



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
PROGRAMA DE POSGRADO EN DERECHO
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO
DOCTORADO EN DERECHO

LOS NUEVOS RETOS DEL FEDERALISMO FISCAL MEXICANO
FRENTE A LA GLOBALIZACIÓN

TESIS
QUE PARA OPTAR POR EL GRADO DE
DOCTORA EN DERECHO

PRESENTA:
MARÍA DEL CARMEN DEL SOCORRO COMPAÑ GONZÁLEZ

DIRECTOR DE TESIS
DR. LUIS HUMBERTO DELGADILLO GUTIÉRREZ
PROGRAMA DE POSGRADO EN DERECHO

CIUDAD UNIVERSITARIA, CD. MX., JUNIO 2019



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.

AGRADECIMIENTOS

AL DOCTOR LUIS HUMBERTO DELGADILLO

Por su paciencia y por compartir el objetivo común de esta investigación.

A LA UNIVERSIDAD VERACRUZANA,

Formadora inicial de mi vocación.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO,

Factor de movilidad social e instrumento de oportunidad y esperanza para transformar a México.

DEDICATORIAS

A Gilberto,

Por compartir este esfuerzo y apoyarme siempre.

A Eduardo Alejandro y Omar Fernando,

El futuro por llegar.

Contenido

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I.....	11
1.-ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL SISTEMA FISCAL FEDERAL.....	11
1.1.-Origen del federalismo fiscal mexicano	14
1.1.1.-Origen de la distinción de competencia fiscal federal y local en los Estados Unidos de América	16
1.1.2.-Influencia del pensamiento mexicano.....	22
1.1.3.- Influencia del régimen francés a través del modelo español...28	
1.1.4.-Influencia de la diversidad regional de la Nueva España.....	34
1.2- DISEÑO DEL FEDERALISMO FISCAL EN LA CONSTITUCIÓN DE 1824	41
1.3.- Creación del régimen fiscal compartido.....	50
1.4.- Institucionalización del federalismo fiscal mexicano o federalismo concurrente.....	57
1.5.- Federalismo convencional.....	70
1.6.- Confrontación entre la federación y las entidades federativas.....	80
1.7.-Origen de la Coordinación Fiscal.....	86
1.8.- La Coordinación Fiscal concentrada (1980-1994)	100
1.9.- Federalismo hacendario (1994-2012).....	110
1.10.- federalismo internacional.....	119
CAPÍTULO II	125
2.- EL FEDERALISMO FISCAL COMPARADO.....	125
2.1.-ARGENTINA	133
2.1.1.-Antecedentes constitucionales	133

2.1.2. Análisis comparativo del Federalismo Fiscal mexicano y argentino.....	136
2.1.3.-Legislación Argentina en materia de Coordinación Fiscal.....	161
2.1.4.- Marco constitucional en el ámbito internacional.....	163
2.2.- BRASIL	168
2.2.1.-Antecedentes constitucionales	168
2.2.2.- Análisis comparativo del federalismo fiscal mexicano y brasileño	175
Fiscal 2.2.3. Disposiciones constitucionales en materia de Coordinación	218
2.2.4.- Marco Constitucional en el ámbito internacional.....	223
2.3. Semejanzas y diferencias.....	226
2.3.1.- Modelo de federalismo fiscal	226
2.3.2.- Contenidos temáticos	228
2.3.3.-Cuadro comparativo general	231
CAPÍTULO III.....	233
3.-SISTEMA FISCAL FEDERAL MEXICANO Y SU INTERNACIONALIZACIÓN.....	233
3.1.- MARCO NORMATIVO DE LA FISCALIDAD COORDINADA MEXICANA	237
3.1.1.- Marco normativo de la fiscalidad nacional	241
3.1.2.- Modificación conceptual del federalismo fiscal mexicano	252
A.-Simetría y homologación normativa	253
B.-Fiscalidad estratificada y reclasificada	256
3.2.-REGULACIÓN DEL FEDERALISMO FISCAL NACIONAL A NIVEL LEGAL	260
3.2.1 Ley de Coordinación Fiscal.....	260
3.2.2.-Regulación convencional de los elementos coordinados.....	272

3.3. AMPLIACIÓN DE LOS MECANISMOS DE COORDINACIÓN, CONTROL DE ENDEUDAMIENTO Y ESTÍMULO AL DESARROLLO REGIONAL	278
3.3.1 Coordinación presupuestaria	283
3.3.2 Control de endeudamiento de las entidades federativas.....	286
3.3.3 Nuevos instrumentos fiscales para el desarrollo regional.....	293
3.4.- INTERNACIONALIZACIÓN DEL FEDERALISMO FISCAL	299
3.4.1 Marco normativo de la fiscalidad internacional.....	301
3.4.2 Incorporación de conceptos en la legislación mexicana.....	312
3.4.3 Interacción de la legislación nacional y de la interpretación jurisdiccional con las normas de los Tratados.....	317
3.5.- TENDENCIAS HACIA LA GLOBALIZACIÓN DE LA FISCALIDAD.	328
3.5.1.- Constitucionalización de la regulación	330
3.5.2 Legislación con contenido normativo simétrico	334
3.5.3.- Interpretación sustantiva de vinculación entre la legislación nacional y el texto de un Tratado Internacional.....	336
CAPÍTULO IV.....	339
4.-EL FEDERALISMO FISCAL EN LA GLOBALIZACIÓN	339
4.1.- ¿Cuál es la influencia de la globalización jurídica en el federalismo?	373
4.1.1 Concepto de globalización jurídica.	374
4.1.2 ¿Cuáles son las formas de organización supranacional que han diseñado la globalización jurídica?	391
4.1.3 Homologación en la normatividad Globalizada y fortalecimiento del Estado nacional.	397
4.1.4 Características de la globalización en el federalismo.....	404
4.2.- GLOBALIZACIÓN JURÍDICA EN MATERIA FISCAL	417
4.2.1.- Características de la globalización jurídica en materia fiscal.	425
4.2.2.-Efectos de la globalización jurídica en materia Fiscal	443

4.2.3.- Limites de la globalización y la integración	446
4.3.-TÉCNICAS APLICADAS EN LA REGULACIÓN DERIVADAS DE LA GLOBALIZACIÓN	454
4.3.1Técnica de vinculación constitucional y legal.....	455
4.3.2- Técnica de regulación reglamentaria.....	464
4.3.3 Interpretación del poder Judicial en materia de Soft Law.....	476
4.4.-SITUACIÓN ACTUAL DE LA GLOBALIZACIÓN EN MATERIA FISCAL.....	481
4.4.1.-Desarrollo de normatividad estandarizada.....	482
4.4.2.-Diseño de modelos de uniformidad conceptual	487
4.4.3 Incremento de la fuerza normativa globalizada con apoyo en la legislación nacional	493
4.4.4.- Medidas de control globalizado	500
CONCLUSIONES	513
ANEXOS	521
I.- CUADRO COMPARATIVO DE LAS CONSTITUCIONES MEXICANA DE 1824, ESPAÑOLA DE 1812 Y FRANCESA DE 1791.	521
II.-MODIFICACIONES A LA LEY DE COORDINACIÓN FISCAL.....	524
III.- RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL 2016.....	528
IV.-CONVENCIÓN MULTILATERAL PARA APLICAR LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS TRATADOS FISCALES PARA PREVENIR LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS	529
V.-CUADRO DE CONVENIOS.....	572
BIBLIOGRAFÍA	581

SIGLAS

BIRF	Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento
CADH	Convención Americana sobre Derechos Humanos. “Pacto de San José de Costa Rica”
CIDH	Comisión Interamericana de Derechos Humanos
CONEVAL	Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social
FMI	Fondo Monetario Internacional
GATT	Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio
INEGI	Instituto Nacional de Estadística y Geografía
ISR	Impuesto sobre la Renta
LCF	Ley de Coordinación Fiscal
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
O C D E	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OMC	Organización Mundial del Comercio
ONU	Organización de las Naciones Unidas
SNA	Sistema Nacional Anticorrupción
T F J A	Tribunal Federal de Justicia Administrativa

INTRODUCCIÓN

El federalismo fiscal es el régimen constitucional de distribución de competencia para establecer, administrar y distribuir las fuentes de ingresos de forma alineada y de acuerdo con las necesidades nacionales y locales.

El federalismo fiscal ha sido estudiado por diversos autores básicamente desde el enfoque de articulación política del régimen federal. El interés por el aspecto técnico fiscal es más reciente y con una aportación jurisprudencial muy importante que además se ha reactivado debido a las transformaciones políticas y a la alternancia en el poder en el orden federal y local que generó expectativas de cambio en todos los aspectos, incluido el fiscal.

Actualmente, el federalismo fiscal recibe el impacto de la globalización, iniciada con la Internacionalización, desde el fin de la Segunda Guerra Mundial que ha modificado todos los sistemas, generando la necesidad de múltiples reformas en diferentes materias. Es por ello que resulta necesario la integración mundial de los sistemas fiscales que garanticen los ingresos del Estado y al mismo tiempo provean de seguridad jurídica al movimiento de capitales, de bienes y servicios de sus residentes, a través de la implementación legal de las normas, lo que permite evitar la doble imposición internacional.

El avance alcanzado en México en la Coordinación Fiscal a nivel interno implementada durante el siglo XX, sirvió como parámetro de la armonización en el ámbito internacional. Se destaca que esta transformación del sistema sucedió a gran velocidad, es decir, entre 1978 en que se expide la Ley de Coordinación Fiscal y 1992 en que se firma el primer tratado para evitar la doble tributación internacional.

En el periodo de referencia, los retos consistieron en la sistematización, armonización y redefinición del sistema, constituyendo un parteaguas en la historia de la fiscalidad mexicana, lo que derivó en el planteamiento de inquietudes y esquemas de respuesta que iniciaron mi interés en el tema, con el enfoque dirigido hacia los nuevos retos que enfrenta actualmente el federalismo en esta nueva etapa.

El planteamiento inicial se consolidó al solicitar al Dr. Luis Humberto Delgadillo su asesoría como Director de Tesis, de modo que el diseño de la investigación adquirió solidez y desarrollo integral, considerando su amplia experiencia en investigación jurídica.

Los retos del federalismo significan una oportunidad para perfeccionar los instrumentos jurídicos que puedan garantizar el principio de tributación única y de libertad comercial en el ámbito internacional.

El impacto de la globalización en los sistemas jurídicos es un tema importante por la forma en que todas las ramas del Derecho reciben la modificación conceptual, orgánica y funcional del diseño de las normas jurídicas nacionales bajo la influencia de la integración internacional.

Así, el Derecho Fiscal, que constituye la piedra angular del funcionamiento del Estado, ha seguido un proceso continuo para adaptar el modelo a las necesidades de desarrollo de México. Es por ello que enfrentar los nuevos retos que se presentan en esta etapa resulta esencial en el marco de la transformación del Estado y a un siglo del rediseño de las instituciones nacionales derivado de la Revolución mexicana.

Se destaca que la investigación realizada requirió la búsqueda de información, identificando diversas fuentes para conocer la explicación de las decisiones jurídicas fundamentales de cada etapa de la historia jurídica de México, pudiendo constatar que hoy la investigación histórico-jurídica cuenta con apoyo documental físico y digitalizado que abre nuevos caminos en esta importante tarea.

El acercamiento a las fuentes directas permitió conocer y procesar tanto la información, como la interpretación que diversos autores han dado sobre los temas del federalismo fiscal, encontrando legislación, doctrina y jurisprudencia que permitió avanzar y desarrollar una investigación más completa.

Así, en la ubicación de las fuentes documentales digitales encontré en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de esta Universidad un invaluable recurso, cuyo diseño y acceso resulta ágil en este tipo de investigación. Adicionalmente, el Instituto Nacional de Administración Pública ha hecho un gran esfuerzo por digitalizar su biblioteca lo que me permitió el acceso a la información de esta fuente. Además, y de manera limitada, encontré en otras instituciones como la Suprema Corte de Justicia de la Nación o el Colegio de México material digitalizado en índices de legislación y jurisprudencia.

El análisis obligó al cuidado tanto en el orden del mismo, como en la calidad de las fuentes de consulta y de su interpretación jurídica. Por lo anterior, el acceso directo a las fuentes documentales de legislación a través de la Cámara de Diputados con la Legislación vigente e histórica; al Diario Oficial de la Federación que cuenta actualmente con material digitalizado de contenido desde 1917; a las bibliotecas de la Benemérita

Universidad Autónoma de Puebla y de la Universidad de las Américas Puebla, así como mi acervo personal, apoyaron el análisis realizado.

Se destaca que existe dispersión de las fuentes de investigación de las tendencias en torno a los diferentes enfoques para analizar el federalismo fiscal. Así, se observa que las fuentes históricas son multidimensionales y hacen evidente la interpretación diferenciada que se da entre los autores.

Esta investigación fue dirigida con una visión integral del Federalismo fiscal para realizar un análisis completo en la materia. Por lo anterior, se plantearon cuatro apartados, que incluyen la evolución del régimen fiscal federal desde el diseño original adoptado al aprobar la Constitución de 1824, hasta su incorporación al sistema económico mundial. Enseguida, se aborda el estudio comparado de dos sistemas que, con un diseño adaptado a su propia versión del federalismo fiscal, fue adoptado por Argentina y por Brasil, países que por razones de simetría e identidad se identificaron como comparables por su dimensión y evolución histórica. Dichos países han encontrado respuestas adaptadas a su realidad en el diseño del federalismo fiscal, que han ido ajustándose con el paso del tiempo. El tercer tema de análisis corresponde al diseño actual del Federalismo fiscal mexicano y a su armonización en su estructura interior, analizando también el proceso de Internacionalización por el que ha transitado el régimen fiscal federal. Por último, se presenta una visión prospectiva de la transformación actual del sistema fiscal en el marco de la globalización que se integra a la economía mundial, adaptando su estructura jurídica a los diseños estandarizados.

De esta forma, el análisis se inicia destacando las etapas en las que se fue consolidando el régimen federal al mezclarse con la estructura central proveniente del Virreinato, lo que no permitió una evolución ágil y simétrica, específicamente en materia fiscal, retrasando su avance y fusionando y adaptando las figuras del régimen político anterior, al modelo federal.

Lo anterior dio lugar también a que se prolongara la vigencia de los instrumentos fiscales aplicables para reducir la pérdida de recaudación, como se señala en las fuentes históricas que sustentan el análisis efectuado y que explican el efecto de la fusión de los sistemas jurídicos en la fiscalidad mexicana.

Conforme a lo anterior, el análisis precisa que la definición constitucional del régimen federal resultó una decisión que requirió más de un siglo para legitimarse políticamente, pues su funcionalidad fue deficiente durante el siglo XIX. Adicionalmente, el

principio constitucional base de la distinción de competencia federal y local se incorporó hasta la Constitución de 1857, complementando técnicamente una omisión en la que se incurrió en 1824, que se explicaría porque no se tuvo acceso a la Enmienda X de la Constitución de los Estados Unidos de América, que se efectuó en fecha posterior a su expedición, es decir en 1791 y que fue aprobada por 11 de por 14 legislaturas, misma que incorporó la regla de distribución de competencia entre la Federación y los Estados.

Adicionalmente, destaca que la Constitución de 1857, de fuerte influencia francesa a través de la Constitución de Cádiz, le dio estructura normativa a la obligación de tributar de los mexicanos. Además, la incorporación del Juicio de Amparo al sistema jurídico mexicano fortaleció la posición del Estado, al rechazar la procedencia de dicho recurso, por ubicarse la obligación de contribuir al gasto público, fuera del capítulo de garantías individuales.

La Constitución de 1917 no tuvo tiempo para desarrollar temas fiscales, ya que la transformación que se dio fue de carácter político. Por lo anterior, la evolución de la fiscalidad mexicana funcionó por separado, utilizando instrumentos políticos, lo que explica que en 1925 se realizara la Primera Convención Nacional Fiscal, buscando definir constitucionalmente las fuentes gravables, para distinguir con precisión la competencia local de la federal.

Posteriormente, derivado ya de las otras dos Convenciones que se realizaron, se buscó la armonización normativa estableciendo por Decreto de 13 de octubre de 1942, en el artículo 73, fracción XXIX, las participaciones en diversos conceptos que desde 1934 se habían incorporado sólo en materia de energía eléctrica. La solución jurídica a esta problemática concluyó con la Coordinación Fiscal, después de más de un siglo de diferencias sobre la mejor forma de resolver los temas de competencia fiscal.

El enfrentamiento entre la Federación, las entidades federativas y los municipios generó una importante actividad jurisdiccional, tres reformas constitucionales y la modificación del régimen fiscal federal a través de la expedición de diversas leyes, entre ellas la de Coordinación Fiscal, mismas que reestructuraron el sistema y el régimen de participaciones y se institucionalizó el Sistema de Coordinación Fiscal.

En el Capítulo Segundo, la investigación de Derecho Comparado consistió en analizar las Constituciones de Argentina y de Brasil, ya que se trata de países con los que existe simetría normativa y en los que la búsqueda de soluciones al régimen de distribución de competencia federal y local se definió con técnicas de reforma constitucional,

lo que contrasta con la técnica mexicana que permitió al legislativo la armonización a través de la Coordinación Fiscal, estableciendo a nivel constitucional las reglas sobre ciertas fuentes federales reservadas y las relativas a las participaciones, así como las limitaciones y prohibiciones a las entidades federativas en la materia y la definición de la competencia municipal.

Se aprecia que no existe una solución normativa simétrica en Argentina, Brasil y México. Cada país, de acuerdo a sus circunstancias históricas adaptó el modelo federal a sus necesidades. En relación con la regla fundamental del federalismo, incluida en el artículo 124 constitucional mexicano, el diseño es contrastante, ya que en Argentina la Unión tiene la competencia que le han delegado las provincias y éstas se reservan el resto de la competencia, así como la competencia que se haya reservado la Federación en pactos especiales. En Brasil, los estados tienen la competencia no prohibida para ellos en la Constitución.

En materia de Coordinación Fiscal, la Constitución mexicana no establece normas que regulen la materia, sino que ésta se sustenta en las facultades del Congreso de la Unión para expedir la Ley de Coordinación Fiscal. En Argentina se remite a la Ley-Convenio para establecer las disposiciones en la materia, entre otras, sobre regímenes de coparticipación y distribución de fondos. En Brasil, las normas sobre Coordinación Fiscal se incluyen en el texto constitucional.

Conforme a lo anterior, México tiene un nivel mínimo de regulación constitucional en materia de Coordinación Fiscal y participaciones; Argentina incluye un nivel intermedio de regulación constitucional, con algunas reglas más precisas en la materia y sin regulación en materia internacional fiscal o de globalización, sino que aplica las reglas generales en materia de tratados internacionales. Por último Brasil incluye a nivel constitucional una regulación muy amplia y precisa sobre la distribución de las fuentes gravables y sobre la Coordinación Fiscal y no incluye temas específicos en materia internacional o de globalización.

El análisis comparativo del régimen fiscal en Argentina y Brasil, permitió destacar la evolución y el diseño de federalismo fiscal adoptado en cada país y distinguir las diversas soluciones que matizan el modelo original con la influencia de las fuerzas políticas de cada país y con su evolución jurídica.

El contraste de soluciones jurídicas diversas a la existencia de competencia fiscal diversificada en el federalismo, reforzó el análisis del sistema fiscal mexicano, basado

en la estructura normativa constitucional mínima y desarrollada a nivel legal y reglamentario para armonizar la potestad tributaria de la federación y de las entidades federativas.

En el Capítulo Tercero se analiza la regulación actual del Sistema fiscal mexicano y su internacionalización, en el que se revisa el mecanismo de la Coordinación Fiscal desarrollado mediante la legislación ordinaria, mismo que se ubica como un instrumento mucho más extenso, ya que su contenido fue ampliado a la materia presupuestal. Asimismo, en este capítulo se aborda la internacionalización de la fiscalidad a través de instrumentos jurídicos que armonizan la dualidad de la tributación para los contribuyentes, al realizar actividades en diversos territorios, cuyos Estados tienen potestad tributaria coincidente, utilizando los tratados internacionales en la materia.

La Coordinación Fiscal armonizó el sistema y permitió a partir de 1980 una funcionalidad más acotada, transparente y justa de la distribución de los ingresos fiscales.

Destaca que en el ámbito interno se ha desarrollado un modelo de transferencia de fuentes gravables a las entidades federativas en busca de la competitividad local, de modo que actualmente en algunos temas como la inversión inmobiliaria, así como la inversión vehicular tienen criterios locales distintos para marcar la diferencia entre entidades federativas.

La regulación en materia de disciplina financiera derivó de reformas constitucionales que intentan corregir la pérdida de control en materia de crédito público y reestablecer técnicamente los procedimientos que implican límites a los montos de endeudamiento, así como los mecanismos de verificación del mismo.

Es importante señalar que entre 2000 y 2012 se generaron impugnaciones en temas de controversia que no habían generado litigio en el pasado en materia de Coordinación Fiscal, los que coincidieron con la alternancia del Poder Ejecutivo Federal. Así, durante prácticamente todo el siglo XX, el tema de las participaciones federales no se planteó para su análisis al Poder Judicial Federal. Sin embargo, en el lapso citado de 12 años, se generaron 18 tesis de Jurisprudencia en la materia.

La apertura comercial permitió expandir los mercados y la firma de tratados en materia comercial amplió el comercio internacional. Por ello, fue necesario acompañar estas reformas con la armonización fiscal internacional a través de la celebración de Tratados Internacionales para Evitar la Doble Tributación.

Así, en simetría con el mecanismo de armonización de la fiscalidad interna, se analiza la armonización internacional del sistema fiscal mexicano a través de tratados

internacionales, lo que le ha dado contenido al Derecho Fiscal Internacional, ya que ha generado estrategias que pretenden el óptimo beneficio para las empresas y la mayor recaudación fiscal para cada país.

En la primera etapa del proceso, la de internacionalización, ha sido esencial el funcionamiento de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos que ya no sólo diseña modelos internacionales de tratados en materia fiscal, sino que también propone soluciones comunes a partir del análisis que realiza de una problemática determinada y dirime las controversias que surgen en la materia.

Así, esta organización, que tiene facultades no sólo en materia fiscal, sino en todos los temas de Desarrollo, asesora y apoya a través de los modelos internacionales que han sido diseñados al efecto y aplica los diversos instrumentos de evaluación mundial no sólo en materia fiscal, sino en muchos otros temas.

En materia de fiscalidad internacional se destaca el incremento en la aplicación de los tratados lo que se observa en el número de juicios promovidos ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, esto es, en 2015, ingresaron 201 juicios, mientras que en el mismo periodo se resolvieron 286, lo que refleja la necesidad de fortalecer la armonización normativa.

Finalmente, en el Capítulo cuatro se aborda el federalismo fiscal en la globalización como un reto para los poderes públicos, la academia y el foro, ya que el proceso de transformación del Derecho mexicano a través de la incorporación a la globalización jurídica, propone nuevas fuentes coincidentes de Derecho. Además, la elaboración de las normas fiscales con base en la operación internacional de los sistemas jurídicos, se sustenta en experiencias compartidas de los países y requiere actualmente de la nacionalización de las normas.

Conforme a lo anterior, una norma globalizada se identifica por la coincidencia de valores, de contenido lingüístico, de diseño o de estructura, así como de mecanismos de control de eficiencia y de sanción o control punitivo, lo que deriva en el efecto práctico de compartir ordenamientos jurídicos, iniciando por compartir contenidos normativos. Las nuevas técnicas normativas compartidas constituyen una serie de retos para el Estado mexicano.

En materia fiscal existe un desarrollo importante en el tema, ya que México en los últimos veinticinco años ha firmado con 77 países Tratados Internacionales para evitar la Doble Tributación, de Asistencia Jurídica o de Intercambio de Información, y su

participación en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos ha permitido la integración paulatina a través de la incorporación a los textos nacionales de las normas internacionales, aplicando el principio de legalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El Poder Legislativo ha asimilado la incorporación a la globalización, incluyendo en los textos legislativos los efectos de los compromisos internacionales. Igualmente, el Poder Judicial ha analizado no sólo la naturaleza y los efectos de los Tratados Internacionales para Evitar la Doble Tributación, sino que ha abordado ya el tema de la globalización, por lo que la participación de los órganos del Estado en este proceso permite adelantar la transformación hacia el *Derecho Globalizado*, a partir del Derecho Internacional.

Conforme a lo anterior, se aprecia el surgimiento del Derecho Fiscal Globalizado, que podría definirse como el conjunto de normas compartidas por todos los países que aseguran el principio de tributación única y que garantizan los ingresos fiscales de cada país, de acuerdo con los criterios de vinculación aceptados.

El modelo federal convertido en la oportunidad de coexistencia entre diversos órdenes de gobierno, no es teóricamente un régimen rígido e inmutable, sino que la flexibilidad lo caracteriza, dada la aplicación en los diferentes aspectos de gobierno que requieren articularse para atender las necesidades nacionales, pero con matiz local. Lo anterior se justifica, ya que México es en realidad una variedad amalgamada de culturas, lo que explica también los matices del régimen federal.

A partir del proceso de internacionalización, la coincidencia normativa transitó a la posibilidad de un diseño de régimen federal moderno capaz de generar modelos fiscales que caracterizan la globalización, lo que generó retos y derivó en otros que se han ido enfrentando para lograr la funcionalidad del sistema fiscal y que actualmente tienen tal nivel de interacción que se han tomado medidas para evitar que los conceptos de *partes relacionadas o precios de transferencia*, entre otros, incorrectamente aplicados, puedan generar evasión fiscal internacional con algunas técnicas nocivas.

Como se señaló, las normas trascienden el territorio y comparten valores antes discordantes y hasta opuestos, por lo que actualmente el Derecho tiene una nueva dimensión que es importante reconocer e implementar y que consiste lograr la integración en la globalización.

Los diversos temas referidos generaron el interés por plantear en esta investigación los retos a los que se enfrenta la fiscalidad mexicana, por lo que se presenta este análisis con el propósito de culminar los estudios de Doctorado que concluyen mi formación profesional iniciada en la Universidad Veracruzana, donde aprendí de mis maestros la dedicación y el empeño en la enseñanza del Derecho, confirmando mi vocación profesional para terminar esa preparación con los estudios de especialidad, maestría y doctorado en la Universidad Nacional Autónoma de México en donde, una vez más, reafirme mi interés en la investigación jurídica al conocer al Doctor Héctor Fix Zamudio, a quien manifesté mi propósito de continuar en esta labor, quien, además de alentar y promover mi interés, me obsequio sendos libros para iniciarme en esta tarea, lo que he agradecido siempre.

La universidad pública me formó en la Licenciatura y el Posgrado. Después tuve la oportunidad iniciar mi formación en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, teniendo no sólo maestros, sino formadores en la vida profesional, siempre con disposición para transmitir sus conocimientos y encontrando aquí la oportunidad de compartir la experiencia más valiosa de mi vida. Esta experiencia laboral me permitió participar en el proyecto de transformación del diseño de la fiscalidad nacional, la armonización de la fiscalidad local y el inicio de la fiscalidad internacional y complementando mis conocimientos con los estudios en Derecho Administrativo en Francia y en Inglaterra y en los Estados Unidos de América, sobre temas de defraudación fiscal.

De esta forma, al aprendizaje institucional, se incorporó la experiencia docente, practicada desde muy joven, actividad que he realizado en universidades públicas y privadas y que me ha permitido integrar mis conocimientos.

Al ser el Derecho Fiscal una rama que incluye elementos técnico-contables, complementé mi formación con la licenciatura en Contaduría Pública. La Escuela Bancaria y Comercial me formó en la etapa actual, enriqueciendo así la posibilidad de comprender con mayor precisión el Derecho Fiscal, especialidad a la que me he dedicado por vocación, desde que inicié mi desempeño profesional.

Por último, es importante destacar mi interés en la transformación que se ha dado en México en los últimos años, en las diversas ramas del Derecho y la disociación normativa que se da actualmente, considerando la diferencia en la evolución de la provincia y la de la Ciudad de México, dibujando posiciones encontradas entre el pensamiento liberal y el conservador.

Considerando lo anterior, esta tesis concentra la aportación que culmina un esfuerzo académico y que resume la experiencia profesional que permitió recopilar, analizar, revisar y contrastar soluciones jurídicas que pueden contribuir a mejorar el sistema fiscal federal al incorporarse México a la globalización, enfrentando los siguientes retos: integración jurídica del sistema normativo; viabilidad de órganos supranacionales; modelo normativo fiscal globalizado y control de la eficiencia normativa globalizada.

Ante estos retos a enfrentar, es importante dar respuesta a diversos cuestionamientos que surgen en relación al sistema fiscal actual y que permiten comprender su diseño y analizar las modificaciones necesarias inherentes a la globalización, entre ellos, se destacan los siguientes:

¿La influencia del pensamiento liberal determinó la decisión en la adopción del régimen federal?

¿La evolución que ha tenido el federalismo fiscal en México ha logrado mexicanizar el modelo original?

¿El federalismo fiscal en otros países latinoamericanos logró la adaptación del modelo a su propio diseño jurídico?

¿Hay elementos específicos que distingan cada modelo latinoamericano de federalismo fiscal?

¿La estructura jurídica de la Coordinación Fiscal tiene la flexibilidad que requiere un tema que tiene muchas variables económicas que determinan la distribución de los ingresos fiscales?

¿El federalismo fiscal ha impactado otros aspectos de las relaciones intergubernamentales como el ámbito financiero, el gasto público y el endeudamiento?

¿La transformación del federalismo ha coincidido con los cambios en la fiscalidad a nivel mundial?

¿La internacionalización del sistema fiscal determinó el nuevo diseño de la fiscalidad nacional y local?

¿La globalización exige que el sistema fiscal mexicano adopte los criterios de homologación, equilibrio y desarrollo de nuevas fuentes impositivas?

¿La globalización plantea diversos ajustes al régimen fiscal nacional?

Las cuestiones planteadas se analizan en los cuatro capítulos que integran esta tesis.

CAPÍTULO I

1.-ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL SISTEMA FISCAL FEDERAL

El federalismo mexicano forma parte intrínseca de la historia del país a partir de la Constitución de 1824. A lo largo de 150 años ha vivido transformaciones y deformaciones resultado de la relación entre las dimensiones institucional, social, política y cultural. De allí la dificultad para caracterizarlo, sin la comprensión adecuada de su proceso histórico y del modo en que interactúan sus dimensiones constitutivas.¹

En México, la adopción del régimen federal implicó un largo proceso en el que se fueron adaptando diversos aspectos. Al respecto, varios autores han analizado este régimen, especialmente, como organización política del Estado, reconociendo como modelo original el de los Estados Unidos de América. Sin embargo, el estudio del federalismo fiscal ha tenido un ámbito de estudio mucho más reducido.

El régimen federal como forma de organización política se define por la participación de diferentes niveles de poder que funcionan de manera armónica. El régimen federal ha sido adoptado a la fecha por diversos países en circunstancias tan variadas como matices puede tener este régimen.

