

308909 56
UNIVERSIDAD PANAMERICANA 24.

FACULTAD DE DERECHO
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



"LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION"

T E S I S

PARA OPTAR POR EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

ANA ISABEL VAZQUEZ ORELLANA

DIRECTOR DE TESIS:
LIC. ARTURO PEREZ ROBLES

MEXICO, D. F.,

1997

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A Dios por el don de la vida y por mi familia que es maravillosa.

A mis papás a quienes les debo todo lo que soy y agradezco la oportunidad que me brindaron para culminar esta etapa tan importante de mi vida.

A mis hermanos Víctor y Laura con quienes a lo largo de mi vida he compartido grandes momentos.

Al Lic. Manuel E. Tron, por el apoyo y el tiempo que me brindó para la realización de este trabajo, muchas gracias.

A la Lic. Loretta Ortiz Ahlf, por su tiempo, ayuda y disposición.

A quienes me ayudaron en la elaboración de este trabajo.

A Javier mi esposo, a quien dedico cada instante de mi vida.

LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Introducción.

<u>CAPÍTULO I.</u>	Páginas
1.	Derecho Internacional Público. 3
1.1	Fuentes del Derecho Internacional Público. 3
1.1.1	Costumbre Internacional. 5
1.1.2	Principios generales de derecho. 5
1.1.3	Decisiones judiciales y doctrina. 5
1.2	Tratados internacionales. 7
1.3	Clasificación de los tratados internacionales. 10
1.3.1	Acuerdos bilaterales. 10
1.3.2	Acuerdos multilaterales. 10
1.3.3	Acuerdos en forma simplificada. 10
1.3.4	Acuerdos en forma solemne. 10
1.3.5	Acuerdos universales. 11
1.3.6	Acuerdos regionales. 11
1.4.	Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. 11
1.5	Órganos competentes de los Estados para celebrar tratados Internacionales. 13
1.5.1	Representación internacional. 14
1.5.1.1	Representación internacional. 14
1.5.1.2	Representación expresa. 14
1.5.1.3	Representación implícita. 15
1.5.2	Procedimiento de celebración de los tratados internacionales. 15
1.5.2.1	Negociación. 15
1.5.2.2	Adopción del texto. 15
1.5.2.3	Autenticación del texto. 16
1.5.2.4	Manifestación del consentimiento. 17
1.5.2.5	Entrada en vigor del tratado. 18
1.5.2.6	Irretroactividad de los tratados. 19
1.6	Observancia de los tratados. Pacta Sunt Servanda.

		20
1.7	Reglas generales de interpretación.	23
1.8	Terminación de los tratados.	26
1.9	Incorporación de los tratados a los sistemas jurídicos internos:	28
1.9.1	Normas autoaplicativas.	29
1.9.2	Normas no autoaplicativas.	30

CAPÍTULO 2

2.	Derecho Constitucional.	31
2.1	Análisis de las disposiciones constitucionales mas relevantes en relación con el tema materia de nuestro estudio.	36
2.2	Órgano facultado para la celebración de tratados.	37
	Artículo 89°.	
2.3	Órgano facultado para la aprobación de los tratados.	39
	Artículo 76°.	
2.4	Artículo 133°.	40
2.5	Artículo 15°.	47
2.6	Artículo 117°.	48
2.7	Relación entre los artículos 76°, 89° y 133° constitucionales.	50
2.8	Artículo 124°.	51
2.9	Ley de Celebración de Tratados.	53

CAPÍTULO 3

3.	Derecho Constitucional Fiscal.	57
3.1	Artículo 31°.	60
3.1.1	Principio de generalidad.	63
3.1.2	Principio de obligatoriedad.	65
3.1.3	Principio de vinculación con el gasto público.	67
3.1.4	Principio de proporcionalidad.	69
3.1.5	Principio de equidad.	70
3.1.1.1	Relación entre los principios de proporcionalidad y equidad.	71

3.2	Principio de legalidad tributaria.	76
3.3	Artículo 131°.	80
3.3.1	Federación.	84
3.3.2	Los Estados o Entidades Federativas.	84
3.3.3	Los Municipios.	85
3.4	Facultades para la imposición de contribuciones Artículo 73°.	90

CAPÍTULO 4

4.	Doble tributación.	95
4.1	Doble imposición o tributación.	95
4.1.1	Doble tributación nacional.	96
4.1.2	Doble tributación internacional.	97
4.2	Causas de doble tributación internacional.	103
4.3	Métodos para evitar la doble tributación internacional.	104
4.3.1	Métodos unilaterales.	104
4.3.1.1	Métodos de deducción.	105
4.3.1.2	Métodos de tipo impositivo especial.	105
4.3.1.3	Método de imputación o crédito.	105
4.3.1.4	Método de exención.	106
4.3.2	Métodos bilaterales.	106
4.4	Tratados fiscales.	112
4.5	Métodos de interpretación de los tratados fiscales internacionales.	118
4.5.1	Método de interpretación literal.	119
4.5.2	Método de interpretación lógico-conceptual.	119
4.5.3	Método de interpretación auténtica.	119
4.5.4	Método de interpretación a contrario sensu.	120
4.5.5	Método de interpretación analógica.	120
4.5.6	Método de interpretación exacta.	120
4.5.7	Método de interpretación estricta.	121
4.6	Aplicación de los tratados fiscales de acuerdo con la Legislación Mexicana.	124
	Consideraciones finales.	129
	Conclusiones.	134
	Bibliografía.	137

INTRODUCCIÓN

Para que el Derecho pueda cumplir con sus fines, es necesario que se adecue a la realidad.

El sentido del presente trabajo, es hacer un análisis de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que nos permita concluir que los tratados internacionales forman parte de la Ley Suprema de toda la Unión.

La facultad de celebrar los tratados internacionales es exclusiva del Poder Ejecutivo respetando las prohibiciones establecidas en algunas disposiciones constitucionales para celebrar tratados específicos, y la previa aprobación del Senado.

Los tratados son una fuente formal del derecho distinta a la ley, sujetos a un régimen constitucional distinto al de las leyes federales y locales, sin embargo, el tratado es un ordenamiento que regula válidamente la materia objeto del mismo, y tiene vigor en toda la República, siempre y cuando no contravenga lo establecido en la Constitución.

La Constitución vigente adoptó el federalismo, en el que podemos encontrar tres estrados jurídicos diversos:

- a) El nacional, en el cual se encuentra ubicada la Constitución.**
- b) El federal, en el cual se ubican las leyes federales; y**

c) El local, en el que se encuentran las leyes locales, las constituciones correspondientes a los Estados y los reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 133 Constitucional, la supremacía de las leyes del Congreso de la Unión, es consecuencia, no de la prevalencia de la ley federal sobre la local, sino de la congruencia que éstas guardan con la Constitución.

Los problemas que puedan existir entre ambas, son un problema de tipo competencial, ya que los ámbitos de validez de ambos ordenamientos son diversos y excluyentes, que es lo que permite que no coexista un ordenamiento federal y uno local sobre la misma materia, salvo en los casos de excepción en los que los órganos legislativos locales y federales tienen competencia, como en materia de educación, urbanismo y salubridad entre otros.

Los tratados internacionales son celebrados por el Presidente de la República como representante de los Estados Unidos Mexicanos en el extranjero, que pueden referirse a materias de competencia local, federal o nacional; pero al actuar como Jefe de Estado y no como Ejecutivo Federal al celebrar estos tratados, les da el carácter de ordenamientos nacionales.

Los tratados internacionales no son leyes en sentido estricto, toda vez que el proceso de creación de los mismos, no corresponde al del proceso legislativo; son parte de la Ley Suprema de toda la Unión, como resultado de la jerarquía que la misma otorga a los

tratados y a las leyes federales, por la congruencia que ambos guardan con la Constitución.

Es posible hablar de una laguna en el artículo 133 Constitucional, toda vez que únicamente subordina a las leyes federales y a los tratados internacionales con la misma, mas no existe subordinación alguna entre ambos, por lo que podemos desprender que los tratados siempre se presentan como normas con un ámbito de validez especial, ya que de la violación de un tratado únicamente se es responsable ante los Estados partes, mas no ante terceros Estados que no se encuentren vinculados con el mismo.

En relación con el derecho interno, si el tratado internacional viola alguna de las garantías contenidas en la Constitución, como lo son las individuales, las relativas a la forma de gobierno y las relativas a la división de poderes, quedaría invalidado automáticamente por contravenir lo establecido en la Constitución.

El estudio del presente trabajo está relacionado con los tratados internacionales para evitar la doble imposición, que juegan un papel muy importante en el proceso de globalización del que México ya es parte, toda vez que dichos tratados pretenden eliminar todas aquellas situaciones en las que una misma fuente de ingresos es gravada con dos o más impuestos, ya sea porque se encuentran en una misma entidad o porque concurren en esa fuente, dos o más entidades.

Es muy importante el desarrollo de estos tratados, que son el único medio a través de los cuales se puede llegar a resolver el problema de la doble imposición o tributación a nivel internacional, toda vez que estos son posiblemente, el único medio a través del cual se puede resolver el problema de fondo y evitar los efectos negativos que de la doble imposición pueden llegar a desprenderse.

CAPÍTULO I

1. DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO.

El Derecho Internacional Público, se encuentra hoy en día, en una situación de constante desarrollo.

Me remito a los antecedentes de esta disciplina, para poder entrar de lleno en la materia, haciendo referencia a algunas de las definiciones que un sin número de autores han aportado.

Se han propuesto diferentes definiciones en relación a sus destinatarios, materia y técnica de creación de las normas, tales como:

1.- En relación a sus destinatarios: *"Derecho Internacional público es el conjunto normativo destinado a reglamentar las relaciones entre sujetos internacionales"*.¹

2.- En relación a la materia: *"El derecho internacional público es el conjunto de normas jurídicas que rigen las relaciones internacionales"*.²

3.- Finalmente, en relación con la técnica de creación de las normas: *"Conjunto de normas para un momento dado y que sin tener en cuenta el objeto ordenado y el sujeto obligado, se han*

¹ Ortíz Ahif Loretta, Derecho Internacional Público; México: Harla, 1989 p. 528

² Op. Cit, p.5.

convertido como consecuencia de un procedimiento, en²
internacionales".³

El Derecho Internacional Público está constituido por un conjunto de normas que regulan la existencia y el desarrollo de la comunidad internacional, y de ahí se desprenden otras definiciones como son:

"Concordancia de voluntades de dos o varios sujetos, tendiente a producir un efecto jurídico, es decir, a crear o extinguir una obligación y el derecho subjetivo correspondiente".⁴

"Aquella rama del derecho que regula el comportamiento de los Estados y demás sujetos típicos mediante un conjunto de normas positivadas por los poderes normativos peculiares de la comunidad internacional."⁵

Finalmente, puede definirse de acuerdo con el maestro César Sepúlveda, como: *"Conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones de los estados entre sí, o mas concretamente, el derecho de gentes que rige las relaciones entre los sujetos o personas de la comunidad internacional".⁶*

³ Idem p. 5

⁴ Hans Kelsen, El contrato y el tratado; México: 1994, Primera edición, Editorial Colofón. p.56

⁵ Idem p.5

⁶ Sepúlveda César, Derecho Intemacional Público; México: 16ª edición, Editorial Pomúa, 1991.

En la opinión del maestro César Sepúlveda, la función del Derecho Internacional Público, presenta tres diferentes aspectos:

- 1.- Establecer tanto los derechos como los deberes de los Estados de la comunidad internacional.
- 2.- Determinar la competencia de cada Estado.
- 3.- Reglamentar las organizaciones e instituciones de carácter internacional.

El Derecho Internacional Público en la actualidad ya no tiene únicamente una connotación política, sino que también abarca algunas normas con respecto al bienestar de sus miembros.

1.1 Fuentes del Derecho Internacional Público.

La Corte Internacional de Justicia que es el principal órgano jurisdiccional de las Naciones Unidas que se rige para su funcionamiento por las disposiciones de la Carta de las Naciones Unidas, el Estatuto de la Corte Internacional de Justicia y el Reglamento de la Corte Internacional de Justicia. Para la determinación de las fuentes del Derecho Internacional Público, haré referencia al artículo 38° del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia que establece lo siguiente:

“Artículo 38°: La Corte, cuya función es decidir conforme al derecho internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar:

- a) Las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes;***
- b) La costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho;***
- c) Los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas;***
- d) Las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 59.***

La presente disposición no restringe la facultad de la Corte para decidir un litigio ex aequo et bono, si las partes así lo convinieren.”

De acuerdo con lo establecido en el artículo antes mencionado, son fuentes del Derecho Internacional Público las siguientes:

- 1.- Las convenciones internacionales.**
- 2.- La costumbre internacional.**
- 3.- Los principios generales de derecho.**
- 4.- Decisiones judiciales.**
- 5.- Doctrina.**

Por la vinculación con el tema materia de nuestro estudio, analizaré en particular lo referente a Tratados Internacionales,

como fuente del Derecho Internacional Público, sin embargo haré una breve mención de las otras fuentes:

1.1.1 Costumbre internacional.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, costumbre es "la prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho", esto es, una práctica constante y reiterada de la que se desprenda la convicción de obligatoriedad jurídica.

1.1.2 Principios generales de derecho.

Son aquellos principios que son comunes a los Estados. Cuentan con cierta objetivización dentro del derecho interno, son conceptos jurídicos generales y fundamentales en cualquier ordenamiento jurídico.

1.1.3 Decisiones judiciales y doctrina.

Una sentencia no puede respaldarse únicamente en un precedente jurisprudencial o en la doctrina, que son medios auxiliares de apoyo.

Doctrina:

El reconocimiento de la doctrina en el ámbito del Derecho Internacional Público permite una aplicación más equitativa, motivada y fundada. En los precedentes internacionales se citan entre otros a doctores, a exmagistrados de la Corte o a miembros integrantes de la Comisión de Derecho Internacional.

Decisiones Judiciales:

De acuerdo con lo establecido en el artículo 59° de la Corte Internacional de Justicia, *"Las decisiones de la Corte no son obligatorias sino para las partes en litigio y respecto del caso que ha sido decidido."* En relación al citado artículo, las decisiones de la Corte tienen la peculiaridad de gozar de la relatividad, es decir, son válidas para las partes y para el caso concreto que resuelven de acuerdo con el citado artículo.

Sin embargo, pueden con la finalidad de fundamentar una pretensión jurídica válida como mecanismo de apoyo.

De lo anterior se puede afirmar de acuerdo con el maestro Manuel Becerra Ramírez , *"Que las decisiones judiciales y la doctrina son solamente medios auxiliares, no son una verdadera fuente, ya que una sentencia no puede basarse sólo en decisiones judiciales anteriores"*⁷

⁷ Becerra Ramírez Manuel, Derecho Internacional Público, México: 1991, Universidad Nacional Autónoma de México.

1.2 Tratados Internacionales.

Inicialmente fueron acuerdos concertados solamente entre Estados, puesto que eran los únicos sujetos de Derecho Internacional que se reconocían. Posteriormente los tratados ampliaron su ámbito personal de validez celebrándose con otros organismos internacionales, como por ejemplo la Cruz Roja Internacional.

Con base en lo anterior, puede definirse a los tratados como los acuerdos celebrados entre sujetos de Derecho Internacional Público tendientes a producir efectos jurídicos.

La Comisión de Derecho Internacional de la Asamblea General de las Naciones Unidas en el año de 1949, codificó el Derecho de los tratados, proyecto que fue adoptado posteriormente por la Convención de Viena, misma que define a los tratados en su artículo 2º como:

"Se entiende por tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional público ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualesquiera que sea su denominación particular."

La relación que existe entre dichos tratados con el Derecho Interno de cada Estado, ha sido tema de grandes discusiones, frente a las que también se han presentado múltiples opiniones.

Mencionaremos por ejemplo la del maestro Pastor Ridruejo⁸ en la que se establece que existe primacía del Derecho Internacional sobre el Derecho Interno. Se ha proclamado dicha primacía por parte de la jurisprudencia internacional, a pesar de que hay países que incorporan primacía al Derecho Interno sobre el Internacional.

En nuestro país por ejemplo, existe la primacía del derecho interno sobre el internacional, por lo que se requiere de un acto previo para la incorporación de las normas del Derecho Internacional. Con base en lo anterior, la Convención restringe su ámbito de aplicación a los tratados celebrados únicamente entre Estados y en forma escrita.

Cabe aclarar que de acuerdo al artículo 3° de la citada Convención, los tratados que se celebren entre otros sujetos de Derecho Internacional Público, o en forma oral son válidos y quedarán sujetos a las demás normas de Derecho Internacional Público que les sean aplicables.

Así por ejemplo en 1982 se aprobó la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organismos Internacionales, o entre Organismos Internacionales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 38° del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia.

⁸ Pastor Ridruejo, José Antonio, Lecciones del derecho internacional público, Universidad Complutense, Madrid, 1963.

1.3 Clasificación de los Tratados Internacionales.

Los tratados internacionales se encuentran clasificados por algunos autores atendiendo a diferentes criterios. Así por ejemplo en razón de las partes que intervienen, pueden distinguirse en bilaterales y multilaterales:

1.3.1 Acuerdos bilaterales: Se celebran entre dos Estados.

1.3.2 Acuerdos multilaterales: Se celebran entre tres o más Estados.

Otro criterio de clasificación atiende al procedimiento de celebración, aludiendo así, a los tratados en forma simplificada y solemne:

1.3.3 Acuerdos en forma simplificada: Se perfeccionan con la firma.

1.3.4 Acuerdos en forma solemne: Finalizan el procedimiento de celebración con la ratificación, aceptación o aprobación de los Estados.

Además, puede mencionarse otro criterio de clasificación que atiende al ámbito de validez territorial de los tratados en universales y regionales:

1.3.5 Acuerdos universales: Son aquellos cuyo ámbito de validez territorial no se limita a un ámbito geográfico determinado.

1.3.6 Acuerdos regionales: Son aquellos que se aplican a un área geográfica determinada, la cual corresponde al territorio de los Estados firmantes del mismo.

1.4 Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Desde 1949 la Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas, se ocupó de la codificación de los tratados. Se decidió convocar a una conferencia de plenipotenciarios para considerar un proyecto de Convención.

Durante 15 años, a partir de 1950, la Comisión de Derecho Internacional estuvo trabajando en el tema del derecho de los tratados; una vez terminado, lo presentó a la Asamblea con la recomendación de celebrar una conferencia interna de plenipotenciarios.

