1 al 8%.		
9) OTROS IMPUESTOS.		
9.3) IMPUESTO INDIRECTO A LAS VENTAS		
En cada estado existe un impuesto a las ventas, cuyas tasas van del 3 al 9%.	Existe el Impuesto al Valor Agregado cuya tasa es del 10% en todo el país, y con ciertas exenciones.	La tasa del Impuesto al Valor Agregado es del 7%.
10) CUADRO COMPARATIVO DE IMPUESTOS FEDERALES.		
Impuesto Sobre la Renta ó Impuesto Mínimo Alterno.	Impuesto Sobre la Renta ó el Impuesto al Activo.	Impuesto Sobre la Renta.
Impuestos de Importación.	Impuestos de Importación y Exportación.	Impuestos de Importación.
Impuestos Especiales Sobre cigarros, bebidas alcohólicas, cerveza, gasolina y otros.	Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios e Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.	Impuestos Especiales sobre cigarros, bebidas alcohólicas, cerveza, gasolina y otros.
No existe	Impuesto al Valor Agregado	Impuesto al Valor Agregado
Impuesto sobre Nóminas y Seguro Social.	Impuesto sobre Nóminas y Seguro Social.	Impuesto sobre Nóminas y Seguro Social.
11) CUADRO COMPARATIVO DE IMPUESTOS ESTATALES.		
Impuesto Sobre la Renta.	No existe este impuesto.	Impuesto Sobre la Renta.
Impuesto a las Ventas.	No existe este impuesto.	Impuesto a las Ventas.
Impuesto a la Tenencia y Transferencia de Inmuebles.	Impuesto a la Tenencia y Transferencia de Inmuebles.	Impuesto a la Tenencia y Transferencia de Inmuebles.

Impuesto Sobre Capital.	No existe este impuesto	Impuesto Sobre Capital.
Impuesto de Seguro de Desem- pleo.	Impuesto sobre nóminas en algu- nos estados.	Impuesto Social.
Impuesto sobre Herencias.	No existe este impuesto.	No existe este impuesto.

4.2 COMPETITIVIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

Para poder analizar la competitividad de nuestro sistema tributario, es necesario tener en cuenta tres aspectos importantes que se vieron en el Capítulo 2 de esta Tesis:

1) México tiene una estructura tributaria de ámbito federal, con excepción de los impuestos a la nómina y el predial que aplican nuestra Entidades Federativas.

2) En los Estados Unidos de América, además de los impuestos federales, existe una gran variedad de impuestos estatales y locales que inciden sobre la actividad empresarial.

3) Canadá presenta una situación similar a la de los Estados Unidos de América, sus provincias imponen diversas contribuciones a la actividad empresarial.

Una vez entendido lo anterior, se puede analizar nuestra competitividad por el rubro que se manejó en el tema anterior de este capítulo.

1.- En cuanto a la determinación de las bases, México muestra competitividad ya que se maneja de manera muy similar a los otros dos países, con la diferencia de que aquí se reconocen los efectos de la inflación, los que aparentemente es ventajoso mostrar la realidad que sucede en nuestro país en este sentido.

2.- En la determinación de las ganancias de capital, México muestra competitividad con Estados Unidos de América, sin embargo, con Canadá no sucede lo mismo, al gravar en este país sólo el 75% de la ganancia histórica.

En los dividendos percibidos, México muestra cierta desventaja ya que aunque no son gravados si provienen de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta,

ya pagaron un impuesto a la tasa correspondiente a su año, y en Estados Unidos de América sólo se gravan a tasas del 20 ó 30%, y en Canadá ni siquiera se gravan en términos generales.

La ventaja en los tres países cuando se obtienen de empresas extranjeras (salvo en Canadá) es que se puede acreditar el impuesto pagado por la compañía extranjera, apegándose al artículo 23 de los Tratados para evitar la doble imposición.

Al determinar los intereses en México, se grava al determinar el Componente Inflacionario, es decir, reconociendo los efectos de la inflación, y deduciendolos del componente inflacionario de los créditos, habiendo cierta ventaja porque no se grava el total de los intereses a favor, y con el resultado cambiario sucedería lo mismo.

3.- Al continuar con la determinación de las deducciones permitidas, nos encontramos lo siguiente:

En el caso de los inventarios, México observa ventaja, ya que en los otros dos países se pueden deducir hasta el momento de su venta, y en México se deduce desde el momento en que son comprados, aunque no se deduce la diferencia entre inventarios iniciales y finales.