El régimen federal como forma de gobierno organiza el ejercicio del poder, distribuyéndolo entre los integrantes de la federación, destacando la unión como el elemento esencial para otorgar competencia en temas que requieren uniformidad, simetría y homologación a través del control del órgano nacional, a fin de garantizar la estabilidad y permanencia del Estado federal. Así, el modelo permite que en ciertas materias, la competencia sea local, pero, en otras, sea nacional, ya que se requiere alinear los valores que protege la norma, así como definir su aplicación estandarizada.

En el régimen federal, las técnicas empleadas para la distribución de facultades son variadas y atienden a la naturaleza de cada tipo de competencia conforme al diseño constitucional de cada país. Lo importante en el diseño es que su conformación

¹ Hernández Chávez, Alicia, Hacia un nuevo federalismo, México, FCE y COLMEX, 1996, p.15.

dentro del concepto de liberalismo político, le imprime a la democracia un perfil específico. Lo anterior lo destaca Felipe Tena Ramírez² conforme a lo siguiente, al citar a Hans Kelsen:

La democracia moderna es resultante del liberalismo político, por cuanto constituye la fórmula conciliatoria entre libertad individual y la coacción social.

. . .

Un individuo es libre si aquello que, de acuerdo con el orden social debe hacer, coincide con lo que quiere hacer. La democracia significa que la voluntad representada en el orden legal del Estado es idéntica a las voluntades de sus súbditos.

En este marco de liberalismo, la estructura competencial entre las dos potestades, la nacional y la local, resulta determinante tratándose del ámbito de competencia tributaria, ya que la coincidencia debe ser doble.

Así, en el tema fiscal que se analiza, se destaca que, la adopción del régimen federal en México generó la transición de un sistema fiscal de carácter central a un sistema de distribución de competencia federal. Así, antes de la Independencia existía una fuerte tradición fiscal concentrada que dificultó y retrasó la aplicación de la competencia de los dos niveles del régimen federal, ya que se trataba de la transformación política de un régimen monárquico a uno republicano, representativo y federal.

La distribución de competencia federal y local requería un diseño que permitiera realizar los objetivos de cada nivel de gobierno, en una nueva forma de organización, que transcurrió en su inicio, en medio de constantes guerras y enfrentamientos ideológicos entre el régimen central y el federal.

Como se señaló anteriormente, el aspecto político del federalismo ha sido estudiado por múltiples autores, poniendo énfasis en la reestructuración de las fuerzas políticas que detentaban el poder antes de 1810. Así, la independencia enfrentó a México al reto de transformar su régimen, manteniendo la unidad como nación, lo que explican los estudiosos de la materia, como el resultado de múltiples factores que lograron legitimar, en la práctica, el régimen federal.

En el aspecto fiscal, el federalismo fue impulsado y apoyado por la fuerza económica de las regiones que integraban el Virreinato, ya que éste significaba un mecanismo de interacción de fuerzas que no pretendía crear tantos entes como provincias existieran, sino reunir, con otro diseño, a la nación mexicana independiente, en un solo modelo fiscal.

² Tena Ramírez, Felipe, Derecho constitucional mexicano. México, Porrúa, 1985, p. 90.

Adicionalmente, la adopción del régimen federal constituyó una decisión nacional que adaptó el modelo a las circunstancias nacionales, ya que diferentes factores influyeron en el diseño original para lograr la aprobación de los legisladores nacionales, adoptando el pensamiento liberal en las decisiones políticas que se tomaron. Posteriormente, las diferentes etapas del Régimen federal respondieron a elementos específicos que han logrado integrar el diseño de fiscalidad del siglo XXI que tiene México.

De acuerdo con lo anterior y con el objetivo de concentrar la investigación realizada en los aspectos señalados, se analiza el origen y las diferentes etapas del federalismo fiscal mexicano, destacando la independencia intelectual que se fue gestando y que ha elaborado, a lo largo de dos siglos, un diseño fiscal nacional.

En esta investigación se analiza cada etapa, a través de los diferentes ordenamientos que han sido aplicables en la materia, así como de la interpretación de los tribunales y, por último, de la opinión de los estudiosos de la materia en las diferentes épocas analizadas.

Con este propósito, se intenta dar respuesta a los siguientes aspectos que justifican el tipo de sistema fiscal que tiene México actualmente, cuyas características han ido conformando un modelo nacional de fiscalidad, que debe concentrarse en la recaudación eficiente con el propósito de lograr la disminución de la pobreza como objetivo principal del Estado. Así, en este capítulo se intenta dar respuesta a los siguientes planteamientos:

¿La influencia del pensamiento liberal determinó la decisión en la adopción del Régimen federal o intervinieron otros elementos?

¿La evolución que ha tenido el federalismo fiscal ha logrado mexicanizar el modelo original?

¿La transformación del federalismo ha coincidido con los cambios en la fiscalidad a nivel mundial?

¿El federalismo fiscal ha impactado otros aspectos de las relaciones intergubernamentales como el ámbito financiero, el gasto público y el endeudamiento?

¿El federalismo fiscal mexicano se debe integrar a los nuevos diseños internacionales que aplican los Estados modernos y desarrollados?

Para analizar estas cuestiones se dividen las diferentes etapas del federalismo en México como se verá a continuación.

1.1.-ORIGEN DEL FEDERALISMO FISCAL MEXICANO

La adopción del régimen federal cambió el sistema fiscal existente en la Nueva España. La independencia generó una transformación económica y social importante y varias actividades se abandonaron, entre ellas, la minería. Así mismo, se desarrollaron otras actividades que transformaron la economía mexicana.

Derivado de la modificación del sistema político, tiene lugar un gran cambio en materia impositiva, ya que el régimen monárquico concentraba la facultad impositiva en el Rey y los tributos correspondían a su exclusiva competencia. Al respecto, Joaquín Maniau Torquemada³, quien fue Oficial Mayor de la Dirección y Contaduría General del Tabaco en el Reino, señala en su compendio de la Historia de la Real Hacienda de Nueva España, mismo que escribió en 1794, lo siguiente:

1.-Un reino es infeliz sin cabeza, porque le falta el móvil que ordena y dispone la justicia, que mantiene la paz, que liberta (SIC) a los habitantes de las asechanzas de sus enemigos, que cuida de sus intereses, de la quietud pública, y de su prosperidad, y no puede subsistir aquella sin unos fondos capaces de hacer efectivos estos objetivos.

2.- De aquí nace el derecho de los monarcas, cabezas de los reinos, para imponer a sus vasallos, interesados en tantos beneficios, las contribuciones que forman el real erario y principal departamento de las Monarquías, como que de él dependen los demás,

Esta expresión clara de concentración de poder en el Rey y la descripción de sus objetivos como ente público, señalando, entre otros: el cuidado de los intereses de los vasallos y su prosperidad, deja claro que la satisfacción de esas necesidades públicas constituían el objetivo de la política fiscal del Virreinato y, además, que se concentraba en una sola autoridad, la Real Hacienda, la captación de recursos y la aplicación de éstos.

La etapa inicial de la fiscalidad federal mexicana, constituyó un proceso de adaptación inercial al nuevo régimen político que no ha sido investigado a profundidad. Así lo señala Ernest Sánchez Santiró⁴:

El conocimiento historiográfico sobre la transición del real erario novohispano a la hacienda nacional mexicana ha dado pasos decididos en la última década. (1) Gracias a ello se ha podido establecer los rasgos dominantes de la Real Hacienda de Nueva España durante la primera década del siglo XIX y los cambios que se perciben en la Hacienda pública mexicana durante las décadas de 1820 a 1840.

...

³ Maniau, Joaquín, Compendio de la historia de la Real Hacienda de Nueva España, México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1989, p. 5.

⁴ Sánchez Santiró, Ernest. La irrupción del liberalismo fiscal en Nueva España: la contribución directa general y extraordinaria (1813-1815). *Am. Lat. Hist. Econ.*, 2012, vol.19, n.1, p.1, pp. 9-35 www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-22532012000100002&lng=es&nrm=iso ISSN 1405-2253.

De hecho la década de 1810 se configura como una especie de caja negra en la que se señala la existencia de acontecimientos de profundo calado, en ocasiones de verdaderas mutaciones fiscales para los cuales carecemos de explicaciones y marcos generales plenamente satisfactorios (2) especialmente en dos dimensiones a saber: la reconstrucción de los dos principales indicadores cuantitativos, (léase, ingresos y egresos, con la estimación del posible déficit como principal derivado) y la ubicación en un contexto general político-fiscal de las reformas y contrarreformas hacendarias con las que el erario virreinal trató de recuperar el equilibrio presupuestal.

Lo anterior se explica ya que el impacto que generó la Independencia de México, transformó la concentración del poder tributario en el Rey y lo transfirió, en la Constitución de 1824 al órgano legislativo por la influencia del pensamiento liberal francés, así como a la visión inercial que generó que durante ese periodo se siguieran aplicando las normas del virreinato.

Así, junto a la operación inercial de la fiscalidad virreinal la transformación esencial del régimen requirió de un proceso largo y complicado que lograra primero el asentamiento del nuevo modelo político. Así, el origen del régimen constitucional federal mexicano es atribuido por varios autores a la imitación del sistema adoptado en los Estados Unidos de América. Sin embargo, otros autores coinciden en la convergencia de diferentes factores que moldearon un sistema distinto, dentro del mismo modelo federal.

Efectivamente, el origen de la nación mexicana se vio influenciado por pensamiento jurídico nacional, la herencia jurídica de la dominación española, influenciada por el régimen francés y el modelo recién adoptado en los Estados Unidos de América, lo que generó una transformación única en América Latina.

Conforme a lo anterior, varias corrientes de pensamiento explican las dificultades que generó la transformación de un régimen fiscal centralizado a un régimen fiscal federado. Es importante señalar que la escisión del poder fiscal, para otorgar competencia a la federación y a las entidades federativas, generó, en su inicio, confusión en relación con el diseño elaborado en los Estados Unidos de América.

La distribución de funciones entre el orden federal y local justificaba, a su vez, la distribución de competencia fiscal, es decir, cada orden de gobierno requería recursos para atender sus responsabilidades. Sin embargo y, a diferencia del diseño de los Estados Unidos de América, en el cual las fuentes gravables se diseñaron en atención a la asignación de competencia para las autoridades locales, limitando la competencia nacional a ciertos ámbitos de actividad, en México existía una organización central sólida de los gravámenes y de su administración.

Conforme a lo anterior, se analiza enseguida los 3 elementos señalados: la influencia de la Constitución norteamericana; la aportación de la Constitución de Cádiz y el pensamiento y experiencia nacional en la materia.

1.1.1.-Origen de la distinción de competencia fiscal federal y local en los Estados Unidos de América

La Constitución de los Estados Unidos de América contiene el modelo original del federalismo, por razones cronológicas e ideológicas, como lo señala Felipe Tena Ramírez⁵:

La idea moderna del sistema federal ha sido determinada por los Estados Unidos de América; en esta frase de un profesor de Oxford 1 se resume la actitud general de cuantos, al estudiar el sistema en el Derecho comparado, le otorgan a la realización norteamericana la calidad de tipo y modelo. Cronológicamente, ella precedió a las demás; ideológicamente, ganó y conserva la primacía por la pureza de sus líneas y por el vigor de su vida.

El modelo federal es un diseño que contiene un nivel importante de descentralización no sólo administrativa, sino también política, lo que constituye y distingue a esta forma de organización. Este nivel de descentralización genera que los países que han adoptado el modelo federal sean definidos por su nivel de cercanía con el diseño original. Así lo señala Felipe Tena Ramírez: ⁶

El federalismo de los demás países que han adoptado el sistema, se mide por su aproximación o alejamiento del modelo norteamericano. Lo dicho tiene especial significación para nosotros, que al imitar deliberadamente aquel sistema, le imprimimos nuestros propios rumbos

Este sistema contiene elementos diversos que generan autonomía funcional en muchos aspectos, lo que permite la coexistencia de fuerzas locales que sustentan la armonía política. Estos aspectos fueron explicados después de la promulgación de la Constitución norteamericana a través de la compilación de los artículos periodísticos publicados y recopilados en el libro denominado: *El Federalista*.

En los Estados Unidos de América se trató de romper con la imposición europea a las colonias, con el propósito de mantener en América la riqueza generada aquí. Así, a las autoridades de los territorios americanos se les reconocía la administración de éstos y de la riqueza generada en ellos. La imposición directa se otorgaba a la federación a través de la cotización que se hacía, la cual requería una administración uniforme mientras la indirecta se reconocía para los integrantes de la federación. La distinción entre estos dos

⁵Tena Ramírez, Felipe, op. cit., cita 2, p.102.

⁶ Idem.

tipos de imposición estaba basada en que la administración de un tributo es más efectiva entre más cerca se esté del hecho generador para el acto de cobro del mismo.

Así, se observa que en *El Federalista*⁷ se explican los aspectos relativos al sistema fiscal. Al respecto, se indicaba que los impuestos indirectos o al comercio eran más sencillos y productivos, en tanto que, los directos implican mayor control y una administración uniforme. Así, en *El Federalista*, la compilación de artículos de James Madison, John Jay y Alexander Hamilton, se señala lo siguiente:

Pero no es sólo en este aspecto en el que la Unión beneficia las rentas públicas. Hay otros puntos en los cuales su influencia aparece más inmediata y decisiva, del Estado del País, las costumbres del pueblo y la experiencia que tenemos acerca del particular, resulta claro que es casi imposible recaudar grandes sumas por medio de impuestos directos. Las leyes tributarias se han multiplicado en vano; inútilmente se ha ensayado nuevos sistemas de hacer efectivo el cobro. La expectación pública ha sido unánimemente defraudada, mientras los erarios de los Estados han seguido vacíos.

En relación a los impuestos al consumo, en *El Federalista*⁸ se destaca su vinculación con la actividad comercial, señalando lo siguiente:

La ventaja notable de los impuestos sobre los artículos de consumo reside es que contienen en su propia naturaleza un freno contra el exceso. Ellos mismos trazan su límite; el cual no puede rebasarse sin anular el fin propuesto esto es, el aumento de los ingresos. Aplicado a este objeto resulta tan exacto como ingenioso el dicho relativo a que en la aritmética política, dos y dos no siempre suman cuatro. Si los derechos son demasiado altos, reducen el consumo; se evade el pago; el tesoro recibe menos beneficios que cuando se mantienen dentro de adecuados y moderados límites. Esta circunstancia forma una barrera contra la opresión seria de los ciudadanos por medio de esta clase de tributos, y constituye ella misma una restricción natural al poder de imponerlos.

La facilidad en el cobro y su dependencia de la actividad económica generó que se distribuyera a los Estados la competencia de los impuestos al consumo, de acuerdo con lo señalado en *El Federalista*:⁹

Las imposiciones de este género suelen denominarse impuestos indirectos, y durante un largo período deberán constituir la mayor parte de los ingresos recaudados en este país. Los de índole directa, relacionados principalmente con la tierra y los edificios, pueden admitir la regla del prorateo. Tanto el valor de la tierra como el número de habitantes pueden servir de norma, pues se ha considerado que el estado de la agricultura y la densidad de la población de una región están íntimamente relacionados entre sí. Y en general, si se busca exactitud y facilidad, el número de los habitantes tiene derecho a la preferencia para este propósito. En todos los países la valoración de la tierra constituye una labor hercúlea; en un país incompletamente colonizado y que mejora progresivamente, las dificultades rayan en lo imposible. El costo de una valoración exacta viene a ser, en todos los casos, un impedimento formidable.

⁷ Hamilton, Alexander, John Jay y James Madison, *El Federalista*, p. 4 [http://www.medellindigital.gov.co/Mediateca/repositorio%20de%20recursos/Hamilton,%20Alexander%20\(1755%20%E2%80%93%201804\)/Hamilton_Alexander-El_federalista.pdf](http://www.medellindigital.gov.co/Mediateca/repositorio%20de%20recursos/Hamilton,%20Alexander%20(1755%20%E2%80%93%201804)/Hamilton_Alexander-El_federalista.pdf).

⁸ *Ibidem* p. 87.

⁹ *Ibidem* p. 89.

En un sector de la tributación en que la naturaleza de las cosas no pone límites a la discreción del gobierno, el establecimiento de una regla fija, que no sea incompatible con la finalidad, es posible que produzca menos inconvenientes que el dejar aquella discreción completamente en libertad.

Esta distinción entre los impuestos directos y los indirectos en los Estados Unidos de América indujo la distribución de competencia y no se consideró necesario definir la competencia a nivel constitucional.

En los Estados Unidos de América la unión era la premisa fundamental, y por ello, *El Federalista*¹⁰ explica por qué ciertas facultades de los Estados se acotan en las materias reservadas a la federación, bajo este principio:

A menos de obtener el consentimiento general, las provincias no pueden participar en tratados extranjeros, ni establecer impuestos perjudiciales a las demás, ni cobrar a sus vecinos derechos más altos que a sus propios súbditos.

Como se observa, el criterio para determinar la competencia local estableciendo límites, estaba orientado a fundamentar la unión hacia el exterior de la nueva nación, al no permitir relaciones directas con estados extranjeros y, a la unión, hacia el interior, al no permitir límites al comercio interestatal.

Se destaca que si bien los impuestos indirectos eran fácilmente identificables dada su vinculación directa con el comercio, los impuestos directos iniciaron su concepción a partir de la noción de propiedad inmobiliaria. De ahí la necesidad de someter a la potestad nacional este tipo de gravamen, por el control y administración de la riqueza tangible de los estados.

De esta forma y, desde el inicio, el federalismo fiscal de los Estados Unidos de América y el mexicano fueron marcando una dimensión distinta atendiendo a la historia y evolución de cada país. En ese país, se transitó el siglo XIX, bajo el criterio de la competencia implícita para otorgar facultades a la federación en materias específicas y en México, se evolucionó con la teoría de las facultades concurrentes que se desarrolló a través de la interpretación jurisprudencial.

Se destaca que en materia de facultades genéricas no expresamente fiscales, en 1791, se modificó la Constitución norteamericana con la Enmienda X para establecer la regla homóloga a la prevista en el artículo 124 de la Constitución mexicana vigente, que atribuye a la federación la competencia expresa y deja a los Estados la competencia residual. Este texto no se incorporó en la Constitución Mexicana de 1824 como se señala más adelante.

¹⁰ *Ibíd.*, p. 87.

De esta manera, al expedir la Constitución de los Estados Unidos de América en 1787, la competencia fiscal federal se otorgó en materia de contribuciones, impuestos, derechos y consumos y en el caso de impuestos se prevé que serán los directos. Así mismo se incluyeron limitaciones a los Estados en el caso de importación y exportación y derechos en comercio interestatal.

Así dicha Constitución¹¹ establece en el artículo uno, sección octava, numeral 1, lo siguiente:

1.- El Congreso tendrá facultad: Para establecer y recaudar contribuciones, impuestos, derechos y consumos; para pagar las deudas y proveer a la defensa común y bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y consumos serán uniformes en todos los Estados Unidos.

Esta Constitución también establece en el artículo Uno, segunda sección, numeral 3, lo siguiente:

Los representantes y los impuestos directos se prorratarán entre los distintos Estados que formen parte de esta Unión, de acuerdo con su población respectiva. . .

Esta regla de imposición directa se basaba en la población y se refería a propiedad de bienes que eran cuantificables y el tributo debía ser uniforme en todo el territorio.

Esta Constitución estableció inicialmente en el Artículo Uno, novena sección, numeral 5, lo siguiente:

5.- No se establecerá ningún impuesto directo ni de capitación como no sea proporcionalmente al censo o recuento que antes se ordenó practicar.

Este texto estuvo vigente más de un siglo y se modificó para otorgar facultades en materia de fiscalidad directa, cuyo concepto se había modificado ya por la transformación ideológica en materia económica, que dio origen al impuesto sobre la renta.

Así, el 3 de febrero de 1913, se expidió la enmienda XVI de dicha Constitución que estableció lo siguiente:

El Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, sea cual fuere la fuente de que provengan, sin prorratarlos entre los diferentes Estados y sin atender a ningún censo o recuento.

Así, ante la transformación de la fiscalidad, el concepto de distribución de competencia se tuvo que modificar. Al respecto, Jacinto Faya Viesca¹² señala que el poder

¹¹ Constitución de los Estados Unidos de América, www.archives.gov/espanol/constitucion.html.

¹² Faya Viesca, Jacinto, El federalismo mexicano, Régimen constitucional del sistema federal, México, Porrúa, 1998, p. 29.

nacional tuvo que recorrer un largo camino antes de definir plenamente la competencia a su favor en materia de impuesto sobre la renta, conforme a lo siguiente:

Los problemas de la distribución de competencias en materia tributaria entre los poderes federales y los estados federados, es una de las cuestiones más complejas del federalismo. Por ejemplo, el impuesto sobre la renta, por cierto el impuesto más importante de todos, ha representado uno de los logros más significativos para los gobiernos centrales en aquellos países que han adoptado el sistema federal. Este logro no fue una conquista fácil para el poder federal, sino que ha sido una victoria gradual.

Así, la facultad del Congreso para la imposición directa o sobre los ingresos se precisó constitucionalmente hasta 1913, lo que se generó después de diversas interpretaciones del poder Judicial en la materia.

Al respecto, Jacinto Faya Viesca ¹³ explica que al incorporar los Estados Unidos de América a su sistema fiscal, el impuesto sobre la renta, fue necesaria la reforma XVI a la Constitución federal, conforme a lo siguiente:

En estados Unidos el gobierno federal pudo recaudar a su favor el impuesto sobre la renta a partir de 1913. Esta competencia tributaria a favor del poder central se debió a la Enmienda XVI, que expresamente establece: The Congress shall have the power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States and without regard to any census or enumeration.

Como se observa, la Constitución de los Estados Unidos de América transformó su diseño de federalismo fiscal, para que la federación pudiera aplicar la imposición directa.

De acuerdo con lo anterior, dicha Constitución:

--Establece precisamente en el texto de la constitución la distinción entre los impuestos directos y los indirectos, atribuyéndole las características que los distinguen.

--La facultad del Congreso General se atribuye en materia de contribuciones directas.

--Las facultades en materia de impuestos al comercio, establecen limitaciones y prohibiciones a los estados, complementadas con reglas de igualdad y de libertad comercial, manteniendo la unidad como nación.

El diseño constitucional de distribución de competencia fue diferente al mexicano, debido tal vez a la ausencia de información sobre su contenido y clasificación que se puede atribuir en parte a que El Federalista, es decir la serie de documentos publicados por los autores John Jay, Alexander Hamilton y James Madison que poco a poco fueron explicando el contenido de la Constitución norteamericana, parecen no haber sido

¹³ Ídem.

conocidos en México en el momento de redactar la Constitución de 1824, lo que refuerza la idea de autonomía ideológica y normativa. Así lo señala Gustavo R. Velasco¹⁴

De los ochenta y cinco ensayos, Jay escribió cinco, Madison, ciertamente catorce y Hamilton cincuenta y uno. Otros tres fueron escritos en colaboración por Hamilton y Madison. La paternidad de los doce restantes es disputada y ha dado lugar a una controversia célebre en las letras norteamericanas.

Adicionalmente, Gustavo R. Velasco ¹⁵señala:

El Federalista no puede haber influido de manera apreciable en el pensamiento político de México, Centro y Sudamérica, porque casi no fue conocido en estas partes del continente.

. . .

El Federalista no tuvo el menor influjo en nuestros numerosos ensayos de organización: en ninguna de nuestras asambleas constituyentes se le menciona ni se cita a sus autores, y esta omisión es tanto más notable y reveladora cuanto que en varias de ellas participaron hombres que dieron pruebas de una amplia cultura política y, a veces, hasta de familiaridad con las instituciones norteamericanas.

De acuerdo con lo anterior, la explicación de la existencia de dos tipos de imposición la directa y la indirecta no pudo haber sido conocida por los políticos mexicanos y, además, fortalece el criterio sobre la incorporación de un régimen fiscal más cercano a la realidad nacional.

Es importante recordar que el sistema fiscal mexicano transitó de un régimen centralizado a un régimen de competencia distribuida entre el poder nacional y las entidades federativas y el criterio de distinción de competencia atendiendo a la naturaleza directa o indirecta de la imposición no se consideró en la Constitución mexicana.

Sin embargo, si se pudo haber generado confusión con el concepto de: contribución directa que consistía en la aportación de las provincias al poder nacional y que se incluía en la Constitución de los Estados Unidos de América de 1787; en la Constitución francesa de 1791 y en la Constitución de Cádiz de 1812.

La imposición directa deriva de otra estructura fiscal que refuerza la participación del Estado en las utilidades de sus contribuyentes, mientras el régimen de imposición indirecta podría considerarse más cercano al pensamiento liberal.

¹⁴ Velasco R. Gustavo, El Federalista, Prólogo. México, septiembre de 1943, p. 4. [http://www.medellindigital.gov.co/Mediateca/repositorio%20de%20recursos/Hamilton%20Alexander%20\(1755%20%E2%80%93%201804\)/Hamilton_Alexander-El_federalista.pdf](http://www.medellindigital.gov.co/Mediateca/repositorio%20de%20recursos/Hamilton%20Alexander%20(1755%20%E2%80%93%201804)/Hamilton_Alexander-El_federalista.pdf)

¹⁵ *Ibidem*, p. 15.

1.1.2.-Influencia del pensamiento mexicano

De acuerdo con lo señalado, el modelo norteamericano de fiscalidad se explica por razones y circunstancias de su historia que tuvieron influencia, pero no determinaron, el modelo mexicano que es el resultado de un proceso que incorporó elementos nacionales derivados de la experiencia que se tenía en la Hacienda Virreinal y que son los antecedentes que explicaron las decisiones tomadas en el diseño del federalismo fiscal mexicano.

Así, el primer elemento que se consideró fue la tradición normativa española del Virreinato y las circunstancias económicas, políticas y sociales en las que se adoptó este régimen. Lo anterior, aunado al surgimiento del pensamiento jurídico nacional, evidenció el inicio de la independencia intelectual mexicana.

De acuerdo con lo anterior, la transformación del régimen fiscal concentrado en el poder de la Real Hacienda, a un régimen que permite la división de las fuentes gravables y redistribuye el poder, se explica por un largo proceso de adaptación paulatino y complicado.

En México, según lo explican diversos historiadores, ya se tenía un avance en difusión del Poder. El Virreinato había perdido fuerza frente a las provincias y desde finales del siglo XVIII se había gestado un movimiento cuyo objetivo era cambiar la correlación de fuerzas. Si las circunstancias habían planteado los cambios políticos que se dieron, también es cierto que la realidad generó un estilo diferente de federalismo. Así lo señala Fray Servando Teresa de Mier¹⁶ en su: *Discurso de las profecías sobre la federación*, de 1823, conforme a lo siguiente:

Se nos ha censurado que proponíamos un gobierno federal, en el nombre, y central en la realidad. Yo he oído hacer la misma crítica del proyecto constitucional de la nueva Comisión. Pero, ¿qué no hay más de una manera de federarse? Hay federación en Alemania, la hay en suiza, la hubo en Holanda, la hay en los Estados Unidos de América, en cada parte ha sido o es diferente, y aun puede haberla de otras varias maneras. Cuál sea la que a nosotros convenga hoc opus, hic labor est. Sobre este objeto va a girar mi discurso.

De acuerdo con lo anterior, la flexibilidad del modelo federal, desde el inicio permitió ajustarlo a diferentes circunstancias y en diferentes aspectos del diseño constitucional mexicano.

¹⁶ Matute, Alvaro. *Lecturas Universitarias. Antología. México, Siglo XIX Fuentes de interpretaciones históricas*, México, UNAM, 1981, p. 243.

Conforme a lo anterior, del mismo modo que en materia fiscal se dio identidad al régimen adoptado, el mismo proceso se dio en otros temas. Así, Jorge Carpizo¹⁷ señalaba en su análisis sobre el presidencialismo mexicano lo siguiente:

Cuando en 1824 se creó el sistema presidencial mexicano, éste no podía ser el resultado de la tradición, sino que se trataba de un experimento político en nuestro país. De aquel entonces a nuestros días, el sistema presidencial se ha ido modificando a través de nuestras constituciones y, de acuerdo con reformas constitucionales y la costumbre, se ha conformado un régimen con características propias.

Esta afirmación explica algunos aspectos que inspiraron o derivaron en la adaptación del régimen federal a las circunstancias de nuestro país, cuya identidad se estaba gestando y que tuvo la influencia de diversas corrientes y orientaciones jurídicas, lo que amalgamó en un solo texto ideologías diferentes.

Se destaca que un criterio similar sostiene Adolfo Arrijo Vizcaino¹⁸, quien señala:

Por otra parte, para los propósitos de este Capítulo en particular, resulta evidente que la Constitución Mexicana de 1824 distó mucho de ser una copia mal hecha de la Carta Magna de Norteamérica, puesto que México, a partir de 1824, va a iniciar una tradición constitucional exactamente inversa a la de su vecino del norte, al propiciar inicialmente y consolidar después un sistema presidencialista que, para bien y para mal, cuenta ya con más de ciento setenta años de regir los destinos del país; al grado de que no resulta aventurado afirmar que hasta la fecha la Historia de México no ha sido otra cosa que la historia de sus Presidentes.

Lo anterior lo había destacado Jorge Carpizo¹⁹ al señalar que, en la conformación del régimen presidencial, uno de los aspectos distintivos del constitucionalismo mexicano se dio por la fusión de modelos distintos conforme a lo siguiente:

Las fuentes del sistema presidencial configurado en 1824 son dos: la Constitución norteamericana de 1787 y la Constitución española de 1812.

Esta fusión entre la influencia francesa a través de la Constitución española de 1812 y la influencia sajona de la Constitución de los Estados Unidos de América, derivó en un efecto que impactó la historia jurídica mexicana, ya que la mezcla de un sistema de derecho no escrito o de Common Law y la tradición romano-germánica de derecho escrito, derivó en la necesidad de adaptar esas normas a la realidad mexicana en un proceso largo y complicado.

¹⁷ Carpizo, Jorge, El presidencialismo mexicano, México, Siglo XXI, 14 ed. 1998, p. 41.

¹⁸ Arrijo Vizcaino, Adolfo, El federalismo mexicano hacia el siglo XXI, México, Themis, 1999, p. 189.

¹⁹ Carpizo Jorge, op. cit, cita 17, p.41.

La explicación de dicha mezcla la señalaba el Dr. Jorge Carpizo²⁰, de acuerdo con lo siguiente:

En marzo de 1823, Esteban Austin redactó en inglés un proyecto de Constitución para la república mexicana, en la cual mezcló elementos de las dos leyes fundamentales citadas en el párrafo anterior. Austin propuso el sistema presidencial y estableció que se podría remover al presidente del cargo por violación a la constitución o a las leyes, por malos manejos de fondos o por los crímenes de alta traición. En el proyecto se creaban las secretarías de estado y del despacho, como colaboradoras del ejecutivo. En dicho proyecto se asentó que se deberían copiar de la Constitución de Cádiz de 1812, los artículos 133 a 139- formación de las leyes-, los 225, 226 y 227- relativos a los secretarios de estado- y del 246 al 281 E respecto a la administración de justicia.(1).