El 22 de mayo de 1969 fue aprobada en Viena por 79 Estados, la Convención sobre el Derecho de los Tratados, (Documento de la O.N.U. A/CONF 39/27), habiéndose suscrito por alrededor de 40 países. Esta Convención entró en vigor el 27 de enero de 1980, al reunirse las 35 ratificaciones requeridas.

La Convención recoge y regula de una manera muy precisa, normas del Derecho Internacional consuetudinario referentes al

Derecho de los tratados, por lo que dispone que las normas de Derecho consuetudinario continuarán rigiendo las cuestiones no reguladas en las disposiciones de la Convención.

La Convención de Viena ha sido firmada por 70 Estados, pero únicamente 44 la han ratificado, de los que 18 han formulado reservas o declaraciones y ocho han formulado objeciones.

México firmó la Convención el 23 de mayo de 1969, fecha en que se abrió para firma. Fue aprobada por el Senado el 29 de diciembre de 1972, y publicada posteriormente en el Diario Oficial el 14 de febrero de 1975 y entró en vigor finalmente el 27 de enero de 1980.

Independientemente del número de países parte, su valor reside en que ésta representa la opinión jurídica generalmente aceptada por los Estados de la Comunidad Internacional.

Los medios de incorporación de los tratados en el Derecho interno pueden manifestarse de dos maneras distintas, por medio de recepción especial, a través de la cual el tratado requiere de una transformación que puede ser mediante un decreto o ley por ejemplo y, la recepción automática, que no requiere de ningún acto especial para su incorporación.

1.5 Órganos Competentes de los Estados para Celebrar Tratados Internacionales.

La Convención de Viena en su artículo 7°, define lo siguiente:

**Artículo 7°: Para la adopción o la autenticación del texto de un tratado, o para manifestar el consentimiento del Estado en obligarse por un tratado, se considera que una persona representa a un Estado:*

- a) Si presenta los adecuados plenos poderes; o*

- b) Si se deduce de la práctica seguida por los Estados interesados, o de otras circunstancias, que la intención de esos Estados ha sido considerar a esa persona representante del Estado para esos efectos y prescindir de la presentación de plenos poderes.*

En virtud de sus funciones, y sin tener que presentar plenos poderes, se considerará que representan a su Estado:

- a) Los jefes de Estado, jefes de gobierno y ministros de relaciones exteriores, para la ejecución de todos los actos relativos a la celebración de un tratado;*

- b) Los jefes de misión diplomática, para la adopción del texto de un tratado entre el Estado acreditante y el Estado ante el cual se encuentran acreditados;*

c) Los representantes acreditados por los Estados ante una conferencia internacional o ante una organización internacional o uno de sus órganos, para la adopción del texto de un tratado en tal conferencia, organización y órgano."

Cualquiera que sea el acto de celebración de un tratado, si es realizado por alguna persona a la que no le haya sido previamente conferida competencia, no producirá efectos jurídicos.

1.5.1 Representación internacional.

Con fundamento en el artículo 7º de la Convención de Viena, la doctrina distingue tres clases de representación:

1.5.1.1 La representación internacional de la cual gozan el Jefe de Estado o Gobierno y el Ministro de Relaciones Exteriores, para realizar cualquier acuerdo en el proceso de celebración de los tratados.

En cambio, los representantes diplomáticos únicamente gozan de dicha representación en las etapas de negociación y adopción del texto, ante el Estado que se encuentran acreditados.

1.5.1.2 La representación expresa, se acredita mediante los plenos poderes que otorga el Estado a sus representantes.

1.5.1.3 La representación implícita, que es aquella que deriva de la práctica seguida entre los Estados vinculados a un representante como acreditado del Estado con plenos poderes y facultades.

1.5.2 Procedimiento de celebración de los tratados internacionales.

Las etapas del proceso de celebración de los tratados, de conformidad con lo establecido por la Licenciada Ortiz Ahlf en su libro de Derecho Internacional Público, son las siguientes:

1.5.2.1 Negociación.

El objeto de la negociación es el lograr un acuerdo entre las partes, por medio del cual, se determinen las cláusulas del tratado. Esta fase no se encuentra regulada en forma autónoma en la Convención de Viena.

La negociación del tratado se realiza ya sea por medio de la vía diplomática en una conferencia de carácter Internacional o en una vía convenida por los representantes de los Estados.

1.5.2.2 Adopción del texto.

Los tratados bilaterales se adoptan por unanimidad, y los multilaterales en cambio, según lo dispongan los Estados parte,

en caso de que exista falta de acuerdo, se adoptarán por las dos terceras partes presentes y votantes.

Esto es, una vez que el tratado ya ha sido negociado, se adopta como definitivo. De tal suerte, que un texto adoptado no podrá modificarse, por ejemplo, el Tratado de Libre Comercio de América del Norte de 1994, requería de cambios en lo relativo al medio ambiente y Derecho Laboral, como el texto ya se había adoptado se requirió la celebración de dos nuevos Tratados sobre las materias indicadas.

1.5.2.3 Autenticación del texto.

Es el acto por medio del cual el texto definitivo de un tratado se establece, y en este se certifica que es el correcto y auténtico. En el artículo 10° de la Convención de Viena, se establece que:

"Artículo 10°: El texto de un tratado quedará establecido como auténtico y definitivo:

a) Mediante el procedimiento que prescriba en él o que convengan los Estados que hayan participado en su elaboración;

b) A falta de tal procedimiento, mediante la firma, la firma ad referendum o la rúbrica puesta por los representantes de esos Estados en el texto del tratado o en acta final de la conferencia en la que figure el texto."

1.5.2.4 Manifestación del consentimiento.

La manifestación del consentimiento es el acto por el cual los Estados se obligan a cumplir con el tratado. La Convención de Viena señala como formas de manifestación del consentimiento las siguientes:

- a) La firma. (Art. 12°.)
- b) El canje de instrumentos que constituyen un tratado. (Art. 13°.)
- c) La ratificación. (Art. 14°.)
- d) La aceptación. (Art. 14°.)
- e) La aprobación. (Art. 14°.)
- f) La adhesión. (Art. 15°.)

Los países eligen libremente el modo concreto de manifestar el consentimiento, señalándolo en forma específica en el tratado. La práctica en México es que hasta en tanto no se obtenga la aprobación del Senado, los tratados únicamente se firmarán mediante la firma ad referendum, lo cual implica la necesidad de una confirmación posterior a la revisión por parte del Senado en caso de que no haya sido aprobado, por el Presidente de la República actuando como Jefe del Estado, para que se constituya como ordenamiento nacional.

1.5.2.5 Entrada en vigor del tratado.

Vinculado con la entrada en vigor, señala en su artículo 24° lo siguiente:

"Artículo 24°: Un tratado entrará en vigor de la manera y en la fecha que en él se disponga o que acuerden los Estados negociadores. A falta de tal disposición o acuerdo, el tratado entrará en vigor tan pronto como haya constancia del consentimiento de todos los Estados negociadores en obligarse por el tratado. Cuando el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado se haga constar en una fecha posterior a la de la entrada en vigor de dicho tratado, éste entrará en vigor con relación a ese Estado en dicha fecha, a menos que el tratado disponga otra cosa.

Las disposiciones de un tratado que regulen la autenticación de su texto, la constancia del consentimiento de los Estados en obligarse por el tratado, la manera o la fecha de su entrada en vigor, las reservas, las funciones del depositario y otras cuestiones que se susciten necesariamente antes de la entrada en vigor del tratado se aplicarán desde el momento de la adopción de su texto." (énfasis añadido).

La entrada en vigor de los tratados, será determinada directamente por los Estados parte, en los términos que convengan; en caso de que no se acuerde ninguna fecha, podrá entrar en vigor en el momento en el que los Estados parte manifiesten su consentimiento.

1.5.2.6 Irretroactividad de los tratados.

En relación a la irretroactividad de los tratados, mencionaremos el artículo 28° de la Convención de Viena, mismo que señala lo siguiente:

"Artículo 28°: Las disposiciones de un tratado no obligarán a una parte respecto de ningún acto o hecho que haya tenido lugar con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del tratado para esa parte ni de ninguna situación que en esa fecha haya dejado de existir, salvo que una intención diferente se desprenda del tratado o conste de otro modo."

En consecuencia, podemos afirmar que ningún tratado será aplicado retroactivamente; este principio se puede dejar de aplicar si esa es la voluntad de las partes y en el caso de que exista la intención que se desprenda del tratado o bien, que conste de otro modo.

El principio de no retroactividad del tratado al igual que el de las leyes, es ampliamente reconocido por la mayoría de los sistemas

jurídicos, en el nuestro se encuentra regulado en el Artículo 14°¹⁹ Constitucional.

Por dicha razón algunos autores consideran la no retroactividad como un principio general del derecho.

1.6 Observancia de los Tratados. Pacta Sunt Servanda.

Al ratificar los Estados contratantes un tratado y a partir de que éste entra en vigor, quedan obligados automáticamente por lo que en el se disponga.

En relación con el principio antes mencionado, tienen especial relevancia los Artículos 26°, 27° y 46° de la Convención de Viena, los cuales señalan:

"Artículo 26°: Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe."

En este artículo se está haciendo referencia implícita a lo que en Derecho Internacional se conoce como el principio "Pacta Sunt Servanda", en virtud del cual los tratados celebrados por Estados deben cumplirse.

De acuerdo con Michel Virally: *"Si esta regla se desechara, toda la superestructura del derecho internacional contemporáneo se*

desplomaría, con resultados que son obviamente presumibles para la comunidad internacional.⁹

Existen autores tales como Kelsen que señalan que: *"La proposición jurídica pacta sunt servanda es la constitución del Derecho Internacional.¹⁰"*

De acuerdo con este principio, el derecho internacional se convierte en parte integrante del orden jurídico nacional o estatal conforme a lo siguiente:

"Bajo la condición de que los órganos autorizados para ello por dos órdenes jurídico-estatales convengan en la realización de una determinada conducta de los órganos o de los súbditos de ambos órdenes, debe obrarse o abstenerse de obrar conforme se ha convenido en el pacto.¹¹"

De acuerdo con este principio, un Estado contratante no puede retractarse unilateralmente de la conducta a que se obligó, de lo contrario incurriría en responsabilidad.

Una vez manifestado el consentimiento, el tratado se convierte en "Ley de las partes", a este respecto la Convención de Viena señala en su artículo 27º que:

⁹ Cfr. Tratados para evitar la doble imposición; Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, México 1992.

¹⁰Idem.

¹¹Ibidem. pág. 34.

"Artículo 27º: Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 46."

Únicamente podrá solicitarse la nulidad relativa de un tratado, cuando éste se manifieste en contra de las normas fundamentales de Derecho Interno de alguno de los Estados parte.

"Artículo 46º: El hecho de que el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado haya sido manifestado en violación de una disposición de su derecho interno concerniente a la competencia para celebrar tratados no podrá ser alegado por dicho Estado como vicio de su consentimiento, a menos que esa violación sea manifiesta y afecte a una norma de importancia fundamental de su derecho interno."

Una violación es manifiesta si resulta objetivamente evidente para cualquier Estado que proceda en la materia conforme a la práctica usual y de buena fe."

Son causas de invalidación de un tratado, los vicios del consentimiento que pueden ser invocados por la parte afectada, y son causas de nulidad, la coacción sobre algún representante, amenaza o la violación de alguna norma establecida en el *Ius Cogens*, (*Ius Cogens*, de acuerdo con el artículo 64º de la Convención de Viena: Si surge una nueva norma imperativa de derecho internacional general, todo tratado existente que esté en

oposición con esa norma se convertirá en nulo y terminará), sin embargo, como ya se mencionó, no se podrá invocar la nulidad de un tratado a menos de que la causa sea evidente y manifiesta, por lo tanto, a pesar de las distintas opiniones en relación a este tema, una de ellas, que es la que pertenece a una postura ecléctica, concluye que, se deberá tener en cuenta únicamente la manifestación externa de la voluntad del Estado, asumiéndose de este modo, que de manera independiente, cumplieron con anterioridad a la celebración de dicho tratado, con sus disposiciones internas.

De dichos artículos desprendemos que únicamente procede la nulidad de un tratado por violación a una norma de Derecho Interno, cuando dicha violación afecta a una norma fundamental en el proceso de celebración de los tratados, siendo ésta una violación evidente y manifiesta.

Así, por ejemplo procedería la nulidad de un tratado cuando se violaran los artículos 1º y 15º Constitucionales, permitiendo el tráfico de esclavos o bien la extradición de reos políticos. (Ver artículo 15º Constitucional).

1.7 Reglas Generales de Interpretación.

Se conocen diferentes formas de interpretación de leyes, en materia de Derecho Internacional Público ocurre lo mismo, sin embargo, la que es más aceptada es la interpretación lógico-

gramatical, es decir, los tratados se deberán interpretar conforme al texto mismo del tratado, dentro de su contexto.

Dicha forma de interpretación fue la que recogió la Convención de Viena en sus artículos 31° y 32°, los cuales señalan:

"Artículo 31°: Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto y teniendo en cuenta su objeto y fin.

Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) Todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado,

b) Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) Todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;

b) Toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado,

c) *Toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.*

Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes."

"Artículo 32°: Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del art. 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el art. 31:

a) Deje ambiguo y oscuro el sentido; o

b) Conduzca a un resultado manifestamente absurdo o irrazonable."

Es común que los tratados se celebren en diferentes idiomas, con lo cual pueden presentarse problemas de interpretación de los tratados, vinculados con la traducción de los mismos. El artículo 33° de la citada Convención nos da la pauta para la solución de dichos problemas:

"Artículo 33°: Cuando un tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga y/o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos.

Una versión del tratado en idioma distinto de aquél en que haya sido autenticado el texto será considerado como texto auténtico únicamente si el tratado así lo dispone o las partes así lo convienen.

Se presumirá que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido.

Salvo en el caso en que prevalezca un texto determinado conforme a lo previsto en el párr. 1, cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no puede resolverse con la aplicación de los art. 31 y 32, se adoptará el sentido que mejor concilie los textos, habida cuenta del objeto y del fin del tratado.”

Si todos los idiomas son auténticos, deberán aplicarse en primer término las reglas de los artículos 31° y 32°, si a pesar de ello no pueden conciliarse los términos deberá atribuirse el sentido más acorde con el objeto y fin mismo del tratado.

1.8 Terminación de los Tratados.

Dependiendo del tratado, la terminación de un tratado puede ser por medio de denuncia, retiro o terminación del mismo. En relación a esto, la Convención señala lo siguiente:

“Artículo 54°: La terminación de un tratado o el retiro de una parte podrán tener lugar:

a) Conforme a las disposiciones del tratado; o

b) En cualquier momento, por consentimiento de todas las partes después de consultar a los demás Estados contratantes."

La terminación exonera a las partes de su cumplimiento, sin que por ello se vean afectados sus derechos u obligaciones adquiridos.

Vinculado con el tema de la tesis, cabe precisar cuáles tratados por su naturaleza permiten la denuncia o retiro de uno de los Estados parte o miembros.

De esta forma de acuerdo con el artículo 56° de la Convención, pueden denunciarse aquellos tratados que por su propia naturaleza lo permitan o bien, cuando esa haya sido la intención de los Estados parte.

"Artículo 56°: Un tratado que no contenga disposiciones sobre su terminación ni prevea la denuncia o el retiro del mismo, no podrá ser objeto de denuncia o de retiro a menos:

a) Que conste que fue intención de las partes admitir la posibilidad de denuncia o retiro; o

b) *Que el derecho de denuncia o de retiro pueda inferirse de la naturaleza del tratado.*

Una parte deberá notificar con doce meses por lo menos de antelación su intención de denunciar un tratado o de retirarse de él conforme al párr. 1."

Los tratados que por su naturaleza permiten su denuncia sin cláusula expresa son los comerciales, en cambio los referentes a fronteras y derechos humanos no permiten su denuncia de manera unilateral.

Con lo cual, el Tratado de Libre Comercio, si contuviera una cláusula referente a su denuncia éste podría denunciarse con fundamento en el artículo 56° de la Convención de Viena por ser su naturaleza la de un tratado comercial.

1.9 Incorporación de los Tratados a los Sistemas Jurídicos Internos.

Los tratados internacionales al proceder de fuentes diversas a las leyes internas requieren en algunos sistemas jurídicos de un acto de incorporación.

Un ejemplo de la recepción especial lo encontramos en el Reino Unido, sistema jurídico bajo el cual el tratado se incorpora mediante la expedición de una ley que incorpora todas las cláusulas contenidas en el tratado.

En cambio un sistema de recepción automática lo encontramos en nuestro sistema jurídico por cuanto no se requiere de la modificación del tratado a ley, es suficiente con la publicación del tratado en el Diario Oficial de la Federación.

Conviene distinguir para efectos de incorporación de los tratados a nuestro sistema jurídico el concepto de las normas autoaplicativas de las no autoaplicativas:

1.9.1 Normas autoaplicativas.

Se considera autoaplicable un tratado cuando es susceptible de aplicación inmediata y directa, es decir, no media ninguna acción jurídica complementaria para su exigencia.

La disposición ha sido redactada en forma tal que es posible que los tribunales judiciales las puedan aplicar en cualquier caso.

De acuerdo con lo establecido por el doctor Eduardo Jiménez Aréchega, para que una norma sea autoaplicativa, como lo encontramos en la obra anteriormente citada de la Licenciada Ortiz Ahlf, ésta requiere:

"Primero, debe ser una norma de la cual sea posible derivar en forma directa un derecho o una pretensión en favor de un individuo que tenga interés legítimo en la aplicación de la regla en su caso, y que comparece ante el juez o el administrador

solicitando esa aplicación; en segundo lugar, la regla debe ser lo suficientemente específica como para poder ser aplicada judicialmente, sin que su ejecución esté subordinada a un acto legislativo o a medidas administrativas subsiguientes.”¹²

Un ejemplo de estas normas es la cláusula de La Nación más favorecida, debido a que pueden ser invocadas por una persona jurídica o natural, del Estado en que se haya convenido la cláusula, con la finalidad de obtener sus beneficios.

1.9.2 Normas no autoaplicativas.

Existen otras normas que debido a su naturaleza, carecen de exigibilidad inmediata por la ausencia de normas internas o de medidas complementarias del Estado.

Un ejemplo de este tipo de normas para los Estados son aquellas que establecen obligaciones como las de legislar, regular, tipificar.

Los Estados para lograr los objetivos de esta Convención legislarán de acuerdo con los mismos.

En estos casos se requiere para la debida aplicación de los tratados, de actos legislativos y administrativos necesarios, que implementen el tratado.