Cuando se deduce la depreciación, México al contemplar los efectos de la inflación, permite deducir importes mayores a los históricos, haciendo benéfico para las empresas ésta deducción, por tanto se debe considerar competitivo este rubro, aunque en Canadá exista importes mayores en los primeros años.

Las cuentas incobrarles muestran similitud entre México y Estados Unidos de América, observando en Canadá cierta ventaja al poder deducir importes razonables a las reservas.

En cuanto a los automóviles, parece ser que hay similitud en los tres países, sin embargo en México se tiene que cumplir con ciertos requisitos que comprueben plenamente que los autos son para uso exclusivo de la empresa.

La deducción de las comidas de negocios, para las empresas de Estados Unidos de América y Canadá resulta benéfico, pero para México no, por los abusos que se habían observado cuando éstas sí eran deducibles. Sin embargo lo son cuando se trata de gastos de viaje.

La deducibilidad de las pérdidas de operación, señala que en México, se amplió de 5 a 10 años, acercándose al de Estados Unidos de América que tiene dos periodos: uno de 3 años con acarreo hacia atrás y otro de 15 años con acarreo hacia adelante. En Canadá se permite un periodo de 3 años con acarreo hacia atrás, y de 7 años con acarreo hacia adelante. El nuestro es con acarreo hacia adelante, lo que muestra cierta competitividad.

4.- Al hablar de las tasas de los impuestos, se muestra la siguiente:

En los Estados Unidos de América la tasa de impuesto al ingreso de las empresas es del 34%. Además se aplica un impuesto mínimo alternativo a una tasa del 20 %, cuyo ingreso gravable mínimo alternativo es la suma de la base gravable regular más otros conceptos fiscales preferenciales, como las deducciones por agotamiento. Este impuesto funciona en forma paralela al impuesto Sobre la Renta y su objetivo es asegurar que paguen un monto mínimo.

En Canadá, la tasa del impuesto al ingreso de las empresas alcanza un 28%, pero se aplica al impuesto un sobrante del 3% que la eleva al 28.8%. Existe una tasa más reducida para las actividades manufactureras y de transformación del 23.6%.

En lo referente a las tasas que imperan a nivel federal en los tres países, se puede decir que el nivel de gravámen de México es competitivo con el de Estados Unidos de América, mas no con Canadá.

En Estados Unidos de América, los estados y gran número de localidades gravan los ingresos de las empresas. Las tasas de los impuestos van de una mínima del 2.5% mínimo a una máxima del 13.8% en los estados. Las tasas locales varían entre un mínimo a un 8.85% máximo.

En Canadá, también hay impuestos provinciales al ingreso en algunos casos aplican impuestos al capital. Las tasas del impuesto provincial varían del 2.5% mínimo, al 17% máximo. La base gravable de estos impuestos puede ser el ingreso bruto ó los sueldos y salarios, por ejemplo:

Los ingresos al ingreso provincial no son deducibles para efectos del impuesto federal. Las cuatro provincias que gravan el capital tienen tasas que gravan el capital tiene tasas que varían entre el 3% y 5%.

Con lo anterior, se observa que en promedio la tasa de gravámen a las empresas en México es competitiva en relación a las tasas prevalecientes en Estados Unidos de América y Canadá.

Si obtenemos un promedio de las tasas federales, estatales y locales, la tasa de México del 3.4% es inferior a la tasa promedio de Estados Unidos de América del 38.3% y de Canadá del 43.3%.

5.- Al observar el impuesto que se acredite en el extranjero, al existir similitud en los tres países, se puede decir que hay competitividad, y máxime cuando se ha firmado con Estados Unidos de América y un convenio con Canadá en materia fiscal que regula éste tipo de eventualidades en su artículo número 23 utilizando el Método de Crédito ó Imputación.

6.- Los impuestos Míminos, como ya se vió, en Estados Unidos de América es del 20%, en Canadá hay uno del 0.2% sobre el capital gravable; que excede de 10 millones de dólares, el cual se reduce por la cantidad que se pagó con el 3% ya mencionado. En México existe el llamado Impuesto al Activo con tasa del 2%, pero la desventaja es al determinar la base del mismo ya que por una parte, aunque las empresas tengan pérdidas fiscales, se les obliga a pagar este impuesto, donde el único beneficio es que se puede acreditar sobre él, los pagos de I.S.R.a favor.