Esteban Austin (1793-1836), asambleísta en Missouri, dedicó su vida a la causa de Texas y su participación en la vida constitucional mexicana se destaca, ya que de acuerdo con lo señalado por Jorge Carpizo²¹, adicionalmente al texto anterior, continuó su aportación al sistema constitucional, de acuerdo con lo siguiente:

Posteriormente Austin redactó otro proyecto de constitución en el que reiteró el sistema presidencial, pero del cual excluyó los artículos de la Constitución de Cádiz; este trabajo se lo entregó a Ramos Arizpe, quien en parte se inspiró en él: Algunas de sus semejanzas verbales nos lo revelan; pero también es cierto que esas semejanzas pueden explicarse por la inspiración común que ambos tuvieron de la constitución de los Estados Unidos.

Se destaca que la inspiración anterior, si bien describe la influencia en algunos temas como en el caso del presidencialismo, no influyó en la distribución de competencia fiscal, ya que el diseño de la Constitución norteamericana en la materia fue escueto y significó un problema mucho más complicado para México, derivado de la naturaleza de nuestro sistema jurídico de derecho escrito y, además concentrado, y porque los movimientos políticos en la provincia mexicana habían generado enfrentamientos entre el centro y la provincia y lo anterior se heredó a los dos órdenes de gobierno del régimen federal. Lo anterior se observa actualmente como si se tratara de dos *Méxicos*, el de la Ciudad de México con poder político nacional y el de la provincia que es un poder económico difuso, no integrado, pero que en la historia mexicana ha tenido mucha influencia por haber gestado movimientos sociales y políticos muy importantes.

De acuerdo con lo señalado, el contraste y la fusión de sistemas en materia fiscal se dio siguiendo las reglas del sistema español, es decir promoviendo la integración normativa y aceptando que el proceso debía ser paulatino.

²⁰ Ídem.

²¹ Ídem.

El Virreinato fue una forma de organización sólida y acabada, tanto en la estructura política, como en la fiscal y administrativa. Por ello la transformación del régimen fiscal federal mexicano se dio a partir de los antecedentes del Virreinato y de la reestructuración en el modelo federal de los niveles de competencia que se establecieron. Así, en materia impositiva en la Constitución de 1824 se planteaba un nuevo modelo, con las siguientes características:

- El órgano legislativo es el facultado para imponer tributos.
- Se darían dos sujetos activos de la relación tributaria: la federación y las entidades federativas.
- Existe ya la distinción inducida entre los impuestos directos y los indirectos.
- Los contribuyentes están sujetos a distintos gravámenes y a distintas autoridades, de acuerdo con la ubicación de su domicilio o con el lugar en que se realizan los hechos gravados.
- Se establece la Contribución Directa a cargo de los estados.
- No se incluye la regla general de distribución de competencia contenida actualmente en el artículo 124 constitucional.

Estas características han sido estudiadas por diversos autores que han seguido en relación con el diseño federal mexicano dos tendencias: por una parte, algunos sostienen que se adoptó el modelo original, copiando el diseño de los Estados Unidos de América, y por la otra, se sostiene que el diseño tuvo la influencia del pensamiento jurídico mexicano de la época y la influencia francesa a través de la Constitución de Cádiz.

Adicionalmente, la fuerza de la provincia se manifestaba como una oportunidad de redefinir las relaciones entre los gobernados y las autoridades de cada entidad y de demostrar así su poder político por el control económico de su territorio.

Lo anterior lo destaca Leonel A. Armenta López ²² quien señala, al analizar el origen del Estado federal en México, lo siguiente:

Cuando se estudia el origen del Estado federal en nuestro país, es muy común que los historiadores y teóricos del Derecho se refieran siempre a la influencia que ejerció el sistema constitucional de los Estados Unidos de Norteamérica en la conformación de nuestro federalismo. Esta referencia acabó por conducir a la doctrina hacia el establecimiento de dos corrientes de opinión que hoy por hoy dominan el panorama de nuestra historia constitucional.

²²Armenta López, Leonel A, La forma federal de Estado, México, Unam, 1996, primera reimpresión, 2005, p.125.

Leonel A. Armenta López ²³ destaca lo siguiente en relación con las dos tendencias que se identifican en el origen del diseño del modelo federal mexicano, la norteamericana y la española:

La primera corriente de opinión Ë incluso cronológicamente -, es aquella que afirma que la forma de Estado federal fue copiada de la forma de organización política de la nación Estadounidense resultando plasmada primeramente en la Constitución mexicana de 1824;Å

La segunda corriente de opinión concuerda en que, efectivamente, el Estado mexicano de alguna manera tuvo que inspirarse en las instituciones jurídicas del país norteamericano, pues la atracción que este ejercía para México era la de un país progresista cuya economía empezaba a destacar a nivel mundial y esto se debía, en buena parte, al sistema jurídico y político. Sin embargo dicha opinión se complementaba con la idea de que el federalismo mexicano más que un artículo de importación de los Estados Unidos de Norteamérica fue un producto genuino hispánico que tenía sus antecedentes en la Constitución de Cádiz de 1812.

La conformación de las instituciones nacionales tuvo, al inicio de la aplicación del modelo federal, la influencia de circunstancias nacionales que los legisladores mexicanos incorporaron en su concepción independentista y con ello se pudo evitar la balcanización de México, como sí sucedió con Centro América. Al respecto Jesús Reyes Heróles ²⁴ señalaba:

La idea federal en 1824- y ello creemos haberlo demostrado Ë ni siquiera fue adoptada por nuestros liberales. Las realidades se les anticiparon e impusieron. El federalismo fue el leve hilo que mantuvo unidad de lo que se estaba disgregando; sin él nuestro rostro habría sido bien distinto. ...

La cohesión por la influencia del dominio español, fortaleció la adopción del modelo federal como un país que iniciaba su propio diseño. Conforme a lo anterior, el federalismo resultó el mejor remedio para mantener la unidad del país. Adicionalmente, otros elementos ayudaron a mantener la cohesión política, entre otros, la consolidación de la Real Hacienda del Virreinato y la influencia del pensamiento jurídico nacional que participaron en la conformación del federalismo mexicano.

Lo anterior se hace evidente con la participación de Don Miguel Ramos Arizpe, quien con su amplia experiencia aportó contenido nacional, generando el diseño original del federalismo mexicano. Así, Charles Hale ²⁵ señala:

Miguel Ramos Arizpe, delegado a las Cortes en representación de la provincia mexicana de Coahuila fue el agente principal en la creación de la diputación provincial. Más tarde, fue el jefe del partido federalista en el constituyente de 1823-1824 y se le reconoce en general como el padre del federalismo mexicano.

²³ Ídem.

²⁴ Reyes Heróles, Jesús, El liberalismo mexicano, México, FCE, 1982, p. 10.

²⁵ Hale, Charles A, El liberalismo mexicano en la época de Mora 1821-1853, México, FCE 1972, p. 78.

Lo anterior se destaca ya que la elaboración de la Constitución de 1824 recibió la influencia de este legislador y de otros como Lorenzo de Zavala y Manuel Crescencio Rejón que además de tener experiencia en el encuentro de las fuerzas de la provincia y del centro, había tenido también experiencias internacionales, ya que por ejemplo, Miguel Ramos Arizpe había participado en la elaboración de la Constitución de Cádiz de 1812.

Este cambio ideológico político modificó el sistema de vida que se había tenido por 300 años de dominio español en México y se complementó con otras medidas que generaron un ambiente propicio para adoptar el régimen federal que proponía un sistema de autonomía local con fuerza concentradora limitada en el centro. La posibilidad de cambio de un régimen central a otro federal encontró oposición en los centralistas como Fray Servando Teresa de Mier o Carlos María de Bustamante.²⁶

Como se observa, existió confrontación entre dos ideologías de poder lo que generó aportaciones nacionales al modelo empleado para iniciar la adaptación a la realidad mexicana, por ello es que se da una influencia determinante en el diseño constitucional mexicano.

Cuatro aspectos distinguen este texto constitucional del norteamericano:

- la extensión de la Constitución de 1824 ya que constó de 8 Títulos con 171 artículos; la creación de Territorios con administración federal;
- la definición de la religión católica con exclusión de cualquier otra;
- la potestad financiera del estado federal se prevé como facultad del Congreso, en materia de ingreso y gasto; y por último,
- el diseño de organización política mínima de los estados, es decir la existencia de los tres poderes y en materia fiscal, se establece la obligación de informar sobre su situación financiera en diversos ramos, así como la obligación de contribuir a la federación, estableciendo restricciones y prohibiciones impositivas en materia de comercio exterior y derechos de tonelaje.

Así, se da una amalgama entre el diseño de la Constitución de Cádiz y el modelo federal norteamericano en el surgimiento de la independencia intelectual de la

²⁶ La federación mexicana quedó integrada por 19 estados (habiendo sido Chiapas el último en integrarse el 14 de septiembre de 1825), el distrito federal y cinco territorios administrados por las autoridades federales. Los Territorios eran los de Alta California, Baja California, Colima, Tlaxcala y Santa Fe de Nuevo México.

nueva nación que le dio al federalismo mexicano un matiz distinto al de los Estados Unidos de América, que se enriqueció también con la aportación española y francesa como se aprecia enseguida.

1.1.3.- Influencia del régimen francés a través del modelo español.

Las ideas sobre el régimen impositivo federal también recibieron influencia del pensamiento europeo y específicamente del pensamiento español y francés. Esta influencia de la Constitución francesa de 1791, se dio a través de la Constitución de Cádiz de 1812 y ha sido analizada por diversos autores, que destacan la cercanía de los textos, entre ellos Hirotaca Tateishi²⁷ quien señala:

Se suscitó una importante polémica en torno a las fuentes en las que se habían basado los liberales de las Cortes de Cádiz para elaborar la Constitución ¿plagiaron o al menos se inspiraron en la Constitución francesa de 1791, a pesar de la citada referencia a las antiguas leyes fundamentales de la monarquía y el reconocimiento explícito de que podrían promover la gloria, la prosperidad y el bien de toda la nación?

La similitud entre estos dos ordenamientos hace evidente la influencia que después tuvo la propia Constitución de Cádiz en la Constitución mexicana de 1824. Así, se observa en el anexo I, específicamente en materia fiscal, un encuentro ideológico.

La comparación de textos muestra lo siguiente:

A.- La Constitución francesa denominaba contribución directa a la aportación que debían hacer los departamentos del reino, esto es, un pago como entes públicos que realizaban las unidades administrativas integrantes de ese país. En este caso, se trataba de un ingreso cuyo sujeto pasivo era el departamento y le denominaba contribución directa, ya que la aportación estaba nominalmente establecida a cada departamento y el reparto de esa contribución la hacían los administradores.

B.- La Constitución francesa determinaba que habría una contribución común a cargo de los particulares que se repartiría equitativamente para la administración y el sostenimiento de la fuerza pública que debía ser proporcional a la capacidad de los ciudadanos. Este elemento incluye el criterio de capacidad contributiva.

C.- De acuerdo con este ordenamiento los ciudadanos podían verificar la necesidad de la contribución, la podían aceptar o rechazar y además vigilaban su empleo, su prorrata, su base, su recaudación y su duración. Este elemento de la Constitución francesa constituye un adelanto de más de dos siglos en materia de transparencia.

²⁷ Taiteishi, Hirotaca. La Constitución de Cádiz de 1812 y los conceptos de nación/ciudadano, p.2, http://www.juntadeandalucia.es/educacion/vscripts/w_bcc1812/w/rec/4038.pdf

Por su parte, la Constitución de Cádiz de 1812 establece 3 tributos:

A.-La contribución directa que debían cubrir las provincias se repartía entre éstas y se asignaba el cupo correspondiente.

B.- Las Cortes establecían o confirmaban las contribuciones directas e indirectas.

C.- Los españoles estaban obligados a pagar una contribución general para los gastos públicos.

Como se aprecia, la aportación de estos ordenamientos al texto de la Constitución de 1824, incluye los siguientes principios liberales tomados de la Constitución francesa y de la española:

-El Poder Legislativo es el único órgano autorizado para establecer contribuciones nacionales.

-Los nacionales de cada país deben contribuir a los gastos públicos.

-Los integrantes del Estado, sean departamentos, provincias o estados estaban obligados a contribuir a las finanzas nacionales.

Adicionalmente, la ideología surgida de la Revolución Francesa al otorgar al pueblo la Soberanía y terminar con la monarquía, definió los nuevos principios del Estado y difundió en el mundo una nueva posibilidad de funcionalidad de la sociedad. Teóricamente, el tributo dejó de ser la aportación al soberano, para democratizar su funcionalidad, tanto la creación del tributo como su aplicación, mismo que se convierte en la cuota del ciudadano para financiar los beneficios colectivos que procura el Estado.

Este cambio ideológico iniciado en Francia, que influyó en todo el mundo ya que transforma la estructura del poder al eliminar la sucesión a través de la línea de sangre y transfiere al pueblo el poder de la República, otorga al legislativo la competencia para definir el marco legal del tributo. En adelante es la Ley como expresión de la voluntad popular la que determina la obligación de contribuir al gasto público de los ciudadanos.

Así, la influencia francesa es destacada por varios autores, entre ellos, Charles Hale²⁸, quien señala:

Al tratar de establecer el contexto en que se desarrolló el liberalismo constitucional mexicano, se advierte que la asociación de la experiencia francesa tuvo importancia igual a la española.

²⁸ Hale, Charles A, op. cit, cita 25, p. 78.

Por otro lado, la influencia francesa en la Constitución de Cádiz es reiterada por Toribio Esquivel Obregón²⁹, quien rechaza el contenido y la técnica empleada en la Constitución de Cádiz, en una postura de aislamiento que se destaca. Así, este autor señala:

Desde luego debe advertirse el influjo que ideas extrañas a la tradición jurídica española adquirirían en los miembros de las Cortes: la división del poder en tres ramas, legislativo, ejecutivo y judicial, que ni es exacta, ni constituye defensa contra los abusos del poder; pero que se había puesto en circulación por la revolución francesa, lo mismo que el otro de la soberanía del pueblo en la acepción que se le daba.

Sin transición ninguna se iba a cambiar toda la organización política y social, sin consideración a la realidad ni esperar a ver cómo reaccionaría cada uno de los diversos reinos del imperio español, tan diferentes unos de otros, a aquellas novedades arrasantes.

La descripción que se hace resalta la necesidad de hacer coincidir el marco normativo con las necesidades de la sociedad que va a ser regulada, pero desestima la influencia ideológica francesa que ha sido determinante en materia política y jurídica en el mundo.

De esta forma, la gestación de un nuevo orden jurídico en México bajo la influencia de la ideología republicana transformó, desde luego, el diseño impositivo aplicado durante el virreinato y dio lugar a la modificación intelectual y teórica del modelo impositivo monárquico al diseño federal, específicamente en la fuentes del Derecho, ya que España siempre reconoció y aplicó la costumbre, como la forma más eficiente de recopilar las formas de conducta social y de diseñar sus textos legales, recogiendo así la voluntad popular de manera directa e inmediata de las comunidades. El impacto de la ideología francesa basada en la filosofía consistente en que el Estado sea quien diseñe las formas de conducta de sus ciudadanos y no quien sólo las compile, trastocó e impactó el diseño jurídico español y el incipiente diseño mexicano.

Así, Toribio Esquivel Obregón³⁰ señala al respecto:

Mientras tanto, las Cortes españolas promulgaron con fecha 18 de marzo, la Constitución Política de la monarquía española, mandándola publicar, jurar y cumplir en todos los reinos de ultramar. Un cambio tan repentino como absoluto en todo el sistema político de España, no podía nacer de la secular tradición y de las costumbres de sus pueblos; una uniformidad sin distingos no podía responder a necesidades de países tan variados en su constitución geográfica y racial.

Las observaciones de este autor contienen un amplio concepto de adaptación paulatina en la modificación que impone un nuevo orden jurídico, ya que si bien

²⁹ Esquivel y Obregón Toribio, Apuntes para la historia del Derecho en México. México, Porrúa, 1984, p 47.

³⁰ *Ibíd*em, p. 55.

la idea de tradición jurídica complica los procesos de cambio, no asegura un tránsito ágil a nuevos niveles de desarrollo en una nación. Esto es, todo proceso de cambio debe ser planeado y estructurado para realizarlo en conjunto con la sociedad y no imponiendo modelos arbitrarios de estructura política, económica o social. Lo anterior se destaca, ya que el proceso de adaptación del régimen federal mexicano, requirió incorporar ideas que pudieran ajustarse a una nueva nación, con un matiz propio.

Sin embargo, la decisión de adoptar la Constitución de Cádiz en España generó un efecto no deseado en América, en donde las ideas independentistas habían madurado y empezaban a tomar forma generando identidad nacional. Al respecto, Toribio Esquivel Obregón³¹ destaca como se establecía en todo el reino español la Constitución de Cádiz que resultaba ajena a su cultura jurídica:

Se imponía a todo el imperio una Ley nueva e incomprensible, en la seguridad de que con ella se le conducía a la felicidad. Era el sistema de experimentación a que todo el mundo se ha sometido, para hacerlo sacudir la cultura cristiana; pero los legisladores doctores no se sospechaban siquiera lo que realmente los movía.

Para culminar su posición, Toribio Esquivel y Obregón³² remata su argumento señalando:

Esa Constitución destruía de un golpe con toda la tradición jurídica española. La política española en los reinos de Indias había sido basada, en el principio de división del trabajo, legislativo, ejecutivo y judicial, dejando que cada agrupación social, política o de intereses se diera su Ley, reservándose el poder central su aprobación y coordinación; las costumbres de cada pueblo eran consideradas como fuente de derecho y de ese modo la organización social estaba caracterizada por su heterogeneidad en la unión y colaboración.

Esta crítica de la influencia francesa en España contrastaba con el método que empleaba esta nación para regular las relaciones jurídicas, consistente en permitir que quienes conocían la realidad, plasmaran en la legislación sus consecuencias jurídicas, lo que justificaba la crítica de Toribio Esquivel y Obregón³³, quien señala:

Eran los expertos los llamados a resolver las cuestiones que afectaban a cada grupo y en cada lugar. La Constitución acababa con todo aquello. En adelante, un grupo de individuos a los que no se exigían conocimientos concretos de ninguna especie, sino sólo talento, y la gente entiende por esto la facilidad de hablar, iban a reunirse a mil leguas de los lugares en donde la vida se agitaba para dar reglas uniformes para mundos tan variados y sin más regla que la de las expresiones más cálidas.

La experiencia y la cercanía con la realidad normada eran fundamentales en el sistema jurídico español, es por ello que la imposición del modelo francés generó rechazo

³¹ Esquivel y Obregón Toribio, op. cit., cita 29 p. 55.

³² *Ibidem*, p. 62.

³³ *Ídem*.

en España. En México, sin embargo, la independencia generó una reacción contra el sistema español y la definición de un alejamiento de la tradición española, lo que resultaba particularmente importante en este momento y que posteriormente se retomó en materia fiscal especialmente.

Este cambio ideológico violentó el sistema de vida que se tuvo por 300 años de dominio español en México y se complementó con otras medidas que dieron lugar al ambiente propicio para adoptar el régimen federal que proponía un sistema de autonomía local con fuerza concentradora limitada en el centro.

Se destaca que la justificación de la imposición de la cultura jurídica francesa se explica por el dominio francés en España, que llegó hasta México en plena turbulencia y ya iniciada la guerra de independencia. La libertad ideológica era la aspiración de una nueva nación. La cuestión era cómo diseñar esa nueva ideología jurídica. Lo anterior se concretó cuando se adoptó la Constitución de 1824.

La vida efímera de la Constitución de Cádiz revela la imposición de un diseño ajeno a la cultura jurídica tanto del pueblo español como la del Virreinato. Sin embargo, su influencia fue determinante, ya que en México, por el movimiento de Independencia, se tenía una inspiración inercial en la normatividad española, pero una atracción específica por el contenido normativo de los Estados Unidos de América, país en el que surgió la transformación más importante en materia de ejercicio del poder, la República federal.

Al respecto, es importante destacar que la Constitución de Cádiz tuvo una vida efímera y fue abrogada en 1813, evento que Toribio Esquivel y Obregón³⁴ describe conforme a lo siguiente:

El bando del virrey don Félix María Calleja, de 10 de agosto de 1813 se daba a conocer a los habitantes de la Nueva España que el 10 de mayo de ese mismo año, Fernando Séptimo había tomado posesión del trono español; y por bando del 17 de agosto se publicaba el decreto de 4 de mayo en que Fernando Séptimo abolía la Constitución.

La abrogación de la Constitución de Cádiz se dio en medio de un periodo de guerra en México en el que los ideólogos del pensamiento independentista fueron eliminados, dejando un espacio para la fusión y la confusión de ideas y a la formación del pensamiento nacional que se fue consolidando. Así lo señala Charles Hale³⁵:

En la medida que fue transcurriendo la década, a José María Luis Mora le preocupaba cada vez más la transición de México, desde ser colonia hasta ser República independiente.

³⁴ Ibídem p. 71.

³⁵ Hale, Charles A., op. cit., cita 25, p. 80.

Lo anterior reflejaba la disyuntiva de cambiar de un régimen monárquico al de República federal y con este cambio inaugurar un nuevo sistema jurídico.

Así se requería transformar y no crear un sistema como sucedió en los estados Unidos de América, por lo que el nuevo modelo requería:

- Transformar el régimen monárquico a uno republicano;
- Crear dos niveles de imposición, la nacional y la local;
- Mantener la Unión de las provincias para asegurar la existencia de la Nación; e
- Implementar las reglas de la democracia nacional.

En esta etapa del constitucionalismo mexicano, lo más importante era implementar una democracia que cohesionara a la provincia que estaba inmersa en un proceso de difusión de poder. Charles Hale explica el origen de la difusión del poder en México se da a través de las diputaciones provinciales. Esta institución fue reconocida por la propia Constitución de Cádiz de 1812. Esto significaba el reconocimiento de un efecto político de dispersión de las fuerzas locales que finalmente impulsaron la independencia y además una concepción distinta de la fiscalidad ya que la recaudación de recursos públicos se transforma de ser un elemento de poder del Rey sobre sus súbditos a ser un mecanismo de participación económica de los ciudadanos de la República en las funciones del Estado.

Así lo señala Ernest Sánchez Santiró³⁶ al estudiar la influencia y el impacto del liberalismo en la Constitución de Cádiz, conforme a lo siguiente:

En dicho ordenamiento se planteó un cambio radical en materia fiscal como pone de manifiesto el artículo 339: los contribuciones se repartirán entre todos los españoles, con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno, lo cual significaba que todos los ciudadanos tenían la obligación de contribuir al sostén de las cargas públicas, según sus haberes, es decir, igualdad y proporcionalidad fiscales.

Como se observa el liberalismo en materia fiscal tuvo influencia del texto de la Constitución de los Estados Unidos de América, a través de la concepción inicial de la fiscalidad directa e indirecta; de la Constitución francesa y la española a través del diseño democrático de la tributación y del pensamiento liberal nacional al distribuir facultades a la provincia que carecía de experiencia en materia de imposición local.

³⁶ Sánchez Santiró, Ernest, La irrupción del liberalismo fiscal en Nueva España: la contribución directa general y extraordinaria (1813-1815). *Am. Lat. Hist. Econ*, 2012, vol.19, n.1, p.1 <http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-22532012000100002&lng=es&nrm=iso>. ISSN 1405-2253.

La elaboración del diseño mexicano del federalismo fiscal tuvo un impulso definitivo derivado de la fuerza ideológica y política de la diversidad de la provincia, cuya inexperiencia la llevó por un camino complicado, mismo que se analiza enseguida.

1.1.4.-Influencia de la diversidad regional de la Nueva España

La fuerza de la provincia fue determinante en el diseño del federalismo mexicano y explica las asimetrías que contiene el nivel de desarrollo de México, ya que la diversidad, económica, climática, étnica y social, exigía un modelo jurídico flexible para regular la variedad que constituía el mosaico nacional. Por lo anterior, el federalismo constituyó un régimen que se fue legitimando paulatinamente.

Al respecto, Jacinto Faya Viesca³⁷ señala:

Uno de los puntos de partida del federalismo desde la dimensión de los valores sociológicos es aquel que contempla a un país, a una nación, tomando en cuenta toda su unidad, y a su vez, toda su diversidad.

Es importante señalar que en la provincia se había concentrado el poder económico y la influencia regional, debido a la riqueza que se concentraba en diferentes partes del territorio, lo que generó confusión en el alcance del régimen federal propuesto, creyendo que su adopción significaría también el manejo autónomo de los ingresos locales. La contradicción surgía entre un modelo que promueve la unión y la realidad que buscaba liberarse del yugo del poder central, así como de la explotación de la riqueza local.

Jacinto Faya Viesca³⁸ señala al respecto lo siguiente:

El federalismo desde su propia base sociológica, es una cuestión muy compleja y difícil de entender cabalmente, por una parte, resulta imprescindible resolver la difícil tensión que se da entre la necesidad de lograr una unidad política nacional al lado de la necesidad de conservar unidades autónomas que participan y forman parte a la vez, de esa misma unidad política nacional; y por otra parte resolver el difícil problema público y constitucional que el federalismo exige en el sentido de integrar social y políticamente elementos unificadores y elementos independizadores.

De esta forma los movimientos sociales y los fenómenos de cambio estructural en la economía dejaron de lado la sucesión normativa que se debe dar en todo régimen jurídico. Lo anterior implica que frente a un cambio político y económico, el Derecho mexicano debía conformar en nuevo sistema que se ajustara a la nueva ideología imperante.

³⁷ Faya Viesca, Jacinto, op. cit., cita 12, p. 1.

³⁸ Ídem.

Sin embargo, lo más urgente era definir la forma de gobierno que tendría la nación independiente y que tomó más de la mitad del siglo XIX, en un marco de inestabilidad política, como lo señala Manuel Yáñez Ruiz ³⁹, conforme a lo siguiente.

El periodo comprendido entre el ingreso triunfal del Ejército Trigarante y la caída del imperio de Maximiliano está constituido por 46 accidentados años de prueba, en buena parte provocados por la codicia que se abatió sobre la nación. Internamente, las escisiones grupales y los intereses en pugna se traducen en rebeliones militares, en modificaciones gubernamentales y en reiteradas tentativas para fijar una máxima carta política; una de las principales preocupaciones que afronta el mexicano de esta época es elegir su forma de gobierno.

La organización política debía definirse en el marco de un Congreso Constituyente, pero el hecho de que las diferentes regiones del país tuvieran una fuerza política local muy importante y que se dedicaran a actividades económicas distintas, de acuerdo con sus condiciones geográficas y climáticas, generaba un mosaico variado que requería también una regulación precisa y flexible. En relación con esta realidad se percibía la necesidad de atender y regular las actividades de cada zona y se rechazaba la idea de uniformidad.

Así, la exposición de motivos hecha por el Congreso General Constituyente de la Constitución de 1824⁴⁰ señalaba:

La República federada ha sido y debió ser el fruto de sus discusiones. Solamente la tiranía calculada de los mandarines españoles podía hacer gobernar tan inmenso territorio por unas mismas leyes a pesar de la diferencia enorme de climas, de temperamentos y de su consiguiente influencia. ¿Qué relaciones de conveniencia y uniformidad puede haber entre el tostado suelo de Veracruz y las montañas heladas de Nuevo México? ¿Cómo pueden regir a los habitantes de California y la Sonora, las mismas instituciones que a los de Yucatán y Tamaulipas?... He aquí las ventajas del sistema de federación. Darse cada pueblo a sí mismo leyes análogas a sus costumbres, localidad y circunstancias; dedicarse sin trabas a la creación y mejoría de todos los ramos de prosperidad.

En esta explicación se halla una de las razones que parecen haber determinado la opción del federalismo en México. Las diferencias económicas, sociales y culturales generaban diversas necesidades jurídicas para normar esas actividades y sus efectos fiscales.

Al respecto el Lic. Manuel Yáñez Ruiz ⁴¹ señalaba lo siguiente:

Se ha atacado esta acta constitutiva de 4 de octubre de 1824. Con toda mordacidad, diciéndose que no es más que una mala copia de la Constitución Francesa y de la de los Estados Unidos (Zavala y Alamán) y que el régimen

³⁹ Yáñez Ruiz, Manuel, Memorias de la Hacienda Pública de México, 1821-1867. México Secretaría de Hacienda y Crédito Público 1990, p. XIX.

⁴⁰ Apud, Tena Ramírez, Felipe. Leyes Fundamentales de México 1808-1987 México, Porrúa, 1987, p.163.

⁴¹ Yáñez Ruiz Manuel, op. cit. cita 39, pp. 282 y 283.

federal no tenía antecedentes entre nosotros, pues constituíamos una unidad política que era el virreinato.

Todas estas críticas son injustificadas en contra de nuestros legisladores.

Debemos recordar que los acontecimientos presionaron de forma ineludible sobre los constituyentes, pues aun suponiendo, como se dice, que en esa época se ignorase en qué consistía el nuevo sistema, la significación de federación y la forma de gobierno que implicaba,..

Fuera o no conocido el sistema de gobierno en toda su integridad, tuvo que ser adoptado por la presión popular. En el Congreso constituyente surgieron dos bandos: el centralista dirigido por el padre Fray Servando Teresa de Mier y Noriega, Por Mangino Jiménez , Becerra y Espinoza y del Federativo que capitaneaban Ramos Arizpe, Gómez Farías, Priciliano Sánchez y don Juan D. Cañedo y Vélez.

En esta confrontación ideológica, surgía la nueva nación y a la misma se agregaba la que existía entre el poder central y la provincia. Así lo destacaba Manuel Yáñez Ruiz, quien señaló la razones que explicaban la fuerza que tenía la provincia y que fue determinante en la adopción del régimen federal, es decir, existía la necesidad de permitir un desarrollo económico autónomo, pero unido a un ente que garantizara la seguridad necesaria, para evitar que España o, bien otros países, interesados en continuar colonizando América trataran de influenciar las decisiones que se estaban tomando en la nueva Nación. Este elemento generó la unidad y la cohesión social desde la provincia.

En relación con este aspecto, la autora Josefina Zoraida ⁴² señala:

El caso es sorprendente dado que el enorme territorio novohispano había propiciado un regionalismo que fortaleció el establecimiento de las intendencias y de las diputaciones provinciales, así como la lucha independentista, pero que pudo sortear la fórmula federalista de 1824. El federalismo mexicano É que se entendió de manera opuesta al norteamericano- estableció un gobierno nacional muy débil, que gobernaba estados no ciudadanos, como el norteamericano. Por ello los movimientos políticos se generaron siempre en la periferia, pero se decidieron en el centro, donde se consolidaban los acuerdos.

La perspectiva en la forma en que el modelo federal se adoptó en México fue el resultado de un país que ya había funcionado como tal y que se confrontó a su estructura virreinal consolidada, que incluía una fuerza regional muy importante. Así lo destaca esta investigadora explicando como la integración en la diversidad era el motor de la independencia, pero reconociendo la diversidad regional y la fuerza intelectual que logró la gestación de movimientos sociales en contra del poder central en la Independencia.