¹² Cfr. Ortiz Ahí Loretta, Derecho Internacional Público; México: Harla, 1989 p.528

CAPÍTULO II

2. DERECHO CONSTITUCIONAL.

Para iniciar el análisis constitucional relativo a los artículos que nos atañen en virtud de su importancia con el tema, me referiré a Hans Kelsen, Jefe de la Escuela de Viena, creador del concepto de Norma Fundamental, que expresó de la siguiente manera:

"La unidad del orden jurídico estatal se traduce en una norma, por medio de la cual se instaura una autoridad suprema, una fuente del Derecho. Desde el punto de vista del primado del orden jurídico estatal, esa norma tiene carácter hipotético: la norma fundamental no es creada por un legislador, sino 'supuesta' por el conocimiento jurídico. Esa norma constituye la constitución en sentido lógico-jurídico, cuando instituye un órgano creador del Derecho. Y la constitución en sentido jurídico-positivo surge como grado inmediatamente inferior en el momento que dicho legislador establece normas que regulan la legislación misma. Sin embargo, la 'Constitución', esto es, el hecho de constituir un órgano jurídico estatal, fundamentando su unidad, consiste en la norma fundamental hipotética no positiva, que es lo que hemos llamado constitución en sentido lógico-jurídico, pues sobre dicha norma se basa el primer acto legislativo no determinado por ninguna norma superior de Derecho Positivo."¹³

¹³ Calvo Nicolau Enrique, Tratado del Impuesto sobre la Renta; México: Tomo I. Editorial Themis 1ª edición 1995.

Esta norma fundamental es para Kelsen, la Constitución, por la simple razón de que se trata de una construcción de la Ciencia del Derecho, que es a su vez, el medio de creación del derecho positivo como un orden válido.

Me refiero nuevamente a Kelsen en las palabras del Licenciado Enrique Calvo Nicolau:

"Si se considera solamente al orden jurídico estatal y no el derecho internacional- y se pregunta por el fundamento de validez de una primera constitución histórica estatal, es decir, una constitución no originada en una enmienda constitucional de una constitución previa, la respuesta sólo puede ser si se renuncia a referir la validez de la constitución del estado, y la validez de las normas producidas de conformidad con ella, a una norma establecida por una autoridad metajurídica, como Dios o la naturaleza- que la validez de esa constitución, el suponer que es una norma obligatoria, tiene que ser presupuesta si es que debe ser posible interpretar los actos realizados de acuerdo con ella como actos de producción o de aplicación de normas jurídicas generales válidas, y los actos realizados en aplicación de esas normas jurídicas generales, como la producción o aplicación de normas individuales válidas.

Puesto que el fundamento de validez de una norma sólo puede ser nuevamente una norma, el presupuesto de esa norma no puede ser una norma impuesta por una autoridad jurídica, sino una norma presupuesta. Es decir, una norma que es presupuesta

cuando el sentido subjetivo del hecho constituyente y el sentido subjetivo de los hechos productores de normas cumplidos conforme a la constitución, son interpretados como su sentido objetivo. Como se trata de la norma fundante básica de un orden jurídico, esto es, de un orden que estatuye actos coactivos, el enunciado que describe esa norma, el enunciado básico del orden jurídico estatal en cuestión reza: los actos coactivos deben realizarse bajo las condiciones y en la manera que estatuyen la primera constitución histórica del Estado y las normas impuestas de conformidad con ella. Las normas de un orden jurídico, cuyo fundamento de validez común lo constituye esta norma fundante básica,- como el regreso a la norma fundante básica, expuesto en lo que antecede, lo muestra-, no configuran un conjunto de normas supra y subordinadas.¹⁴

Frente a esto, llegamos finalmente a la norma fundante en nuestro ordenamiento jurídico, que se refiere a aquella que es jurídicamente obligatoria, el fundamento sobre el que descansa el orden jurídico, que a su vez también es la base de una pluralidad de leyes que de ella se derivan, presentándose como el desarrollo del orden jurídico.

En nuestro ordenamiento jurídico, es la Constitución de 1917, la norma jurídica fundamental, sobre la que se asientan los demás ordenamientos legales que de ella emanen, tal y como se

¹⁴ Op. Cit. p. 81.

establece en las siguientes tesis que ha emitido la Suprema Corte de Justicia a este respecto:

"CONSTITUCIÓN FEDERAL. *Es la ley Suprema de la Nación y debe ser obedecida sin obstáculos ni observaciones. Leyes secundarias. Por encima de sus preceptos están los de la Constitución que derogan toda ley que se les oponga."*

T.II, p.1558.- Amparo administrativo.- Meléndez Mena Américo.- 11 de junio de 1918.- Mayoría de 9 votos.

"CONSTITUCIÓN, IMPERIO DE LA.- *Sobre todas las leyes y sobre todas las circulares, debe prevalecer siempre el imperio de la Carta Magna, y cuantas leyes secundarias se opongan a lo dispuesto en ella, no deben ser obedecidas por autoridad alguna."*

T. IV, p. 878.- Amparo administrativo.- Anchondo Francisco.- 18 de abril de 1919.- Unanimidad de 9 votos.

"CONSTITUCIÓN FEDERAL. *Las constituciones particulares y las leyes de los Estados, no podrán nunca contravenir las prescripciones de la Constitución Federal, ésta es, por consecuencia la que debe determinar el límite de acción de los Poderes federales, como en efecto lo determina, y las facultades expresamente reservadas a ellos, no puedan ser mermadas o desconocidas por las que pretenden arrogarse los Estados."*

Quinta Época:

Tomo XXXIV, p. 665.- Jaramillo Azócaar Marcial.

Tomo XXXIV, p. 2980.- Schuber Hoffman Carlos Ernesto.

Tomo XXXIV, p. 2981.- López Campos José.

Tomo XXXIV, p. 2981.- Vázquez G. Eulalia y coag.

"CONSTITUCIÓN, SUPREMACÍA DE LA. *Tratándose de leyes reglamentarias de la Constitución, la Suprema Corte ha establecido que, en cada caso particular, debe estudiarse si se afecta o no, el interés público; y dicho interés no interviene en la inmediata aplicación de leyes reglamentarias de la Constitución*

que vulneren o desvirtúen los preceptos de la misma, que se pretenda reglamentar. La misma Suprema Corte ha establecido la supremacía absoluta de la Constitución sobre toda legislación secundaria, y la sociedad y el Estado tienen interés en que se apliquen desde luego los preceptos de aquella y no los textos contrarios a la misma."

T. LXXIII, p. 7848.- Amparo administrativo 8223/40.- Díez de Urdanivia Carlos y coagraviados.- 20 de febrero de 1942.- Unanimidad de 4 votos.

"CONSTITUCIÓN. SUPREMACÍA DE LA. "No puede aceptarse dentro de los principios y textos que consagra la constitución, estableciendo el juicio de amparo como suprema garantía para la justicia, que sus preceptos relativos y los de leyes reglamentarias, se subordinan a la interpretación de las leyes que no se consideran en armonía con la ley de amparo, pues los mandatos de esta, en relación con las prevenciones constitucionales, son los que deben regir la interpretación de cualquiera otra ley, para no hacer nugatorio el juicio constitucional de garantías."

Díaz Simeón. Pág. 6019 T. XLVI. 12 De Diciembre De 1935.

Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 5a. Epoca. Tomo XLVI. Página: 6019. Clave: . Tesis: .

"CONSTITUCIÓN, SUPREMACIA DE LA. Tratándose de leyes reglamentarias de la Constitución, la Suprema Corte ha establecido que, en cada caso particular, debe estudiarse si se afecta, o no, el interés público; y dicho interés no interviene en la inmediata aplicación de leyes reglamentarias de la Constitución, que vulneren o desvirtúen los preceptos de la misma, que se pretenda reglamentar. La misma Suprema Corte ha establecido la supremacía absoluta de la Constitución sobre toda legislación secundaria, y la sociedad y el Estado tienen interés en que se apliquen desde luego los preceptos de aquella y no los textos contrarios de la misma".

TOMO LXXIII, Pág. 7848. Díez de Urdanivia Carlos y coags. 20 de febrero de 1942.

Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 5a. Época. Tomo LXXIII. Página: 7848. Clave: . Tesis:

2.1 Análisis de las disposiciones constitucionales mas relevantes en relación con el tema materia de nuestro estudio.

Habiendo establecido la jerarquía de nuestra Constitución, me dispongo a continuación, a citar los artículos de la misma que por la relación que guardan con nuestro tema, resultan de gran importancia.

1.- Artículo 89° fracción X, que otorga al Presidente de la República la facultad para celebrarlos.

2.- Artículo 76° fracción I, que concede a la Cámara de Senadores la facultad de aprobarlos,

3.- Artículo 133°, que establece que los tratados son la ley Suprema de la Unión, si están de acuerdo con la Constitución. Este artículo da fuerza legal a los tratados internacionales y a las leyes reglamentarias de la Constitución en relación a las demás leyes de la República.

En relación a la prohibición para celebrarlos nos encontramos con:

1.- Artículo 15°, que no autoriza a la celebración de tratados para la extradición de reos políticos,

2.- Artículo 117º, que menciona que los Estados no podrán celebrar alianza , tratado o coalición con otro estado o potencias extranjeras, y determina cuales son las limitaciones de los estados.

2.2 Órgano facultado para la celebración de los tratados.

Fundamento legal.

Artículo 89º.

"Artículo 89º: Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

...

III. Nombrar los ministros, agentes diplomáticos y cónsules generales, con aprobación del Senado;

...

X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, sometiéndolos a la aprobación del Senado. En la conducción de tal política, el titular del Poder Ejecutivo observará los siguientes principios normativos: la autodeterminación de los pueblos; la no intervención; la solución pacífica de controversias; la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; y la lucha por la paz y la seguridad internacionales;...

XX. Las demás que le confiere expresamente esta Constitución."

La fracción X. dispone que todos los tratados celebrados por el Ejecutivo deben ser sometidos a la aprobación del Senado, sin que en tal disposición se haga una distinción entre tratados y convenciones internacionales, término este último al que alude el artículo 76° Constitucional, a pesar de ello, ambos los tratados y las convenciones internacionales son términos equivalentes o sinónimos en derecho internacional, por lo cual cualquier instrumento internacional requiere de la aprobación del Senado.

En lo relativo a la conducción de la política exterior de México, el Presidente de la República deberá observar que dicha política sea acorde con los principios señalados en el artículo 89° Constitucional.

En estos tiempos de cambios tan acelerados, nuestra política busca un uso anticipado y flexible de herramientas de la diplomacia, relaciones bilaterales respetuosas y benéficas, así como también la promoción de nuestros intereses ante los organismos y los foros multilaterales. Dichos principios reflejan los intereses de la nación y son el inicio para la defensa de nuestro Derecho para determinar el destino de la misma.

2.3 Órgano facultado para la aprobación de los tratados.

Artículo 76°.

"Artículo 76º: Son facultades exclusivas del Senado:

- I. Analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal, con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del despacho correspondiente rindan al Congreso; además, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión;*
- II...*
- III... y siguientes...."*

Una de las características del sistema Federal, cuando menos teóricamente, es que se le atribuye al gobierno Federal (central) la materia de asuntos internacionales, en forma exclusiva.

Al hablar de la facultad de "aprobar", concedida al Senado, no está de más el aclarar que no se le concede la de abrogar o denunciar los tratados, que pertenece exclusivamente al Presidente.

"Ni la ratificación es función legislativa, ni la aprobación en su caso corresponde al Congreso."¹⁵

Aprobar podemos explicarlo como el visto bueno del Senado.

¹⁵ Lanz Duret Miguel, Derecho Constitucional Mexicano y consideraciones sobre la realidad política de nuestro régimen; México: 5ª edición, Editorial Porrúa, 1971.

Ratificar es el acto unilateral de carácter internacional mediante el cual el Ejecutivo comunica a otro Estado, que se le obligará por un tratado determinado.

2.4 Artículo 133°.

El artículo 133° establece lo siguiente:

"Artículo 133°: 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 arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados." (énfasis añadido)

Las ideas básicas que están expresadas en dicha disposición, son las siguientes:

Se reafirma el concepto de dualismo jurídico, esto es, el Derecho Interno no está supeditado al Derecho Internacional.

No son ordenamientos jurídicos sin relación, a pesar de estar destinados a personas distintas. Se ubican los tratados en el mismo nivel jerárquico de las "leyes del Congreso de la Unión".

En consecuencia, tratándose de una ley nacional o de un tratado, estos deberán ajustarse a los preceptos constitucionales que señala nuestra Carta Magna, como Norma Legal Suprema de la Nación.

Ninguna de las jurisdicciones, ni la federal ni la local, pueden superar en su ejercicio a la Constitución, puesto que cada una tiene materias propias; sin embargo, con base en esto ¿Cómo entenderíamos la afirmación establecida en el artículo, en la que se habla de Ley Suprema englobando en tal concepto tanto a la Constitución, a las leyes del Congreso de la Unión y a los tratados que emanen de ella?. Aquí existe un problema triple: el de la Constitución, el de las leyes federales y locales, y el de los tratados internacionales, por lo que me permito plantear la opinión que a este respecto presentan los profesores Loretta Ortiz y Fernando Vázquez Pando:

"La triplicidad de estratos del sistema jurídico mexicano, que contribuye a interpretar la aplicación de los tratados en dicho sistema. Además de los niveles o estratos local y federal, ellos agregan el 'nacional' en donde colocan el rango que deben tener los tratados..."

Cuando la Constitución los califica como integrantes de la ley suprema no da al término ley la connotación técnica específica de ordenamiento general en ese sentido, sino que tan sólo pretende establecer un principio jerárquico conforme al cual los tratados y leyes federales que están de acuerdo con la Constitución son la

normatividad jerárquicamente superior, derivando tal superioridad de la congruencia con la Constitución".¹⁶

En relación a los tratados y su ubicación frente a la Ley Suprema, de acuerdo con las palabras de Vázquez Pando:

"...las dos Cámaras son el legislador en las Leyes del Congreso, y el Presidente sólo goza de un veto respecto de ellas...

El Ejecutivo es el legislador en los tratados y el Senado goza de un veto absoluto respecto a ellos."¹⁷

Los tratados son de aplicación general en toda la república, sin embargo, la misma Constitución la diferencia de las leyes del Congreso, en virtud de su naturaleza, se ajustan a la normatividad internacional, en tanto que las leyes se ajustan a la interna, lo que se busca es que los tratados no tengan igual jerarquía que la Constitución, sino que se encuentre al mismo nivel que las leyes derivadas de ésta.

Este artículo es incongruente en algunos sentidos, sin embargo, analizando el propósito con el que se creó, se entiende que al haber sido transcrito de la Constitución Norteamericana, se buscaba engrandecer la supremacía de la Constitución y de las

¹⁶ Op. Cit. p.278.

¹⁷ Cfr. Loretta Ortiz Ahlf p.9.

leyes que de ella emanaran ya sea que se tratara de leyes o de tratados internacionales.

Dicha supremacía se reafirma con la reforma de 1934, todos los compromisos internacionales contraídos por México, para ser válidos deben estar de acuerdo con la Constitución.

Respecto a este tema, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene:

"LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA.- De conformidad con el artículo 133 de la Constitución, tanto las leyes que emanen de ella, como los tratados internacionales, celebrados por el Ejecutivo Federal, aprobados por el Senado de la República y que estén de acuerdo con la misma, ocupan ambos el rango inmediatamente inferior a la Constitución en la jerarquía de las normas en el orden jurídico mexicano. Ahora bien, teniendo la misma jerarquía, el tratado internacional no puede ser criterio para determinar la constitucionalidad de una ley ni viceversa. Por ello, la Ley de las Cámaras de Comercio y de la Industria no puede ser considerada inconstitucional por contrariar lo dispuesto en un tratado internacional."

Amparo en revisión 2069/91. Manuel García Martínez.- 30 de junio de 1992.- Mayoría 15 votos.- Ponente: Victoria Adato Green.- Secretario: Sergio Pallares y Lara. El tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el martes diecisiete de noviembre en curso, por unanimidad de dieciocho votos México, Distrito Federal, a dieciocho de noviembre de mil novecientos noventa y dos.

" PRUEBA, LOS TRATADOS INTERNACIONALES NO ESTÁN SUJETOS A, El artículo 133 de la Constitución General de la República dice: "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 Nación. Los jueces de cada estado se arreglarán a dicha constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en la constitución o leyes de los estados". De lo anterior, se puede advertir que los tratados internacionales celebrados con las condiciones que la propia Constitución establece serán Ley en la República Mexicana; es por ello que, cuando alguna de las partes invoca a su favor un tratado de corte internacional, no se le puede exigir que sea ella quien demuestre su existencia, pues como ya se vio, el mismo forma parte del derecho mexicano y, por ende, no está sujeto a prueba."

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 832/90. Banco de Crédito y Servicio, S.N.C. 5 de octubre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Amado Yáñez. Secretario: Mario Sosa Escudero.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 8a. Epoca. Tomo VI Segunda Parte. Página: 236. Clave: . Tesis: 229.

"LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES, TIENEN LA MISMA JERARQUIA NORMATIVA, De conformidad con el artículo 133 de la Constitución, tanto las leyes que emanen de ella, como los tratados internacionales, celebrados por el ejecutivo Federal, aprobados por el Senado de la República y que estén de acuerdo con la misma, ocupan, ambos, el rango inmediatamente inferior a la Constitución en la jerarquía de las normas en el orden jurídico mexicano. Ahora bien, teniendo la misma jerarquía, el tratado internacional no puede ser criterio para determinar la constitucionalidad de una ley ni viceversa. Por ello, la Ley de las Cámaras de Comercio y de las de Industria no puede ser considerada inconstitucional por contrariar lo dispuesto en un tratado internacional."

Amparo en revisión 2069/91. Manuel García Martínez. 30 de junio de 1992. Ponente: Victoria Adato Green. Secretario: Sergio Pallares y Lara.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el martes diecisiete de noviembre en curso, por unanimidad de dieciocho votos de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, José Trinidad Lanz Cárdenas, Miguel Montes García, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, Victoria Adato Green, Samuel Alba Leyva, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez: aprobó, con el número C/92, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. Ausentes: Ignacio Magaña Cárdenas y José Antonio Llanos Duarte. México, Distrito Federal, a dieciocho de noviembre de mil novecientos noventa y dos.

Instancia: Tribunal en Pleno. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. 8a. Epoca. Número 60 Diciembre de 1992. Página: 27. Clave: P.. Tesis: C/92.