7.- En lo referente al I.S.R. de las personas físicas, se puede decir que las tasas en México son competitivas si se toman ingresos elevados; también son competitivas si se incluyen los impuestos locales en Estados Unidos de América y en Canadá. En México la tasa máxima es del 35%, en Estados Unidos de América y en Canadá del 29%. Estas suben el promedio a 34.6% y 48.25% respectivamente.

La carga en México sobre ingresos bajos y medios parece ser más elevada, debido a la desigualdad en las economías de nuestro país con los otros dos. O sea que los niveles de exención en Estados Unidos de América y Canadá son más elevados que en México. Si un país en el que el ingreso de una persona es la décima parte de otro y establece un nivel de exención igual al del otro, sería muy pequeña la base del impuesto.

Y por otro lado, también parece ser más elevado en México por el trato fiscal que se da a muchos conceptos de previsión social. Este concepto es deducible para las empresa y no acumulable para los trabajadores, en tanto se respeten ciertos límites.

En lo que se refiere a las deducciones de personas físicas, Estados Unidos de América parece ser el más beneficiado para ellas, ya que existe más

variedad de posibilidades de deducir impuestos, en México sólo se deducen 3 conceptos básicamente, y en Canadá se permite aún más que en nuestro país.

Otra ventaja que parece tener el sistema de los Estados Unidos de América, es que evalúa la posición económica y social de cada individuo, gravándolo de acuerdo a sus reales posibilidades, lo cual ciertamente puede ser relativo, pero parece ser teóricamente más justo.

Al hablar de los tratamientos especiales, se nota que se manejan prácticamente igual en los tres países, salvo en los dividendos obtenidos, los cuales en México beneficia a la persona física que los recibe si provinieron de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta de la empresa que ya pagó el impuesto correspondiente. En Canadá se puede acreditar parcialmente y en Estados Unidos de América se gravan en su totalidad. En las ganancias de capital, existe marcadas diferencias entre los tres países, teniendo cada uno sus ventajas y desventajas; éstas se reflejan cuando se cumplen con los requisitos que se deben llevar a cabo para que no sean gravadas, siendo en mi opinión la más desventajosa la manera de gravar del sistema norteamericano, ya que cualquiera que sea la ganancia se grava a la tasa máxima del 28%.

8.- Finalmente, al mencionar otros impuestos, en México el Impuesto al Valor Agregado ofrece la más elevada tasa del 10%, disminuyendo su competitividad.

CONCLUSIONES.

1.- Como se vió en el primer capítulo, referente a la historia de los impuestos, podemos decir que los tributos nacen como una necesidad de los gobiernos para brindar a los pueblos protección, medios para su desarrollo y una adecuada administración del mismo.

2.- El objetivo primordial del gobierno es crear un ambiente de paz y seguridad, es decir bien común, bajo el cual todo individuo logre las aspiraciones materiales y espirituales que se proponga.

3.- La justificación de los impuestos radica sólo en el fin para el cual son utilizados, o sea, su razón de ser es válida sólo cuando se obtiene con ellos un ambiente de paz, justicia y seguridad entre la sociedad.

4.- A través del tiempo, se ha observado que gobiernos que explotan prácticamente a sus pueblos con excesos de carga tributarias, han sufrido derrocamientos y caídas, por lo que un sistema tributario debe ser lo más justo posible, respetando el principio de equidad, y no reprimir la inversión a todos los niveles.

5.- De las definiciones de impuestos mostradas en el primer capítulo, podemos obtener una propia que exprese un punto de vista personal: "Impuesto es la carga monetaria que una persona tiene por encontrarse bajo los supuestos de la Ley, y que tiene carácter de definitiva para el gobierno".

6.- Los impuestos en México han ido evolucionando de acuerdo a las necesidades y hechos históricos que han acontecido en él, pero de alguna u otra forma, se ha respetado la esencia y naturaleza del impuesto, lo único que ha cambiado son las autoridades a quienes se ha tenido que contribuir.

7.- Los primeros conocimientos que se saben de las tributaciones en México, muestran que las contribuciones se pagaban en especie, con la llegada de la Conquista se establecen reglamentaciones y se empiezan a crear órganos de justicia tributaria, por lo que fué importante que ese paso se adelantara a la evolución normal de las sociedades, ya que esto ha contribuido a que en México se cuente con un conjunto importante de leyes, reglamentaciones, códigos, circulares, etc. que han fortalecido la fundamentación legal de los impuestos.