La fuerza que se generó en la provincia durante el Virreinato, no sólo de carácter económico, sino también político e ideológico, participó en el diseño constitucional mexicano de 1824. Así, la autora Nattie Lee Benson⁴³ señalaba que en el origen del

⁴² Vázquez Vera, Josefina Zoraida. Un viejo tema: el federalismo y el centralismo. México, COLMEX, p. 623.

⁴³ Benson Nattie Lee. La diputación Provincial y el federalismo mexicano. Trad. De Mario A Zamudio Vega México, Colmex-Unam 1992, p. 19.

federalismo mexicano, existieron elementos internos, con ideología nacional, al definir este modelo de República, conforme a lo siguiente:

Esta Constitución no fue una simple copia de la de Estados Unidos, como lo afirman Michael Meyer y William J. Sherman en las tres ediciones recientes de su The Course o Mexican History, en las que simplemente repiten lo que la mayoría de los demás historiadores afirman cuando analizan la Constitución mexicana de 1824.

Esta autora, resalta la participación de una ideología nacional⁴⁴ que puede confirmar la existencia de una influencia clara de las ideas sobre el federalismo de los Estados Unidos de América, pero rechaza que se tratara de una copia.

Como se observa, tanto la adopción como la adaptación del régimen federal al sistema jurídico mexicano, tuvieron que ajustarse a diversos factores políticos, sociales y jurídicos que fueron transformando el modelo original.

Se destaca que la fuerza de la provincia cohesionó el sistema federal al asegurar su subsistencia, en comparación con lo que sucedió en centro-América, donde el intento por crear una república federal fracasó, mientras en México, poco a poco se fue consolidando.⁴⁵

La fuerza de la provincia, a través de las Diputaciones Provinciales de acuerdo con la autora Nattie Lee Benson⁴⁶ se expresó claramente en el diseño del federalismo mexicano, aunque los autores de la época hayan ignorado su participación misma que, para esta autora, constituye el origen del federalismo mexicano, conforme a lo siguiente:

La historia de esa institución de corta vida, pero de una extrema importancia fue ignorada por los historiadores contemporáneos: Lucas Alamán, Lorenzo de Zavala y José María Luis Mora; todos los cuales participaron en sus actividades. Lucas Alamán reconoció su existencia y era quizá el mejor preparado para contar toda su historia en su obra de cinco tomos Historia de México; sin embargo sólo lo mencionó al final del quinto tomo al afirmar que sus acciones provocaron el establecimiento de una República federal en México, antes bien que una fuerte monarquía central, de la que él creía que habría sido mejor para su tierra natal. En su Ensayo histórico de las

⁴⁴La Diputación Provincial correspondía a una forma de organización del poder regional. precisa que se erigieron 7 diputaciones provinciales, de las cuales seis correspondían al territorio mexicano y la séptima a Guatemala. Esta figura daba representación a las fuerzas locales y capacidad de participación indirecta a través de diputaciones a las Cortes de España y en la ciudad de México.

⁴⁵ En 1824 se expide la Constitución de la República federal de Centro-América, influenciada también por la transformación intelectual que se estaba dando en el continente americano. Esta Constitución incluía 211 artículos y fue aprobada el 22 de diciembre de 1824. En virtud de guerras civiles e inestabilidad política en la zona, la federación se disolvió en 1839.

Así dicha Constitución señalaba:

Artículo 5.- La federación se compone actualmente de cinco estados que son: Costa Rica; Nicaragua, Honduras, El Salvador y Guatemala. La provincia de Chiapas se tendrá por Estado de la federación cuando libremente se una.

⁴⁶ Benson, Nattie Lee, op cit. cita 43, p. 17.

revoluciones en México de 1808 a 1830, Lorenzo de Zavala la mencionó de pasada una sola vez y no se extendió sobre ella. Por su parte, Mora, nunca la abordó en su obra sobre las revoluciones en México.

La gestación de un movimiento social local con fuerza suficiente para apoyar la adopción del modelo federal lo destaca la autora Nattie Lee Benson⁴⁷, quien estudia su aportación en la formación de la nueva nación, conforme a lo siguiente:

Ésta, por lo tanto, es la historia documentada de la creación, establecimiento y actuaciones de la diputación provincial de México. Se inicia con su nacimiento en 1808, va hasta su legitimación en España y sigue de cerca su vida hasta el momento en que transfiere sus deberes a las legislaturas estatales mexicanas en 1824.

La diputación provincial constituyó el origen de la difusión del poder en pleno Virreinato, para promover la participación local como mecanismo para suavizar la tensión que generaba un gobierno central, desbordado en sus funciones y represor de cualquier participación local en la vida política nacional.

Al respecto, la autora Nattie Lee Benson⁴⁸ señala que los efectos de esta institución generaron unidad en la nación mexicana y que se legitimó como tal en la Constitución de 1824, conforme a lo siguiente:

La diputación provincial provocó en México la creación de un sistema republicano federal bajo la constitución de 1824 y, así, la nación mantuvo unidas todas sus provincias y logró su continuidad hasta hoy en día.

La fuerza de la provincia que se generó por la riqueza económica local, la distancia con el poder del centro, la ideología local y las diputaciones provinciales, fueron gestando una segmentación política que debía reagruparse bajo un nuevo régimen.

Sin embargo, la inestabilidad política generada por la guerra de independencia derivó en debilidad de las finanzas públicas y en la indefinición sobre el rumbo que tomaría México lo que generó la necesidad de una reconstrucción total del régimen. Por ello una Hacienda hábilmente conformada con recursos de la producción nacional y de alto nivel exportador, se transformó en un régimen de transición que no logró su consolidación sino muchos años después. La guerra de independencia había mermado las arcas públicas y México debía reconstruir su estructura tributaria. Lo anterior lo explica Manuel Yáñez Ruiz⁴⁹ al señalar:

El señor Joaquín D. Casasús en su Historia de la deuda contraída en Londres (México 1885- (Imprenta de Gobierno)-, expresa que con el grito de Dolores y los progresos que hizo la insurrección, las rentas vinieron a una decadencia inesperada. Las muchedumbres corrieron abandonando los campos y los

⁴⁷Benson, Nattie Lee, Op cit., cita 43, p 19.

⁴⁸ Ídem.

⁴⁹ Yáñez Ruiz, Manuel .El problema Fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política. México. SHCP. 1958, p. 268.

trabajadores y artesanos dieron reposo a sus cotidianas tareas, la inseguridad comenzó a reinar por todas partes y puertos, pueblos ciudades y provincias se vieron ocupadas por los insurgentes.

El cambio de régimen político llevó a la inestabilidad económica y a la reducción de los ingresos de un Estado en transición.

Por último, la aparición de corrientes ideológicas derivadas de los movimientos sociales que se habían dado en el mundo, como la Independencia de las trece Colonias que generaron posteriormente el surgimiento de los Estados Unidos de América o la Revolución Francesa, planteaban la redefinición del concepto de Estado y de su organización política y económica.

La emancipación de España traería como consecuencia la necesidad de normar las fuentes impositivas y de atribuir competencia a los dos entes con facultades para gravar a los particulares. Se destaca que la fuerza que reflejaban las provincias en su interés por administrar el patrimonio local y por participar en la integración de las haciendas locales fue un elemento sustancial para aceptar el régimen federal. Es importante señalar que la descentralización por territorio ya funcionaba bajo la Corona Española, lo que había generado un localismo tributario.

Así este elemento participa en la concepción del federalismo mexicano como reacción ante la situación, durante la Colonia, ya que el régimen centralizado generó:

a.- Defectos en el sistema de gobierno que llevaron al distanciamiento entre gobernantes y gobernados, ya que los primeros se concentraron en el lujo, esplendor y engrandecimiento.

b.- Centralización que desembocó en despotismo y arbitrariedad.

c.- Surgimiento de formas y niveles de descentralización local.

d.- Fuerza económica local para administrar la fiscalidad local.

Ante este escenario, aparece el federalismo como un mecanismo de pesos y contrapesos en el ejercicio de poder; como un mecanismo de distribución de facultades que acerca a los ciudadanos a las decisiones de poder y, además, como un mecanismo de control político del poder nacional.

Lo anterior lo destaca Charles Hale⁵⁰ al argumentar sobre la instauración y permanencia del régimen federal en México, conforme a lo siguiente:

En 1824, México se dio una forma federal de organización por contraposición a los sistemas centralistas dominantes en España y en Francia. Sin el

⁵⁰ Hale, Charles A, op. cit., cita 25, p. 81.

liberalismo mexicano en el dechado continental, ¿cómo podemos explicarnos el federalismo, forma que persiste hasta nuestros días? Consideremos primero el aspecto institucional de la cuestión.

El liberalismo impulsa la adopción del régimen federal por la difusión de poder que conlleva. Este concepto, con cierto nivel de autonomía se conoce a principios del siglo XIX como descentralización que reconoce este fenómeno de fragmentación del poder y de pesos y contrapesos. Es por ello que la lucha se da entre centralistas y federalistas que se enfrentan ideológicamente, triunfando el liberalismo.

En relación con este tema Jacinto Faya Viesca⁵¹ destaca:

Así, Ramos Arizpe cuestiona todo aquello que significa centralización gubernamental. Ramos Arizpe no se limita a señalar los males de la centralización, propone respuestas concretas para el mejor gobierno de las provincias internas de oriente. Considera indispensable la descentralización, tanto en materia política administrativa como en lo judicial.

Nattie Lee Benson⁵² afirma que se elaboró en México una ideología de aportación provincial que impulsó la adopción del federalismo:

Cuando México, en el año de 1823, adoptó el sistema federal de gobierno, quienes se oponían a él sostuvieron que era por completo ajeno a la cultura institucional y gubernativa del país y que su adopción imponía una descentralización artificial de éste. Desde entonces hasta ahora, casi todos los investigadores de la historia política mexicana, aceptan sin discusión la validez de los argumentos de los enemigos del sistema federal del siglo XIX.

Efectivamente, la situación de descontento que existía con la administración del Virreinato, llevó a la adopción de un régimen completamente nuevo, pero que estructuraba el poder de forma que existían controles en su funcionamiento.

Sin embargo, los defensores del centralismo, entre ellos, Fray Servando Teresa de Mier en su famoso discurso, señalaban que violentar la funcionalidad del régimen y transformarlo en federal sería la causa de todos los males de esta nación.

Esta tendencia a referir el origen del federalismo a la técnica que daba mayor representación y participación a las provincias, explica que la presión interna tuvo un peso específico en el diseño constitucional mexicano.

Lo importante en el diseño federal, es que la distribución de competencia entre los órdenes de gobierno se hizo otorgando a la federación facultades de funcionalidad integral como representante de un ente político que se erige ya como nación y no como remedio a disputas internas de los países que fueron adoptando el régimen, por lo que su característica es la fortaleza política.

⁵¹ Faya Viesca, Jacinto op. cit., cita 12, p. 43.

⁵²Benson, Nattie Lee, op. cit., cita 43, p. 9.

Al respecto, Jacinto Faya Viesca⁵³ señala lo siguiente:

Si reflexionamos bien, y en realidad queremos obtener ideas claras, vemos que la federación es muy fuerte en todos los países federales, precisamente porque esa es la naturaleza constitucional histórica de toda República federal: dotar constitucionalmente a los poderes federales de las atribuciones necesarias para que sean éstas instituciones y no las de los Estados, las que representen a la Nación ante otras naciones; las encargadas de los conflictos armados con otras naciones; las avocadas a manejar las fuerzas militares; las responsables de los problemas relacionados con la moneda; las facultades para dirimir las controversias de conflictos de poderes entre la federación y los Estados ; y en fin, todo aquello que asegure la vida de la Unión federal. Así se entendió que debían funcionar las cosas cuando se promulgó la Constitución Norteamericana en Filadelfia hace doscientos años y, desde entonces así lo han entendido la totalidad de los países que han adoptado este sistema. Hasta ahora no encontramos ninguna excepción a la regla.

Como se ha señalado, la inestabilidad en esa época derivó en debilidad de las finanzas públicas y la indefinición sobre el rumbo que tomaría el entonces virreinato, lo que generó la necesidad de una reconstrucción total del régimen. Por ello una Hacienda hábilmente conformada con recursos de la producción nacional, se transformó en un régimen de transición que no logró su consolidación sino muchos años después.

Así lo describe Manuel Yáñez Ruiz⁵⁴ conforme a lo siguiente:

De 1824 a 1833 vive el país una tremenda inquietud provocada por las continuas sublevaciones, cuartelazos y golpes de Estado, acontecimientos que fueron poco propicios para la consolidación y perfeccionamiento de un sistema federal.

El diseño constitucional de 1824; la inestabilidad social y política y el desencuentro de las ideas entre el centralismo y el federalismo no permitieron un desarrollo pleno de la fiscalidad en México en este periodo. Sin embargo, el régimen se desarrolló por la vía pragmática, como se analiza enseguida.

1.2- DISEÑO DEL FEDERALISMO FISCAL EN LA CONSTITUCIÓN DE 1824

El federalismo mexicano resulta de una elaboración teórico-práctica que se ha ido ajustando a lo largo de dos siglos, demostrando que es una estructura base, la cual puede adecuarse al cambio de circunstancias y a la modificación de los modelos tributarios.

Lo anterior deja claro que desde el inicio de la nación mexicana, se valoraba la diversidad de elementos que hacían diferente la elaboración del diseño constitucional que se requería en México.

⁵³ Faya Viesca, op. cit., cita 12, p. 255.

⁵⁴ Yáñez Ruiz, Manuel, op. cit., cita 49, p. 268.

La necesidad de hacer las adecuaciones correctas fue destacada por los constituyentes de 1824. Al respecto, autor Fray Servando Teresa de Mier⁵⁵ señalaba:

La antigua comisión opinaba, y yo lo creo todavía, que la federación a los principios debe ser muy compacta, por ser así más análoga a nuestra educación y costumbres, y más oportuna para la guerra que nos amaga, hasta que pasadas estas circunstancias en que necesitamos mucha unión, y progresando en la carrera de la libertad, podamos sin peligro, ir soltando la andadera de nuestra infancia política hasta llegar al colmo de la perfección social, que tanto nos ha arrebatado la atención en los Estados Unidos.

La propuesta de hacer un cambio paulatino en la transformación constitucional, contrastó con la urgencia de precisar el carácter independiente de la nueva nación mexicana y, en mucho, por la presión de la provincia.

Sin embargo, era urgente expedir la Constitución que aunque fuera de manera inacabada diseñara el modelo de la nueva nación que se pudiera mantener cohesionada. Así, el Lic. Manuel Yáñez destaca que el origen del federalismo mexicano con base en el concepto de Unión, se diseñó en los artículos 1, 5 y 6 del Acta Constitutiva de la federación. La integración de las provincias se hacía, señalando que los Estados serían libres y soberanos.

ACTA CONSTITUTIVA DE LA FEDERACIÓN⁵⁶

El soberano Congreso Constitucional Mexicano, con fecha 31 de enero de 1824 declaró lo siguiente:

Artículo 1.- La nación mexicana se compone de las provincias comprendidas en el territorio del Virreinato, llamado antes de Nueva España, en el que se dice capitánía general de Yucatán, y en el de las comandancias generales de provincias internas de oriente y occidente.

Artículo 5.- La Nación adopta para su gobierno la forma de república representativa, Popular y federal.

Artículo 6.- Sus partes integrantes son Estados independientes, libres y soberanos en lo que exclusivamente toque a su administración y gobierno interior, según se detalle en esta Acta y en la Constitución federal.

La necesidad de definir la Unión de las provincias que tenían muchas diferencias económicas, sociales y culturales generó diversos objetivos en la necesidad de normar las conductas de acuerdo con la ubicación geográfica y de acuerdo con las costumbres y desarrollo económico de cada región. Para ello el modelo federal otorgaba a las provincias convertidas en Estados la posibilidad de ser diferentes en la Unión federal. Así, la diversidad económica de las regiones, productoras y generadoras de riqueza derivaron en un enfoque natural para la imposición, aplicando el modelo del Virreinato que seguía funcionando y que distinguía los gravámenes directos y los indirectos por la forma en que se administraban.

⁵⁵ Apud, Faya Viesca, Jacinto, op. cit., cita 12, p. 243.

⁵⁶ Yáñez Ruiz, Manuel, op. cit., cita 39, p. 281.

Esta distinción de los gravámenes de acuerdo con El Federalista definía la competencia federal y local, de acuerdo con el tipo de imposición, directa o indirecta, pero que no se incluyó en la Constitución de los Estados Unidos de América.

La primera Constitución mexicana de 1824⁵⁷, al diseñar la distribución de competencia entre la federación y las entidades federativas, estableció en el artículo 50, fracciones, VIII, XXVII, XXXI, lo siguiente:

50.- Las facultades exclusivas del Congreso general son las siguientes:

. . .

VIII.- Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión y tomar anualmente cuentas al gobierno.

. . .

XXVII.- Dar leyes uniformes en todos los Estados sobre bancarrotas.

XXXI.- Dictar todas las leyes y decretos que sean conducentes para llenar los objetos de que habla el artículo 49, sin mezclarse en la administración interior de los Estados.

Este artículo diseñó un modelo tributario liberal conforme a lo siguiente:

a) La atribución de competencia fiscal al órgano legislativo federal.

b.- El criterio para determinar primero los gastos generales concebidos como gastos de toda la federación, es decir el gasto para financiar las facultades asignadas al poder federal.

Se destaca la facultad privativa del poder federal de dictar de manera exclusiva leyes en materia de bancarrota, que además tenían el carácter de leyes uniformes. Lo anterior implica criterios distintos para determinar la competencia federal y el criterio liberal para dar a cada nivel facultades impositivas, siempre que no existiera doble tributo.

Lo anterior aplica uno de los principios del modelo original del federalismo que integra la diversidad regional dentro de la Unión, haciendo que cada Estado analizara la conveniencia o no de establecer cierto gravamen, lo que les daba libertad y competitividad, pero que reconoce que ciertas materias requieren uniformidad.

Adicionalmente, en esta Constitución se estableció el principio de legislación por finalidad. Así, el artículo 49 establecía el objeto que deberían tener las leyes y decretos emanados del Congreso en los siguientes términos:

49.- las leyes y decretos que emanen del Congreso General tendrán por objeto:

⁵⁷ Tena Ramírez Felipe, op. cit. cita 40, p. 176.

I.- sostener la independencia nacional, y proveer a la conservación y seguridad de la nación en sus relaciones exteriores.

II.-Conservar la Unión federal de los Estados, y la paz y el orden público en lo interior de la federación.

III.-Mantener la independencia de los Estados entre sí en lo respectivo a su gobierno interior según el acta constitutiva y esta Constitución.

IV.- Sostener la igualdad proporcional de obligaciones y derechos que los Estados tienen ante la Ley.

En esta distribución de competencia se aprecia que la ley federal tenía como objetivo la preservación del interés común de la federación que incluía: Sostener la independencia y la seguridad de la nación; Conservar la unión, la paz y el orden público; mantener la independencia de los Estados; así como la igualdad de obligaciones y derechos de los éstos. De esta forma, los objetivos políticos reiteran la finalidad de la federación como estructura de organización política que requería un régimen financiero adecuado a sus necesidades.

Esta insistencia en la unidad y la seguridad del régimen federal mostraba que existían riesgos de fractura en la construcción de la república y que, al tratar de mantener unidas a la totalidad de las provincias emancipadas de España, se buscaba la cohesión interna al diseñar el nuevo orden jurídico.

La necesidad de resolver de manera inmediata el diseño constitucional, impulsó una solución que impidiera que la tentación de otro Imperio se instalara en México y que, además, terminara con la inestabilidad derivada de la guerra de independencia.

Así con urgencia de formalizar la república se buscó diseñar la estructura del poder y las instituciones que se requerían, por lo que la rapidez del procedimiento explica la omisión en la Constitución de 1824, de la regla general de distribución de competencia federal y local, que se contiene en el actual artículo 124 constitucional, a pesar de ser una reforma efectuada en 1789, que corresponde a la Enmienda X de la Constitución de los Estados Unidos de América. Además de la urgencia, tal vez se trató de una omisión que se podría explicar por la imposibilidad de contar con la información correspondiente, es decir, se disponía en México de un ejemplar no actualizado de la Constitución norteamericana.

Esta explicación podría derivar de la observación que hizo Lorenzo de Zavala diputado constituyente de 1823, citado por Felipe Tena Ramírez⁵⁸, conforme a lo siguiente:

Los diputados de los nuevos Estados- dice Zavala- vinieron llenos de entusiasmo por el sistema federal y su manual era la Constitución de los Estados Unidos del Norte de la que corría una mala traducción impresa en

⁵⁸ Tena Ramírez, Felipe, op. cit. cita 2, p.158.

Puebla de los Ángeles, que servía de texto y de modelo a los nuevos legisladores.

Considerando lo anterior, un texto no actualizado por no contar con la enmienda X, habría sido utilizado para inspirar las normas mexicanas.

A pesar de esta omisión, el régimen federal y sus características esenciales se han conservado en la Constitución mexicana, de acuerdo con las investigaciones de Manuel González Oropeza⁵⁹, quien señala:

La Constitución política de 1824 no fue la primera que tuvo México, pero si ha sido la que más ha influido en el futuro de nuestro país. Las decisiones políticas fundamentales actualmente vigentes provienen de sus disposiciones que, a pesar de haber sido cambiadas e interrumpidas al poco tiempo, conservaron tan perdurable firmeza que se sobrepusieron a las cíclicas crisis políticas que asolaron el siglo XIX.

La fuerza de esta constitución que resultó una mezcla anglo-hispano-francesa contenía tantos elementos que crearon un modelo mexicano seguido posteriormente por los países latinoamericanos y ha conservado su esencia en las Constituciones posteriores.

Al respecto, Manuel González Oropeza⁶⁰ agrega:

Entre las decisiones políticas destacan el federalismo y la forma de republicana de gobierno, así como el presidencialismo que, según lo hiciera ver Jorge Carpizo en sus estudios constitucionales, constituyen el principal legado de la Constitución de 1824. Resulta fácil afirmar que estas decisiones políticas fueron tomadas literalmente de la experiencia de Estados Unidos de América; no obstante, esta afirmación resulta engañosa.

La incorporación de elementos nacionales surgidos de las ideas de la independencia, se aprecia en distintos aspectos, entre ellos el tema del presidencialismo y el tema fiscal. En esta última materia se optó por la inercia normativa al haber definido, como se venía haciendo cada año, los ingresos de la federación aplicando el diseño del virreinato.

La consolidación de elementos para construir una Nación que integró muchas culturas se inició prácticamente con la independencia, por ellos la estructura jurídica resultó más complicada por la variedad de elementos que debían integrarse. La nueva forma de organización política exigía recursos suficientes para financiar la transformación.

La distribución de facultades entre la federación y las entidades; la crisis derivada del abandono de muchas actividades económicas y el caos generado por la

⁵⁹ González Oropeza, Manuel. El federalismo. México, Unam. 1995, p. 9.

⁶⁰ Ídem.

guerra, despertó la preocupación sobre la forma de financiar las nuevas responsabilidades de las entidades. Al respecto, Manuel Yáñez Ruiz ⁶¹señalaba:

La distribución de rentas entre la federación y los Estados, el regateo establecido de recursos, el contingente y la falta de pago de éste por los Estados originó desde entonces un choque de intereses, la pugna que posteriormente ha ido agravándose. Aunque como hemos visto nuestra Constitución se inspiró en la Americana no se tomó en cuenta lo que se había escrito sobre ella en el vecino país del norte.

Al provenir de un régimen central, el diseño federal implicaba la distribución de facultades y de responsabilidades, cuestión complicada puesto que la provincia tenía ya una larga tradición de sometimiento al poder central. Por lo anterior el nuevo diseño jurídico resultaba difícil de instrumentar.

Así, este modelo federal establecía responsabilidades para los Estados en el artículo 161 de la Constitución de 1824⁶² conforme a lo siguiente:

161.- Cada uno de los Estados tiene obligación:
VII. De contribuir para consolidar y amortizar las deudas reconocidas por el Congreso General.
VIII. De remitir anualmente a cada una de las Cámaras del Congreso General, nota circunstanciada y comprensiva de los ingresos y egresos de todas las tesorerías que haya en sus respectivos distritos, con relación del origen de unos y otros, del estado en que se hallen los ramos de industria agrícola, mercantil y fabril; de los nuevos ramos de industria que puedan introducirse o fomentarse con expresión de los medios para conseguirlo, y de su respectiva población y modo de protegerla y aumentarla.

Este artículo creaba la contribución directa de los Estados a las finanzas nacionales. Además, se establecía la obligación de informar sobre las finanzas del Estado a ambas Cámaras. Estos dos elementos implicaban el control económico de las entidades.

Adicionalmente, la Constitución de 1824 estableció en el artículo 162 las limitaciones a los estados conforme a lo siguiente:

Sección Tercera
De las restricciones de los poderes de los estados.
162- Ninguno de los estados podrá:
Establecer, sin el consentimiento del congreso general, derecho algún o de tonelaje, ni otro alguno de puerto.
Imponer sin consentimiento del congreso general, contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones, mientras la Ley no regula cómo deban hacerlo.

Esta distinción de competencia expresa para la federación con obligaciones y limitaciones a los Estados transformaba el sistema de un régimen central como el del Virreinato a un régimen que compartido de responsabilidades y dio origen a un problema

⁶¹ Yáñez Ruiz, Manuel, op. cit., cita 39, p. 289.

⁶² Tena Ramírez, Felipe, op. cit., cita 40, p. 192.

que a la fecha ha buscado diversas soluciones, intentando la armonización del desarrollo en México y una adecuada distribución de las fuentes gravables.

Lo anterior lo destacaba Manuel Yáñez Ruiz⁶³, quien señalaba:

Con el nacimiento de la federación en México, que componía una unidad que era el Virreinato, con la creación de Estados, al lado del gobierno General, como organismos, tenía que surgir el problema de los medios para sostenerlos, en consecuencia el problema de la división de las rentas o ingresos públicos. Si todos los ingresos de los impuestos que se cobraban no bastaron al Gobierno del Imperio, menos deberían alcanzarle divididos con nuevas entidades que se creaban.

La innovación, la inexperiencia y la transformación del régimen generaron que Fray Servando Teresa de Mier⁶⁴ al final de su discurso de las profecías sobre la federación, en 1823, señalara lo siguiente:

Protestaré que no he tenido parte en los males que van a llover sobre los pueblos del Anáhuac. Los han seducido para que pidan lo que no saben ni entienden, y preveo la división, las emulaciones, el desorden, la ruina y el trastorno de nuestra tierra hasta sus cimientos.

De acuerdo con lo anterior, el régimen federal sería la causa de todos los males, ya que al adoptar un régimen ajeno a la tradición concentradora de poder en todas las materias, pero en especial la fiscal, causaría problemas en la funcionalidad de la nueva Nación.

Sobre esta profecía, Adolfo Arrijo Vizcaíno⁶⁵ señala:

2. Fray Servando en ningún momento se opone al establecimiento de la República federal. Lo que le preocupa es que a los Estados se les atribuya el carácter de libres y soberanos en lo concerniente a su régimen interior, puesto que la soberanía al residir en la Nación es única e indivisible y, por su misma naturaleza, no puede ni debe fragmentarse en pequeñas soberanías estatales. Esto no significa que el Padre Mier se opusiera al sistema federal. Por el contrario, lo único que buscaba era racionalizarlo.

En la fórmula del federalismo de los Estados Unidos de América estaba claro que las facultades impositivas originales correspondían a cada entidad y que se delegaba a la federación la facultad de imponer gravámenes en las materias de competencia federal o común a la nación.

Al respecto, Manuel González Oropeza⁶⁶ señala:

Para México, el federalismo ha significado mucho más que una forma de gobierno modelada por su vecino, Estados Unidos. Este sistema significó la consolidación de la independencia mexicana al conferir libertad y autogobierno, no sólo al Gobierno Colonial de la ciudad de México, sino a las partes más afectadas del país por el coloniaje, las provincias mismas.

⁶³ Yáñez Ruiz, Manuel, op. cit., cita 39, p. 284.

⁶⁴ Apud, Faya Viesca, Jacinto, op. cit., cita 12, p. 243.

⁶⁵ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. El federalismo mexicano hacia el siglo XXI. México, Themis, 1999, p. 294.

⁶⁶ González Oropeza, Manuel. El federalismo. México, Unam, 1995 p. 11.

Es importante destacar que en el modelo original la fortaleza financiera del poder nacional era uno de sus elementos básicos, así como las facultades concurrentes entre la federación y los estados. Lo anterior se explica en El Federalista⁶⁷, conforme a lo siguiente:

Núm. XXX.- viernes 28 de diciembre de 1787. Hamilton.

YA se ha observado que el gobierno federal debería tener el derecho de subvenir al sostenimiento de las fuerzas nacionales; en esta proposición van incluidos los gastos de reclutamiento, de construcción y equipo de flotas y cualquiera otro relacionado en alguna forma con los dispositivos y actividades militares. No son éstos, sin embargo, los únicos fines a que necesariamente debe extenderse la jurisdicción de la Unión en materia de ingresos. Es preciso que se incluya una disposición para que haga frente a las expensas del personal civil, para el pago de las deudas nacionales ya contraídas o las que se puedan contraer; y, en general, con respecto a todos los asuntos que exigirán desembolsos por parte del tesoro nacional. De esto se deduce que es necesario insertar en el plan de gobierno, en la forma que se quiera, el poder general para recaudar impuestos.

Como se observa, el origen financiero de la distribución de competencia determina la facultad impositiva de la federación. Es decir la facultad de atender a ciertas áreas, con características de nacionales o generales, deriva en que la imposición tenga carácter nacional. Al respecto en El Federalista⁶⁸ se explica la necesidad de competencia concurrente, conforme a lo siguiente:

Esta serie de observaciones justificará la proposición que hemos sentado en otro lado, según la cual ÍUNA JURISDICCIÓN CONCURRENTE en materia de impuestos es la única alternativa admisible a una completa subordinación, respecto a esta rama del poder, de la autoridad de los Estados a la de la UniónÍ. Cualquier división de las fuentes de ingreso habría significado sacrificar los grandes INTERESES de la Unión al PODER de los Estados individuales. La convención pensó que la jurisdicción concurrente era de preferirse a esa subordinación;

Se destaca que el tema de la imposición federal y local fue materia de múltiples ataques a la Constitución de los Estados Unidos de América. El tema generó todo tipo de reflexiones y posicionamientos y distinciones entre los impuestos directos y los indirectos o al consumo.

Al inicio el modelo federal tuvo muchas dificultades en su implementación financiera. Al respecto Manuel Yáñez Ruiz ⁶⁹señala:

. . . Los Constituyentes de México en 1824 se impresionaron por los ataques de que había sido objeto la Constitución Americana y estuvieron de acuerdo con los impugnadores; y aunque establecieron el sistema federal, el Erario del Gobierno federal Mexicano quedó supeditado en su mayor parte al Contingente que debían pagar los Estados, de allí las penurias del Gobierno federal en su nacimiento. La dificultad de que los Estados pagaran su

⁶⁷ El Federalista, p. 568.