"TRATADOS INTERNACIONALES Y LEYES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN EMANADAS DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. SU RANGO CONSTITUCIONAL ES DE IGUAL JERARQUÍA. El artículo 133 constitucional no establece preferencia alguna entre las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, puesto que el apuntado dispositivo legal no propugna la tesis de la supremacía del derecho internacional sobre el derecho interno, sino que adopta la regla de que el derecho internacional es parte del nacional, ya que si bien reconoce la fuerza obligatoria de los tratados, no da a éstos un rango superior a las leyes del Congreso de la Unión emanadas de esa Constitución, sino que el rango que las confiere a unos y otras es el mismo."

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Amparo en revisión 256/81. C. H. Boehring Sohn. 9 de julio de 1981. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 7a. Epoca. Volumen 151-156. Página: 196. Clave: . Tesis: .

"TRATADOS INTERNACIONALES. EL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL, ÚLTIMA PARTE, NO ESTABLECE SU OBSERVANCIA PREFERENTE SOBRE LAS LEYES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN EMANADAS DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. La última parte del artículo 133 constitucional establece el principio de la supremacía de la Constitución Federal, de las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y de los tratados celebrados y que se celebren por el Presidente de la República con aprobación del senado, respecto de las constituciones y leyes de los Estados que forman la Unión, y no la aplicación preferente de las disposiciones contenidas en los tratados respecto de lo dispuesto por las leyes del Congreso de la Unión que emanen de la Constitución Federal. Es pues, una regla de conflicto a que deben sujetarse las autoridades mexicanas, pero conforme a la misma no puede establecerse que los tratados sean de mayor obligación legal que las leyes del Congreso."

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Amparo en revisión 256/81. C. H. Boehringer Sohn. . 9 de julio de 1981. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Sostienen la misma tesis: Amparo en revisión 269/81. José Ernesto Matsumoto Matsuy. . 14 de julio de 1981. Unanimidad de votos. . Ponente: Samuel Hernández Vizcan. Amparo en revisión 160/81. National Research Development Corporation. . 16 de julio de 1981. Unanimidad de votos. . Ponente: Sergio Hugo Chapital Gutiérrez.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 7a. Epoca. Volumen 151-156. Página: 195. Clave: . Tesis: .

2.5 Artículo 15°.

Otra limitación, que se encuentra directamente vinculada con la celebración de tratados internacionales, se señala en el artículo 15°, el cual establece:

"Artículo 15°: No se autoriza la celebración de tratados para la extradición de reos políticos, ni para la de aquellos delincuentes del orden común que hayan tenido en el país donde cometieron el delito, la condición de esclavos; ni convenios o tratados en virtud de los que se alteren las garantías y derechos establecidos por esta Constitución para el hombre y el ciudadano."

La facultad que tiene el Estado mexicano a través del Poder Ejecutivo y el Senado, se ve limitada por este artículo, no autorizando la celebración de tratados o convenios que restrinjan garantías individuales o permitan la extradición de reos políticos.

En caso de celebrarse un tratado violando dichas limitaciones, el tratado no se incorporaría a nuestro sistema jurídico como consecuencia de la aplicación del artículo 133° Constitucional.

2.6 Artículo 117°.

"Artículo 117°: Los Estados no pueden, en ningún caso:

I. Celebrar alianza, tratado o coalición con otro Estado ni con potencias extranjeras;

II. Derogada.

III. ...

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

V. Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

VI. Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera de inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía;

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;

VIII...

IX..."

Las facultades de la Federación están determinadas en el Código Supremo por medio de preceptos claros.

Nuestra Carta Magna en el artículo 124º constitucional, distingue la competencia entre la Federación y las Entidades Federativas.

De acuerdo con dicho artículo, todas aquellas facultades no expresamente otorgadas a la Federación, se entienden concedidas a los Estados.

El artículo 117° antes señalado, prohíbe expresamente a las Entidades Federativas celebrar tratados, con el objeto de reiterar que la facultad de celebrar tratados corresponde a la Federación, por cuanto expresamente los artículos 89° y 76° le conceden dichas facultades a los Órganos Federales.

Tradicionalmente en los diferentes sistemas jurídicos, la facultad de celebrar tratados corresponde a la Federación, sólo excepcionalmente en algunos Estados como la Federación Helvética y Alemania, se les concede a las Entidades Federativas la facultad de celebrar tratados en ciertas materias.

Se puede concluir que existe una división real de poderes entre las autoridades federales y las estatales, cada uno en su esfera, está coordinado y a su vez es independiente de la otra.

En un sistema Federal, la conducción de la política exterior de una Nación, incluyendo la facultad de celebrar acuerdos internacionales, corresponde al gobierno Federal.

2.7 Relación entre los artículos 76°, 89° y 133° Constitucionales.

Puede afirmarse sin ninguna duda que los artículos fundamentales, desde una perspectiva formal, en materia de celebración de tratados, son el artículo 89° fracción X y el 76° fracción I.

Durante el Debate del Constituyente de 1857 se discutió si todos los instrumentos internacionales requerían de la aprobación del Senado sin importar su denominación, ante tal duda, Zarco aclaró que todo instrumento internacional cualquiera que fuera su denominación, debía ser aprobado por el Senado.

El incumplimiento de dicha formalidad ocasiona la inconstitucionalidad del tratado, y como consecuencia, la no incorporación a nuestro sistema jurídico por la aplicación del artículo 133° constitucional, ya que se requiere que todo tratado sea acorde con la Carta Suprema.

Cabe precisar que la no incorporación del tratado como consecuencia de su inconstitucionalidad no es excluyente de responsabilidad internacional, por lo cual este tratado sería válido internacionalmente. (Convención de Viena artículo 46°).

Un ejemplo de la afirmación anterior, lo encontramos en los acuerdos interinstitucionales (Confrontar inciso 2.9), los cuales al no ser aprobados por el Senado y celebrados por el Presidente de la República resultan inconstitucionales. A pesar de ello, México no podría desconocer los compromisos adquiridos mediante los mismos, so pena de incurrir en responsabilidad internacional.

2.8 Artículo 124°.

"Artículo 124°: Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados."

Cualquiera que sea el origen histórico de una Federación, corresponde a la Constitución hacer el reparto de las jurisdicciones. En nuestro sistema, la Federación surgió de un pacto entre estados preexistentes, que delegaban algunas facultades y otras se las reservaban. En el reparto de facultades entre la Federación y las Entidades Federativas distinguimos las facultades expresas, implícitas y coincidentes, que son:

Explicitas. Son aquellas conferidas por la Constitución en alguna materia determinada a cualquiera de los tres poderes.

Implícitas. Aquellas que puede concederse a sí mismo o cualquiera de los otros dos poderes el Poder Legislativo, a través de las cuales podrá ejercer las facultades explícitas.

Coincidentes. Como excepción al artículo 124°, serían aquellas que pueden ejercer los Estados y la Federación simultáneamente.

Si volvemos a lo mencionado acerca de los Estados alrededor de un poder central que goza de facultades exclusivas en representación de la Federación, podremos establecer

acertadamente, que ese proceso de centralización se realiza mediante reformas constitucionales que limitan las atribuciones de los Estados y engrandecen o aumentan las del poder central.

Tanto las facultades de la Federación como las de las Entidades Federativas, son coextensas, es decir, son de igual jerarquía cada una en su ámbito de soberanía interna.

La Federación representa una forma de gobierno que goza de una distribución de competencias que abarcan el perímetro tanto local como central.

En el ámbito internacional, no se proyecta el fraccionamiento de la Federación por cuanto el único sujeto de Derecho Internacional es la Federación ya no así las Entidades Federativas.

Como consecuencia de lo anterior, en caso de surgir responsabilidad internacional, esta se fincaría contra la Federación y no contra las Entidades Federativas que carecen de subjetividad jurídica internacional.

"COMPETENCIA CONCURRENTE ENTRE TRIBUNALES FEDERALES Y LOCALES. EXISTE TRATÁNDOSE DE ASUNTOS CIVILES QUE VERSEN SOBRE LA APLICACIÓN Y CUMPLIMIENTO DE LEYES FEDERALES O TRATADOS INTERNACIONALES Y QUE SOLO AFECTEN INTERESES PARTICUALES. Establece el artículo 124 de la Constitución Federal que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados". El artículo 104 constitucional en sus diversas fracciones prevé los asuntos que serán competencia de los tribunales de la Federación y, concretamente,

en sus fracciones I y III dispone que dichos tribunales conocerán: "I.- De todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales o de los tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano. Cuando dichas controversias sólo afecten intereses particulares, podrán conocer también de ellas, a elección del actor, los jueces y tribunales del orden común de los Estados y del Distrito Federal... III.- De aquellas en que la Federación fuese parte:". Se deriva de lo anterior que nuestra Constitución reservó para los tribunales federales el conocimiento de los asuntos del orden civil que versen sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales o tratados internacionales, salvo el caso en que los mismos sólo se afecten intereses particulares pues, en tal hipótesis, existirá jurisdicción concurrente, y quedará a elección del actor escoger a un juez federal o local para que conozca del asunto respectivo."

Competencia Civil 208/90. Suscitada entre los jueces Cuarto del Arrendamiento Inmobiliario del Distrito Federal y Primero de Distrito en Materia Civil en el Distrito Federal. 15 de abril de 1991. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 8a. Epoca. Tomo VII Mayo de 1991. Página: 36.

Clave: 3a.. Tesis: LXXI/91.

2.9 Ley sobre la Celebración de los Tratados.

La Ley de Celebración de Tratados, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el 2 de enero de 1992.

De acuerdo con la Constitución de 1857, en relación a los artículos 40º, 41º, 76º, 89º, 115º, 117º, 124º y 133º, se ha observado que debido a la adopción del sistema Federal y la

proclamación del principio de que todos los Estados integran una sola Nación, era imposible conferir a los Estados la facultad de celebrar tratados o cualquier clase de convenciones con potencias extranjeras.

En un sistema federal encontramos sólo un sujeto de Derecho Internacional a saber, el Estado Federal. Los Estados miembros de dicha Federación, son sólo sujetos de Derecho interno; en cualquier caso en el que un Estado miembro conduzca actividades internacionales, deberá estimarse que las realiza en representación del Estado Federal.

De acuerdo con la Ley sobre Celebración de los Tratados, un tratado es:

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

Por otro lado, define a un acuerdo interinstitucional de la siguiente manera:

"El convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre cualquier dependencia y organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros y organizaciones internacionales, cualquiera que sea su denominación, sea que se derive o no de un tratado previamente aprobado.

El ámbito material de los acuerdos interinstitucionales deberá circunscribirse exclusivamente a las atribuciones propias de las dependencias y organismos descentralizados de los niveles de gobierno mencionados que los suscriben."

Dichos acuerdos interinstitucionales se rigen por la Convención de Viena, y constituyen materialmente normas convencionales, aunque formalmente se les quiera dar otra naturaleza.

De acuerdo con la definición antes señalada, son instrumentos regidos por el Derecho Internacional Público, por tanto no pueden tener otra naturaleza más que la de tratados aunque se les de otra denominación.

Con lo cual deberán someterse dichos instrumentos a la aprobación del Senado y celebración por parte del Presidente de la República.

Con dicha ley se violan los artículos 89° fracción X, 76° fracción I, 133° y 117° constitucionales, por lo que dichos acuerdos interinstitucionales, no se incorporan a nuestro sistema jurídico.

Finalmente cabe señalar que dichos acuerdos no se publican en el Diario Oficial de la Federación y se requiere de un dictamen de la Consultoría Jurídica de la Secretaría de Relaciones Exteriores para su celebración. (Artículo 6° de la Ley de Celebración de Tratados).

CAPÍTULO III

3. DERECHO CONSTITUCIONAL FISCAL.

Respecto al Derecho Constitucional la del Derecho Tributario es una rama, misma que acoge los principios fundamentales para la vida de un Estado, es decir, contiene los principios que el Estado debe respetar como garantías de los contribuyentes.

Los artículos constitucionales a los que nos referimos al hablar del derecho constitucional fiscal son el 31º, 73º y 131º principalmente, sin embargo cabe mencionar que los artículos 14º y 16º constitucionales son muy importantes en la materia, toda vez que son el fundamento del artículo 31º fracción IV mismo que es de primordial importancia en el desarrollo de la materia de nuestro estudio.

Dicho artículo tiene su fundamento en los artículos 14º y 16º constitucionales, a continuación transcribo el 14º Constitucional, artículo que se refiere a la irretroactividad en la aplicación de la ley, misma que se encuentra sumamente vinculada con el tema materia de nuestro estudio:

“Artículo 14º: A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o 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.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales de derecho”.

Respecto a este artículo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió una ejecutoria en la que establece que: *“El problema de la aplicación de las leyes en cuanto al tiempo, descansa en la diferencia entre el efecto inmediato y el efecto retroactivo de una ley, siendo el primero, la aplicación de una ley en el presente y el segundo en el pasado. Esta distinción se ve con claridad cuando se trata de situaciones jurídicas nacidas y extinguidas bajo el imperio de una sola ley, pero requiere algunas explicaciones cuando la duración de una situación jurídica, nacida al amparo de una ley se prolonga más allá de la fecha en que dicha ley fue sustituida por otra. Para estos casos, se hace preciso determinar en qué consiste el efecto inmediato y cuál sería el retroactivo de una ley; si la nueva ley pretende aplicarse a hechos*

verificados facta praeterita es retroactiva; si pretende aplicarse a hechos verificados facta pendetia, será necesario establecer una separación entre las partes anteriores, para las cuales la ley nueva, al aplicarse, no tendrá un efecto inmediato; por último, con relación a los hechos futuros facta futura es claro que la ley no puede ser nunca retroactiva.¹⁸

De acuerdo con la ejecutoria antes citada se puede desprender que en materia tributaria el punto de partida para determinar la irretroactividad de la ley se encuentra en la realización del hecho generador en relación con su vigencia, únicamente podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo que disponga la ley tributaria que se encuentre vigente en el momento en el que se haya realizado el hecho generador.

De la fracción IV del artículo 31º, se desprende que toda contribución debe estar establecida en ley constituyendo de este modo la base del régimen jurídico de las contribuciones, como lo menciona el maestro Manuel Becerra Ramírez a continuación:

1.- El hecho de que las contribuciones se establezcan en la ley, da efectividad a la obligación de ayudar para los gastos públicos, de lo contrario, si no existiera la ley tributaria tampoco existiría la obligación de contribuir.

¹⁸ Cfr. Becerra Ramírez Manuel, Derecho Internacional Público: UNAM, México, 1991.

2.- Una vez establecidas en la ley, las contribuciones gozan de carácter obligatorio hacia todas las personas situadas en la hipótesis normativa, toda vez que su naturaleza es abstracta, general, permanente y uniforme.

3.- Están facultados conforme a derecho para recibir las contribuciones la Federación, los Estados y los Municipios.

4.- El destino primordial con base en la doctrina y decisiones jurisprudenciales de dichas contribuciones es el gasto público.

5.- La contribución debe ser proporcional y equitativa, esto es, en estricto apego a la capacidad de pago de los ciudadanos y a la igualdad de sus condiciones, quien tenga el mínimo necesario para su subsistencia, quedará exento de dicha obligación.

3.1 Artículo 31°.

El Derecho origina relaciones jurídicas cuyo contenido, obligaciones y facultades vinculan a las personas, constituyendo de ese modo el elemento de la relación jurídico tributaria, asimismo para dejar expuesto el concepto de tributo, transcribo a continuación el artículo 31° Constitucional:

**Artículo 31°: Son obligaciones de los mexicanos:*

I...

II...

III...

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

De acuerdo con lo establecido en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación:

"Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

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

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

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados y órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

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

El artículo 31° se traduce substancialmente en el deber de los mexicanos de pagar impuestos, que son las prestaciones que fija la ley con carácter de general y obligatorio a cargo de las personas tanto físicas como morales, para cubrir el gasto público.

Antes de entrar en materia, considero importante mencionar concretamente cuales son los Principios Constitucionales en materia fiscal, con la intención de dejar mas claro el análisis del mencionado artículo:

3.1.1 Principio de generalidad.

Sólo están obligados a pagar impuestos, aquellas personas físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen dentro de las hipótesis normativas previstas en ley, llevando a cabo el hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate, en otras palabras, quedan obligados al pago de los impuestos, todas aquellas personas que tengan su fuente de riqueza en el territorio nacional o cuando estén domiciliados en la República Mexicana, trátese de mexicanos o extranjeros, sin excepción.

Todos los impuestos que integran el sistema impositivo deben gravar en forma tal, que para todos represente un sacrificio mínimo, razón por la cual debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de éstos o en las circunstancias personales de dichos sujetos.

De acuerdo con la Jurisprudencia, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido lo siguiente:

"Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos del que provienen, en tanto que no sean

abrogadas. Una ley que carece de esos dos caracteres va en contra del Principio de Igualdad, garantizado por el Artículo 13 Constitucional y aun deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia."

Tesis 17, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación.

1965, Primera Parte, página 58.

Es importante mencionar que es fundamento constitucional de este principio el artículo 31° en su fracción IV, mismo que ha sido objeto de diversas discusiones, toda vez que no es claro en cuanto a las obligaciones de los extranjeros, ya que el artículo se encuentra ubicado dentro de las obligaciones de los mexicanos, por consiguiente transcribo el siguiente precedente de Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia en el que se aclara que es obligación tanto de mexicanos como de extranjeros el cumplimiento en el pago de sus contribuciones, de lo contrario se estaría hablando de un privilegio a la inversión foránea y una situación de clara desigualdad para los mexicanos:

"Es incuestionable que en el caso en que la fuente de riqueza o del ingreso está situada dentro del territorio nacional, el Estado Mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados sin que ello pueda conceptuarse como violatorio del Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho

precepto corresponde al capítulo "de las obligaciones de los mexicanos"; pero sin que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, de los Estados y de los Municipios en donde residen, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros estén exentos de dicha obligación cuando la fuente de la riqueza radica en territorio nacional o en otro supuesto, cuando están domiciliados en la República Mexicana."

Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Amparo en Revisión.

Société Anonyme des Manufactures des Glaces et Produits Chimiques de Saint Gobain Chuny et Ciry, y Fertilizantes de Monclova, S.A. páginas 290 a 292.

Por lo tanto, es importante decir, una vez más, que las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas en lo individual. El gravamen debe establecerse en forma tal, que cualquier persona que se sitúe en la hipótesis señalada como hecho generador del crédito fiscal, sea sujeto de dicho impuesto.

3.1.2 Principio de obligatoriedad.

Toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en alguna ley fiscal, expedida por el Estado mexicano, quedará obligada al pago del impuesto correspondiente, dentro del plazo que determine la propia ley.