8.- Los sistemas tributarios de Estados Unidos de América y Canadá, son muy similares, diferenciándose del mexicano en que aquéllos pueden gravar federal ó estatalmente el ingreso de los contribuyentes.

9.- Por otro lado, aunque el sistema tributario mexicano está muy bien estructurado, nos encontramos que en muchas ocasiones las leyes no están del todo claras, es decir, que sean entendibles totalmente, por lo que tienen que aparecer las distintas circulares, oficios, y circulares misceláneas, que en ocasiones tiene una interpretación distinta que la que se señaló inicialmente en la Ley. Esto para un sistema tributario es desventajoso, sin embargo para nuestra profesión es un fuente más de trabajo.

10.- Con respecto a los Tratados ó Convenios que evitan la doble tributación, se observó que su importancia radica en no tasar ó fiscalizar un mismo ingreso en dos países distintos y máxime cuando estos están de alguna ú otra forma en interrelación económica, ya que con esto se estimula la inversión en cualquiera de las dos naciones.

11.- Con respecto a México, se observó que ha celebrado y está en vías de celebrar, una importante cantidad de Tratados y Convenios lo cual muestra un real interés por el desarrollo económico a nivel internacional, por lo que se avista un

panorama favorable para nuestro país en las inversiones tanto dentro como fuera de él.

12.- Al dárse a un tratado de este tipo una jerarquía superior a las leyes tributarias en algún país, se están unificando criterios fiscales, de manera que una vez que se ha firmado el Tratado de Libre Comercio, se está brindando confianza y seguridad de lo que va a operar en materia impositiva con las empresas extranjeras en los países que lo conforman.

13.- Por lo anterior, si se pretendiera evaluar el sistema tributario mexicano en cuanto a los procedimientos administrativos que se deben llevar a cabo para la tramitación de los servicios diversos que debe prestar el organismo máximo tributario en México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podría parecer, que por la serie de procedimientos y problemas burocráticos que se presentan en la práctica, que el sistema tributario mexicano no es lo suficientemente competitivo ante otros países.

14.- Por último, evaluando únicamente el Impuesto Sobre la Renta, y desde el punto de vista de las empresas, el sistema tributario de México es competitivo a grandes rasgos, con las únicas inconveniencias del desequilibrado reconocimiento de la inflación cuando se calcula el componente inflacionario y con la determinación de la base del Impuesto al Activo, que como ya se vió, no se reconoce todas las deudas.

15.- Al término de esta tesis, espero que se haga otro estudio comparativo pero visto desde otra perspectiva, con el fin de tener otro punto de referencia y analizar el grado de competitividad que tiene nuestro sistema tributario.

BIBLIOGRAFIA.

- PAZOS, LUIS. "Los límites de los Impuestos". México, Editorial Diann, 1991.

- JIMENEZ GONZALEZ, ANTONIO. "Lecciones de Derecho Tributario". Ediciones Contables y Administrativas, 1993.

- GONZALEZ RODRIGUEZ, ALFONSO. "La Justicia Tributaria en México". Editorial Jus, 1992.

- ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURIA PUBLICA, A.C.. "Tratados para Evitar la Doble Imposición". Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 1992.

- MENDOZA CASCO, FELIPE. "El ISR de las Sociedades y Personas Físicas". Escuela Libre de Derecho, 1963.

- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.. Revista "Contaduría Pública". Volúmenes: 230, 233, 234, 249, 253, 255. Y número especial de Agosto 92.

- COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE MEXICO, A.C.. Revista "Veritas". Volúmenes: 1458, 1459, 1460, 1466, 1469.

PIES DE PAGINA.

- 1 JIMENEZ GONZALEZ, ANTONIO. "Lecciones de Derecho Tributario". 1993
Editorial E.C.A.S.A.,1993.
- 2 GIANNINI, ACHILLE DONATO. "Instituciones de Derecho Tributario".1938.
- 3 SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. "Hacienda Pública, Derecho Financiero
y Derecho Tributario". en Hacienda y Derecho, tomo I.
- 4 HERNAN CORTES. "Cartas de Relación". Editorial Porrúa, S.A..México,1978.
- 5 GONZALEZ RODRIGUEZ, ALFONSO. "La Justicia Tributaria en México".
Editorial JUS. México,1992.
- 6 ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURIA
PUBLICA,A.C.. "Tratados Para Evitar la Doble Imposición". Instituto Mexicano
de Contadores Públicos, A.C., 1992.