⁶⁸ Ídem.

⁶⁹ Yáñez Ruiz, Manuel, op. cit., cita 39, p. 315.

contingente, la contratación de préstamos onerosos, hipotecando las Aduanas, la falta de recursos para las guerras de Texas y en contra de Norteamérica, el éxito de los continuos cuartelazos y revoluciones, etc. . .

El problema de la fiscalidad original de la Constitución de 1824 hizo que el órgano nacional, habiendo tenido toda la administración financiera bajo su control, se ubicara en la escasez de recursos al iniciar la vida independiente.

Al respecto, Manuel Yáñez Ruiz ⁷⁰ destaca:

Llegó a tal extremo la penuria del erario que emprendió la rifa de algunas fincas nacionales rústicas y urbanas mediante la emisión de diez mil billetes con un valor de cien mil pesos.

Las diferencias en la aplicación y la interpretación de los textos constitucionales de Estados Unidos de América y de México se marcaron de origen para tener un destino constitucional muy distinto. Así a diferencia de la Constitución mexicana de 1824 que se integró por 171 artículos, la Constitución de los Estados Unidos de América se integró por 7 artículos que comprenden diversas secciones y cuyo enfoque fue orgánico, aunque en materia fiscal sí incluía en el artículo I, sección 2, la Contribución de los Estados y la facultad del Congreso de establecer contribuciones, en el artículo I, sección 8.

Así en México se generó un efecto inverso en la adopción del modelo federal norteamericano, de acuerdo con lo señalado por el Lic. Manuel Yáñez Ruiz⁷¹:

Es una verdadera paradoja que en los Estados Unidos del Norte, la Confederación de Estados, fuertes cada uno de ellos, hicieran nacer un Gobierno federal poderoso y, en México, donde existía un Gobierno Central poderoso y Estados nacientes, se hicieran nacer Estados poderosos y Gobierno federal sin todos los recursos.

Como se puede apreciar, desde su origen, la adopción del régimen federal demostró la influencia de la ideología de la independencia, es decir el alejamiento del modelo vigente español, cuyos errores dañaron la economía y originaron desigualdad generalizada, lo que justificó la misma. La concentración de poder en el centro de la Nueva España fue uno de los factores determinantes de la adopción del federalismo, por lo que el planteamiento de dos entidades con facultades impositivas, resultaba de interés sobre todo para la provincia.

En México se había creado confusión en la adopción de un régimen totalmente distinto y era necesario resolver esas diferencias y hacer que el nuevo Estado funcionara debidamente, lo que no se logró durante la primera mitad del siglo XIX, pero si se consolidó más adelante con la Constitución de 1857.

⁷⁰ Ibídem p. 320.

⁷¹ Ibídem, p. 316.

El concepto de contribución en la Constitución de los Estados Unidos de América ⁷² señalaba:

Sección 2.- . . .

Tanto los representantes como las contribuciones directas se prorratearán entre los diversos estados que integren esta Unión, en relación al número respectivo de sus habitantes, el cual se determinará añadiendo al número total de personas libres, en el que se incluye a las que estén obligadas al servicio por determinado número de años y se excluye a los indios que no paguen contribuciones, las tres quintas partes de todas las demás. Se efectuará el censo dentro de los tres años siguientes a la primera reunión del Congreso de los Estados Unidos, y en lo sucesivo cada diez años, en la forma en que éste lo dispusiere por ley. No habrá más de un representante por cada treinta mil habitantes, pero cada estado tendrá por lo menos un representante. En tanto se realiza el censo, el Estado de Nueva Hampshire tendrá derecho a elegir tres representantes; Massachusetts, ocho; Rhode Island y las Plantaciones de Providence, uno; Connecticut, cinco; Nueva York, seis; Nueva Jersey, cuatro; Pensilvania, ocho; Delaware, uno; Maryland, seis; Virginia, diez; Carolina del Norte, cinco; Carolina del Sur, cinco; y Georgia, tres.

Es importante distinguir que México incluyó la contribución federal, sólo para el pago del contingente y la deuda, es decir con un destino específico y no con el carácter general que se observa en la Constitución de los Estados Unidos de América. El carácter de contribución directa se convirtió en una aportación, pero con otra dimensión para las Finanzas Públicas mexicanas.

En materia de facultades federales del Congreso norteamericano, en materia impositiva, se señalaron en este ordenamiento los tipos de gravámenes, incluyendo en ellos, la contribución, los derechos, los impuestos y los arbitrios.

Sección 8

El Congreso tendrá facultad: para imponer y recaudar contribuciones, derechos, impuestos y arbitrios; para pagar las deudas y proveer para la defensa común y el bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y arbitrios serán uniformes en toda la Nación;

Lo anterior destaca que la Constitución de 1824 tuvo un diseño propio en materia impositiva y con un texto redactado de manera general y amplia, ya que como se ha señalado, atribuyó competencia al Congreso federal para establecer contribuciones en general; establece la contribución de cada Estado a la federación y limita a los estados en materia de derechos de tonelaje, de puerto y de importación y exportación y no incluye la regla general de distinción de competencia federal y local.

1.3.- CREACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL COMPARTIDO

Con el diseño constitucional antes señalado, en el periodo de 1824 a 1833 se observa la incipiente distribución de fuentes gravables. Se hace referencia a fuentes

⁷² Constitución de los Estados Unidos de América. <http://www.lexjuris.com/lexuscon.htm>

compartidas y a colaboración fiscal, pero en el caso del impuesto al ingreso, la federación autorizaba el cobro por Decreto y los Estados se encargaban de elaborar las listas de contribuyentes, distribuyéndose la administración y el producto de la recaudación.

Además en otros gravámenes se establecían reglas de distribución, señalados por Manuel Yáñez, conforme a lo siguiente⁷³:

19 noviembre de 1824	Papel sellado	Pasa a ser un ingreso de los Estados
22 de diciembre de 1824	Derechos de consumo a efectos extranjeros	Se faculta a los Estados a establecerlos.
22 de mayo de 1829	5% sobre rentas menores de 1000 reales y 10% sobre las que excedieran dicha cantidad. (Se estableció por unos años y la fuente gravable era compartida.	2% para los Estados y el resto para la federación.
23 de mayo de 1829	Siembra y cosecha de tabaco	1 real para la federación y dos para los Estados.

Se trata de la distribución de ingresos fiscales no establecida a nivel Constitucional ni legal, sino a través de diversos decretos, pero que empezaban a mostrar la necesidad de precisar la competencia fiscal de los diferentes niveles de gobierno. En esta etapa de historia fiscal mexicana se observa una coordinación Fiscal pragmática, en la cual las entidades otorgan recursos.

Al respecto, Violeta Castillo Ruiz⁷⁴ señala:

La coordinación Fiscal no es un fenómeno nuevo en México, encuentra sus antecedentes en el siglo XIX, en un sistema a la inversa, que funcionaba a partir del denominado contingente, previsto en la Ley de Clasificación de Rentas de 1824, equivalente a 30 por ciento de la recaudación de cada estado y que se debía entregar a la federación para financiar su operación. Sin embargo, los estados nunca cumplieron cabalmente con sus obligaciones frente a la federación, por lo que el erario federal se encontraba normalmente en ruinas. Durante la República Centralista, el contingente fue suspendido (1836), pero las Bases Orgánicas de 1843 previeron que la federación pagase un contingente a los estados. La Ley de Clasificación de Rentas de 1846 incorporó el contingente, pero fue reducido a manera de compensación y no fue sino hasta la Ley de 1868 que se aumentó a 20 por ciento. Paralelamente, a partir

⁷³ Cfr. Yáñez Ruiz, Manuel, op. cit, cita 39, p. 268.

⁷⁴ Castillo Ruiz Violeta. Antecedentes del Derecho Fiscal, México 2009, p.1. <http://lum2010derfis.blogspot.mx/2009/10/antecedentes-del-derecho-fiscal.html> .

de 1851 se instituyó un sistema de tributos compartidos, al principio, únicamente respecto del Derecho sobre el Consumo de Efectos Extranjeros (50%), a manera de coordinación.

Hasta 1832, la inestabilidad política del país había generado que se siguiera una línea desordenada y sobre todo que existiera debilidad en las finanzas públicas.

El sistema fiscal incluía ingresos derivados de la fiscalidad indirecta ⁷⁵es decir:

Importación, exportación, tabaco, pólvora, correos, lotería, salinas y bienes nacionales.

Otros ingresos nacionales se generaban de actividades del Estado como:

Casa de moneda del Distrito Federal

Contingente de los Estados

Dos por ciento de circulación de moneda

Crédito público

Descuentos de inválidos para monte pío militar y oficinas

Préstamos extranjeros

A partir de 1832 y hasta 1857 se observa que se intenta formalizar los ingresos y los egresos, al respecto, Rafael de Mangino⁷⁶ en sus memorias de 1832, señalaba:

Si la desconfianza, inseparable de los acontecimientos revolucionarios, el influjo funesto del agiotaje, y el desorden de la administración redujeron el erario federal al estado de descrédito y notoria nulidad en que le halló el Vice-presidente de la República al encargarse del Poder Ejecutivo; la paz, la confianza, el empeño en restablecer el orden en los ramos que lo constituyen y, sobre todo, la fiel observancia de las leyes lo han elevado al grado de prosperidad que tendré la satisfacción de hacer notar á las Cámaras en esta Memoria.

Sin embargo, la inestabilidad política continuaba y la Hacienda Pública tenía varios aspectos que debía organizar, entre ellos los señalados por Don José mariano Blasco⁷⁷, conforme a lo siguiente:

A).- No existía una definición de fuentes gravables de la federación y de las Entidades, aunque algunas estaban definidas constitucionalmente como la importación y la exportación. Los impuestos al comercio tenían administración y aplicación local.

⁷⁵ Cfr. Tena Ramírez, Felipe, op. cit., cita 40, p. 211-230.

⁷⁶ Cfr. Yáñez Ruiz, Manuel, op. cit. cita 39, p. 211.

⁷⁷ *Ibidem*, p.237.

B).- La organización de la Hacienda Pública seguía conservando la estructura similar a la de la Colonia y no se había autorizado el arreglo definitivo de la tesorería general de la federación ni la del arreglo general de la Dirección General de Rentas.

A partir de 1835 el régimen federal se interrumpe, para instaurar el régimen central.

El 15 de diciembre de 1935 se expedieron las bases constitucionales expedidas por el Congreso Constituyente.

Estas bases remitían a una ley constitucional la regulación de la hacienda pública⁷⁸, en los términos siguientes:

14. Una Ley sistematizará (SIC) la hacienda Pública en todos sus ramos: establecerá el método de cuenta y razón organizará el Tribunal de Revisión de Cuentas, y arreglará la jurisdicción económica y contenciosa en este ramo.

Se aprecia el antecedente de la jurisdicción contenciosa en estas bases, lo que implicaba una organización más completa y definida de la administración hacendaria.

El siguiente paso fue expedir las Leyes Constitucionales; siete leyes que compendiaban toda la regulación de la Nación mexicana en cuanto a sus leyes fundamentales. En La Primera Ley se establecía lo siguiente:

3.- Son obligaciones del mexicano:

...

II.- Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.

...

El régimen central establecido en estas leyes otorgaba a los Juntas Departamentales, homólogos de los congresos de la Entidades Federativas en el régimen federal, la facultad de iniciativa en temas fiscales en los siguientes términos:

26.- corresponde la iniciativa de leyes:

...

III.- A las Juntas Departamentales en las relativas a impuestos, educación pública, industria comercio, administración municipal y variaciones constitucionales.

El principio de legalidad y el de anualidad se reiteró en estas Leyes, de acuerdo con lo siguiente:

Corresponde al Congreso General exclusivamente:

III.- Decretar anualmente los gastos que se han de hacer en el siguiente año y las contribuciones con que deben cubrirse.

⁷⁸ Cfr. Tena, Ramírez Felipe, op. cit., cita 40, p. 204.

Toda contribución cesa con el año, en el hecho de no haber sido prorrogada para el siguiente.

...

Se aprecia que en esta norma la facultad en materia de gasto público y contribuciones, es decir ambas facultades, correspondían al Congreso y no sólo a la Cámara de Diputados, como sucede actualmente en materia de gasto.

También se ubica el origen de la facultad de ratificación o aprobación, que se atribuye a la Cámara de Senadores o a la Comisión permanente actualmente, de los Empleados Superiores de la Hacienda. Esta facultad se otorgó en esta Constitución⁷⁹, exclusivamente a la Cámara de diputados, conforme a lo siguiente:

52.- toca exclusivamente a la Cámara de Diputados:

I.- Vigilar por medio de una Comisión inspectora, compuesta de cinco individuos de su seno, el exacto desempeño de la contaduría Mayor y de la Oficinas Generales de Hacienda. Una Ley secundaria detallará el modo y los términos en que la comisión inspectora deba desempeñar su encargo, según las atribuciones que en ella se fijen.

II.- Nombrar los jefes y demás empleados de la Contaduría Mayor.

III.- Confirmar los nombramientos que hace el gobierno para primeros jefes de las oficina generales de hacienda establecidas o que se establezcan.

Este artículo, tenía específicamente la previsión de un matiz parlamentario y de control en materia hacendaria, con clara influencia administrativa francesa,

La vigencia de las siete leyes fue efímera y la inercia dio continuidad al régimen fiscal mexicano. Al respecto se observa⁸⁰ lo siguiente:

Apenas iniciada la vigencia de la Constitución de 36, la hostilidad hacia ella de los federalistas se hizo sentir en todas sus formas, desde las solicitudes para el cambio de sistema, que con el nombre de representaciones caracterizaron a la época, hasta las conjuraciones o pronunciamientos militares, que no por sofocados dejaban de renacer.

Esta inestabilidad política generaba dificultades para el funcionamiento del régimen fiscal. Adicionalmente, otros eventos internacionales derivaron en la modificación del régimen central para volver a adoptar el régimen federal. Al respecto, se señala⁸¹ lo siguiente:

La penuria del fisco, los trastornos de Texas y la guerra con Francia ayudaban a fermentar la inquietud. Lejos de vigorizar la conciencia nacional que se disolvía, los peligros exteriores parecían acentuar las divisiones internas, empeñadas en atribuir a los instrumentos constitucionales la causa del malestar o la esperanza de mejoría.

⁷⁹ Cfr. Ibídem, p. 221.

⁸⁰ Cfr. Ibídem, p. 249.

⁸¹ Ídem.

La vigencia de la constitución centralista concluyó con el Convenio de Estanzuela el 6 de octubre de 1839.⁸²

Las circunstancias internacionales, aunadas a la división ideológica de México en cuanto a la forma de gobierno que se debía adoptar fueron derivando en la aplicación pragmática de la regulación administrativa que se tenía. Esta tendencia se refleja actualmente en la denominada: miscelánea fiscal.

En este periodo de la historia constitucional mexicana, se prepararon varios proyectos de Constitución, con las siguientes características:

-Se establece un capítulo específico sobre la hacienda pública clasificando las rentas de la nación en generales que establecería el Congreso y, las particulares para los departamentos que establecerían las Asambleas Departamentales. Para las rentas generales sí se señala competencia por materia en diversos temas, como los derechos de aduanas o correo, papel sellado o lotería.

-Se reitera el principio de anualidad de las contribuciones.

-Adicionalmente y como cuestión medular de un régimen federal y no de un régimen de carácter centralista, se incluía en el artículo 71, inmediatamente después de las facultades del Congreso, lo siguiente:

Artículo 71. Todas las atribuciones y facultades que no se otorguen específicamente al Congreso nacional, Poder Ejecutivo y Suprema Corte de Justicia, se entenderá que quedan reservadas a los Departamentos.

Esta regla de competencia residual marcaba la falta de definición y de comprensión de un régimen y otro y abonaba a la confusión teórico- conceptual.

La inestabilidad política continuaba y la posibilidad de definir competencia fiscal estaba distante, pero sobre todo, se observa confusión entre las reglas aplicables a la federación y las que derivaban de un régimen central.

El 22 de agosto de 1846, después de varios intentos por expedir una nueva Constitución, por Decreto del Gobierno se declara vigente la Constitución de 1824, en los términos siguientes⁸³:

Art. 1.- Mientras no se publique la nueva Constitución, regirá la de 1824, en todo lo que no pugne con la ejecución del plan proclamado en la Ciudadela de esta Capital el día 4 de este mes, y lo permita la escéntrica posición de la República.

⁸² Cfr. Ibídem, p. 252.

⁸³ Cfr, ibídem p. 295.

A pesar de las medidas tomadas, se reconoce en el modelo federal adoptado, confusión y dificultad para adaptarlo al sistema jurídico mexicano remanente de la Colonia Así, el 5 de enero de 1843, el Secretario de Hacienda, Don Guillermo Prieto⁸⁴, remitió una comunicación a los Gobernadores en la que reconoce la situación imperante en relación con el federalismo fiscal:

La falta de perfecta inteligencia de los principios del sistema federal, adoptado por la nación, y la dificultad nacida de nuestra inexperiencia para practicarlo, han embrollado y ofuscado de tal manera los pactos y naturales límites de la soberanía federal y la de los estados, que haciéndose cada día más y más oscuros, una y otra de estas potestades, encuentran a cada instante graves tropiezos que hacen embarazar su administración. Pero si en el orden político pueden instaurarse dudas y cuestiones acerca de las atribuciones y poderes de esas autoridades, ¿con qué fundamento plausible se podrán hacer extensivas al régimen de hacienda que debe tener cimientos sólidos, concatenados y uniformes?

Se destaca que la definición de la distribución de competencia seguía las reglas constitucionales. En efecto, desde 1824 se aprecia que el diseño constitucional enfrentaba desafíos en uno de los temas más importantes de la funcionalidad de un Estado, es decir la modificación de un régimen hacendario centralizado a uno, federal.

Así, el sistema establecido en la Ley de Clasificación de Rentas de 1824 no logró solucionar el problema financiero de los Estados, como lo señaló don Guillermo Prieto⁸⁵, en los términos siguientes:

Este sistema no podía durar mucho tiempo: las soberanías de los Estados salían como de la nada, y su régimen interior exigía imperiosa y urgentemente contribuciones y gastos que ellas no podía haber de antemano proporcionado. Se hizo pues, necesaria la ley que se ha llamado de clasificación de rentas, y allí mismo donde se quiso remediar el mal y fijar los límites de la hacienda general y las particulares, allí se dejó subsistente, permaneciendo la confusión y complicación que hasta hoy no ha sido posible evitar en su totalidad.

Esta era la situación en 1852, año en el que Don Guillermo Prieto, presentó esta memoria de la Hacienda Pública, en la que resume la situación, pero haciendo un recuento histórico de la forma en que la problemática fiscal se fue generando.

El 14 de mayo de 1853 se expidió el Decreto de Centralización de Rentas Públicas y el 29 de mayo de ese mismo año, se expidió el Decreto que determinó los ingresos de la federación y los gastos en lo que se puede identificar como antecedente formal de la Ley de Ingresos y del Presupuesto de Egresos de la federación.

Lo anterior describe el nivel de confusión política entre el régimen centralista y el federal, así como la alternancia en el tipo de instrumentos jurídicos aplicables a cada

⁸⁴ Cfr. *Ibíd.*, p.367.

⁸⁵ *Ídem.*

régimen. Más que la falta de definición constitucional sobre la competencia federal y local, la inestabilidad política generó esta indefinición conceptual.

El Decreto citado establecía 34 conceptos de ingresos de la federación a los que denominaba ingresos de la nación,⁸⁶ entre los cuales se destacan:

Producto de la enajenación de bienes muebles e inmuebles; Derechos de importación y exportación; productos de la renta de tabaco, salinas; naipes, correos y loterías; Derecho de circulación de moneda; Peaje; Derechos de consumo sobre géneros, frutos y licores; impuesto sobre herencia transversales.

Como se aprecia, no existía una distinción clara entre impuestos directos e indirectos y tampoco en relación con el patrimonio.

En este contexto, empieza a resolverse el problema de la administración hacendaria y se toman las siguientes medidas:

- Se expide el Decreto por el que se establecen 15 distritos de Hacienda (28 de febrero de 1851).
- Se crea la estructura de la Secretaría de Hacienda con los siguientes órganos. Oficial mayor, aduanas, crédito público, derechos de consumo, contribuciones directas y demás rentas; otras rentas como correos y tabaco; cuenta general y Archivo.

Esta etapa del federalismo mexicano, como se ha señalado, se caracteriza por lo siguiente:

- La funcionalidad del sistema se da con base en Decretos de la autoridad administrativa.
- El diseño de la imposición corresponde al modelo empleado en el Virreinato.
- Se instrumentan de manera pragmáticas las primeras medidas de coordinación Fiscal.
- La acción de las entidades federativas aprovecha el desorden normativo y reduce o anula los ingresos federales.

1.4.- INSTITUCIONALIZACIÓN DEL FEDERALISMO FISCAL MEXICANO O FEDERALISMO CONCURRENTE.

En un contexto histórico que agregaba complicaciones políticas a la inestabilidad derivada del enfrentamiento entre federalistas y centralistas, el 5 de febrero

⁸⁶ Cfr. Ibídem, p.384.

de 1857 fue jurada la Constitución, primero por el Congreso Integrado por más de noventa representantes, después por el Presidente Comonfort. El 17 del mismo mes la Asamblea Constituyente clausuró sus sesiones y el 11 de marzo se promulgó la Constitución.⁸⁷

El federalismo transcurrió mezclando ideologías y tendencias del liberalismo, enriqueciendo y fortaleciendo su estructura jurídica que retomaba el régimen original de 1824, pero adicionaba las tendencias de la época. Así lo destaca Marcelo Carmagnani quien señala:⁸⁸

El liberalismo en México, y no solamente en México, se caracteriza por una evolución doctrinaria que diferencia enormemente el liberalismo de la generación de Mora, del liberalismo jusnaturalista de Zarco y del liberalismo positivista de fines del siglo XIX.

En esa evolución del propio pensamiento liberal mexicano, el periodo de 1857 a 1910 se caracteriza por la tendencia a institucionalizar el régimen federal, ordenando el esquema fiscal que venía operando con inercia y de manera dispersa en México, como se ha señalado anteriormente.

La necesidad de integrar como nación al país y la grave situación de las finanzas públicas, justificó el alineamiento de la fiscalidad mexicana que tomó de la constitución de Cádiz varios elementos de la fiscalidad, ampliando la concepción federal inicial y agregando elementos que son garantías públicas de la fiscalidad.

Así, esta Constitución establecía:

Art.31.- Es Obligación de los mexicanos:

...

II.- Contribuir para los gastos públicos así de la federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

...

El principio que adicionó esta Constitución y que proviene de la Constitución de Cádiz consiste en definir como obligación de los mexicanos la de contribuir al gasto público, precisando que serían 3 sujetos activos de la relación tributaria. Por un lado la federación, los estados y por último los municipios.

Esta inclusión marca la fusión de dos teorías tributarias distintas; en primer lugar, la de la solidaridad al obligar a los nacionales a contribuir y, en segundo lugar, la de la sociedad de Estados que integra a las partes, organizadas en un ente federal, pero con competencia fiscal doble.

⁸⁷ Cfr. Ibídem, p. 604.

⁸⁸ La tensión entre libertad y poder en el constitucionalismo de 1850, p. 287. <http://sistemabibliotecario.scjn.gob.mx/sisbib/CST/78109/78109.pdf>.

Adicionalmente esta Constitución incluye el concepto anglosajón incorporado ya en la Constitución de 1824 de otorgar facultades al Congreso, es decir da a la voluntad popular, la facultad impositiva. La Constitución de 1857 lo establece en los siguientes términos:

Art. 72.- El Congreso tiene facultad:

VII.-Para aprobar el presupuesto de gastos de la federación que anualmente debe presentarle el Ejecutivo e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo.

...

En esta Constitución se estableció el régimen jurídico de los Estados de la federación en el Título V, señalando las reglas políticas y limitando sus facultades impositivas, es decir que con autorización del congreso, sí podrían establecer contribuciones en materia de:

Art.112.- Tampoco pueden sin consentimiento de Congreso de la Unión:

I.- Establecer derechos de tonelaje ni otro alguno de puerto; ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones ó exportaciones.

...

Se destaca que en esta Constitución las reglas sobre la Hacienda Pública local no se incluyeron en este nivel normativo, sino que se dejó al nivel administrativo o del Poder Ejecutivo la aplicación de las normas.

La regla básica de distribución de competencia se estableció en el artículo 117 de esta constitución, que disponía:

Art. 117.-Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

Esta regla constitucional se incluyó en el proyecto de Constitución como artículo 48 y dentro del capítulo relativo a la forma de gobierno. Al respecto, Don Francisco Zarco⁸⁹ señalaba:

Siguiendo el debate sobre el proyecto de constitución se puso a discusión el artículo 48 que dice: Las facultades o poderes que no están expresamente concedidos por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservados a los Estados o al pueblo respectivamente.

El señor Ruiz creyó que podía suprimirse la palabra poderes por ser redundante y que también podía suprimirse la parte que habla del pueblo, pues conforme a los artículos anteriores este ya decidido que el pueblo ejerce su soberanía por medio de los poderes o de la unión de los Estados.

El señor Mata aceptó esta reforma y, después de varias explicaciones que mediaron entre la Comisión y el señor Ruiz, el artículo quedó en estos términos: Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

⁸⁹ Zarco, Francisco. Historia del Congreso Extraordinario Constituyente (1856-1857). México, COLMEX, 1856, p. 834.

Así fue aprobado por 80 votos contra el del señor Navarro (Artículo 117 de la Constitución.)

Este artículo, que constituye el eje fundamental de la Teoría sobre la distribución de competencia, tiene su antecedente en la Enmienda X a la Constitución norteamericana que no se incluyó en la Constitución de 1824, ya que la enmienda X a la Constitución de los Estados Unidos de América, se efectuó el 25 de septiembre de 1789 y se promulgó el 15 de diciembre de 1791.

Es importante destacar como se señaló anteriormente que el texto de la Constitución de 1824 tomó algunos elementos de la Constitución de referencia, tal vez con un texto que no incluía las enmiendas. Adicionalmente, la Constitución mexicana de 1824 no tuvo reformas en su periodo de vigencia. Lo anterior lo señala Felipe Tena Ramírez⁹⁰, conforme a lo siguiente:

La Constitución de 1824 estuvo en vigor hasta 1835. Como no podía ser revisada sino a partir del año de 30, según ella misma lo disponía, las reformas que empezaron a proponerse desde 1826 se reservaron para aquel año: pero ni esas, ni las posteriores a 30, (la última de las cuales fue propuesta en 35 por Michelena), llegaron a ser votadas por el Congreso. De tal modo la Constitución de 24 permaneció sin alteraciones hasta su abrogación.

Lo anterior, explicaría que el artículo 124 actual de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no tiene antecedente en la Constitución de 1824.

Adicionalmente es importante destacar la discusión que se efectuó en el Congreso Constituyente de 1856, en relación con los temas de la hacienda pública local y que no se incluyeron en el texto definitivo. En este sentido, Don Francisco Zarco⁹¹ señalaba:

El artículo 120 dice: Los Estados para formar su hacienda particular, sólo podrán establecer contribuciones directas. La federación sólo podrá establecer impuestos indirectos, y formará parte del Tesoro federal el producto de la enajenación de terrenos baldíos.

Como se observa, la distribución de las fuentes gravables era más un criterio material de distribución de competencia y no un criterio formal que distinguiera sobre las facultades otorgadas a la federación y, por tanto, autorizadas para ser gravadas por ésta.

La discusión sobre las reglas de competencia entre la federación y los Estados adoptaba en esta época, tiene un carácter más doctrinario que práctico o funcional. La distinción entre cada tipo de tributo resultaba complicada y jurídicamente confusa.

Al respecto Francisco Zarco⁹² señalaba:

El señor Moreno cree que la Comisión ha esquivado la cuestión principal que se refiere al modo de crear la hacienda pública. En su concepto debieron

⁹⁰ Tena Ramírez, op. cit., cita 40, p. 154.

⁹¹ Zarco Francisco, op. cit., cita 89, p. 1021.

⁹² Ídem.

abolirse de una vez las contribuciones indirectas, debió decirse que la federación adoptaba en los impuestos el sistema directo, declarar que todo ciudadano tiene obligación de contribuir proporcionalmente a los gastos públicos y dejar en libertad a los estados para que arreglen sus contribuciones como lo crean más conveniente.

Efectivamente, la incorporación de los conceptos de impuestos directos e indirectos le dio a este debate un giro sustantivo en la atribución de competencia fiscal.

El texto del artículo 120 señalado no fue aprobado, pero si se analizó la posibilidad de definir constitucionalmente la competencia de la federación y la de las entidades federativas.

Se destaca que la Constitución de 1857, incluyó en el artículo 72, fracción VII, el contenido de la fracción VIII del artículo 50 de la Constitución de 1824, que establecía que el Congreso tenía facultades para: Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión y, tomar anualmente cuentas al Gobierno.

Este texto fue incorporado en el mencionado artículo 72, fracción VII, de la Constitución de 1857, estableciendo que el Congreso, integrado solo por la Cámara de Diputados, como sucede actualmente en materia de Presupuesto exclusivamente, tenía facultades para: aprobar el presupuesto de los gastos de la federación, que anualmente deba presentarle el Ejecutivo, e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo.

En este texto de la Constitución de 1857, cuyo contenido es similar al de la Constitución de 1824 adicionó elementos muy importantes de la fiscalidad mexicana, conforme a lo siguiente:

-Se precisa que el Ejecutivo tiene el monopolio sobre la iniciativa en materia de gastos.

-La precisión del principio de legalidad de las contribuciones en el sentido de que el Congreso de la Unión es quien establece las contribuciones federales, es decir ambas cámaras. Al respecto se destaca que por Decreto de reformas del 13 de noviembre de 1874, se restablece el Senado como órgano integrante del Poder Legislativo, y

-La obligación ciudadana de contribuir.

Las disposiciones de la Constitución de 1857 conservaban los 3 principios establecidos por la Constitución de 1824, creando así una adecuación al modelo federal norteamericano.

La competencia en materia fiscal incluía las siguientes reglas:

a).- facultades explícitas al Poder Legislativo federal.

b).-limitaciones a los Estados

c).- regla general de competencia residual.

Además de la incorporación de valores nacionales en la definición de los campos impositivos de la federación y de las entidades, la segunda mitad del siglo XIX se vio influenciada por la necesidad de determinar los campos de competencia federal exclusiva, en la búsqueda de la integración y con base en el principio de unidad federal de esta forma de Gobierno.

La Unidad significaba la identidad normativa y, por tanto, la coincidencia de valores entre las partes de la federación. En la búsqueda de esta característica en el régimen fiscal mexicano, se destaca, sin duda, la presión y la distorsión que implicaban las alcabalas en México. Así esta Constitución de 1857 establecía lo siguiente:

Art. 124.- Para el día 1º de junio de 1858 quedarán abolidas las Alcabalas y aduanas interiores en toda la República.