Como se mencionó en la fracción IV del artículo 31º constitucional, es obligación de todo mexicano el contribuir a los gastos públicos, por lo tanto, aún cuando se crea que el precepto Constitucional se refiere únicamente a los mexicanos cuando este establece la obligación, no prohíbe que también se imponga a los extranjeros, mismos que tienen la obligación de pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias que sean ordenadas por las autoridades siempre y cuando estas alcancen a la generalidad de la población.

Los tributos o contribuciones, son ingresos que el Estado necesita para poder llevar a cabo el desarrollo de sus actividades, es por eso que su existencia normativa es a través de la expedición de una ley, de modo que, todo aquel que se sitúe en la hipótesis normativa prevista en dicha ley, quedará obligado automáticamente al pago de los mismos, dentro del plazo establecido, por tratarse del interés público, razón por la cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público goza de facultades suficientes para obligar al cumplimiento forzoso de dicha obligación.

Este principio es una auténtica obligación pública, no únicamente un deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación, toda vez que el contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es un sacrificio económico que a cambio les otorga los servicios públicos y de servicio colectivo con los cuales se hace mas placentera la vida en comunidad, por lo tanto, así como se

establece este principio para los ciudadanos, se otorgan al Estado los instrumentos jurídicos necesarios para exigir su cumplimiento.

3.1.3 Principio de vinculación con el gasto público.

Consiste en la imposición a los gobernantes de destinar sus contribuciones ciudadanas a la satisfacción de los gastos públicos, y otorga implícitamente a los gobernados el derecho moral de negarse al pago de los mismos si el gobierno no hace buen uso de estas aportaciones.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en jurisprudencia lo siguiente:

"Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado; sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos. Al establecer la fracción IV la obligación para contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que se resida, se está refiriendo a que los impuestos federales se aplicarán exclusivamente para los gastos de la Federación, los estatales para los de los Estados, y los municipales para los de los municipios; por lo que, si una ley impusiera una contribución para una obra determinada de un municipio y extendiera su aplicación a toda la República, indudablemente que contrariaría a la Constitución porque las obras de carácter municipal únicamente pueden cubrirse con los arbitrios municipales."

Apéndice del tomo LXXVI del Semanario Judicial de la Federación. Primera parte. Vol. II. Página 768.

Los servicios públicos son prestados por parte del Estado, mismos que deben representar un beneficio al contribuyente, equivalente

a las contribuciones prestadas, por lo tanto, de acuerdo con el Lic. Adolfo Arrijo Vizcaíno:

"...previendo posibles desviaciones, nuestra Carta Magna impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones ciudadanas exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos y otorga implícitamente a los gobernados una especie de derecho moral para, en conciencia, negarse al sostenimiento económico de un gobierno que haga un uso indebido de sus aportaciones".¹⁹

Finalmente transcribo la siguiente jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación a este principio:

"La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como lo son comúnmente la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldo, etc.

El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre gasto público, que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

¹⁹ Cfr. Arrijo Vizcaíno. pp. 242.

Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene

competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional gastos públicos de la Federación..."

Amparo en revisión 2844/61, promovido por Clotilde Acevedo viuda de Flores.

Visible en las páginas 383 y 384 del Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente al terminar el año de 1973. Primera Parte.

3.1.4 Principio de proporcionalidad.

Está relacionado directamente con la capacidad contributiva de los sujetos que se encuentren en la hipótesis normativa, la aportación pecuniaria que habrá de hacerse en virtud de las contribuciones, deberá ser en atención a la capacidad contributiva, misma que se determinará por el capital o la renta que son las principales fuentes del impuesto.

Este principio implica, que los gravámenes se fijan en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada uno de los sujetos activos de la obligación tributaria y que cada uno de los contribuyentes, considerados individualmente, sean obligados a su pago por medio de la ley.

A este principio le corresponden los impuestos que se determinan a base de tarifas progresivas, de manera que las personas que obtienen ingresos elevados, tributen en forma más elevada a los

que obtienen ingresos medianos o reducidos, esto es, está estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, de modo que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función de su capacidad.

3.1.5 Principio de equidad.

Es el tratamiento normativo desigual para desiguales e igual para los iguales, dentro del ámbito socioeconómico de un país, que es equiparable a la igualdad cualitativa dentro de una situación abstracta o general, determinada.

Con la idea de dejar mas claro el concepto de la equidad, me remito a la opinión de Rivera Pérez Campos, quien apunta lo siguiente:

"El elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya sólo por ello es inequitativa. Por ser general, no hay excepción ni privilegio. Y este aspecto no encierra problema ajeno a las funciones del juez; pues única y exclusivamente puede examinarse jurídicamente. La ley misma faculta al juez para determinar si ella es o no general. Si adolece de falta de

*generalidad, por sólo ello es inequitativa y contraria a la fracción IV del Artículo 31 Constitucional.*²⁰

Equidad es igualdad de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, frente a dicha ley, no debe establecer distinciones concediendo privilegios, debe ser el mismo impacto económico para todos los comprendidos en una misma situación.

3.1.1.1 Relación entre los principios de proporcionalidad y de equidad.

En relación a estos dos principios han surgido polémicas por considerarlos como dos conceptos iguales, sin embargo a esto podemos agregar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación aún cuando no ha emitido ningún criterio definido al respecto, ha mencionado que el principio de equidad concede universalidad al tributo, es decir, el impacto que se origine debe ser exactamente igual para todos los que se sitúen en la hipótesis normativa y el de proporcionalidad se refiere al carácter económico de la carga impositiva, de acuerdo con esto me apego a la opinión del maestro Sergio F. Garza, en su libro Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, en el que afirma que: *"La exigencia de proporcionalidad y de equidad que*

²⁰ Cfr. Margain Manautou Emilio, La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano; Universidad Autónoma de San Luis Potosí, p.p. 109.

establece la fracción IV del artículo 31 constitucional es de justicia tributaria ya que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas; la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos".²¹

Tal y como se menciona en el artículo 31° fracción IV, los contribuyentes están obligados a contribuir a los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", sin embargo cabe precisar tal y como lo señala el Licenciado Flores Zavala, lo que los conceptos de proporcionalidad y equidad significan:

"Ahora bien, encontramos que existe similitud en esencia, entre esta expresión (proporcional y equitativa) y la fórmula con la que Adam Smith plantea el problema de justicia de los impuestos, al decir: "Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno...en proporción a los ingresos de que gozan...De la observancia o el menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad". De manera que con la expresión proporcional y equitativa sólo se busca la justicia de los impuestos. Ahora bien, este principio, dijimos nosotros, requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad,

²¹Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Principios de Derecho Tributario, México : 1995, Limusa Noriega Editores.

es decir, que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto.

Sin embargo, este principio puede aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.

El principio de uniformidad significa que los impuestos que integren un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo; pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada, y entonces debe entenderse en el sentido de que todos aquellos cuya situación generadora debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta u origen de éstos, en las circunstancias personales, etc.²²

Se considera que la exigencia de proporcionalidad y equidad es una exigencia de justicia tributaria, que tiene por objeto el de repartir todas las cargas, tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales, tomando en cuenta las capacidades contributivas de los ciudadanos.

Aún no ha sido posible precisar una fórmula general que determine exactamente cuándo un impuesto es proporcional y

²² Cfr. Flores Zavala, E. Finanzas Públicas Mexicanas, México: 1986, Pomúa. pp. 179.

equitativo, es decir, que exista justicia tributaria, sin embargo la Suprema Corte también considera que la equidad exige igualdad, puesto que:

"es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido en la Ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente".²³

Transcribo a continuación las siguientes ejecutorias:

"IMPUESTOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de mas elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos

²³ Cfr. Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de 1956.

obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula." (Informe rendido a la Suprema Corte de la Nación, primera parte, Pleno 1985. página 402.)

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS.-

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinado atentamente este principio de legalidad a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una Ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel Poder que conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinan las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y de los Municipios y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad, al

caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, debe considerarse absolutamente proscrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretendiere justificársele."

7a. Época. Vol. 64, 1a. Parte., p. 90. Amparo en revisión 6141/59.- "Tipográfica Comercial", S.A. y coags. 25 de abril de 1974. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Alfonso López Aparicio.

Los principios antes mencionados, constituyen los más importantes principios constitucionales de los impuestos, en razón de constituir garantías individuales de los contribuyentes.

3.2 Principio de Legalidad tributaria.

La parte final del artículo 31º dice a la letra: *"de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".* (énfasis añadido), consagrando de este modo el principio de legalidad, al establecer que es obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos.

En esto se confirma el principio o piedra angular del derecho Fiscal que establece *"nullum tributum sine lege"*, es decir, no puede existir ningún tributo, a menos que exista una ley que le dé origen, esto es que a través de la ley el contribuyente podrá saber hasta donde llega su obligación de contribuir, misma que le permitirá defenderse frente a las autoridades que investidas de

poder público pretendan actuar arbitrariamente frente al contribuyente.

A todo esto mencionaré los puntos importantes de este principio como los explica el maestro Arrijo Vizcaino:

"a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

b) Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren."²⁴

"Esto, por lo demás es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el Artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles."²⁵

²⁴ Cfr. Arrijo Vizcaino p. 137.

²⁵ Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época. Tomo LXXXI, p. 6374.

Este principio de legalidad tributaria se reiteró por el Acta de Constitución de la Federación Mexicana del 31 de enero de 1924, y de la Constitución Federal del 4 de octubre del mismo año, en la que al Poder Legislativo se le otorgó la facultad para establecer las contribuciones necesarias para cubrir los gastos que fueren necesarios en la República.

Este principio de Legalidad Tributaria es una balanza cuya finalidad es la de encontrar un equilibrio en las relaciones en las que intervienen el Fisco y los causantes de los impuestos, para que estas relaciones sean equitativas y justas.

Podemos desprender de este principio las siguientes conclusiones:

- 1.- La condición de que las contribuciones se encuentren en ley da efectividad a la obligación de ayudar para los gastos públicos. Esto significa que sin ley tributaria no existe la obligación de contribuir.
- 2.- Establecida la contribución legalmente, ésta alcanza con carácter obligatorio a todas las personas por igual, que se encuentren dentro la hipótesis de la norma.
- 3.- Están habilitados para percibir las contribuciones la Federación, los Estados y los Municipios, toda vez que nuestro gobierno está distribuido en tres niveles.

4.- Las contribuciones deben destinarse a cubrir los gastos públicos, ya que en la fracción IV del artículo 31º constitucional se encuentra el sustento teórico, doctrinario y jurisprudencial de la imposición.

Todo lo anterior se puede resumir en que las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas, que es la llamada Justicia Tributaria ya que ésta se refiere a la capacidad de pago de los ciudadanos y a la igualdad de contribuir en condiciones iguales.

Cabe mencionar que a este respecto la Suprema Corte de Justicia estableció que:

"...examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer, la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado..."

Semanario Judicial de la Federación, vols. 91-96, primera parte, pág. 92

Amparo en revisión 5332175, Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976, unanimidad de 15 votos.

Para concluir con este principio transcribo a continuación la siguiente tesis de Jurisprudencia:

"IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS, DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.- Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que disponga las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, no para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no le quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida."

Séptima Época, Primera Parte:

Vol. 91-96, p. 90 A.R. 5332/75. Blanca Meyerber de González. Unanimidad de 15 votos.

Vol. 91-96 p. 90 A.R. 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96 p.90 A.R. 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, p. 90 A.R. 1008/76. Antonio Hernández Abarca. Unanimidad de 15 votos.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

3.3 Artículo 131º.

Las disposiciones legales además de cumplir con las bases fundamentales del proceso legislativo, presentan características especiales en relación con los tributos, tal y como se puede

apreciar en el artículo 72º h) Constitucional, mismo que indica lo siguiente:

**Artículo 72º...*

h) La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados."

Ahora bien, es importante mencionar que son excepciones los artículos 29º y 131º Constitucionales, toda vez que el Ejecutivo puede legislar en caso de que el país se encuentre en grave peligro o conflicto, de acuerdo con sus colaboradores directos y con autorización del Congreso de la Unión en las materias a que estos artículos se refiere, son dos disposiciones normativas que reúnen materialmente las características de leyes pero que son actos administrativos desde el punto de vista formal por lo que se les denomina Decreto-Ley, por la vinculación con el tema materia de nuestro estudio, a continuación transcribo el artículo 131º Constitucional:

**Artículo 131º:...*

Segundo párrafo. El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio

Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida."

La facultad exclusiva de la Federación para gravar las mercancías que se exporten, importen o pasen de tránsito por el territorio nacional, complementa lo establecido en el artículo 73° de la Constitución.

Se autoriza expresamente a la Federación para reglamentar y prohibir la circulación dentro del país, por medio de estos actos la Federación goza de facultades para realizar actos prohibidos en forma terminante a los Estados, con la finalidad de evitar que la República se divida en regiones, conservando como prioridad la existencia de la Federación.

Cabe mencionar que como consecuencia de la adición del segundo párrafo del artículo 131°, se aprobó una reforma al artículo 49° constitucional en su último párrafo que señala lo siguiente:

"No podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el legislativo en un individuo,

*salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29°. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131°, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.*²⁶

Este artículo determina que el Ejecutivo está facultado por el Congreso de la Unión, para disminuir, aumentar o suprimir las cuotas de las tarifas de importación y exportación, y que también deberá enviar al Congreso, el Presupuesto de Egresos.

Es final y exclusiva la decisión sobre lo propio, lo justo y lo político de las contribuciones, la única excepción frente a esta facultad exclusiva será cuando el Congreso haya traspasado los límites de su propio poder, violando los derechos de los contribuyentes injustamente, en dicha circunstancia es posible que los tribunales puedan conocer sobre dichos abusos en materia de impuestos.

Hablar de contribuciones, es hablar de una obligación que consiste en ciertas prestaciones económicas de dar, y es por eso que se puede englobar en un impuesto que es precisamente el medio normal, que por un acto de autoridad aplicado coercitivamente al gobernado, lo obliga a cumplir con dicha obligación pecuniaria cuya finalidad es la de contribuir con el sostenimiento de la entidad en la que habita, traducándose en gasto público.

²⁶ Cfr. Ernesto Flores Zavala, p.p. 252.

No es necesario el realizar un estudio profundo a través del cual podamos constatar el que encualquier estructura económica, independientemente de su historia, evolución o economía, ha existido siempre, a cargo de los gobernados, la obligación de contribuir patrimonialmente al sostenimiento del gobierno.

El impuesto, sin embargo, no es la única fuente de ingresos del Estado, aunque no está de mas mencionar que sí es la principal.

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, mismo que se descompone en tres diversas competencias, como lo señala el artículo 31º, competencias vinculadas de manera importante con lo establecido en el artículo 73º Constitucional que se desarrollará más adelante:

3.3.1 La Federación:

"La Federación aparece como la esfera de poder supremo de la República, cuya autoridad soberana se ejerce en todo el territorio nacional y en el ámbito internacional, de acuerdo con las atribuciones que le otorga la Ley Fundamental."²⁷

3.3.2 Los Estados o Entidades Federativas: Son las partes que integran a la Federación y que gozan de un gobierno autónomo.

²⁷ Cfr. Artoja Vizcaíno.

En materia tributaria existe concurrencia competencial misma que se da en el ejercicio de la facultad conferida al Congreso de la Unión, en la fracción VII del artículo 73 constitucional, para crear las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal en aquellas materias que no le son exclusivas, y que ejercen también los estados miembros.

3.3.3 Municipios: Células de organización del Estado Mexicano.

"Artículo 115º Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre, conforme a las siguientes bases:

I...

II...

III...

IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con los Estados para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

V...

VI...

VII...

VIII..."

Esta fracción nos indica el procedimiento de integración de las Haciendas Municipales, para las cuales se tuvo que establecer el régimen de competencia de las mismas. Hubo opiniones encontradas a este respecto parte de los diputados que no estaban de acuerdo con el que se garantizara y estableciera constitucionalmente la Hacienda a los Municipios, y desde luego aquella que partiendo de un Federalismo exacerbado pretendía reservarla a las Entidades Federativas como parte de su correspondiente autonomía interna.

Esto se puede deducir que fue el resultado de una creencia por parte de la mayoría restante, de la inutilidad del Municipio, sin embargo a pesar de las reformas del artículo 115°, nunca se le debió otorgar dicha existencia a los Municipios, sin que con ella no se les otorgara su autonomía económica.

De la fracción IV del 115°, antes transcrita, se desprende la regla básica de la competencia tributaria entre los municipios y los Estados, y de estos últimos con la de la Federación. Y a su vez se establece que los Municipios no cuentan con más fuentes gravables que las que le parezcan gravables a las Entidades Federativas.

Sin embargo esto no termina aquí, ya que hablando en términos generales, la Federación es la que tiene en sus manos la mayor parte de las fuentes de riqueza que existen en el País.

El "Municipio Libre", no existe en realidad, porque este depende absolutamente de quien lo maneja, y estos sobreviven de dádivas que les conceden los Estados y la Federación, y la Constitución no lo provee de ningún medio de defensa económica.

A todo esto podemos agregar que lo único a lo que nos lleva este debilitamiento del Municipio, es precisamente al fortalecimiento del Gobierno Central, mismo que lo único que ha hecho es confirmar el gran error que ocasionó el no haberles otorgado su autonomía en un principio.

El régimen competencial entre los sujetos activos es, de acuerdo con el maestro Arrijoa el siguiente:

- 1.- Se encuentran reservados a la Federación, los ingresos comprendidos en la fracción XXIX así como también la VII del artículo 73º constitucional, que faculta al Congreso a imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.
- 2.- Las Entidades Federativas tienen facultades, de acuerdo con lo establecido en el artículo 124º, de imponer tributos en todas las materias que no estén expresamente reservadas a la Federación. También están facultadas por lo previsto en el artículo 31º fracción IV.

3.- Los Municipios están integrados por los porcentajes que les otorga la Federación, y por las contribuciones que discrecionalmente les otorgan las legislaturas locales.

En la fracción II del artículo 115º Constitucional se establece que:

"Los municipios administrarán libremente su hacienda, la que se formará con las contribuciones que le señalen las legislaturas de los Estados.", dejando en manos de los Congresos Estatales las facultades de asignar las contribuciones correspondientes a los municipios, situación que los hace depender del Poder Estatal.