Siendo las alcabalas el tributo que se pagaba por la circulación de mercancías y el más importante gravamen de la colonia⁹³, bajo el concepto de unidad y uniformidad del régimen federal, se requería suprimirlas y permitir la libre circulación de mercancías. Es importante recordar que las alcabalas cuyo origen data de finales del siglo XIV y que en 1574 se establecieron en la Nueva España, constituyeron uno de los ingresos más importantes de la Corona Española.⁹⁴

Este gravamen se aplicó durante la Colonia y prácticamente todo el siglo XIX, ya que a pesar de la reforma de 1858 a la Constitución, las alcabalas se siguieron cobrando.

En materia de distribución de competencia, el artículo 124 de la constitución de 1857 fue fundamental en la historia del federalismo fiscal mexicano y esto se puede observar al analizar las reformas⁹⁵ que tuvo dicho artículo a lo largo de casi 50 años, considerando la problemática derivada de las alcabalas.

⁹³ Cfr. Aboites, Aguilar, Luis. Alcabalas porfirianas. Modernización tributaria y soberanía estatal, http://codex.colmex.mx:8991/exlibris/aleph/a18_1/apache_media/11S5YGE765HDU4VNC6YDUH56Q6M2S4.pdf.

⁹⁴ Cfr. Gosso Juan Carlos quien señalaba que uno de los fondos más ricos y menos trabajado del Fondo de Real Hacienda del Archivo General de la Nación de México (AGNM) es aquel que contiene la vasta y compleja información sobre las alcabalas novohispanas, especialmente la documentación correspondiente a la Dirección General de Alcabalas y Pulques, encargada de la recaudación de este gravamen.[En Línea] consultado el 6 de junio de 2013, disponible en: <http://www.economia.unam.mx/amhe/pdfs/doc7.pdf>

⁹⁵ Las reformas sucesivas fueron en los siguientes años: 1861, 1862, 1884, 1886 y 1896, Cfr. Tena Ramírez, Felipe, op. cit. cita 40, p. 627.

Así, la Constitución de 1857 tuvo varias reformas a dicho artículo 124 entre 1861 y 1911. De ellas resultan relevantes para el análisis que se realiza, las siguientes:

El 24 de enero de 1861 el artículo 124 de esta Constitución se modifica, para quedar con el siguiente texto:

Art. 124.- para el día 1º. de enero de 1862 quedarán abolidas las alcabalas y las aduanas interiores en toda la República.

El 14 de abril de 1862 por reforma al mismo artículo se dispuso exactamente lo contrario en los términos siguientes:

Art. 124.- Se restablecen las alcabalas.

Veinte años transcurrieron para generar la siguiente reforma a este artículo. Así el 17 de mayo de 1882 se reformó nuevamente el artículo 124 en los siguientes términos:

Art. 124.- Para el día 1º de diciembre de 1884, a más tardar quedarán abolidas las alcabalas y aduanas interiores en el Distrito y territorios federales y en los Estados que no las hayas suprimido.

El 26 de diciembre de 1884 nuevamente se reformó este artículo estableciendo lo siguiente:

Art. 124.- Para el día 1º de diciembre de 1886, a más tardar quedarán abolidas las alcabalas y aduanas interiores en el Distrito federal y territorios de la federación y en los Estados que no las hayan suprimido.

La reforma de 22 de noviembre de 1886 parecía intentar regular el comercio con un criterio liberal ante la reticencia de las entidades federativas a suprimir las alcabalas.

La reforma parecía mostrar un hartazgo del poder nacional sobre el resultado de las 4 reformas constitucionales anteriores. Así el texto del artículo 124 quedó en los siguientes términos:

Art. 124.- Los estados no podrán imponer ningún derecho por el simple tránsito de mercancías en la circulación interior. Sólo el gobierno de la Unión podrá decretar derechos de tránsito pero únicamente respecto de efectos extranjeros que atraviesen el país por líneas internacionales e interoceánicas, sin estar en el territorio nacional más tiempo que el necesario para la travesía y salida al extranjero.

Al respecto Luis Aboites Aguilar⁹⁶ señala:

Es evidente que el futuro augurado en 1896 resultó muy distinto, porque las alcabalas subsistieron o reaparecieron durante el siglo XX y se convirtieron en un dolor de cabeza para las autoridades federales y sobre todo para diversos grupos de causantes.

La fiscalidad de las mercancías o impuestos indirectos, eran los más rentables en este periodo y precisamente por su objeto, es decir la circulación de mercancías se prestaba al control local de las mismas.

⁹⁶ Aboites Aguilar, Luis, op. cit., cita 93, p. 364.

Luis Aboites Aguilar también comenta que:⁹⁷

Así en esta materia podría decirse que durante varios siglos, hasta el XIX prevalecieron los impuestos a la circulación y al consumo de mercancías o bien a los productos (impuestos reales), y que en cambio al siglo XX corresponden los impuestos personales

Con esta clasificación de impuestos reales y personales, se anunciaba la llegada del impuesto sobre la renta a México.

Las alcabalas limitaban el libre comercio y la circulación de mercancías y no permitían la integración nacional que requería el régimen federal.

Adicionalmente al problema de las alcabalas, en la segunda mitad del siglo XIX se logró estabilizar la interpretación de las normas constitucionales en materia de competencia impositiva, lo que apuntaló la institucionalización del federalismo, al nacionalizarlo a través de las reglas de competencia concurrente y la improcedencia del amparo en materia fiscal. De esta forma con la interpretación jurisprudencial hecha a la Constitución de 1857, se logró ya el carácter nacional de este modelo de federal. Es importante señalar que la elaboración del federalismo mexicano con su matiz de competencia concurrente ha sido interpretada por varios autores, como una decisión que se incluyó en la Constitución de 1857, pero que como se señaló anteriormente, se explicaba en El Federalista como característica del régimen federal.

Al respecto, José María Serna de la Garza⁹⁸ señala:

Es difícil saber si los constituyentes mexicanos de 1856-1857 adoptaron la fórmula de concurrencia por razones similares a las de los convencionales estadounidenses. Sin embargo el hecho real es que los constituyentes mexicanos tuvieron a la vista la otra opción y, decidieron desecharla, adoptando en su lugar la fórmula del modelo constitucional de los Estados Unidos.

Es decir, la posibilidad de crear campos impositivos concurrentes, quedó al menos planteada en la Constitución de 1857.

Desde el ámbito constitucional la concurrencia se dibuja más bien por la necesidad de recursos que tenían tanto la federación como las entidades federativas, así resultaba más conveniente desde el punto de vista financiero no adoptar un criterio de distribución de competencia atendiendo al tipo de impuesto, sino dejar a la libertad del legislador la adopción de cualquier tipo de gravamen que asegurara los ingresos públicos. Se destaca que este concepto de amplia potestad legislativa ha sido reiterado por el Poder

⁹⁷ Ídem.

⁹⁸ Serna de la Garza, José María, Aspectos constitucionales del federalismo fiscal mexicano, México, Unam, 2007, p.285, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2724/22.pdf> .

Judicial de la Federación atendiendo ya a la realidad nacional y al sistema jurídico mexicano, y superó el diseño original a través de las reformas constitucionales promovidas en materia de competencia federal. Diversos autores, entre ellos Manuel González Oropeza,⁹⁹ al analizar el tema del federalismo, señala:

En ningún otro rubro como en éste, el desarrollo del federalismo mexicano se separa del observado en los Estados Unidos. Paulatinamente el federalismo mexicano fue concentrando funciones en torno al gobierno federal a través de la interpretación judicial de la jurisprudencia o de las reformas constitucionales, mientras que el norteamericano ha cuidado más la descentralización política.

Al respecto es necesario destacar que la intervención de la Suprema Corte de Justicia de la Nación fue determinante en dos aspectos, derivados de la interpretación hecha por Don Ignacio L. Vallarta en el sentido de precisar la competencia fiscal concurrente y la limitación de la procedencia del Amparo en materia fiscal.

Específicamente los siguientes amparos promovidos por diversos fabricantes de hilados y tejidos del país, determinaron los argumentos que sustentaron esta postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la conocida Tesis Vallarta:

Promovente	Acto impugnado	Argumento del quejoso	Argumento de la autoridad
Ciriaco Marrón. Fábrica de algodón ubicada en Zacatelco, Tlaxcala Amparo promovido el 31 de julio de 1879 El Juez de Distrito concede el amparo el 23 de septiembre de 1879	Partida XIV del artículo 1º. Del presupuesto de Ingresos, publicada el 5 de junio de 1879	La contribución de 5 de junio de 1879, a las fábricas, ataca la soberanía y libertad del Estado, ya que el poder central no puede inmiscuirse en la potestad que tiene el estado de Tlaxcala de dictar la Ley que exonera de toda clase de contribución a los	La soberanía no es absoluta, sino limitada a su régimen interior. Al régimen interior de los Estados corresponde imponer contribuciones para cubrir sus gastos públicos, pero no se opone a este derecho el que la

⁹⁹ González Oropeza, Manuel. El federalismo, México, Unam, 1995, IJ, serie Estudios Históricos, núm. 53, p. 601.

establecimientos industriales de 16 de diciembre de 1870 federación tiene para establecer impuestos generales a los habitantes de los mismos Estados. Esta contribución no es directa que pese efectivamente sobre el capital o el trabajo de los contribuyentes.¹⁰⁰

<p>Roberto Lan y Manuel Sepúlveda Nuevo León Julio de 1879. Se negó el amparo el 30 de septiembre de 1879</p>	<p>Partida XIV del Artículo 1º. Del presupuesto de Ingresos, publicada el 5 de junio de 1879</p>	<p>NO se siguió el procedimiento legislativo ya que la iniciativa fue presentada por los diputados y no por el Presidente. No es equitativo y proporcional el impuesto. Se grava sólo a ciertos contribuyentes de ciertos estados que se dedican a dicha industria</p>	<p>Se trata de una confusión ya que sí se siguió el procedimiento y el Presidente sí presentó la iniciativa. El argumento de inequidad no es admisible ya que la circunstancia de que en ciertos estados se dediquen a esa industria no lo hace inequitativo.</p>
<p>Francisco Arizpe y Ramos y otros. El 30 de septiembre de 1879 Se</p>	<p>Partida XIV del Artículo 1º. Del presupuesto de Ingresos, publicada</p>	<p>Se viola la Constitución, ya que el nuevo impuesto no se incluía en la</p>	<p>No se viola ninguna de las garantías señaladas por el quejoso y menos</p>

¹⁰⁰ Este argumento fue fundamental en la teoría de la competencia concurrente y lo planteó el Sr. José Ignacio Márquez, el 15 de agosto de 1879.

concedió el amparo, el 5 de junio de 1879 y su iniciativa, sino que aún se trata de una pero no por la 1879 y su fue agregado en el expropiación de las supuesta violación Reglamento dictamen, por los empresas y la al procedimiento expedido por la diputados. autoridad fiscal sí legislativo. Por lo SHCP No es equitativo ya tiene facultades demás se otorga, ya que impone una para cobrar. que el gravamen se impone una cuota excesiva que junto con los tributos industria y el locales resulta muy procedimiento gravosa. establecido en el Reglamento, viola las garantías.

Los 3 asuntos anteriores fueron remitidos para su revisión a la Suprema Corte de Justicia de la Nación que presidía Ignacio L. Vallarta.

Los dos casos en los que se concedía el amparo fueron revocados y aquel en el que se negaba el amparo, se confirmó. Lo anterior validó la expedición de la ley y la aplicación que de ella hicieron las autoridades, otorgando validez constitucional a la contribución establecida por la federación.

En relación con estas resoluciones que versan sobre el mismo tema el ministro Ignacio L. Vallarta¹⁰¹ emitió un voto razonado, definiendo aspectos fundamentales para el federalismo fiscal, en los términos siguientes:

Resumiendo en pocas palabras mis demostraciones, creo haber probado las siguientes verdades:

I.- No es anticonstitucional el impuesto que pesa sobre ciertas industrias o capitales. El legislador tiene libertad para elegir los valores sobre los que el gravamen recaiga, aun exceptuando expresamente de él a algunos, ya por razón de su poca importancia, o por otra consideración política o económica.

II.- No es privativa en el sentido del artículo 13 de la Constitución la ley que impone contribuciones a determinados giros e industrias.

III.- No toca a los tribunales corregir los abusos que el Congreso puede cometer decretando contribuciones: el remedio de esos abusos está en la libertad electoral.

IV.- Sólo cuando el Poder Legislativo cometa flagrantes y palpables atentados contra la propiedad pueden los tribunales intervenir en negocios de impuestos para hacer respetar los derechos individuales.

¹⁰¹ Vallarta, Ignacio Luis, Archivo inédito. IV Vallarta-presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1880 1882, 1882. Compilador: Manuel González México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Themis 1993, pp. 175 y 176.

V.-La fracción II del artículo 32(SIC) de la Constitución no se puede en consecuencia entender en el sentido de que la contribución para que sea proporcional y equitativa pese con igualdad sobre todos los giros. De la proporción y equidad de que habla ese texto, es juez supremo, cuya decisión es final, el Poder Legislativo.

VI.-El artículo 4º de la Constitución no se puede tampoco entender en el sentido de que él prohíba las contribuciones, supuesto que éstas recaen siempre sobre alguna parte de los frutos del trabajo. La libertad de la industria coexiste con la facultad legislativa de imponer contribuciones.

El criterio anterior sirvió para definir que el amparo en el que se argumentara la violación del artículo 31 constitucional que establecía, entre otras, la obligación de contribuir, al no estar dentro del capítulo de garantías, no estaba protegido por esa institución. Los tribunales no podían intervenir en negocios de impuestos y se da la coexistencia de la libertad de trabajo y la libertad de establecer impuestos del Poder legislativo, órgano que tiene amplias facultades para gravar y para exentar.

Esta definición sobre la amplia competencia del poder legislativo federal para establecer tributos con base en su competencia constitucional, le dio al sistema fiscal mexicano identidad y determinó el rumbo que seguiría el federalismo en el siglo XX.

En el voto particular del Ministro Ignacio Luis Vallarta¹⁰², en el caso del Amparo promovido por Alejandro Willard, se señalaba:

La razón capital de la prohibición impuesta a los Estados es la necesidad de mantener uniformes los aranceles marítimos, los derechos de importación y exportación en toda la República. Lo mismo en Yucatán que en Sonora, lo mismo en el Atlántico que en el Pacífico, porque como lo dijo muy bien el Sr. Mata en el constituyente, si esa uniformidad no existiera, si cada estado subiera o bajara esos derechos a su antojo sería imposible regularizar el comercio, celebrar tratados con el extranjero y evitar que en los estados se multiplicaran los impuestos de manera ruinosa.

Al analizar este tema sobre los límites constitucionales a los estados el Ministro Ignacio L. Vallarta¹⁰³ señalaba:

Y si a esta consideración se agrega la de que los estados inspirados por aquellos intereses contrarios harían una funesta guerra de impuestos, fatal para la prosperidad general de la República no se puede más dudar de la necesidad de la prohibición de que nos ocupamos. Sin ella se aumentarían o disminuirían los derechos de puerto, por consideraciones meramente locales contrarias las más veces a las exigencias del país en sus relaciones mercantiles con el extranjero.

La uniformidad y simetría necesaria en una federación, se destacó por el Ministro Ignacio L. Vallarta¹⁰⁴ quien al analizar las prohibiciones a los Estados señalaba:

Era pues una exigencia imperiosa evitar una guerra de impuestos, esa competencia entre los Estados que habría bastado para arruinar al comercio más floreciente. Ninguna federación habría podido sobrevivir a un estado de

¹⁰² Ibídem p. 54.

¹⁰³ Ídem.

¹⁰⁴ Ibídem, pp. 54 y 55.

hostilidad perpetua entre sus partes componentes: la historia de la con federación en el país vecino es elocuente testimonio de esta verdad. Por tales y tan apremiantes motivos hubo que restringir la soberanía de los Estados, prohibiéndoles imponer contribuciones o derechos sobre importaciones y exportaciones.

La concentración en la federación de las facultades en materia de comercio exterior la destacó el Ministro Ignacio L. Vallarta¹⁰⁵, quien señalaba:

Para poner el comercio exterior bajo el imperio de una ley única, la federal, con exclusión de todas las locales, había además otra razón tan poderosa como las que acabo de indicar: la de que solo un poder, el federal, dirigiera las relaciones exteriores respecto del comercio con las potencias extranjeras. Si todos los Estados legislaran sobre esta materia, no sólo sería imposible celebrar tratados de comercio, sino que aún los existentes quedarían expuestos a las inevitables violaciones, hijas de una legislación múltiple y discordante; . . .

Diversos autores han analizado la interpretación de referencia destacando la forma en que la misma, técnicamente, otorgó a la federación la competencia adicional o complementaria derivada de la integración de las normas constitucionales que le permitieron crear gravámenes en todas las materias en las que tuviera competencia sustantiva.

Al respecto, José María Serna de la Garza¹⁰⁶ señala:

Ahora bien, consagrado constitucionalmente el mencionado régimen constitucional, tocó a Ignacio L. Vallarta articular con mayor precisión la tesis según la cual la Constitución de 1857 no establecía una línea precisa entre los poderes tributarios de la federación y de los Estados. En este sentido el ilustre jurista jalisciense sostuvo que, con excepción de los impuestos que la propia Constitución señalaba como exclusivos de la federación (derechos de puerto impuestos sobre importaciones o exportaciones, emisión de papel sellado y de la prohibición(tanto para la federación como para los Estados) de establecer alcabalas, los estados podían decretar cuantos crean convenientes sobre todos los valores que existan dentro de su territorio y que constituyan su riqueza, sin excluir los que representan las cosas importadas después de la importación.

Es importante recordar que si bien la Constitución de 1857 consideró la posibilidad de establecer la distinción de competencia federal y local, atendiendo a la naturaleza de los impuestos directos e indirectos, esta decisión no se tomó, como se señaló anteriormente, optando por un diseño fiscal uniforme en la imposición y considerando el fortalecimiento de la hacienda pública nacional. Este criterio en realidad tomó en cuenta el impacto económico sobre fuentes de riqueza gravables.

Al respecto Ernesto Flores Zavala¹⁰⁷ señalaba:

Don Ignacio Vallarta al fundar su voto en el amparo pedido contra la contribución impuesta a las fabricas de hilados y tejidos , por la Ley de

¹⁰⁵ Ibídem, p. 55.

¹⁰⁶ Serna de la Garza, José María, op. cit., cita 98, p. 285.

¹⁰⁷ Flores Zavala, Ernesto, Elementos de finanzas públicas mexicanas, México, Porrúa, 1974, p. 337.

Ingresos de 5 de junio de 1879, sostiene que la federación está en libertad de establecer los impuestos que estime necesarios sin estar limitada sólo a los de importación e importación y acuñación de moneda , porque de otra manera carecería de sentido que la fracción VII dijera que podían establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto

Las consideraciones anteriores precisan que la segunda mitad del siglo XIX se caracterizó por lo siguiente:

a.- La evolución de los impuestos al comercio que concentró en la federación.

b.- Los ingresos federales se basaron en la tendencia mundial a los impuestos indirectos.

c.- El impuesto personal en México inicia su concepción.

d.- El incremento de fuentes impositivas vinculadas al desarrollo económico de la época, y

e.- La participación del Poder Judicial en la definición de la competencia concurrente y en la improcedencia del amparo en materia fiscal.

El siguiente periodo del federalismo se desarrolla en otra etapa de inestabilidad y de cambio en la ideología económica. La Revolución mexicana transforma el régimen fiscal y la visión del federalismo como se verá enseguida.

1.5.- FEDERALISMO CONVENCIONAL

A principios del siglo XX se había transformado la realidad nacional y el régimen federal mexicano. Así, en materia de fiscalidad, se había recibido la modificación conceptual más importante, la de la competencia concurrente, lo que implicó el rasgo más destacado del federalismo fiscal mexicano, hasta ese momento.

Varias cuestiones hay que considerar en esta época:

a.- La complicación derivada de la necesidad de eliminar las alcabalas, que no se había logrado.

b.- El cambio conceptual de la fiscalidad, de los impuestos indirectos a los directos.

c.- El desarrollo económico y las nuevas fuentes gravables.

d.- La confrontación entre las entidades federativas y el poder de la federación, como en el caso de la Tesis Vallarta, ya que frente al establecimiento de un impuesto federal, las entidades expedían leyes que otorgaban exenciones a dichos gravámenes con el fin de promover la inversión en sus estados.

e.- La influencia de los movimientos sociales que generaron la Revolución Mexicana y que transformaron el régimen jurídico, económico y social de México.

f.- La competencia compartida o concurrente en fuentes gravables derivó en el problema de la doble tributación.

En materia fiscal el impacto de la Revolución Mexicana fue colateral, como lo señala Ernesto Flores Zavala¹⁰⁸

La situación creada en la Constitución de 1857 se conservó en la de 1917, pues en ésta tampoco se hizo una discriminación de los campos impositivos, y sólo se agregó entre las prohibiciones a los estados la de emitir estampillas, reservándose así la federación, el Impuesto al Timbre.

En la Constitución de 1917, en materia impositiva no se planteó una redefinición de los campos impositivos, sino que se aplicó la teoría de la competencia concurrente, con la ampliación de facultades derivadas de las reformas económicas y sociales que introdujo la nueva Constitución.

La Constitución de 1917 adoptó los principios elaborados durante la vigencia de la Constitución de 1857, es decir:

- ✓ Principio de solidaridad en el artículo 31, fracción IV, cuyo origen proviene del artículo 8 de la Constitución de Cádiz.
- ✓ Principio de anualidad que contiene el mismo artículo y cuyo origen se ubica en el artículo 338 de la Constitución de Cádiz.
- ✓ Principio de proporcionalidad, cuyo origen se ubica en los artículos 339 y 340 de la Constitución de Cádiz.
- ✓ Principio de diversidad de sujetos activos, contenido en el mismo artículo y cuyo origen se ubica en el artículo 338 de la Constitución de Cádiz.

Con este contenido sustancial sobre la fiscalidad en México, se reiteró el diseño de la fiscalidad elaborado en la Constitución de 1857 que fue más completo y articulado que el de la Constitución de 1824.

Se destaca que en el Proyecto elaborado por Venustiano Carranza al Congreso Constituyente, no se hizo referencia en la parte expositiva a los temas fiscales.

De hecho, el artículo 31 constitucional adoptó exactamente el mismo texto de la Constitución de 1857, mismo que fue reformado en 1898, para adicionar una fracción, pasando la fracción III a ser la IV, pero que no alteró el texto original de la citada fracción,

¹⁰⁸ Ibídem, p. 339.

en el sentido de establecer como obligación de los mexicanos, la de contribuir a los gastos públicos, tanto de la federación, de los estados y de los municipios de la manera proporcional y equitativa que señalen las leyes.

Las modificaciones que se realizaron en materia fiscal a nivel administrativo y legal, fueron las relativas a la administración tributaria, pero no al tema relativo a la distribución de competencia.

Al respecto, Carlos Sierra¹⁰⁹ señala:

En la época revolucionaria, la hacienda en la Administración Pública, sufrió alteraciones y reformas en el orden fiscal y bancario, que eran consecuencias naturales del movimiento que se desarrollaba; al concluir la lucha armada, se inició la consolidación legal de los principios emanados de la Revolución en diversos aspectos

Adicionalmente, la Constitución de 1917 incorporó los conceptos formales distintivos de la competencia específica otorgada a la federación; limitaciones y prohibiciones a las entidades y la competencia residual a las entidades y, por último, se aplicó el criterio de competencia concurrente.

Por otra parte, la federación continuó la tendencia al fortalecimiento de las finanzas federales a través de las reformas constitucionales que le otorgaban competencia exclusiva.

Además, la incorporación del impuesto sobre la renta al sistema fiscal mexicano a través de la denominada Ley del Centenario, generó una asimetría adicional en el manejo de las finanzas públicas nacionales.

Es importante destacar que a inicios del siglo XX, la Hacienda Pública porfiriana había consolidado su estructura y funcionamiento, sin embargo, con la Revolución mexicana se generó inestabilidad, pero con la aplicación inercial de las disposiciones vigentes en 1910. Así, el fin del movimiento marcó necesidades económicas adicionales para reconstruir la nación.

En este entorno, ante el cambio de ideología derivado de la Revolución y ante las necesidades financieras que tenía la federación, se impulsaron reformas al amparo de la interpretación de la competencia concurrente.

Al respecto, Carlos Sierra¹¹⁰ señala:

En materia impositiva se legislaba con frecuencia y continuidad y, es necesario mencionar, principalmente el decreto de 20 de julio de 1921 que estableció el

¹⁰⁹ Sierra, Carlos, Historia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, SHCP, p. 55 <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/rap/cont/11/pr/pr4.pdf>,

¹¹⁰ *Ibidem* p.56.

impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o las ganancias particulares. Este Decreto es el conocido como la Ley del Centenario. El impuesto se aplicó a los ingresos o ganancias procedentes del ejercicio del comercio o de la industria; del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística, o innominada; del trabajo a sueldo o salario y, de la colocación de dinero valores a rédito, participación o dividendo.

Es importante destacar que durante el siglo XIX, la imposición al consumo fue la fuente principal de ingresos federales; el comercio, en términos generales, financiaba las actividades públicas. Por ello, el cambio de la fiscalidad hacia el impuesto directo, modificó el diseño fiscal, dadas las características de este tipo de gravamen.

Al respecto, Carlos Sierra¹¹¹ señala la descripción de Impuesto del Centenario, destacando:

El impuesto fue pagado en forma de timbre, cuyo valor fue de diez centavos y de uno, diez y cien pesos. Contuvo la Ley cuatro cédulas y varias categorías en cada capítulo que contenían la cantidad y porcentaje a pagar considerando los ingresos o ganancias. Por lo regular, la cuota aplicada fue del 1% a cantidades no mayor de 300.00, hasta el 4% excediendo de ingresos de 1,000.00. En el texto de la Ley se explicó el procedimiento y las sanciones, en caso de incumplimiento; el producto se destinaba la adquisición de barcos para la marina mercante y para el mejoramiento de los puertos. La Ley del Centenario fue publicada en el D.O. de 3 de agosto de 1921; su Reglamento fue expedido por el Secretario de Hacienda el 12 de agosto del mismo año y publicado en el D.O. de 23 del mismo mes, conteniendo seis capítulos y 46 artículos.

Esta Ley del Centenario constituye el antecedente de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que se estableció en 1925, ya no de manera extraordinaria, sino como ingreso ordinario del Estado. Carlos Sierra¹¹² así lo señala:

Al expedirse la Ley de Ingresos del Erario federal de 1925, publicada en D.O. de 3 de enero 1925, en su fracción V contenía el impuesto sobre la Renta enumerando en ocho incisos la base de este impuesto;

Las teorías impositivas que distinguen los impuesto al consumo o indirectos de los impuestos al ingreso o al patrimonio, denominados directos por identificar nominalmente al contribuyente, se empezaron a diseñar en la legislación mexicana, con el antecedente de esta distinción en el siglo XIX, ya que se efectuaba esta clasificación, pero refiriéndose a lo que actualmente se denomina impuestos al patrimonio o a la propiedad inmobiliaria o bien a la cotización originalmente exigida a las entidades federativas al surgir el régimen federal.

Carlos Sierra¹¹³ señala:

El Impuesto sobre la renta nació de la necesidad de introducir al sistema fiscal impuestos directos que vinieran a gravar a cada causante de acuerdo con su

¹¹¹Ibídem pp. 56 y 57.

¹¹² Ibídem, p. 58.

¹¹³dem.

capacidad económica a fin de que la contribución en los gastos públicos significara para todos sacrificios relativamente iguales.

La noción de proporcionalidad en los impuestos y de igualdad en el impacto económico para cada contribuyente, eran resultado de una conceptualización derivada de las tendencias mundiales en materia tributaria. Lo anterior se destaca por Carlos Sierra¹¹⁴ quien señala:

Los postulados doctrinales del Impuesto sobre la Renta eran: la discriminación de las rentas; la progresividad en las cuotas; la deducción por cargas de familia y la exención del gravamen para un mínimo de existencia.

Este diseño teórico no ha sido incorporado totalmente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que su concepción se nacionalizó para aplicar criterios recaudatorios y no de equidad fiscal.

Ante la modificación del sistema fiscal, surge el primer intento por atender los temas técnicos de la fiscalidad federal.

Parecería que el diseño de este nuevo tributo incluía otra complicación en la funcionalidad del régimen. La facultad de establecer este tipo de tributo no se enmarcaba en el concepto de competencia federal, lo que le otorga el carácter de concurrente.

En esta nueva etapa de la fiscalidad mexicana ante la confrontación que se había venido dando por las fuentes gravables y ante la necesidad recaudatoria de las entidades federativas, se planteó a la federación la definición de competencia federal y local, en el marco constitucional y, con ello, se iniciaba la etapa de federalismo convencional.

Al respecto Carlos Sierra¹¹⁵ señala:

Por la complejidad que la materia fiscal implicaba, el Estado tenía la necesidad de establecer lineamientos sólidos para el mejor desarrollo de la Administración Pública y para el efecto se convocó la primera Convención Fiscal que el día 10 de agosto de 1925 inició sus labores; fue integrada por Representantes de los Gobiernos fiscales de los Estados y de la Secretaría de Hacienda;

Se destaca que en la medida que nuevas fuentes gravables se añadieron a la Ley de Ingresos Federal, se agregó competencia para la Federación, por lo que se empleó en esa época, uno de los mecanismos de la Coordinación Fiscal actual, el de las participaciones, que ya funcionaba a inicios del siglo XX de manera indirecta a través de transferencias a los Estados y su regulación se da a partir de 1922.

¹¹⁴ Ídem.

¹¹⁵ Ibídem, p. 59.

Así lo señala Luis Aboites ¹¹⁶:

Antes se mencionó que el origen del nuevo sistema de participaciones fue una circular del mes de diciembre de 1922 que otorgaba a los estados una participación en la recaudación del impuesto federal a la producción petrolera.

Las participaciones constituyeron así, un primer intento por resolver las diferencias impositivas entre la federación y las entidades federativas. El argumento de los Estados en el sentido de que si la riqueza se generaba en su territorio, sus finanzas debían recibir beneficios directos, se resolvió parcialmente a través de este mecanismo.

Además, otros conceptos de transferencia vía participaciones se agregaron al anterior, según lo describe Luis Aboites:¹¹⁷

Si se agrega al caso petrolero a los ramos que ya se han mencionado en páginas anteriores: (minería en 1926) y otros que se verán más adelante (electricidad en 1932-1933 y gasolina en 1932, es claro que en un principio el gobierno federal planeaba federalizar de manera absoluta, es decir sin otorgar participaciones y que fueron las inconformidades tanto de empresarios como de gobiernos estatales y legisladores las que en realidad perfilaron el actual sistema de participaciones.