En la opinión del maestro Delgadillo Gutiérrez: *" El manejo arbitrario del poder tributario del municipio lo ha mantenido supeditado por falta de autosuficiencia económica. Es cierto que el municipio siempre pudo manejar libremente su hacienda, pero ello no garantizaba que ésta fuera suficiente para satisfacer sus necesidades ya que su integración quedaba sujeta a un criterio más político que económico. El Estado determinaba qué renglones quedarían gravados y de qué manera, y qué participaciones le serían asignadas, por lo que en diciembre de 1982 se promovió una reforma al citado artículo 115 constitucional, en la que, entre otros aspectos, se modificaron las bases de integración de la hacienda municipal".*²⁸

²⁸Cfr. Delgadillo Gutiérrez.

El municipio carece de potestad tributaria ya que no puede establecer sus contribuciones directamente, y únicamente administra su hacienda con base en su competencia tributaria.

Ahora bien, son sujetos pasivos los mexicanos que se adecuen a la hipótesis normativa, quedando obligados al cumplimiento de dichos preceptos establecidos en el artículo 31°.

La fracción IV de dicho artículo, indica claramente las obligaciones de los mexicanos, sin embargo, al estar comprendidas en el capítulo II de la Constitución, no excluye a los extranjeros de esta obligación.

Las contribuciones habrán de pagarse por los sujetos pasivos que se sitúen en los supuestos previstos por las leyes que las crean.

3.4 Facultades para la Imposición de Contribuciones.

Artículo 73°.

"Artículo 73°: El Congreso de la Unión tiene facultad:

I...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

VIII. Para dar las bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la nación, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional. Ningún empréstito podrá celebrarse sino para la

ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos, salvo los que realicen con propósitos de regulación monetaria, las operaciones de conversión y los que se contraten durante alguna emergencia declarada por el Presidente de la República en los términos del artículo 29. Asimismo, debe aprobar anualmente los montos de endeudamiento que deberán incluirse en la ley de ingresos, que en su caso requiera el Gobierno del Distrito federal y las entidades de su sector público, conforme a las bases de la ley correspondiente. El Ejecutivo Federal informará anualmente al Congreso de la Unión sobre el ejercicio de dicha deuda a cuyo efecto el Jefe del Distrito Federal le hará llegar el informe que sobre el ejercicio de los recursos correspondientes hubiere realizado. El Jefe del Distrito Federal informará anualmente a la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, al rendir la cuenta pública;

IX... y siguientes...

XXIX A. Para establecer contribuciones:

- 1o. Sobre el comercio exterior,*
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafo 4o. y 5o. del artículo 27.*
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.*
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.*
- 5o. Especiales sobre:*
 - a) Energía eléctrica;*
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;*
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;*

- d) *Cerillos y fósforos;*
- e) *Aguamiel y productos de su fermentación;*
- f) *Explotación forestal; y*
- g) *Producción y consumo de cerveza.*

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica y;

...

De acuerdo con la fracción VII, la Federación tiene competencia fiscal limitada. La Suprema Corte de Justicia ha hecho caso omiso en materia fiscal del artículo 124º, variando esta interpretación únicamente en casos excepcionales.

El determinar si ésta es una facultad propia del Congreso de la Unión, origina el fenómeno conocido como "Doble Tributación", porque algunas materias de las no comprendidas en la fracción XXIX, pueden gravarse tanto por la autoridad Federal como por los Estados. Esto a su vez se enfrenta con lo establecido en el artículo 124º constitucional, mismo que nos permite ver que al no existir facultad expresa para establecer contribuciones distintas a las mencionadas esta fracción, las entidades federativas tienen su correspondiente presupuesto de Egresos públicos, por lo que deben cubrirlos expidiendo leyes que permitan gravar las mismas

materias sobre las que ya existía una tributación federal, tal y como lo expresa el maestro Tena Ramírez:

"Si se concediera a la Federación la facultad limitada sobre ciertos impuestos, se daría margen a que en muchas circunstancias quedara sin recursos suficientes el gobierno nacional, o bien se le obligaría a adoptar un sistema de impuestos ruinosos para las fuentes de riqueza por él gravables."²⁹

El Congreso Federal puede decretar una contribución que recaiga sobre el mismo ramo de la riqueza pública ya gravada por el Estado.

Para cubrir oportunamente con las necesidades que reclaman los ciudadanos a que se satisfagan por parte del Estado, no se debe estar ni a lo que dice el artículo 124° ni el 73°, porque de ser así, solo estarían obligados a cumplir con ellas las personas físicas o morales vinculadas a tales actividades económicas, sin tomar en cuenta a todos aquellos que no estuvieran relacionados con las mismas.

Este artículo se ha interpretado en forma tal, que no pueden admitirse el sistema de participaciones de los Estados y de los Municipios en ingresos de la Federación, puesto que de lo contrario, el Congreso se excedería en lo que a sus atribuciones

²⁹ Cfr. Tena Ramírez p. 334.

corresponde al cubrir participaciones que corresponden a los Estados.

Esta interpretación se ha aceptado de acuerdo con lo siguiente:

1º. Porque la propia Constitución reconoce la existencia legal de las participaciones, como puede verse en la fracción XXIX del artículo 73, y una interpretación congruente de los diversos textos, nos tiene que llevar a la conclusión de que la Constitución no puede prohibir lo que en otra parte ordena.

2º. Porque la Constitución establece que existe obligación de contribuir a los gastos públicos, no sólo de la Federación, sino también de los Estados y Municipios. La participación de los Estados en el rendimiento de un impuesto corresponde a una abstención por parte del Estado, de gravar total o parcialmente la misma fuente que grava la Federación, de manera que no se trata de la creación de gravámenes nuevos que excedan en su rendimiento de los límites del presupuesto, sino de un procedimiento para obtener ingresos para los erarios locales evitando la doble tributación.³⁰

³⁰ Cfr. Ernesto Flores Zavala, Finanzas públicas mexicanas; México, 1986, Editorial Porrúa.

CAPÍTULO IV

4. DOBLE TRIBUTACIÓN.

4.1 Doble Imposición o Tributación.

La doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya sea por una misma entidad o porque concurren en esa fuente dos o más entidades.

La doble imposición se puede presentar en cualquiera de las siguientes formas:

- 1.- Una misma entidad impositiva establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente (Federación, Estado o Municipio).
- 2.- Cuando concurren en una misma fuente dos Estados soberanos.

3.- Cuando en los Estados Federales gravan la misma fuente los Estados y la Federación.

4.- Cuando concurren los Estados miembros de la Federación y los Municipios que los integran.

Por la relación que esto guarda con el tema materia de nuestro estudio, haré mención tanto de la doble imposición internacional como de la nacional.

1.- Doble tributación nacional.

Una misma entidad impositiva establece dos o más gravámenes sobre la misma fuente. Este no es un problema nuevo en México, aquí se grava tanto a la sociedad como a los accionistas, en este caso existe únicamente una fuente de utilidad o de renta de la sociedad, antes de ser distribuida entre sus miembros se encuentra sujeta al impuesto por las utilidades de la empresa, y una vez distribuida nuevamente se encuentra sujeta al impuesto que grava los dividendos.

Esta doble imposición debe evitarse toda vez que es contraria al principio de justicia al dejar a la fuente en situación de desigualdad frente a otras de la misma especie que únicamente

se encuentran gravadas por un impuesto, además de constituir un obstáculo para el desarrollo económico de un país.

Frente a la falta de reglas específicas dos o mas sujetos activos tienden a establecer dos o mas contribuciones sobre el mismo objeto gravable, tal y como lo sostiene el Licenciado Fernando Vázquez Pando, *"El problema de doble imposición, deriva, en última instancia, del hecho de que nuestro sistema federal implica necesariamente el que las entidades federadas cuenten con los recursos necesarios para atender a sus necesidades. Lo anterior, da lugar a la coexistencia dentro del territorio de la República de una pluralidad de legislaciones fiscales locales, la cual propicia que en un momento dado, una misma llave impositiva se encuentre gravada en diversas entidades federadas, en virtud de que frecuentemente las legislaciones locales adoptan criterios dispares para la atribución de la potestad tributaria"*.³¹

La doble tributación aparece como un fenómeno tanto económico como jurídico, toda vez que al propiciar la imposición de varios tributos sobre un mismo ingreso obliga a los particulares a contribuir con una cantidad mayor a la de su verdadera capacidad económica, creando de este modo insatisfacción para la realización de verdaderas actividades productivas.

³¹ Cfr. Fernando Vázquez Pando, Notas sobre la parte Final de la fracción II del Artículo 317 de la Ley de Hacienda del Distrito Federal. Un Precepto Atinente a la Doble Imposición, en Materia del Impuesto sobre Productos de Capitales, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana No. 8 Junio 1976. p. 406 y 408.

2.- Doble tributación internacional.

A través de los últimos años se han propuesto diferentes definiciones sobre la doble imposición o tributación internacional, se han elaborado medidas para evitar la doble imposición partiendo de la descripción del fenómeno sin que por ello busquen definirlo, por lo que presentaré algunas de las opiniones que se han adoptado sobre este concepto:

1. *Edwin R.A. Seligman. Essays in taxation. 10th edition, 1928: La doble imposición en su sentido mas simple denota la reiterada imposición de la misma persona o la misma cosa".* En esta definición no se incluye el sujeto activo de la relación fiscal al no hacer ninguna distinción en el concepto de la autoridad impositiva.

2. *Benvenuto Griziotti. Citado por Guillermo Ahumada, Tratado de Finanzas Públicas, Córdoba 1948: "La doble imposición es la imposición reiterada del mismo contribuyente o de la misma riqueza por la acción de una o varias jurisdicciones fiscales cuando no hay mas que una causa única para justificar el impuesto".*

En la opinión de este autor, si la doble imposición en una misma persona o cosa, se efectúa por razón de una causa que justifique cada una de las imposiciones, no será doble imposición toda vez

que no se producirían los efectos perniciosos contra la igualdad y generalidad de los impuestos.

3. El concepto de doble imposición de la llamada Doctrina Alemana es más aceptable, toda vez que ésta no incluye la causa del impuesto y destaca que "hay doble imposición cuando el peso de la doble carga venga provocado por legislaciones fiscales que emanen de autoridades financieras diferentes, pero que tienen ambas igual jerarquía en el orden internacional". Esta doctrina requiere que haya unidad en el sujeto pasivo, en el objeto, en el tiempo y en el impuesto.

La diversidad de autoridades tributarias no necesariamente ha de consistir en dos o mas poderes nacionales, sino que también pueden ser dos o más autoridades tributarias en un mismo Estado, como sucede en el caso de un Estado Federal en el cual el Gobierno Federal impone sus tributos y los Estados integrantes de la Federación imponen los suyos, logrando de este modo que se alcance dos veces a un mismo sujeto por el mismo objeto.

La doble imposición internacional se presenta cuando una misma operación es celebrada entre sujetos de países distintos, y es gravada por ambos países con uno o más impuestos, este es el caso de la coexistencia de soberanía en el sistema impositivo.

La doble imposición internacional es la libertad que goza cada nación para gravar las transacciones internacionales en las que intervienen sus súbditos, sin embargo esto es lo que a la larga

encarece el comercio exterior, porque como ya se dijo anteriormente, una misma actividad se ve gravada por dos países.

Para evitar que se caiga en el problema de la doble imposición internacional, no es necesario que los países graven dichos bienes, sino que se busque una solución para que disminuya la soberanía tributaria en forma tal que se permita el flujo internacional de bienes y servicios para que posteriormente se pueda resarcir ventajosamente el sacrificio que se realizó.

El problema de la doble imposición internacional se deriva de que cada Estado tiene derecho a gravar a las personas que dependen de él por razón de nacionalidad, residencia o domicilio, esto se hace teniendo en cuenta la situación económica general, sin embargo, también tiene derecho a gravar las rentas creadas y los bienes situados en su territorio sin tener en cuenta las cualidades de las personas que las perciben o poseen, nacionalidad, o domicilio.

"La coexistencia entre las soberanías de los Estados y el ejercicio de sus potestades fiscales dan lugar a distintas formas de coincidencia impositiva sobre un mismo objeto imponible o sujeto pasivo, lo que da lugar a un enfrentamiento entre dos o mas sistemas impositivos. El efecto inmediato es el problema de la doble imposición internacional.

*A corto y mediano plazo pueden aparecer problemas tales como la elevación de los precios de los bienes o servicios en proporción directa a la doble imposición; barreras al comercio, a la inversión y al flujo de la información tecnológica.*³²

La doble imposición internacional rebasa el ámbito meramente fiscal proyectándose en el orden económico internacional, de acuerdo con la opinión del Lic. Hugo Margain, antiguo Secretario de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los principales rasgos de doble imposición internacional son los siguientes:

- a) Incidencia de dos o más soberanías;*
- b) Identidad o similitud de impuestos;*
- c) Identidad de sujetos gravados;*
- d) Identidad de período impositivo; y*
- e) Acumulación de la carga tributaria.*³³

Para poder hablar de la doble imposición internacional, también es necesario que se den cualquiera de los siguientes elementos, de acuerdo con lo establecido por el maestro Arrijo Vizcaino:

- 1.- Que se trate de una transacción y operación con propósito de lucro.

³² Antecedentes, Problemas y Perspectivas de la Doble Imposición Internacional, Estudio elaborado por la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, P. 2, México 1978.

³³ Cfr. Hugo Margain, Tesis para evitar la Doble Tributación en el Campo Internacional en Materia del Impuesto sobre la Renta, basada en la Teoría de la Fuente de Ingreso Gravable, P. 7 S.H.C.P. México 1956.

- 2.- Que dicha operación sea celebrada entre personas (físicas o morales), sujetas a la potestad tributaria de dos Estados diferentes.
- 3.- Que exista flujo de bienes y servicios entre las naciones.
- 4.- Que en ambos países se mantengan las potestades recaudadoras, sin la existencia de concesiones.
- 5.- Que un mismo acto sea celebrado entre personas de distintos países y que una misma actividad sea gravada con dos o más tributos por las naciones respectivas.

Ahora bien, la única forma de evitar esta doble tributación es a través de la celebración de convenios entre Estados cuyo fin sea el de crear mecanismos adecuados para suprimir la concurrencia impositiva, con el fin de mejorar las relaciones económicas, siempre y cuando estos tratados se lleven a cabo por razones de vecindad geográfica, dependencia económica, y de intercambio comercial; entre países que gocen de una balanza comercial equilibrada.

"DOBLE TRIBUTACIÓN, CONSTITUCIONALIDAD DE LA. Es tendencia de la política fiscal de la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación precisamente para realizar la justicia fiscal; para lograrlo, infinidad de países han celebrado convenciones, convenios y modus vivendi, y existen normas de derecho tendientes a evitar la doble tributación; pero es conscientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines, como lo son: graduar la imposición o para hacerla más

fuerte a través de dos gravámenes que se completan en lugar de aumentar la cuotas del primeramente establecido; buscar un fin social extra-fiscal; lograr una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos; aún tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la administración pública. En nuestra propia legislación positiva existen normas que tratan de evitar la doble tributación y otras que claramente dan lugar a ella. Sin embargo, no puede decirse que por el solo hecho de que un determinado impuesto dé lugar a una doble tributación por ello sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o principios de buena administración fiscal, pero no existe disposición constitucional que la prohíba. Lo que la norma constitucional prohíbe, en su artículo 31 fracción IV, es: que los tributos sean exorbitantes o ruinosos; que no estén establecidos por ley, o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación. En resumen, una misma fuente de ingresos puede estar gravada por uno o más tributos, sin contradecir por ello la Constitución; lo que podría violar la Carta Magna es que con diversos tributos se rompa la proporcionalidad y equidad que deben satisfacer, extremo que no se da en el caso del impuesto del uno por ciento destinado a la enseñanza."

Amparo en revisión 1597/1965.

Pablo Legorreta Chauvet y Coags.

Abril 12 de 1977. Unanimidad de 18 votos.

Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

4.2 Causas de la Doble Tributación Internacional.

Es posible afirmar que la doble imposición internacional es causada por la falta de respeto por parte del Estado, sobre los límites del ejercicio de su potestad tributaria, por lo tanto, en la opinión del Licenciado Manuel Tron, *"encontramos la necesidad de armonización internacional en cuanto a las leyes de contenido tributario, pues de lo contrario los únicos caminos viables para la solución del problema de la doble imposición internacional serían*

los convenios internacionales, o bien, los métodos unilaterales que, por regla general, no resuelven el problema de fondo sino tan sólo evitan sus efectos".³⁴

4.3 Métodos para evitar la doble tributación internacional.

Los métodos para evitar la doble imposición pueden enfocarse ya sea para la eliminación de las causas que lo originan, o para la supresión de sus efectos, para la solución de los mismos, se presenta la siguiente clasificación:

"1. Unilaterales: son aquellas disposiciones internas que pretenden evitar que exista doble imposición sobre sus nacionales.

2. Bilaterales: son aquellos convenios o tratados internacionales que pretenden evitar que exista doble imposición para los nacionales de los dos Estados involucrados, siguiendo ciertos criterios de sujeción o atribución.

3. Multilaterales: son aquellos convenios o tratados internacionales que son celebrados entre más de dos Estados con la misma estructura que los bilaterales."³⁵

³⁴ Tron, Manuel E., Régimen Fiscal de los Extranjeros en México; México: Editorial Themis, Cuarta edición marzo 1994, p.12.

³⁵ Idem. p. 13.

En relación con el tema objeto de nuestro estudio, analizaré los métodos unilaterales y bilaterales principalmente.

4.3.1 Métodos unilaterales.

Estos métodos se encuentran contenidos en las disposiciones internas de los Estados, estos pueden ser parte de convenciones o tratados internacionales, sin que por ello pierdan su naturaleza de legislación interna.

De acuerdo con lo establecido por el Licenciado Eduardo Abril A., existe una subclasificación para estos métodos:

4.3.1.1 Método de deducción.

El impuesto pagado en el extranjero es considerado un gasto deducible de la renta global de la persona o del Estado del que sea residente. El Estado de residencia obliga a la acumulación del ingreso proveniente de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

4.3.1.2 Método de tipo impositivo especial.

Sobre los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, tasas o tipos impositivos inferiores a los ingresos obtenidos de fuente de riqueza nacional; esto es en virtud de que dichos ingresos ya se encuentran gravados en la fuente, sin embargo, aún si no lo estuvieran, existiría este tratamiento.

4.3.1.3 Método de imputación o crédito.

La persona o el Estado en cuestión debe acumular o reconocer fiscalmente sus ingresos obtenidos en el extranjero; el impuesto pagado en el Estado en el que se encuentre la fuente de riqueza podrá acreditarse contra el impuesto del Estado de residencia.