Además de las participaciones, otras técnicas también se han implementado, como se ha hecho en otros países en los que se establece un solo impuesto y se comparte la recaudación en porcentajes diversos.

Al respecto Luis Aboites¹¹⁸ señala:

Chandler no hacía sino repetir un principio que en las décadas anteriores se había ido estableciendo en algunos estados federales, como suiza y Australia y en unitarios, como Inglaterra y Francia. En 1915 el imperio además había modificado un impuesto que antes era local el del valor no ganado, para hacerlo único a cargo del imperio y dividirlo en tres partes: la mitad para el imperio; 10% para los estados y 40% para las comunas.¹⁶

Este sistema justificado en un régimen central ha sido rechazado completamente en regímenes federales, dada la concepción de poder estratificado que existe en esta forma de gobierno.

Conforme a lo anterior, para este régimen, proceso convencional fue la primera manifestación formal para ordenar el sistema fiscal mexicano, cuya funcionalidad no se había logrado desde la adopción del régimen federal.

Al respecto, Ernesto Flores Zavala¹¹⁹ señala:

El Gobierno federal bajo la presidencia del general Plutarco Elías Calles y siendo Secretario de hacienda y Crédito Público el ingeniero Alberto J. pani

¹¹⁶ Aboites Aguilar, Luis. Excepciones y Privilegios: México, COLMEX, 2003, p. 268.

¹¹⁷ Ídem.

¹¹⁸ Ibídem, p. 266

¹¹⁹ Flores Zavala, Ernesto op. cit., cita 107, p. 345.

justamente preocupado por este problema convocó a los estados de la República a una Convención nacional Fiscal con el objeto de estudiar la forma de delimitar los campos de imposición.

Así, la solución a las cuestiones de competencia se planteó a partir de negociaciones entre la federación y los Estados que encontraron en las Convenciones Fiscales la mejor opción para plantear la problemática de la fiscalidad federal, como se describe a continuación.

PRIMERA CONVENCIÓN FISCAL¹²⁰

FECHA	TEMAS	RECOMENDACIONES	RESULTADO
10 DE AGOSTO DE 1925	Teoría general del Impuesto. El problema de la concurrencia. Sistema fiscal. Productividad de los impuestos. Necesidades de la federación, estados y municipios. Distribución de arbitrios. Administración de productos. Problemática de los erarios locales.	Creación de un órgano denominado Convención Fiscal. Cobro de participaciones con la emisión de estampillas. Creación de un cuerpo consultivo de análisis y seguimiento. Distribución de fuentes gravables: Los Estados cobrarían el impuesto sobre la propiedad territorial; impuestos sobre actos no comerciales; impuestos sobre sucesiones y donaciones con la participación de la federación. La federación cobraría impuestos generales a la	LA FEDERACIÓN ENVIÓ EN 1926 UN PROYECTO DE REFORMAS A LA CONSTITUCIÓN QUE NO PROSPERÓ Y LAS CONCLUSIONES DE ESTA PRIMERA CONVENCIÓN QUEDARON CONVERTIDAS EN UN INTENTO POR REMEDIAR LA SITUACIÓN DE LA CONCURRENCIA IMPOSITIVA.

¹²⁰ Cfr., *Ibidem*, pp. 345-348.

industria y al comercio y los estados participarían en la determinación de la cuota y del producto de este impuesto.

Los impuestos especiales se manejarían por acuerdos.

Destino del ISR a los estados en cuando se trate de propiedad edificada.

Como parte de la modernización posrevolucionaria, además de la primera Convención Fiscal, la administración tributaria se integró, dando funcionalidad nacional a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Así al cambiar el sistema fiscal, de un régimen de impuestos indirectos, es decir, a la circulación y enajenación de productos, a un régimen mixto de impuestos directos e indirectos, la administración hacendaria se modifica y se crean las Oficinas Federales de Hacienda. Al respecto, Carlos Sierra ¹²¹ señala:

Con el fin de seguir mejorando la Administración de la Hacienda Pública, se expidió un decreto publicado en el D.O el 13 de mayo de 1926, por medio del cual se crearon la Oficinas Federales de Hacienda, en sustitución de las Administraciones del Timbre y las Jefaturas de Hacienda.

Estas oficinas constituyeron las unidades administrativas más importantes en la recaudación, mismas que desaparecieron por Reformas al Reglamento Interior de dicha dependencia de 1991 y fueron substituidas por las Administraciones locales de Asistencia al Contribuyente, de recaudación y de Auditoría.

A pesar de los intentos por la pacificación y la creación de instituciones, en la década de 1920 a 1930, la agitación política continuó y el poder no logró definirse en cuanto al diseño de ejercicio éste. El rechazo a la concentración de poder en el Ejecutivo y el efecto de dispersión local del poder, genera la necesidad política de reordenar las fuerzas

¹²¹ Sierra Carlos, op. cit., cita 109, p.59.

y plantear la institucionalización. En este propósito en materia fiscal ayudó el diseño del impuesto sobre la renta, en lo que a control económico se refiere, así como las reformas constitucionales de este periodo que hacen del poder central la fuerza concentradora de los cambios políticos y sociales de México.

Así lo señala Iván H. Pliego Moreno¹²²:

Sin embargo, y quizá por la muerte violenta de Álvaro Obregón, presidente electo en 1928, se inició un proceso de centralización del poder y una nueva deformación del régimen federal y del equilibrio de poderes. La siguiente década estuvo dominada por el maximato - periodo en el que Plutarco Elías Calles era conocido como el Jefe Máximo de la Revolución y por tanto cúspide del poder político- y por el Cardenismo, en opinión de Arnaldo Córdova, una y la misma cosa, que significó en el entronizamiento del Presidencialismo. 47

En este proceso de transformación, las circunstancias internacionales de carácter económico impactaron también a México. Lo anterior lo destaca Alicia Hernández Chávez,¹²³ quien señala:

El proceso de centralización se articula con otras realidades federales a partir de la crisis económica de 1929, esencialmente con la necesidad de fortalecer el mercado interno y protegerlo de las conmociones externas.

En el marco de la situación internacional se requería fortaleza interna y el hecho de transitar en la etapa postrevolucionaria, generó la redefinición de la política hacendaria, pero en un ambiente de inestabilidad política, económica y social. En este marco y derivado de las tendencias económicas internacionales, fue necesario establecer nuevos gravámenes que fortalecieran al poder central. Al respecto, Fernando J. Chávez¹²⁴ señala al hacer la reseña del libro de Luis Aboites, lo siguiente:

En el terreno tributario se fueron creando instrumentos nuevos (ISR e ISIM), eliminando aquellos que ponían serios obstáculos al desarrollo del mercado interno del país (las alcabalas y el del timbre). Pero ciertamente hubo también, por la parte del gasto y del financiamiento del déficit fiscal, una nueva concepción de la política hacendaria, aunque estos aspectos no son explicitados. Los discursos del secretario Pani y del siempre indispensable Manuel Gómez Morín, subrayaban los problemas hacendarios de los años veinte y, con un gran sentido práctico, convocaban a la sociedad a sumarse al esfuerzo de modernización que los gobiernos obregonista y callista estaban encabezando en lo convulsos años veinte.

La necesidad de control de todo el territorio después de la Revolución mexicana, hizo que la estructura constitucional reforzara la intervención del poder nacional en diversos temas, entre ellos, el fiscal. Así, el Decreto de 30 de junio de 1921, por el que

¹²² Pliego Moreno, Iván, H. 200 años de federalismo en México: una revisión histórica. Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública. México, Cámara de Diputados, 2009, p 21, en **El federalismo fiscal en México-Cámara de Diputados**, www3.diputados.gob.mx/.../federalismo_Fiscal_Mexicano0

¹²³ Hernández Chávez, Alicia, op. cit., cita 1, p. 30.

¹²⁴ Chávez, Fernando, J. El siglo XX mexicano. Su historia fiscal. En **Análisis Económico**, Núm. 41, vol. XIX, Segundo cuatrimestre de 2004, p. 5.

se reforma la fracción XXVII del artículo 73 constitucional, para otorgar a la federación la facultad en materia de educación en todo tipo de enseñanza. El 27 de abril de 1933, se emite el Decreto que otorga a la Federación facultades para expedir la legislación en materia de trabajo. Por Decreto de 9 de noviembre de 1940, se otorga a la federación la administración de los recursos petroleros y por decreto de 14 de diciembre de 1940 se define a favor de la federación la administración en materia de energía eléctrica.

La conformación de la estructura jurídica federal marcó la tendencia del siglo XX para ir incrementando las facultades federales buscando uniformidad y armonía en la regulación de diversos temas.

Estas modificaciones constitucionales fueron estructurando un poder nacional concentrador de facultades, así como el nuevo perfil de federalismo mexicano, preocupado por ordenar las actividades a nivel nacional, más que en dejar a las entidades federativas cierta autonomía.

Se observa que en materia fiscal no se optó por la vía de la constitucionalización de la competencia, como sí se hizo en otros temas. La búsqueda de acuerdos a través de la negociación fue la fuente del arreglo de las controversias fiscales.

La situación durante esta época planteaba problemas inerciales de origen pre-revolucionario, pero que debían atenderse con una nueva visión. Así lo señala Fernando J. Chávez¹²⁵:

¿Qué era la anarquía fiscal y cómo se pretendía combatirla? Combatirla fue un elemento común entre la política hacendaria porfirista y la revolucionaria, precisamente por la supresión de las alcabalas. Esto significa que ambos regímenes apuntaban en el terreno tributario en una misma línea de trabajo, es decir, a favor de una economía capitalista nacional fuertemente integrada.

Esta situación de indefinición constitucional fue la que generó que las entidades federativas insistieran en resolver los problemas de competencia para disponer de fuentes gravables claramente establecidas, por ello esta etapa se caracteriza por la confrontación, misma que se analiza enseguida.

¹²⁵ *Ibíd*em, p. 344.

1.6.- CONFRONTACIÓN ENTRE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS

En el marco de las reformas constitucionales que fortalecieron el federalismo y con la confrontación entre los niveles de poder tributario, en 1932 se convoca a una nueva Convención Fiscal. Al respecto Ernesto Flores Zavala¹²⁶, señala:

El 11 de mayo de 1932, siendo Presidente de la República el ingeniero pascual Ortiz Rubio, el Secretario de Hacienda Alberto J. Pani, convocó a una segunda Convención Fiscal que perseguía cuatro finalidades:

1ª.- Revisión de las conclusiones de la Primera Convención Fiscal.

2ª.- Estudio del problema de la delimitación de las jurisdicciones fiscales de la federación, de los Estados y de los Municipios.

3ª.- Determinación de las bases de unificación de los sistemas locales de tributación y de la coordinación de ellos con el sistema federal, y

4ª.- Estudio y determinación de los medios más adecuados para la ejecución de las decisiones de la Asamblea y constitución del órgano más capacitado para encargarse de ellos.

Esta convención concretó acuerdos entre las dos potestades fiscales, conforme a lo siguiente:

SEGUNDA CONVENCIÓN FISCAL

FECHA	TEMAS	RECOMENDACIONES	RESULTADO
20 DE FEBRERO AL 11 DE MARZO DE 1933	Plan nacional de arbitrios. Estudio de la concurrencia y reformas constitucionales. Puntos de vista del Estado de México. Peticiones. Organización de la Comisión Permanente.	Creación de la Convención Nacional Fiscal como órgano de coordinación y consulta. Cada fuente de imposición debe tener un solo gravamen y la administración del gravamen debe concentrarse en una sola entidad, considerando la participación. Definición de criterios para la delimitación de competencia.	Reforma constitucional al artículo 73, fracción XXIX, incorporación del concepto de participaciones.

¹²⁶ Flores Zavala, Ernesto, op. cit., cita 107, p. 331 y ss.

LOCAL:

Imposición territorial, con excepciones.

Gravámenes a actos o contratos jurídicos no comerciales.

Tasa y derechos sobre servicios locales.

FEDERAL

Comercio exterior.

Isr

Producción y explotación de recursos naturales.

Industria y servicios públicos federales.

Uniformidad en la legislación local sobre el impuesto sobre herencias y legados.

Bases para la imposición a la industria y el comercio.

Redacción de iniciativa de reformas constitucionales para definir la competencia federal y local.

En esta propuesta la modificación constitucional se planteó para institucionalizar las participaciones y con ello compartir el ingreso entre la federación y las entidades.

Al respecto, Ernesto Flores Zavala señala:¹²⁷

En reforma de 18 de enero de 1934, a la fracción X del artículo 73, se otorgó al Congreso de la Unión la facultad de legislar sobre energía eléctrica y agregaba: en el rendimiento de los impuestos que el Congreso federal establezca sobre energía eléctrica, en uso de las facultades que en materia de legislación le concede esta fracción, participarán los estados y los municipios en la proporción que las autoridades federales y locales respectivas acuerden. Esta reforma quedó insubsistente por la de 13 de octubre de 1942.

Esta reforma marca la distribución de ingresos federales a las entidades federativas a través de las participaciones, lo que desahogó las tensiones, especialmente por el hecho de haber incluido en la Constitución este principio tributario mexicano.

Adicionalmente, la Segunda convención Fiscal contribuyó a los cambios generando que se incrementara la competencia de la federación en diversas materias y logró un avance destacado en la finalidad de la fiscalidad, que consiste en proveer de recursos al Estado para poder cumplir sus objetivos además de incorporar el concepto de *participaciones*.

El objetivo de las Convenciones empezaba a cumplirse con la modificación del marco constitucional. La resistencia anterior, se vio superada con una nueva perspectiva política en México. Adicionalmente, se aplicó una de las técnicas en materia de finanzas públicas, al compartir los ingresos de fuentes gravables a través de las participaciones.

Como se observa, dos interpretaciones resurgieron en ese momento: la de aplicar de manera original el diseño de otorgamiento de competencia a las entidades federativas, dejando la competencia limitada y precisa a la autoridad federal y la tendencia europea de la descentralización para compartir diferentes aspectos de la administración.

Al respecto, Alicia Hernández Chávez ¹²⁸señala:

He caracterizado en otro estudio la tendencia que comienza en los años veinte y se acentúa durante el gobierno de Lázaro Cárdenas (1934-1940) como un federalismo estatista. (23) Con ello deseo subrayar que no se liquida el federalismo, sino que se le desvía en aras de la necesidad de transformar económica y socialmente al país para conducirlo hacia la contemporaneidad.

Esta interpretación de los cambios en el federalismo mexicano se realiza en el marco de la transformación económica de México, por lo que esta autora justifica los cambios ya que eran necesarios para la modernización del país lo que exigía que los instrumentos jurídicos condujeran a esos cambios.

En los años siguientes, se presentan modificaciones importantes, ya que:

¹²⁷ Ibídem, p. 339.

¹²⁸ Hernández, Chávez, Alicia, op. cit., cita 1, p. 30.

a.- La federación promovió reformas al artículo 73 constitucional, para ampliar su competencia. Así, en 1934 se modificó la fracción X, otorgando competencia a la federación para gravar ciertas materias en temas de comercio, cuyo contenido fue transferido en 1942, en que se modifica el artículo 73, fracción XXIX, para otorgar a la federación competencia impositiva en temas específicos, restringiendo así la competencia local y reiterando el concepto de participaciones.

b.- Las entidades federativas impugnaron la expedición de leyes federales en diversas materias, argumentando invasión de la competencia local. Se trata de un periodo de confrontación.

c.- Derivado del establecimiento del impuesto sobre la renta en 1924, se generaron complicaciones, tanto en su control como en el cobro del mismo, ya que surgió como un impuesto federal en el marco de la competencia concurrente.

d.- La subsistencia de múltiples impuestos al consumo y a la circulación de mercancías generaba la necesidad de legitimar el sistema fiscal a la luz de las nuevas teorías fiscales del siglo XX.

Ante esta nueva realidad fiscal, en 1932 la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió una tesis aislada que resume la Teoría impositiva sobre la delimitación de competencia entre la federación y las entidades federativas¹²⁹, conforme a lo siguiente:

FEDERACION.

Conforme al artículo 40 de la Constitución, la República Mexicana es un Estado federal, en el que, por lo mismo, están divididas las atribuciones del poder soberano entre la federación y los Estados. Ahora bien, respecto a tal división de facultades, la teoría jurídica del Estado federal admite tres métodos distintos para realizarla, los cuales consisten: el primero, en enumerar en forma tan completa como sea posible, las atribuciones del Poder Central y las de los Estados; el segundo, en enumerar la atribuciones del Poder Central, de manera que todas las no especificadas, competen a los Estados; y el tercero, en enumerar las atribuciones de los Estados, haciendo que recaigan en el Poder Central todas las no comprendidas en esa enumeración; y aunque el tercero de los métodos enunciados es el más conveniente, desde el punto de vista constitucional, o sea aquel en que se enumeran las atribuciones o facultades de los Gobiernos Locales, de manera que la presunción exista a beneficio del Poder Central, en razón de que una de las consecuencias de la evolución política y social, es la transformación de las necesidades de orden local, en intereses de orden general y éstos, como es natural, deben ser administrados por el Gobierno Central que es el representante del interés general, la Constitución nuestra adoptó, al parecer (dados los términos de su artículo 124), el segundo de los métodos enunciados, determinando que las facultades que no están expresamente concedidas por la misma Constitución,

¹²⁹ Quinta Época, 279360, PLENO, Tesis Aislada, Semanario Judicial de la federación, Tomo XXXVI, Constitucional. 1069.

a los funcionarios federales, se entiendan reservadas a los Estados; pero es notorio que el principio no aparece admitido por el Constituyente, en toda su pureza, puesto que, en algunos artículos de la Carta federal, se confieren a los Estados algunas atribuciones; en otros, se les prohíbe el ejercicio de otras, que también se especifican; y a veces se concede la misma facultad atributiva a la federación y a los Estados, estableciéndose así una jurisdicción concurrente; de donde acaso sea lógico concluir que el sistema adoptado por el Constituyente, fue una combinación de los tres métodos, por lo que no es sostenible el argumento, sacado únicamente del artículo 124 de la Constitución, de que la federación sólo puede ejercer las facultades legislativas que expresamente le confiere el artículo 73 constitucional; pues esas facultades van imbitas también en las demás jurisdicciones y facultades conferidas a la federación, en otras materias no comprendidas expresamente en el citado artículo 73, o quedaron reservadas a la nación, en diversos artículos de la propia Constitución.

PLENO

Controversia constitucional 2/32. Entre la federación y el Estado de Oaxaca. 3 y 17 de octubre de 1932. Mayoría de catorce votos, en cuanto al primer punto resolutivo, mayoría de nueve votos respecto de las demás proposiciones. Los Ministros Díaz Lombardo, Calderón y Urbina no asistieron a la sesión en que se decidieron los últimos puntos. Disidentes: De la Fuente y Couto, Guzmán Vaca, Barba y Julio García. La publicación no menciona el nombre del ponente.

En esta Tesis se reiteraron las siguientes reglas del federalismo mexicano:

A.- Los métodos de asignación de facultades entre la federación y las entidades federativas son 3: enumeración de las facultades de cada nivel de gobierno; enumeración de las facultades del poder central, dejando a las entidades la competencia residual; y, por último, enumeración de las facultades de las entidades, dejando al poder central la competencia residual.

B.- La evolución política y social de las necesidades locales en necesidades nacionales, generó que el poder central incrementara sus facultades y por ello, el poder federal debía encargarse de la satisfacción del interés general.

C.- El Poder constituyente ha aplicado la regla establecida por el artículo 124 constitucional, a la mexicana, ya que en diversos artículos ha otorgado competencia al poder federal y ha otorgado a las entidades otro tipo de facultades e incluso prevé la competencia concurrente, por lo que la competencia no se surte sólo aplicando la regla del artículo 124 constitucional.

Lo anterior dejaba claro que el federalismo en términos generales, se había transformado con el concepto de competencia concurrente definido en el siglo XIX, pero, además, se había enriquecido con diversos criterios de competencia otorgadas a las autoridades federales a través de reformas a la Constitución y se fue consolidando con diversos criterios de interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, reiterando la competencia federal.

Lo anterior precisa que la definición de competencia federal ha sido un proceso largo y laborioso que requirió la participación de la participación del legislativo para incrementar la competencia expresa de la federación y también es el resultado de la reflexión del Poder Judicial al interpretar diversas disposiciones y definir que la competencia en la materia correspondiente es federal.

Así, por ejemplo en la Ley de presupuestal de Ciudad Obregón Sonora se estableció un impuesto de planificación a Pemex, mismo que se declaró inconstitucional por la Segunda Sala, como se aprecia en la tesis aislada 13 de la Quinta Época .Dicha tesis señalaba en 1956: **PETRÓLEOS MEXICANOS, INCONSTITUCIONALIDAD DE IMPUESTOS MUNICIPALES QUE SE IMPONGAN A.** *Los impuestos que establezcan los Estados sobre petróleo o sobre los bienes de Petróleos Mexicanos, son inconstitucionales, toda vez que la Constitución Federal faculta sólo al Congreso de la Unión para legislar sobre materia de petróleo, inclusive para fijar los impuestos relativos y los Estados de la Federación no pueden, constitucionalmente, hacer lo mismo, a menos de invadir la esfera de la autoridad Federal.*

Esta determinación del Poder Judicial preciso que si la federación tiene competencia sustantiva en la materia, también la tiene en materia impositiva y no requiere que un artículo específico así lo determine.

Como se observa este fue un periodo de definiciones trascendentales ya que diversos factores se conjuntaron para detonar la transición hacia el México moderno e industrializado. Así, además de la situación económica mundial, de las modificaciones constitucionales que se estaban instrumentando, en esta etapa del federalismo, se destaca una modificación muy importante que consistió en la desaparición de la Contribución federal que pagaban las entidades federativas desde la adopción del régimen federal en 1824.

Al respecto, Luis Aboites¹³⁰ señala:

Uno de los rasgos del sistema tributario que permite hablar de una continuidad entre los siglos XIX y XX hasta bien entrada la década de 1940, es la vigencia de la contribución federal. Era un impuesto que tenía sentido en el siglo XIX, pero que en el XX resultaba excesivo en vista de la debilidad creciente de los estados y municipios.

Al respecto, las entidades federativas estuvieron solicitando en las diferentes convenciones fiscales su supresión, misma que se dio en los años cuarenta y durante este periodo, en negociaciones con la federación, algunas entidades lograron la reducción en la tasa o exención.

¹³⁰ Aboites Aguilar, Luis, op. cit., cita 116, p. 262.

Lo anterior, lo señala Luis Aboites¹³¹ conforme a lo siguiente:

Varios gobiernos estatales habían pedido con insistencia su supresión. Así se había expresado en las Convenciones fiscales de 1923(SIC) y 1933. Aunque la SH veía con buenos ojos la medida, en el informe de 1928 el Presidente de la República alegaba que no había condiciones para hacerlo.

La transformación del sistema tributario durante el siglo XX apuntaba ya al desarrollo específico de un sistema que evitara otro movimiento social y que lograra la transformación de México, concentrando el poder económico de los recursos fiscales en el poder Nacional.

De esta forma, los instrumentos políticos para incrementar la fuerza del centro se negociaban con concesiones a favor de ciertos estados, pero a otros estados no se les otorgaba este beneficio, así lo destaca Luis Aboites¹³²:

Ya se vio también que como resultado de esta estrategia se generó una inequidad derivada del hecho de que 13 entidades lograron algún tipo de exención en el pago de la contribución federal, mientras que el resto se mantuvo al margen de ese privilegio.

La Contribución federal se suprimió derivado de su bajo rendimiento, frente a otras contribuciones y por la insistencia de los estados para suprimirla.

Esta etapa de redefinición y cambios en materia fiscal generó que la competencia concurrente inaugurada en 1879, llevara a diversos enfrentamientos jurídicos entre los dos niveles de gobierno, reclamando competencia en materia tributaria, como se analiza a continuación.

1.7.-ORIGEN DE LA COORDINACIÓN FISCAL

La coordinación Fiscal es el modelo adoptado para distribuir la competencia administrativa, entre la federación y las entidades federativas, bajo un esquema impositivo novedoso que se incorporó al sistema jurídico mexicano.

En esta etapa de la historia fiscal, México introduce cambios sustanciales al diseño original que marcan la transformación técnica del sistema y que preparan el nuevo diseño fiscal basado en la Coordinación Fiscal.

Este cambio en el diseño de la fiscalidad obedeció a la transformación del modelo fiscal original, conforme al cual las entidades contribuían a los gastos de la Unión, es decir, a los gastos de la autoridad nacional a través de la denominada Contribución federal.

¹³¹ Ídem.

¹³² Ídem.

El sistema fiscal federal se invertiría, ya que, a partir de este momento, la federación ya no recibiría el ingreso de la Contribución federal que cada entidad le daba, sino que sería la federación la que compartiría formalmente sus fuentes exclusivas de ingresos con los estados.

Lo anterior es el resultado de varios factores: por un lado, la Contribución federal correspondía a la estructura federal original, tomada del modelo norteamericano ya muy lejano del mexicano, especialmente por la interpretación de las facultades concurrentes y, por el otro, se habían presentado dos situaciones: las entidades habían solicitado la supresión de la Contribución federal y ya se habían otorgado, de manera discrecional, excepciones a la misma, como se señaló antes, derivadas de la situación económica de los estados.

Por lo anterior y ante la debilidad económica de los estados se generó que ellos solicitaran su supresión, como lo señala Luis Aboites: ¹³³

Varios de los gobiernos estatales habían pedido con insistencia su supresión. Así se había expresado en las convenciones fiscales de 1925 y 1933.

Adicionalmente, la reducción paulatina ¹³⁴ del ingreso por concepto de la Contribución federal se dio a partir de 1925, año en el que significaba el 9% de la recaudación federal, para pasar en 1948, al 2%.

Como se aprecia, las condiciones económicas de ese momento, así como la modernización del sistema fiscal, justificaban la supresión de este gravamen, sui generis.

Así, la abrogación de la Contribución federal logró reajustar las relaciones de los fiscos locales con el régimen federal, más bien por la reestructuración del sistema fiscal que trajo consigo la industrialización de México y, desde luego, la internacionalización que se inició en este periodo con la creación de los organismos internacionales como el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (Banco Mundial) y el Fondo Monetario Internacional. Lo anterior derivó en la necesidad de simetría fiscal para la armonización en materia comercial.

Luis Aboites ¹³⁵ señala en relación con la supresión de la contribución federal, refiriéndose a la impopularidad de ésta, lo siguiente:

En un transitorio de la Ley de Ingresos de 1949 se derogó la Ley de la contribución federal vigente que era de 1947. (7) Esta decisión debe verse

¹³³ *Ibidem*, p. 266.

¹³⁴ Cfr. *Ibidem*, p. 264.

¹³⁵ *Idem*.

como un eslabón más en la reorganización de la nación, que incluía por supuesto la unificación fiscal y el robustecimiento de las economías locales.

Así en la Ley de ingresos para 1949, publicada en el Diario Oficial de la federación de 30 de diciembre de 1948, se abrogó este gravamen, de acuerdo con lo dispuesto por el, artículo 2º. Transitorio, conforme a lo siguiente:

ARTICULO 2º.-A partir del 1º.de enero de 1949 se deroga la Ley de la Contribución federal de 30 de diciembre de 1947.

La Contribución federal causada hasta el 31 de diciembre del año en curso que deba cubrirse en fecha posterior, se recaudará en efectivo en beneficio de las Entidades Federativas o Municipios sobre cuyos enteros se haya causado.

Tanto los saldos a favor de los Gobiernos locales y Municipios por concepto de honorarios por amortización de la Contribución federal como las responsabilidades a cargo de las propias autoridades por falta de amortización total o parcial de la Contribución federal que puedan existir al 31 de diciembre de 1948, se considerarán definitivamente compensados y se cancelarán en esa fecha.

...

La supresión de este gravamen modificó el sistema fiscal, planteó junto con la incorporación de diversos impuestos al comercio y al consumo un nuevo impulso federal para tener un control fiscal, económico y político, generando un diseño que concentraba el ingreso nacional y lo ordenaba y distribuía mediante las participaciones. Al respecto, Luis Aboites ¹³⁶ señala:

Pero hay que relativizar tal importancia porque la supresión de este gravamen no fue suficiente para modificar la tendencia a la concentración las rentas públicas en manos federales. O puede presumirse que tal importancia se refería más bien al contenido simbólico de la medida: se rompía con el pasado se aceleraba la entrada al presente y además se cuidaban las formas. La supresión daba lustre al presidente y de paso despojaba a los estados de uno de sus argumentos favoritos. La dinámica de estos años parecía no requerir ya una opresión tan obvia sobre las tesorerías locales. Los avances en la unificación y la creación de nuevos impuestos resolvían de manera más funcional el problema de fondo, a saber, la consolidación del Gobierno Central.

Al transformarse el sistema fiscal federal de su estructura original a un esquema acorde con la industrialización de México, las formas de tributar también se modificaron y varios elementos influyeron en esta nueva estructura recaudatoria del gobierno federal.

Lo anterior lo señala Luis Aboites¹³⁷:

Ya antes se dijo que la creación de nuevos impuestos, la unificación tributaria, la supresión de la contribución federal y el sistema de participaciones son los componentes fundamentales de la nueva hacienda pública en lo referente a la cuestión tributaria.

¹³⁶ *Ibidem*, p. 266.

¹³⁷ *Idem*.

Así esta transformación fiscal en México generó la regulación dispersa de gravámenes a la producción o al comercio, y en cada uno de ellos se señalaban las reglas de participación a los estados. Se trataba de un régimen de fiscalidad difuso.

De este modo, en el Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 1948,¹³⁸ marcando la tendencia fiscal de gravámenes dispersos y específicos en México, se publicaron las siguientes leyes:

Ley del Impuesto sobre Hilados, tejidos y Acabados; Ley del impuesto sobre Llantas y Cámaras de Hule; Ley del impuesto sobre Cemento; Ley del Impuesto sobre Operaciones de Compraventa de Primera Mano de Anhídrido Carbónico; Ley del Impuesto sobre la explotación de diversas especies de pesca , en aguas territoriales de la República. Ley que establece el impuesto especial sobre los ingresos procedentes de la venta de automóviles ensamblados en el país.

También se generaron normas específicas para la unificación o fusión de impuestos federales y locales, como la contenida en el artículo 18 de la Ley de Ingresos para 1949¹³⁹, conforme a lo siguiente:

ARTÍCULO 18.-Se faculta al Ejecutivo federal para que fusione los impuestos federal y local, de expendios de bebidas alcohólicas en el Distrito federal, estableciendo una sola cuota o tasa, así como las participaciones correspondientes.

Igualmente, se declaró la sustitución del impuesto a la producción de aguas envasadas en sustitución, del impuesto sobre ingresos mercantiles, conforme a lo siguiente¹⁴⁰:

ARTICULO 3º.-Para el ejercicio de 1949, se suspende la aplicación de la Ley del Impuesto a la Producción de Aguas Envasadas de fecha 30 de diciembre de 1947; mientras dure la suspensión los sujetos de dicho impuesto causarán el impuesto sobre ingresos mercantiles de acuerdo con la Ley de 30 de diciembre de 1947.