4.3.1.4 Método de exención.

Este el método *"por el cual el Estado de residencia renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, o, dicho en otras palabras, excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero"*.³⁶

4.3.2 Métodos bilaterales.

Estos son los tratados o convenios celebrados entre dos o más Estados, con la finalidad de buscar una solución para evitar la doble imposición tanto nacional como internacional.

Estos admiten los métodos unilaterales antes mencionados, sin embargo cito la opinión del Licenciado Margain, quien expresa que es preferible que se establezcan *"conceptos admitidos por dos Estados en un tratado bilateral;"* toda vez que presentan la posibilidad de que los contribuyentes morosos sean ejecutados

³⁶ Cfr. Abril Abadín Eduardo, Métodos para evitar la doble imposición internacional, en XX Semana de Estudios. Cil. p. 138.

"radicados en otro país que por este hecho escapan a los sistemas económicos coactivos del Estado en que son causantes".³⁷

Existen algunos ejemplos de éstos tales como la Convención modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico para evitar la doble tributación y la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo entre otros.

"DOBLE TRIBUTACIÓN, PRUEBA DE SU DESPROPORCIONALIDAD E INEQUIDAD. *La doble tributación se justifica si la obligación de aportar la debida contribución establecida en la ley reclamada por la autoridad legítima y en acatamiento de razones legales y técnicas que imperan en el país, no destruye la fuente que le da origen, y siendo ésta siempre de contenido económico, pues se basa en el rendimiento del capital, del trabajo, de la combinación de ambos o del conjunto de bienes que integran el patrimonio del contribuyente; debe éste como quejoso demostrar en autos que con ella se destruye dicho contenido, y al no hacerlo así, su sola afirmación no basta para considerarla desproporcionada e inequitativa; máxime si se estima que la misma va dirigida a las personas cuya situación se halla en iguales circunstancias que las consignadas en la hipótesis general y abstracta contenida en la ley y no a aquellas cuya situación es diferente, por lo que si el pago del tributo es igual, en trato a los iguales, debe probarse en autos, por los reclamantes, que se encuentran en situación jurídica diferente.*

Amparo en revisión 1597/65.
Pablo Legorreta Chauvet y Coags.
12 de abril de 1977.
Unanimidad de 18 votos.
Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

³⁷ Cfr. Manuel E. Tron, Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, p. 16.

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

Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba Mendoza y coagraviados. 12 de febrero de 1974. Mayoría de 18 votos de los señores ministros: López Aparicio, Franco Rodríguez, Jiménez Castro, Rivera Silva, Huitrón, Rojina Villegas, Rocha Cordero, Iñárritu, Palacios Vargas, Solís López, Canedo Aldrete, Salmorán de Tamayo, Saracho Alvarez, del Río, Guerrero Martínez, Mondragón Guerra, Aguilar Alvarez y Presidente en funciones Rebolledo; contra el voto de Burguette Farrera. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: Juan Muñoz Sánchez.

Séptima Epoca, Volumen 62, Primera Parte, página 23.

"DOBLE TRIBUTACIÓN. CONSTITUCIONALIDAD DE LA. Es tendencia de la política fiscal de la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación precisamente para realizar la justicia fiscal; para lograrlo infinidad de países han celebrado convenciones, convenios y modus vivendi, y existen normas de derecho tendientes a evitar la doble tributación. Sin embargo, en ocasiones, la doble tributación es conscientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines, como lo son: graduar la imposición o hacerla más fuerte a través de dos gravámenes que se complementen, en lugar de aumentar las cuotas del primeramente establecido; buscar un fin social extra fiscal; lograr una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos, y aun tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la administración pública. En nuestra propia legislación positiva existen normas que tratan de evitar la doble

tributación y otras que claramente dan lugar a ella. Sin embargo, no puede decirse que por el sólo hecho de que un determinado impuesto dé lugar a una doble tributación, por ello sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o principios de buena administración fiscal, pero no existe disposición constitucional que la prohíba. Lo que la norma constitucional prohíbe, en su artículo 31, fracción IV, es que los tributos sean exorbitantes o ruinosos, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación. En resumen, una misma fuente de ingresos puede estar gravada por uno o más tributos, sin contradecir por ello la Constitución; lo que podría violar la Carta Magna es que con diversos tributos se rompa la proporcionalidad y equidad que deben satisfacer."

Séptima Epoca, Primera Parte:

Vols. 181-186 pág 50. Amparo en revisión 5322/50 Siderúrgica de Monterrey, S. A.6 de marzo de 1984. Unanimidad de 18 votos. Ponente: Alfonso López Aparicio.

Vols. 115-120, pág. 167 Amparo en revisión 402/76 J. Jesús Castellanos Castellanos. Unanimidad de 15 votos.

Vol. 62, pág. 23. Amparo en revisión 6168/63 Alfonso Cordoba y coags. (acums.). Mayoría de 18 votos. Vols. 97-102 pág. 72. Amparo en revisión 1597/65 Pablo Legorreta Chauvet y coags. Unanimidad de 18 votos.

Vol. 76, pág 36 Amparo en revisión 3125/50 negociación Pulquera S. de R. L. de C. V. 22 de abril de 1975 Unanimidad de 18 votos Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Nota: Esta tesis ya integró jurisprudencia. ver Gaceta número 8-9, septiembre-octubre de 1988, página 5. Tesis relacionada con jurisprudencia 17/85

Instancia: Tribunal en Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 7a. Epoca. Volumen 181-186. Página: 50. Clave: . Tesis: .

"DOBLE TRIBUTACIÓN, NATURALEZA DE LA. La doble tributación sobre la misma fuente exige el mismo sujeto pasivo y el mismo objeto en la relación fiscal y, en el caso del artículo 15 fracción IX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que establece el impuesto sobre dividendos, no puede ser el mismo sujeto pasivo el socio que la sociedad, ya que aún cuando aquel integra esta, ambos tienen personalidad jurídica distinta, y, la sociedad, aún siendo una ficción, puede ser gravada por la utilidad que percibe como tal, y el socio, por los dividendos que obtiene; pues no debe olvidarse que no toda la utilidad de la sociedad se traduce en dividendos para los socios, ya que estos pueden disponer que determinada parte se reinvierta en la sociedad y sólo se les distribuya otra, no tratándose, por tanto, de una doble tributación sobre la misma fuente."

Amparo En Revisión 2401/50. Abarrotes Laval, S. A. y Coags. 14 de Junio de 1977. unanimidad de 19 votos de Los Señores Ministros: López Aparicio, Franco Rodríguez, Cuevas M., Castellanos Tena, Rivera Silva, Langle Martínez, Abitia Arzapalo, Lozano Ramirez, Rocha Cordero, Rebolledo F., Iñarritu, Palacios Vargas, Serrano Robles, Canedo Aldrete, Salmorán de T., Sánchez Vargas, Calleja García, Mondragón Guerra y Presidente: Agustín Tellez Cruces. Ponente: Salvador Mondragón Guerra. Secretario: Francisco M. Ramirez.

Instancia: Tribunal en Pleno. Fuente: Informe 1977. 7a. Epoca. Parte I. Página: 291. Clave: . Tesis: .

"IMPUESTOS EN DOBLE TRIBUTACIÓN. CONSTITUCIONALIDAD. La tendencia de la política fiscal de la mayoría de los estados, entre ellos el nuestro, de evitar la doble tributación, tiene por objeto realizar la justicia fiscal. Para lograrlo, diversos países han celebrado convenciones, convenios y modus vivendi, y existen normas de derecho tendientes a evitar la doble tributación; pero es conscientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines, como lo son: graduar la imposición o para hacerla más fuerte a través de dos gravámenes que se complementen en lugar de aumentar las cuotas del primeramente establecido; buscar un fin social extra-fiscal; lograr una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos; aun tratar de captar un

aumento en el ingreso con mayor comodidad para la administración pública. Sin embargo, no puede decirse que por el solo hecho de que un determinado impuesto dé lugar a una doble tributación sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o principios de buena administración fiscal, pero no existe disposición constitucional que la prohíba.

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

Amparo en revisión 2703/75. Ascanio Fernández Pinto y otros. 26 de septiembre de 1984. Mayoría de 4 votos. Ponente: Felipe López Contreras. Disidente: Guillermo Guzmán Orozco.

Instancia: Sala Auxiliar. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 7a. Época. Volumen 187-192. Página: 412. Clave: . Tesis: .

"DOBLE TRIBUTACIÓN INEXISTENTE. La sola vigencia de una Ley posterior que grava una fuente ya afectada por otro impuesto, no da base bastante para impugnar a la primera por motivar una doble tributación, puesto que en todo caso es la segunda Ley la que viene a originar el doble gravamen; y bien puede suceder que los sujetos del mismo no lo estén pagando, sea porque no se les cobre, sea porque lo hayan combatido por los medios legales. Luego es necesario que conste, en los autos del juicio de amparo respectivo, que se ha cubierto el impuesto establecido por la Ley tributaria reclamada, para que se considere que el particular se encuentra en el caso de la doble tributación."

Amparo en revisión 6968/65. Ernesto García Elizondo y coags. 6 de junio de 1967. Unanimidad de 15 votos. Ponente: José Castro Estrada.

Instancia: Tribunal en Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 6a. Época. Volumen CXX. Página: 25. Clave: . Tesis: .

4.4 Tratados fiscales.

De acuerdo con el principio de jerarquía normativa establecido en el artículo 133º Constitucional, y conforme a lo establecido en el libro de Derechos del pueblo mexicano. México a través de sus constituciones, *"es conveniente precisar que la relación de subordinación que puede existir entre dos cuerpos normativos generales resulta como consecuencia lógica, de la posibilidad de creación con que cuente cada uno de ellos, así, la norma que prevé y determina en sus disposiciones la creación de otra, es superior a esta última; la creada de acuerdo con tal regulación, inferior a la primera. El orden jurídico, especialmente aquel cuya personificación constituye el estado, no es, por tanto, una dispersión de ordenamientos anárquicamente subordinados entre sí, y a gusto de los gobernantes, sino que es indudablemente una verdadera jerarquía que se integra con base en diversos niveles. La unidad de esas normas hállase constituida por el hecho de que la creación de las de grado más bajo, se encuentra determinada por otras de nivel superior, cuya creación es prevista, a su vez, por otra todavía más alta, hasta llegar a la norma primaria o fundamental que representa, siempre, la suprema razón de validez de todo orden jurídico."*

La vigencia de una norma se refiere a su ámbito de validez; la norma se relaciona con el tiempo, por lo tanto, una norma es

vigente a partir del momento en que surge al ámbito jurídico, es decir, a partir del momento en el que deberán realizarse y omitirse las conductas ordenadas o facultadas por ella.

Los tratados que se celebran entre Estados, como se mencionó con anterioridad, son análogos a las leyes internas de los mismos, toda vez que dichos Estados se obligan a realizar determinadas conductas intercambiando opiniones de acuerdo a su realidad fáctica, con la finalidad de regular sus conductas, haciéndose mutuas concesiones finalizando con un texto que contenga dichas conductas.

Los Estados deben señalar los procedimientos conforme a los cuales se iniciarán los efectos jurídicos de lo acordado, el órgano facultado para asumir la obligación y en caso que este se acuerde si existe alguna norma que supla la omisión de las partes, al momento en que el acuerdo habrá de surtir sus efectos.

En el caso concreto de México, son órganos facultados para obligarse frente a otros Estados el Presidente de la República y el Senado, es decir, un órgano compuesto que requiere de la participación de ambos.

En el caso de los tratados celebrados en materia tributaria de México con otros Estados, entrarán en vigor una vez que ambos Estados notifiquen la satisfacción de todos los requisitos por medio de una nota diplomática, dando a conocer al otro Estado que el tratado suscrito por el Presidente de la República y aprobado por el Senado, se encuentra dispuesto para que se

someta su conducta a lo estipulado en el tratado en cuanto este entre en vigor, esto mismo deberá llevarse a cabo en el otro Estado de acuerdo con lo requerido por su propio ordenamiento.

Estos procesos normalmente no coinciden en tiempo, en caso de que esto ocurriera, entrará en vigor el tratado en ese momento, si no ocurre así, entrará en vigor a partir del momento en que se tenga la segunda nota diplomática.

Ahora bien, una vez que estos tratados hayan sido notificados, no necesariamente deberán ser publicados para que entren en vigor, toda vez que la publicación no constituye un elemento formal al no estar considerada como parte en el proceso de creación de la norma, la notificación por parte de los Estados es suficiente para que ambos manifiesten la aceptación para el sometimiento de sus conductas.

Un tratado internacional obliga a los Estados contratantes mas no a los súbditos de dichos Estados, en dichos tratados se regula la conducta de los Estados únicamente. El hecho de que las conductas de los individuos sean objeto de la norma que contiene el tratado, no significa que por ello los súbditos estén obligados por el tratado en lo individual.

La conducta individual constituye la obligación de los Estados contratantes, por lo tanto, en la medida en que dicha conducta sea indebida se convierte en un hecho jurídico determinando de este modo el surgimiento de la obligación de los Estados que

consistirá en aplicar la sanción que se determine en su derecho interno.

Por lo que se refiere a los tratados para evitar la doble tributación, no obligan a los individuos, obligan a los Estados contratantes; únicamente el Congreso de la Unión se encuentra facultado *"Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto"*³⁸.

*"La imposición de contribuciones se obtiene con la conducta que conjuntamente despliegue el órgano compuesto facultado para ello, y que se integra por el Presidente de la República (representa la iniciativa de decreto a la Cámara de Diputados), la Cámara de Diputados (que en asuntos fiscales siempre actúa como cámara de origen), la Cámara de Senadores (que en asuntos fiscales siempre actúa como cámara revisora), y el Secretario de Hacienda y Crédito Público (que refrenda la ley fiscal antes de su publicación)".*³⁹

El hecho de que los tratados sean considerados como parte del derecho interno en el caso de México, no significa que se puedan desatender las disposiciones del propio derecho interno.

³⁸ Artículo 73 fracción VII. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

³⁹ Calvo Nicolau Enrique, Entrada en Vigor de los Tratados e Inicio de sus Efectos, Comentario 29, Colección Tratados Internacionales en Materia Tributaria, Themis, México.

De acuerdo con el Licenciado Arrijo Vizcaino, menciona las siguientes conclusiones:

"1.- Generalmente este tipo de pactos se concertan entre países que, debido a razones de vecindad geográfica o de dependencia económica, generan un continuo intercambio comercial de bienes y servicios. La razón fundamental que da lugar a un tratado lo es sin duda la importancia del flujo económico entre ambos países y los efectos negativos sobre la inversión a los ingresos del contribuyente inversionista o del Fisco. Por lo anterior, es difícil pensar en un tratado entre países cuyas relaciones económicas no sean de trascendencia.

2.- Los problemas de la doble tributación pueden ser más fácilmente resueltos a través de pactos de tipo bilateral que mediante medidas multilaterales, salvo el caso de situaciones verdaderamente excepcionales, como las que se dan entre los países que integran la Comunidad Económica Europea.

3.- Como los tratados en materia de doble tributación implican sacrificios económicos para las naciones signatarias, éstos suelen celebrarse entre países cuyas respectivas balanzas comerciales arrojan cifras más o menos equilibradas. De esa manera, el sacrificio económico resulta proporcional y equitativo a cada uno.

4.- La suscripción de esta clase de tratados dificulta entre los países en vías de desarrollo y los países altamente industrializados, ya que la disparidad de sus respectivas balanzas

comerciales hace que los sacrificios económicos, por una parte, sean una carga gravosa y a veces insostenible para los países de economía deficitaria, y por otra, representan inconvenientes para lograr la rentabilidad máxima de las exportaciones, a la que tradicionalmente aspiran las naciones industrializadas.

5.- Las dificultades que se presentan en la negociación de tratados sobre doble tributación han orillado a algunas naciones interesadas en promover y acrecentar su comercio exterior a adoptar dentro de su propia legislación interna medidas unilaterales tendientes a neutralizar los efectos negativos de la doble tributación.⁴⁰

Como ejemplo de algunos de estos tratados en los que México es parte, toda vez que se encuentra en un período de negociación para evitar la doble imposición encontramos los siguientes:

1.- De Intercambio de Información Tributaria:

Canadá, cuya entrada en vigor fue el 27 de abril de 1992.

Estados Unidos de América, cuya entrada en vigor fue el 23 de enero de 1990.

2.- Para evitar la doble tributación:

⁴⁰ Cfr. Arriola Vizcaino p. 281.

Alemania, cuya entrada en vigor fue el 30 de diciembre de 1993.

Canadá, cuya entrada en vigor fue el 11 de mayo de 1992.

Estados Unidos de América, cuya entrada en vigor fue el 28 de diciembre de 1992.

Francia, cuya entrada en vigor fue el 31 de diciembre de 1992.

Suecia, cuya entrada en vigor fue el 18 de diciembre de 1992.

México ya ha celebrado algunos convenios con los gobiernos de España, Italia y Ecuador; y se encuentra en negociación con los gobiernos de Bélgica, Noruega, Suiza, el Reino Unido, Irlanda del Norte y Holanda.

4.5 Métodos de Interpretación de los Tratados Fiscales Internacionales.

Existen diversos métodos de interpretación dentro del Derecho, mismos que tienen como finalidad la de penetrar el sentido de las normas para permitir su aplicación, a continuación haré breve mención de cada uno de ellos, de acuerdo con lo establecido por el Maestro Arrijo Vizcaino analizando con mayor detalle el método que nos corresponde por la relación con el tema de nuestro estudio:

4.5.1 Método de interpretación literal:

Este método consiste en aplicar la norma jurídica de acuerdo con el significado gramatical de las palabras que componen su texto. En ocasiones este método da lugar a confusiones, toda vez que algunas palabras de los textos legales encierran varios significados gramaticales.

4.5.2 Método de interpretación lógico-conceptual:

Este método no se detiene en el análisis gramatical del texto, busca descubrir su significado conceptual desde un punto de vista lógico. Busca el significado conceptual del texto. Este método es muy útil para descubrir el verdadero sentido de la norma jurídica.

4.5.3 Método de interpretación auténtica:

Este método no atiende ni al significado gramatical, ni al significado lógico conceptual de las palabras que integran el texto, lo que busca es descubrir cuál fue la intención perseguida por el legislador en el momento en que expidió la legislación. Este método busca los antecedentes legislativos que dieron origen a la ley, resolviendo de este modo algunos de los problemas que pudieron presentarse para su aplicación.

4.5.4 Método de interpretación a contrario sensu:

Este método parte de un supuesto de carácter esencialmente lógico, al considerar que no quedan comprendidos dentro de la hipótesis normativa prevista en la ley, todos aquellos que se encuentran colocados en una situación exactamente contraria a la que en tal hipótesis se contiene. Este es un método interpretativo de aplicación sumamente limitada, ya que para que el mismo surta efectos, es requisito indispensable que la norma jurídica a interpretar, admita una situación a contrario y que además dicha situación se presente en realidad.

4.5.5 Método de interpretación analógica:

Este método consiste en aplicar a una situación de hecho no prevista en una ley, la norma jurídica aplicable a una situación similar que sí se encuentre prevista en dicha ley.

Este método requiere de aplicación muy delicada, toda vez que si no existe una identidad adecuada entre la ley y la situación, se podría incurrir en el error de otorgar a esta última alcances que no posee en la realidad, es decir, es un método de interpretación subjetivo que depende del criterio de quien va a aplicar la ley.

4.5.6 Método de interpretación exacta:

Es el método adoptado por el Derecho Penal, que consiste en que una norma jurídica sólo es aplicable a un caso concreto una vez que el hecho o la conducta respectiva encuadran exactamente en la hipótesis prevista en la primera.

Este método como ya se mencionó, requiere de la exacta adecuación de la realidad con lo que la ley dispone.

4.5.7 Método de interpretación estricta:

De acuerdo con el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación que transcribo a continuación:

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

Las otras normas fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."

Esto significa que en el caso del Derecho Tributario nos encontramos con que posee un propio método de interpretación legal en lo que a imposición de cargas, concesión de exenciones

y subsidios y fijación de sanciones e infracciones se refiere, en virtud de que las cargas económicas que se impongan a la ciudadanía sean exactas y precisas.

Este método consiste en aplicar las normas jurídicas atendiendo fundamentalmente al significado gramatical y conceptual de las palabras empleadas por el legislador, sin que se introduzca ninguna hipótesis o situación que se encuentre prevista de manera expresa en el texto de la propia ley.

Debido a la importancia que reviste el problema de la interpretación de las leyes fiscales, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha fijado en diversas ejecutorias lo siguiente:

"Impuestos. Aplicación de los. En la aplicación de los impuestos deben tomarse en cuenta, exclusivamente los términos de la ley que los crea sin que sea dable ampliarlos o restringirlos".

*Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, año de 1975.
Segunda Sala.*

"Ley Fiscal. Es de aplicación restrictiva y, por tanto, sólo puede exigirse un impuesto si el caso queda ciertamente comprendido dentro de la norma que establece la obligación tributaria.

Con arreglo al Artículo 11° del Código Fiscal de la Federación, son de aplicación restrictiva las normas que establecen cargas a los particulares, de tal suerte que sólo puede reclamarse un impuesto

cuando la especie queda ciertamente comprendida dentro de la disposición que creó ese impuesto. Pero si la ley, por defectuosa redacción se presta con toda facilidad, a interpretarse tanto en el sentido de que ciertos objetos deben tomarse en cuenta para calcular la base sobre la que recae el tributo cuando en sentido contrario, resulta palpable, de conformidad con el invocado Artículo 11º, que no puede exigirse sobre esa base el pago del impuesto”.

Informe al Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1955.

Sala Auxiliar, Página 78.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 31º de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, vemos que:

**Artículo 31: Regla general de Interpretación:*

Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto y teniendo en cuenta su objeto y fin.

Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) Todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;

b) Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumentos referente al tratado.

Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) Todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;

b) Toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;

c) Toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes."

El contenido de este artículo se basa en la jurisprudencia de los tribunales internacionales, en disposiciones doctrinarias, estas reglas no difieren de las reglas contenidas en los ordenamientos jurídicos nacionales.

4.6 Aplicación de los tratados fiscales de acuerdo con la Legislación Mexicana.

Por la importancia que representan los Tratados Fiscales en el actualidad, a continuación haré mención de la relación que estos

guardan con el derecho mexicano, de acuerdo con lo establecido por el Lic. Manuel E. Tron:

En relación al artículo 133º constitucional citado anteriormente, los tratados celebrados y que se celebren por el Presidente de la República con la aprobación del Senado, son Ley Suprema de toda la Unión.

De acuerdo con lo establecido por el Lic. Manuel E. Tron, cuya opinión comparto, el lugar que ocupan los tratados fiscales es el siguiente:

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 2.- Leyes Federales y Tratados Internacionales.
- 3.- Leyes Locales o Estatales.
- 4.- Reglamentos.
- 5.- Otras Disposiciones Administrativas.

De acuerdo con la opinión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia antes citada, (Ver pág. 38 del presente trabajo), los tratados fiscales se encuentran ubicados en el mismo nivel que las leyes federales, sin embargo, los tratados fiscales tienen ciertos aspectos adicionales que deben tenerse en consideración, mismos que señalo a continuación:

**A.- Los tratados no derogan ni en modo alguno modifican a las leyes fiscales expedidas con anterioridad, ni las leyes posteriores derogan o modifican a los tratados en vigor.*

B.- Los tratados no pueden, por mandato constitucional, establecer impuesto u obligación fiscal alguna a los particulares, pues ello está reservado de manera expresa al Congreso de la Unión, actuando siempre como Cámara de Origen la de Diputados.

Es decir, los tratados pueden conceder beneficios a los particulares, mas no imponerles obligación alguna que no esté contemplada en ley federal. De lo contrario, el particular tendrá siempre expeditas las vías legales para su impugnación.

Teniendo siempre en cuenta los dos puntos o principios antes enunciados, para interpretar un tratado y poderlo aplicar a un caso concreto habrá también de tener presente la aplicación de otro tratado internacional suscrito por nuestro país, que es la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, la cual contiene entre otros aspectos, reglas para la interpretación de este tipo de instrumentos⁴¹.

En relación a la citada Convención, son de importante aplicación los artículos 26° y 31° de la misma:

⁴¹Cfr. Tron E. Manuel, Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, México: Editorial Themis, 1994.

"Artículo 26º. Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe."

"Artículo 31º. Regla general de interpretación.

Un tratado deberá interpretarse de buen fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto y teniendo en cuenta su objeto y fin..."

Expongo finalmente, los pasos que deben seguirse en la práctica, de los tratados fiscales para evitar la doble imposición:

"C.- De existir un tratado fiscal en vigor con el país del cual sea residente el contribuyente en cuestión, deberá entonces procederse a verificar, en primer lugar, si el tratado resulta o no aplicable tanto al contribuyente en lo particular, como al caso concreto.

"D.- Por último y de resultar aplicable el tratado, entonces habrá que establecer si en el mismo se conceden reducciones impositivas o exenciones que beneficien al perceptor del ingreso.⁴²"

Acorde con nuestra legislación, cualquier residente de México que deje de retener un impuesto a un residente en el extranjero o le retenga una cantidad menor en virtud de la aplicación de un

⁴²Idem. pág 36.

tratado, deberá estar en aptitud de demostrar la residencia del receptor de dicho ingreso en el país con el que se celebró el tratado, de lo contrario podría incurrir en responsabilidad solidaria.

Consideraciones Finales.

Como se ha desarrollado a lo largo del presente trabajo, la relación entre los tratados internacionales y la legislación interna es tema de gran importancia, toda vez que nos encontramos en una etapa de desarrollo político y económico, un proceso de integración conocido como globalización que permite la apertura del comercio internacional.

En nuestro país para lograr la integración a este proceso, se celebró la firma del Tratado de Libre Comercio con los Estados Unidos de América y Canadá con la finalidad de eliminar todos aquellos obstáculos que interrumpen las transacciones internacionales.

Para referimos con mayor claridad a este respecto, es importante establecer que estamos actuando en el ámbito del Derecho Internacional, en el que existe un orden jurídico que da validez objetiva a los tratados.

Existen distintos criterios que pretenden describir el Derecho tales como, el positivista cuya base fundamental radica en estudiar a las normas jurídicas partiendo de la validez objetiva con la que se crearon; y el iusnaturalista que basa su estudio en el contenido de las mismas, es decir, en su relación con la naturaleza de las cosas.

Ampos criterios son buenos, sin embargo de la mezcla puede desprenderse el estudio de las leyes iusnaturalistas adecuándolas al derecho positivo, con la finalidad de determinar cuándo las normas son justas y están de acuerdo con la naturaleza de las cosas, y cuándo no lo están.

Hago mención a lo anterior, para desarrollar de una manera mas clara la jerarquía jurídica que tienen los tratados internacionales en el derecho interno de los Estados, en el caso de nuestro País, se han presentado problemas en la aplicación de los tratados internacionales, toda vez que con base en lo establecido en el artículo 133º constitucional que presenta lagunas, algunos autores consideran que constituye el elemento dislocador de nuestro sistema normativo.

De acuerdo con el texto del mencionado artículo existen tres elementos constitutivos de la Ley Suprema que son a saber:

1.- La Constitución.

2.- Las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella.

3.- Los tratados que estén de acuerdo con la misma, que se celebren por el Presidente de la República con la aprobación del Senado.

Este artículo es el que contiene la máxima referencia normativa con los tratados internacionales, su jerarquía, la obligatoriedad de

ser sometidos a la aprobación del Senado y finalmente que todos los tratados se encuentren de acuerdo con la Constitución, una vez que esto ha sido aclarado cabe mencionar que desgraciadamente esto no es lo que existe en la práctica, porque muchos de los tratados son celebrados por el Ejecutivo bajo el nombre de acuerdos, sin la aprobación por parte del Senado.

Si nos adecuamos a los criterios iusnaturalista y positivista, es claro que se debe seguir un proceso para la creación de los tratados que respete un orden previamente establecido por una norma fundamental; si el tratado no sigue el proceso de creación que consiste en la celebración del tratado por parte del plenipotenciario con la aprobación por parte del Senado y su ratificación internacional por el Ejecutivo, el tratado no es legal, puesto que implica una violación a la formalidad establecida por la norma fundante.

Ahora bien, en el artículo 76° de la Constitución, se establece que es posible que el Senado desaprobe o modifique un tratado concluido por el Presidente, sin embargo esto crearía una doble situación jurídica para el Presidente: constitucionalmente el Presidente no puede ratificar el tratado toda vez que de hacerlo invalida el tratado conforme a lo establecido en el 133°, e internacionalmente incurre en responsabilidad frente al otro Estado signatario ya que el Senado no es parte en la celebración de los tratados.

Como ejemplo de un tratado internacional celebrado por el Ejecutivo con la aprobación del Senado y la ratificación internacional, tenemos a la Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados, esta Convención plantea el supuesto en el que se afecta una norma de derecho interno fundamental en la celebración del tratado.

Aun cuando antes mencionamos la jerarquía normativa en nuestro sistema, es importante señalar cuáles son las normas más importantes que contiene la Carta Suprema, las garantías individuales, las relativas a la forma de gobierno y finalmente las relacionadas con la división de poderes.

En el supuesto en que al celebrarse un tratado internacional se violaran cualquiera de estas garantías contenidas en la Constitución se incurriría automáticamente en una causal de afectación a nuestro derecho interno, quedando invalidado dicho tratado por no estar de acuerdo con lo establecido en la misma.

Ahora bien, al estar los tratados de acuerdo con la Constitución, la vinculación jurídica que tienen respecto a los gobernados sujetos al orden jurídico de los Estados contratantes, les proporciona los medios de defensa suficientes para actuar contra las autoridades que pudieran llegar a violar dicha jerarquía.

El Derecho Internacional se encuentra subordinado al derecho interno de cada país, así como los órdenes jurídicos particulares se encuentran subordinados al Derecho Internacional.

En relación a la doble tributación internacional, para la creación de estas normas jurídicas, tratados internacionales para evitar la doble imposición, que establecen cargas a los particulares es importante determinar la nacionalidad del sujeto, su residencia, que se refiere al pago del impuesto por el hecho de estar establecido en un determinado espacio territorial y la ubicación de su fuente de riqueza que es un concepto económico de contenido variable.

Para que exista congruencia entre los puntos antes mencionados al no existir un criterio uniforme internacionalmente admitido, se presenta el problema de la doble tributación internacional que es una relación jurídica de carácter patrimonial que vincula a los individuos que se encuentran atados por obligaciones de carácter fiscal a dos o más órdenes jurídicos, respecto a las consecuencias de un mismo acto.

CONCLUSIONES.

- 1.- Son tratados internacionales, los acuerdos celebrados entre sujetos de Derecho Internacional Público tendientes a producir efectos jurídicos.

- 2.- Los medios de incorporación de los tratados en el Derecho interno pueden manifestarse de dos maneras distintas, por medio de recepción especial, a través de la cual el tratado requiere de una transformación que puede ser mediante un decreto o ley por ejemplo, y la recepción automática que no requiere de ningún acto especial para su incorporación.

- 3.- Se conocen diferentes formas para la interpretación de la Leyes, en materia de Derecho Internacional Público ocurre lo mismo, sin embargo, la que es más aceptada es la interpretación lógico-gramatical, es decir, los tratados se deberán interpretar conforme al texto mismo del tratado, dentro de su contexto.

- 4.- En relación con el Derecho Constitucional Fiscal, se puede desprender que en materia tributaria el punto de partida para determinar la irretroactividad de la ley se encuentra en la realización del hecho generador en relación con su vigencia, únicamente podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo que disponga la ley tributaria que se encuentre en vigor en el momento en el que se haya realizado el hecho generador.

5.- El artículo 31º Constitucional se traduce sustancialmente en el deber de los mexicanos de pagar impuestos, que son las prestaciones que fija la ley con carácter de general y obligatorio a cargo de las personas tanto físicas como morales, para cubrir el gasto público.

6.- Los servicios públicos que son prestados por parte del Estado, deben representar un beneficio al contribuyente, equivalente a las contribuciones prestadas.

7.- Se considera que la exigencia de proporcionalidad y equidad es una exigencia de justicia tributaria, que tiene por objeto el repartir todas las cargas, tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales, tomando en cuenta las capacidades contributivas de los ciudadanos.

8.- El Principio de Legalidad Tributaria, tal y como se mencionó, es considerado como el principio o piedra angular del derecho Fiscal que establece "*nullum tributum sine lege*", es decir, no puede existir ningún tributo, a menos que exista una ley que le de origen, esto es que a través de la ley, el contribuyente podrá saber hasta donde llega su obligación de contribuir, misma que le permitirá defenderse frente a las autoridades que investidas de poder público pretendan actuar arbitrariamente frente al contribuyente. Este principio es una balanza cuya finalidad es la de encontrar un equilibrio en las relaciones en las que intervienen el Fisco y los causantes de los impuestos, para que estas relaciones sean equitativas y justas.

9.- En relación a la doble imposición, ésta se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya sea por una misma entidad o porque concurren en esa fuente dos o más entidades.

10.- La doble imposición internacional se presenta cuando una misma operación es celebrada entre sujetos de países distintos, y es gravada por ambos países con uno o más impuestos, este es el caso de la coexistencia de soberanía en el sistema impositivo.

11.- De acuerdo con lo establecido por el Lic. Manuel E. Tron.: *"encontramos la necesidad de armonización internacional en cuanto a las leyes de contenido tributario, pues de lo contrario los únicos caminos viables para la solución del problema de la doble imposición internacional serían los convenios internacionales, o bien, los métodos unilaterales que, por regla general, no resuelven el problema de fondo sino tan sólo evitan sus efectos."*

12.- Por lo tanto, por el simple hecho de que los tratados sean considerados como parte del derecho interno en el caso de México, no significa que se puedan desatender las disposiciones del propio derecho interno.

Bibliografía.

- 1.- Ortiz Ahlf Loretta, Derecho Internacional Público; México: Harla, 1989.
- 2.- Kelsen Hans, El contrato y el tratado; México: 16ª edición, Editorial Porrúa, 1991.
- 3.- Becerra Ramírez Manuel, Derecho Internacional Público; México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1991.
- 4.- Calvo Nicolau Enrique, Tratado del impuesto sobre la Renta; México: Tomo I. Editorial Themis 1ª edición, 1995.
- 5.- Sepúlveda César, Derecho Internacional Público; México: 16ª edición, Editorial Porrúa, 1991.
- 6.- Tratados para evitar la doble imposición; Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, México 1992.
- 7.- Lanz Duret Miguel, Derecho Constitucional Mexicano y consideraciones sobre la realidad política de nuestro régimen; México: 5ª edición, Editorial Porrúa, 1971.
- 8.- Margain Manautou Emilio, La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano; Universidad Autónoma de San Luis Potosí, p.p. 109
- 9.- Delgadillo Gutiérrez, Principios de Derecho Tributario; México : 1995, Limusa Noriega Editores.
- 10.- Flores Zavala, E. Finanzas Públicas Mexicanas, México: 1986, Porrúa. p.p.. 179
- 11.- Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de 1956.

- 12.- Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época. Tomo LXXXI, p. 6374.
- 13.- Fernando Vázquez Pando, Notas sobre la parte Final de la fracción II del Artículo 317 de la Ley de Hacienda del Distrito Federal. Un Precepto Atinente a la Doble Imposición, en Materia del Impuesto sobre Productos de Capitales. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana No. 8 Junio 1976. p. 406 y 408.
- 14.- Antecedentes, Problemas y Perspectivas de la Doble Imposición Internacional. Estudio elaborado por la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, P. 2, México , 1978.
- 15.- Hugo Margain, Tesis para evitar la Doble Tributación en el Campo Internacional en Materia del Impuesto sobre la Renta, basada en la Teoría de la Fuente de Ingreso Gravable, P. 7 S.H.C.P. México 1956.
- 16.- Tron , Manuel E., Régimen Fiscal de los Extranjeros en México; México:Editorial Themis, Cuarta edición marzo 1994. p.12
- 17.- Abril Abadín Eduardo, Métodos para evitar la doble imposición internacional, en XX Semana de Estudios. Cit. p. 136.
- 18.- Calvo Nicolau Enrique, Entrada en Vigor de los Tratados e Inicio de sus Efectos, Comentario 29, Colección Tratados Internacionales en Materia Tributaria, Themis, México.
- 19.- Principios tributarios constitucionales; Tribunal Fiscal de la Federación: México, 1989.

20.- Arrijo Vizcaíno Adolfo, Derecho Fiscal; México: Editorial Themis, 1995.

21.- Tratados para evitar la doble imposición; México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 1992.

22.- R.A. Seligman Edwin, Essays in taxation; United States of America: 10th. Edition, 1928.

23.- Griziotti Benvenuto, Tratado de Finanzas Públicas; Córdoba: 1948.

24.- Palacios Treviño, Práctica de México en materia de celebración de Tratados; México, Relaciones Exteriores, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1977.

Legislación:

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 2.- Ley de Celebración de Tratados.
- 3.- Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.
- 4.- Código Fiscal de la Federación.