Es importante destacar que los esfuerzos federales por reestructurar la fiscalidad nacional tenían el propósito de fortalecer, a su vez, las finanzas locales. Sin embargo, la administración tributaria debía considerar diferentes condiciones que la propia provincia genera, entre ellas: la cercanía en la interacción pública y la privada; la transparencia obligada por la corta distancia en el control popular de la conducta de los gobernados y la ausencia de mecanismos legales de control local por la perversión que puede darse a ellos.

De acuerdo con lo anterior, varios autores y en diferentes países han analizado estos desencuentros en la normatividad nacional y la local que incluye, desde

¹³⁸ Diario Oficial de la federación, <http://dof.gob.mx/index.php?year=1948&month=12&day=30>

¹³⁹ Ídem.

¹⁴⁰ Ídem.

luego el tema hacendario. En este caso, uno de los efectos generados fue el establecimiento de múltiples impuestos locales asimétricos bajo el criterio de la competencia concurrente.

Lo anterior dio lugar a un desequilibrio económico y financiero, por lo que la reestructuración del sistema fiscal federal apuntaba más a la unidad tributaria en aras de una mejor distribución de los ingresos y también a una mejor administración tributaria. Para este propósito, las participaciones tuvieron un lugar muy importante como mecanismo técnico para lograr una distribución equitativa de los ingresos recaudados. Así, compartir las fuentes gravables a través de las participaciones implicaba dos criterios: por un lado, la aplicación de la disposición constitucional prevista en el artículo 73, fracción XXIX, que obliga a la federación a compartir ciertos ingresos y, por la otra, el concepto general de participaciones. Sin embargo, con cualquiera de ellas, lo importante era cumplir con los objetivos financieros de recaudación y de distribución de ingresos.

A partir de la reforma constitucional de 1942, el planteamiento sobre la solución constitucional a la competencia federal se hizo evidente y se dio un cambio en la forma de concebir el federalismo mexicano, que incluyó las teorías sobre la doble y múltiple tributación.

La fiscalidad mexicana se enfrentó nuevamente a una gran transformación en la materia, derivada del nuevo impuesto al comercio, al haberse expedido la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1948.

Al respecto, se observa que ante las modificaciones al sistema fiscal, se requirió convocar a una nueva Convención Fiscal.

Ernesto Flores Zavala señala:¹⁴¹

311.- Por oficio de 4 de octubre de 1947, siendo Presidente de la República el Licenciado Miguel Alemán y Secretario de Hacienda y Crédito Público Ramón Beteta, se convocó a los gobiernos de los Estados y Municipios a la Tercera Convención Fiscal.

Las razones que se señalaron¹⁴² para convocar a esta Convención fueron las siguientes:

a.-La federación, los estados y los municipios desde 1925 venían creando nuevos impuestos.

¹⁴¹ Flores Zavala, Ernesto, op. cit., cita 107, p. 354.

¹⁴² Cfr., Ídem.

b.- Había más impuestos, eran más complicados y resultaban faltos de armonía en su conjunto.

c.- Había más cargas económicas y administrativas para los contribuyentes.

Se destaca que en esta Convención se designaron 11 comisiones que analizaron la perspectiva de la doble tributación nacional, pero en el marco del establecimiento de un nuevo impuesto que revolucionaría la fiscalidad en México. De los temas analizados destacan el estudio de los impuestos generales al comercio y los impuestos específicos.

TERCERA CONVENCIÓN FISCAL¹⁴³

FECHA	TEMAS	RECOMENDACIONES	RESULTADO
1947	Impuestos concurrentes entre la federación y Estados. Impuestos concurrentes entre Estados y Municipios. Impuestos exclusivos de la federación, Estados y Municipios. Impuestos alcabalaratorios. Reformas constitucionales para la organización de las haciendas. Designación de un organismo que llevara a la práctica los resultados de la Convención.	-Los ingresos sobre productos del trabajo se gravarán una sola vez. -Se reconocerá un mínimo exento mayor al actual. -En impuesto a la inversión, se exentaría a corporaciones de beneficencia y a las del Estado mexicano. En materia del Impuesto sobre herencia y legados la legislación sería uniforme en todos los estados, siendo legislación tipo la del DF. En materia de donaciones, la legislación tipo también sería la del DF.	Expedición de la Ley del Impuesto sobre Ingresos mercantiles, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley de Coordinación Fiscal.

¹⁴³ Cfr. *Ibidem*, pp. 345-348.

En materia de impuesto predial, éste sería sobre el valor catastral.

Los impuestos a productos agrícolas serían transitorios y complementarios del predial.

Se reconoció que los ingresos municipales deben integrarse con impuestos sobre actividades locales, los derechos por la prestación de servicios.

Para gravar el comercio se consideró la existencia de un solo impuesto sobre las ventas; el impuesto se repercutiría en el precio, sin afectación para el comerciante.

Se buscaría no gravar los artículos de mayor consumo.

Se gravarían también los servicios.

Esta Convención marcó el final de una etapa del federalismo fiscal, ya que el sistema se transformó al expedir la Ley del Impuesto sobre la Renta cedular y la Ley del impuesto sobre ingresos mercantiles y la Ley de Participaciones que agrupaba disposiciones dispersas en la materia.

Al respecto, Luis Aboites¹⁴⁴ señala:

En consecuencia con la Ley de Participaciones de 1948 se trataba de unificar y simplificar el procedimiento, mediante el depósito inmediato de la participación en el Banco de México para que éste lo entregara a las entidades correspondientes.

Además de la sistematización en materia de participaciones, la modernización planteada en materia fiscal con el establecimiento de los dos impuestos más rentables, al ingreso y al comercio, requería de nuevos organismos que procuraran la armonización y la funcionalidad del sistema fiscal, al respecto, Luis Aboites¹⁴⁵ señala:

Como resultado de la Convención Fiscal de 1947 y de las reformas de 1948 y 1949 se creó una Comisión Ejecutiva del Plan Nacional de Arbitrios, encargada de estudiar y elaborar los proyectos de Leyes necesarios para llevar a la práctica los acuerdos de la Convención. En 1953 fue sustituida por la comisión nacional de arbitrios, creada por la Ley de Coordinación Fiscal entre la federación y los estados de 28 de diciembre de ese año.

Adicionalmente, esta Convención diseñó un sistema de distribución de ingresos que reflejara uniformidad y coherencia. Al respecto, Arturo Núñez Jiménez¹⁴⁶ señala:

La Tercera Convención Nacional Fiscal, convocada en octubre de 1947 por el entonces Secretario de Hacienda y Crédito Público, licenciado Ramón Beteta se propuso un objetivo distinto al de sus predecesoras: establecer un sistema en el cual, la federación y los Estados, si bien no se distribuían entre sí en forma exclusiva, las fuentes del gravamen, deberían tratar de aprovecharlas en una coordinación que garantizara la uniformidad y la coherencia de los sistemas impositivos federales con los estatales.

Esta etapa de la Coordinación Fiscal cambió el sentido de las convenciones anteriores y permitió que las entidades federativas recibieran la solución jurídica de un sistema fiscal que se había modificado, ya que se daba un giro en relación al tipo de gravamen ya que se modificó el impuesto al ingreso con una técnica cedular y los impuestos al consumo cambiaron su diseño uniformando la recaudación por este concepto.

Por lo anterior, de la Tercera Convención se derivó la transformación del modelo original, al modelo de participaciones, por lo que se expidieron diversas leyes que definieron la Coordinación Fiscal en México.

Al respecto, Arturo Núñez Jiménez¹⁴⁷ señala:

Dichos ordenamientos fueron: 1) La Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, de 1948; 2) La ley que regula el pago de las participaciones en ingresos federales a las Entidades Federativas, también de 1948; 3) La Ley de coordinación Fiscal entre la federación y los Estados, también de 1953; y 4) La

¹⁴⁴ Aboites Aguilar, Luis, op. cit., cita 116 p. 272.

¹⁴⁵ Ídem.

¹⁴⁶ Núñez Jiménez, Arturo, Antecedentes y características del Sistema nacional de Coordinación Fiscal en México, p. 88, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/gac/cont/4/fip/fip8.pdf>.

¹⁴⁷ Ídem.

Ley que otorga compensaciones adicionales a los Estados que celebren convenios de coordinación en materia del impuesto sobre ingresos mercantiles que entró en vigor en 1954.

Con este diseño se optó por la instrumentación legal de la Coordinación Fiscal y no por la reforma constitucional que generaría una clasificación rígida de las fuentes gravables. La solución que da la Tercera Convención Fiscal genera ya el diseño inicial de la coordinación Fiscal a través de la instrumentación legal y no constitucional de este mecanismo de distribución de recursos fiscales.

La Coordinación Fiscal instrumentada a través de la legislación tiene la virtud de redimensionar una cuestión política, transformándola en una cuestión técnica. Es decir, las fuentes de ingresos pueden compartirse usando fórmulas adecuadas que aseguren la llegada de ingresos a las entidades y municipios, sin tocar el tema de la soberanía local.

De esta forma, el 30 de diciembre de 1953, se publicó la Ley de Coordinación Fiscal entre la federación y los Estados; esta ley contiene disposiciones de orientación liberal ya que se buscaba la uniformidad en la conducta comercial de toda la república, en lo que constituye el primer ordenamiento, expedido por la federación, para dar unidad comercial a México. Así esta ley incluye en su regulación los siguientes temas:

a).- El artículo 1º establecía que eran restricciones indebidas al comercio entre estado y estado, entre otras, las siguientes:

--La expedición de Decretos estatales que implicaran alcabalas o procedimientos alcabulatorios que restringieran la circulación o el comercio de mercancías, tránsito de personas, consumo de mercancías que significarán diferencias de impuestos.

--El establecimiento o funcionamiento de garitas u oficinas de inspección.

b).-En el artículo 2º. Se creó la Comisión Nacional de Arbitrios como órgano funcional de la coordinación. Este órgano tenía como función específica supervisar y revisar que la legislación estatal no incluyera alguno de los temas que eran materia de prohibición constitucional y legal.

Es importante señalar que para incentivar la coordinación se expidió, el propio 30 de diciembre de 1953, la Ley que otorga Compensaciones Adicionales a los Estados que celebren convenio de coordinación en materia del impuesto federal sobre ingresos mercantiles. Dicho ordenamiento, de apenas 4 artículos, otorgaba un incentivo que consistía en el 10% adicional de las participaciones que recibieran los estados que hubieran celebrado convenio en materia del impuesto sobre ingresos mercantiles.

Como se observa, la primera Ley de Coordinación Fiscal intentó ordenar y estudiar los mecanismos para uniformar las facultades de locales, para que no hubiera restricciones al comercio y no reguló, como sucede a partir de 1980, los convenios, los fondos y sus reglas de aplicación, así como los órganos encargados de aplicar la coordinación.

Lo anterior se explica ya que la regulación de la coordinación estuvo dispersa, ya que la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles incluyó por primera vez la posibilidad de celebración de convenios en el Decreto de Reformas a la Ley del Impuesto sobre ingresos Mercantiles, publicado en el DOF de 31 de diciembre de 1951 y que, en realidad, se trató de la reexpedición de la misma. En dicha Ley que, ya tenía una integración más completa y clasificada temáticamente en comparación con la de 1948, estableció en el capítulo XIII, lo siguiente:

Artículo 77.- La Secretaría de Hacienda podrá celebrar convenios con las entidades federativas para la recaudación de la cuota federal y de la participación local que a estas pueda corresponderles, en los términos del artículo 15, y conforme a las siguientes bases:

...

Las entidades tenían la administración y cobro del tributo y por ello recibirían a cambio sus participaciones y no tenían la facultad de sancionar el incumplimiento a la ley. Este inicio de la coordinación Fiscal se enmarca en la fase administrativa y todavía no política como renuncia a su potestad tributaria.

Estas primeras reglas de coordinación Fiscal determinaron el inicio de una nueva relación entre la federación y las entidades y un nuevo diseño del federalismo fiscal mexicano.

Ante esta nueva regulación, surgen diversas controversias legales en torno a la Coordinación Fiscal, lo que generó la interpretación de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sobre la naturaleza jurídica de los Convenios.

En este tema se destaca que la interpretación elaborada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en 1953, sobre la naturaleza de estos Convenios Fiscales aclara y reitera el criterio de competencia concurrente definido por don Ignacio L. Vallarta en 1879.

Así se señala que si la competencia es concurrente entre la federación y las entidades federativas en diversos campos impositivos, lo que implica que ambos entes tienen capacidad de gravar a los contribuyentes, entonces, estos dos entes pueden convenir y ceder parte de su soberanía fiscal en busca de evitar la doble tributación.

En 1953, la tesis que se cita enseguida definía el carácter de los Convenios que se firmaron entre la federación y las entidades federativas. La tesis de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia definía lo siguiente:

[TA]; 5a. Época; 2a. Sala; S.J.F.; Tomo CXXXI; Pág. 102
INGRESOS MERCANTILES. EFECTOS DE LOS CONVENIOS FISCALES DE COORDINACIÓN ENTRE EL GOBIERNO FEDERAL Y LOS DE LOS ESTADOS.
Los convenios fiscales de coordinación, como los concertados entre la federación y los Estados de la misma, tienen semejanza con los Tratados Internacionales, por cuanto vinculan también a dos gobiernos soberanos. Pero esos convenios de coordinación, por el hecho de establecer disposiciones abstractas de observancia general que obligan a todos los causantes relativos bajo sanción coercitiva, son verdaderos contratos ley que dejan fuera de vigor a toda ley anterior contraria al convenio respectivo y esto, por efecto de la pura vigencia del convenio.

SEGUNDA SALA

Amparo en revisión 4471/53. Cía. Comercial Vacum, S. A. 14 de enero de 1957. Unanimidad de cinco votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Esta tesis estructura la teoría convencional del federalismo fiscal mexicano, que, como se ha señalado, ha ido evolucionando a lo largo de dos siglos.

El tema de distribución de competencia continuaba siendo materia de impugnación y la Suprema Corte de Justicia de la Nación reiteraba su teoría sobre las reglas de interpretación iniciada por Don Ignacio I. Vallarta. De este modo la siguiente tesis de 1959 señala lo siguiente:

[TA]; 5a. Época; 2a. Sala; S.J.F.; Tomo CXXXII; Pág. 19
PETRÓLEO Y SUS DERIVADOS, INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS DE LOS ESTADOS A.

Los impuestos que por petróleo y sus derivados establezcan las leyes de los Estados de la federación, aunque se denominen sobre el comercio o sobre la industria, son inconstitucionales, toda vez que la Constitución federal faculta tan sólo al Congreso de la Unión para legislar sobre materia de petróleo, y le da potestad exclusiva para fijar los impuestos relativos; por lo que los estados no pueden hacer, constitucionalmente, lo mismo, a menos de invadir la esfera de la autoridad federal. En consecuencia, si las entidades federativas, por un lado, participan en el rendimiento de las contribuciones especiales sobre la gasolina en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Gasolina, y si, por el otro, las autoridades locales pretenden percibir otro impuesto por el mismo concepto, es evidente que invaden la facultad impositiva del legislador federal, al dictar una ley para el efecto de obtener el segundo impuesto, sin que tenga validez la autorización que le dé una ley federal secundaria, puesto que, determinada por un precepto constitucional la facultad del Congreso federal para legislar en determinadas materias y para establecer impuestos especiales sobre la gasolina, esta facultad es irrenunciable e intransferible. Sin duda, la facultad que la fracción VII del artículo 73 constitucional confiere al Congreso federal para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto no excluye la de los Estados para imponer contribuciones necesarias a cubrir sus propios presupuestos; pero esta facultad local tiene sus límites en aquellas materias que el propio artículo 73 reserva al legislador federal de manera específica, como acontece con las materias a que se refieren las fracciones X y XXIX. Es verdad que la facultad exclusiva del Congreso federal para imponer contribuciones especiales sobre la gasolina y productos derivados del petróleo no excluye la facultad del legislador local para imponer contribuciones al comercio, que es materia distinta; pero la distinción no radica en un simple cambio de palabras, porque si al imponer contribuciones al comercio, de lo que en realidad se trata es de gravar con una contribución

transacciones que se relacionan con la gasolina y los derivados del petróleo, es claro que las leyes de los Estados que tal cosa pretendan, aunque los impuestos se denominen sobre el comercio o sobre la industria, resultan inconstitucionales, toda vez que la Constitución federal faculta al Congreso de la Unión para legislar sobre tales impuestos, siendo de observarse la jurisprudencia de esta Sala al respecto y que se puede consultar bajo el número 557 en la página 1026 de la jurisprudencia definida de esta Suprema Corte, Apéndice de 1917 a 1954.

Amparo en revisión 5895/56. Petróleos San Germán, S. A. 3 de abril de 1957. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Rafael Matos Escobedo.

En esta etapa del federalismo fiscal mexicano, el enfrentamiento entre la federación y los Estados que establecían impuestos locales sobre fuentes exclusivas, fue preparando un diseño que permitiera compartir los ingresos con base en un enfoque más administrativo y económico que técnico constitucional. Al respecto, es importante recordar que don Roberto Hoyo D'Addona tuvo una participación importante en la definición y el diseño de la Coordinación Fiscal mexicana quien señalaba en forma sintética la problemática de la fiscalidad mexicana con esta frase:¹⁴⁸ ***El Problema fiscal más serio es la coexistencia de autoridades con facultades concurrentes.*** Por lo anterior, la solución dada para resolver la interpretación del artículo 117 de la Constitución de 1857, requería ahora, un siglo después, un tratamiento distinto, es decir, la armonización de facultades como una exigencia de funcionalidad del Estado federal.

En relación con lo anterior, José María de la Serna¹⁴⁹ señala:

Uno de los principales arquitectos del Sistema nacional de Coordinación Fiscal, el profesor y Licenciado don Roberto Hoyo D'Addona ha dejado testimonio de cómo es que se llegó a la mencionada situación. Según este autor, la Constitución establece un régimen de concurrencia de facultades impositivas de federación y estados; y solamente en un número limitado de materias establecidas en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, establecidas a partir de la reforma de 1942, se otorgó al Congreso de la Unión facultades exclusivas para crear ciertas contribuciones, con lo que se negó la misma posibilidad a las legislaturas de los estados.

El desarrollo del federalismo fiscal continuó en esta etapa con la tarea de articular la administración de los impuestos a través de una organización que garantizara la eficiencia recaudatoria, pero con la problemática de una coordinación incipiente e inacabada.

De acuerdo con lo anterior, el 31 de diciembre de 1964 se publicó en el Diario Oficial de la Federación una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de carácter general y

¹⁴⁸ Facultad de Derecho UNAM. Juristas UNAM, México 2013, <http://juristasunam.com/2013/03/06/hoyo-daddona/>, consultado el 12 de junio de 2014.

¹⁴⁹ Serna de la Garza, José María, Las Convenciones nacionales fiscales y el federalismo en México, México, IIJ, 2004, p. 35, <http://bibliohistorico.juridicas.unam.mx/libros/3/1325/6.pdf>, consultado el 30 de abril de 2016.

ya no cedular¹⁵⁰ y el 19 de enero de 1967 se publica en el DOF el Código Fiscal de la federación. El modelo fiscal aplicado seguía la línea liberal derivada de la Tercera Convención Fiscal y la Coordinación Fiscal continuaba de manera difusa en los diversos ordenamientos impositivos, mediante técnicas diferentes según el impuesto, pero legitimada en su operación.

Esta modernización del sistema fiscal federal incorporaba un diseño de tendencia más generalizada en la clasificación del tipo de ingreso.

Por otra parte, en la Ley de Ingresos para 1965, publicada en el DOF de 31 de diciembre de 1964¹⁵¹ se reiteraban los criterios constitucionales de competencia federal exclusiva, para aquellos estados que seguían buscando fuentes impositivas, pero que invadían la competencia federal, en los siguientes términos:

ARTÍCULO 2o.-En los términos de los artículos 73, fracción XXIX, 117 fracción V y 131 de la Constitución General de la República, son privativos de la federación los impuestos enumerados en el artículo 1o. fracciones III, IV, incisos 1, 7, 10, 11, 12, 13, 14, 16, subincisos A, B y D 19, 19, 20, 21, 22 y 23, VII, VIII, X Y XI, por lo que sobre estas fuentes, las autoridades estatales y municipales se abstendrán de establecer y de cobrar gravámenes tributarios sea cual fuera el aspecto que se les dé.

Como se observa, se hacían esfuerzos legislativos y jurisdiccionales para restablecer los criterios de distinción de competencia federal y local.

En el marco de la Ley de Coordinación Fiscal de 1953 y a través de disposiciones dispersas en las leyes tributarias, la coordinación era materia de controversias e impugnaciones ante el Poder Judicial de la federación.

Este periodo se caracteriza por la redefinición del estilo legislativo disperso, consistente en reformar de manera aislada cada ley impositiva y se inaugura la práctica que dura ya 50 años de expedir la llamada Ley Miscelánea Fiscal que integra todas las reformas a leyes fiscales en un solo ordenamiento, con un solo procedimiento legislativo.¹⁵²

Se destaca, que en materia de Coordinación Fiscal, ésta inicia el proceso de ampliación a otras materias distintas al impuesto sobre ingresos mercantiles, es decir se incorpora a ella, el impuesto sobre la renta.

¹⁵⁰ La Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964, suprime el régimen cedular al abrogar la Ley del impuesto sobre la Renta publicada en el DOF de 30 de diciembre de 1953 y clasifica ya a los contribuyentes como causantes mayores (ingresos mayores a 150,000 pesos); causantes menores; personas físicas; y productos o rendimientos del capital.

¹⁵¹ DOF 31 de diciembre de 1964, <http://dof.gob.mx/index.php?year=1964&month=12&day=31>, consultado el 4 de mayo de 2013

¹⁵² La primera ley que se expide en México de esta naturaleza se publica en el DOF de 31 de diciembre de 1964 con el nombre de: Ley que reforma y adiciona diversas leyes que rigen impuestos federales y establece vigencia propia para disposiciones consignadas en anteriores leyes de la federación.

En este sentido, el Decreto de reformas y adiciones a diversas leyes de carácter fiscal, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 1972, en el artículo 45-bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta estableció la Coordinación Fiscal en este impuesto. Dicho artículo establecía¹⁵³:

Artículo 45-Bis.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá celebrar con los estados de la República, convenios de coordinación por lo que respecta al ingreso global de las empresas de los causantes menores, a condición de que no mantengan en vigor los impuestos locales y municipales que se establezcan en el convenio respectivo.

Los Estados que se coordinen con la federación y el Distrito y Territorios federales, percibirán una participación del impuesto al ingreso global de las empresas que se recaude de los causantes menores en la localidad correspondiente, conforme a las bases que se fijen, en los convenios respectivos, así como de los recargos y multas.

En los convenios de coordinación se fijarán las condiciones de la participación que se autoriza y todo lo relacionado con la vigilancia de los causantes menores y la administración del impuesto. Sin embargo la facultad de revisión y práctica de auditorías a estos causantes, en todo caso podrá ser ejercida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, aun cuando tales facultades hayan sido delegadas.

De esta forma, la Coordinación Fiscal incrementó su ámbito de aplicación al impuesto más importante en materia de recaudación y que tenía una vinculación específica con uno de los elementos más importantes de la tributación, es decir el domicilio del contribuyente. Adicionalmente el criterio de la doble tributación se incluía de manera expresa en el texto de la ley.

La Coordinación Fiscal generó impugnaciones ante los tribunales y se resolvieron validando los mecanismos de la Coordinación Fiscal. Así, hasta la Sexta Época, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió 2 tesis aisladas bajo el rubro de Coordinación Fiscal.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en una tesis aislada 806110 de la Sexta Época, definió la obligatoriedad de la Coordinación Fiscal y la obligación de los estados de suprimir los gravámenes locales.

INGRESOS MERCANTILES, IMPUESTO SOBRE. CONVENIOS DE COORDINACIÓN FISCAL.

Respecto de la imposición sobre el comercio y la industria, existen facultades concurrentes entre la federación y los Estados para gravar dicha fuente impositiva, pero esto no significa que tratándose del impuesto sobre ingresos mercantiles; establecido por virtud de un convenio de coordinación Fiscal, la entidad federativa coordinada se encuentre en libertad de desconocer unilateralmente los términos del convenio, sin infringir tanto dicho convenio como las disposiciones relativas de la Ley federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, ya que dicho impuesto es de carácter federal, concediéndose al Estado una participación, en sustitución de los gravámenes locales que deben suprimirse.

¹⁵³ Diario Oficial de la Federación, <http://dof.gob.mx/index.php?year=1972&month=12&day=30>, consultado el 3 de abril de 2013.

Para reforzar el criterio de la Corte sobre la obligatoriedad de la Coordinación Fiscal, en la Sexta Época, el Pleno emitió la siguiente tesis aislada 806109, que agrega el concepto de unificación de gravamen como objetivo de la Coordinación, entre otros, para evitar la doble y múltiple tributación.

INGRESOS MERCANTILES, IMPUESTO SOBRE. CONVENIOS DE COORDINACIÓN FISCAL. FACULTADES DE LOS ESTADOS.

Durante la vigencia de un convenio de coordinación, celebrado entre la federación y un Estado para el cobro del impuesto sobre ingresos mercantiles, el Estado coordinado se encuentra sujeto a las bases del mismo, que son las que establece la propia ley de la materia y, por tanto, para tener derecho a la cuota adicional del impuesto federal de que se trata, debe renunciar dicho Estado, así sea transitoriamente, a su facultad concurrente de gravar libremente el comercio y la industria dentro de su territorio, pues se ha acogido a las disposiciones de la Ley federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, ya que de lo contrario se desvirtúan totalmente las finalidades de este tributo, a través del cual se pretende unificar en toda la República el gravamen sobre el comercio y la industria, evitándose una doble y hasta triple tributación.

Varios factores, como la regulación difusa a través de diversos ordenamientos, los cuestionamientos sobre las reglas de la coordinación y apertura comercial internacional, generaron en México el reto del rediseño de su estructura recaudatoria, a través de mecanismos que fortalecieran la Coordinación Fiscal por medio de instrumentos jurídicos que uniformaron, integraron y concentraron la misma, como se analizará enseguida.

1.8.- LA COORDINACIÓN FISCAL CONCENTRADA (1980-1994)

A partir de 1980 se efectúa la modificación más importante del régimen fiscal mexicano, ya que si bien en los años 20, la incorporación del impuesto sobre la renta revolucionó la fiscalidad y en 1947, con el impuesto sobre ingresos mercantiles, se marca una nueva tendencia, a partir de los 80s se da la sistematización del régimen a través de la renovación de estos dos impuestos ya que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Además, la legislación fiscal se actualiza a través de la expedición de la Ley Aduanera y del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

En este esfuerzo de sistematización se da la integración de la regulación en materia de coordinación fiscal, logrando incorporar en un solo texto los temas relativos a la materia.

La Coordinación concentrada implica la sistematización de los ordenamientos y la alineación de la regulación a través de instrumentos flexibles y homólogos para cada entidad federativa.

Esta etapa de la evolución del federalismo fiscal tiene las siguientes características:

a.- Se expide la Ley de Coordinación Fiscal que concentra en un solo ordenamiento todos los esfuerzos por armonizar la fiscalidad.

b.- Se institucionalizan los órganos de la Coordinación Fiscal.

c.- Se conviene en el establecimiento de los fondos a distribuir.

d.- Se definen y estructuran los instrumentos jurídicos que dan sustento operativo a la Coordinación Fiscal.

De acuerdo con lo anterior, institucionalizar la armonización de la fiscalidad en México, evitó los riesgos de dispersión y la confrontación de fuerzas entre las entidades federativas y la federación.

Se destaca que como se ha señalado la evolución del federalismo condujo del régimen centralista y concentrador del Virreinato a un sistema de poder compartido y en competencia por las fuentes de ingreso de los dos niveles impositivos. Así, frente a la centralización anterior, los estados trataron de limitar al poder federal y la federación atrajo fuentes gravables con el objeto de uniformar la fiscalidad, hasta encontrar el equilibrio entre el centro y las entidades federativas a través de la armonización, lo que significó más de un siglo de confrontación. El régimen federal fiscal paso por varias etapas antes de encontrar una solución para compartir las fuentes gravables.

Sobre este aspecto, Iván H. Pliego Moreno señala: ¹⁵⁴

Asimismo, más de un siglo y medio después, la crisis del modelo federalista en los años de la década de 1980, debido al alto nivel de centralización que había alcanzado el país, probó que, en realidad, no se había logrado eliminar la práctica de este principio aún bajo la divisa de que México era una República Representativa federal.

El régimen federal encontró en la Coordinación de la fiscalidad el mecanismo para alinear el sistema fiscal, ya que en el pasado la dispersión impositiva a nivel local llevó a la impugnación de la federación exigiendo el respeto sobre las fuentes exclusivas, como

¹⁵⁴ Pliego Moreno, Iván, H. 200 años de federalismo en México: una revisión histórica. Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública. México, Cámara de Diputados, 2009, p. 25 en **El federalismo fiscal en México - Cámara de Diputados**. www3.diputados.gob.mx/.../federalismo_Fiscal_Mexicano_... consultado el 11 de mayo de 2014.

se ha señalado. Es importante destacar que la distribución deficiente de los ingresos ha sido siempre el argumento medular de las entidades federativas.

Al respecto Iván H. Pliego Moreno señala:¹⁵⁵

La inconformidad de estados y municipios con la persistencia del régimen centralista en el sistema político, impulsó el proyecto de nuevo federalismo como respuesta a los reclamos. Autonomía y recursos eran las dos principales demandas hechas al gobierno central por parte de los estados y, en el mismo sentido, de los municipios hacia éstos. La centralización política ejercida por la federación y por los gobiernos de los estados originaba inequidad social, política y económica entre los individuos sujetos a dicho sistema. El hecho es que el concepto federalista se debe aplicar en un sentido estricto a la relación entre federación y estados, dejando a un lado las características propias que cada estado le quiera dar, por conducto de sus respectivos poderes legislativos, a su vida municipal.

Nuevamente, ante esta situación, se realiza una transformación jurídica muy importante en materia fiscal que se armoniza a través de la expedición de diversos ordenamientos que plantean la nueva fiscalidad mexicana, que está vigente a la fecha.

Adicionalmente, se destaca que desde 1978 se habían incorporado nuevas tendencias ideológicas en materia fiscal, que se reflejaron en el sistema jurídico mexicano. Así, se abroga la Ley del impuesto sobre ingresos mercantiles y, en su lugar, se expide la Ley del Impuesto al Valor Agregado, misma que abroga también 18 impuestos especiales.

Además, la Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 1964 es substituida por la de 1980 y abroga la Ley Federal del Impuesto sobre Loterías, Rifas, sorteos y juegos permitidos de 30 de diciembre de 1947.

El impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado incorporaron a México a la nueva etapa de internacionalización comercial y se inicia un nuevo modelo con enfoque hacia la globalización.

La exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado¹⁵⁶, publicada en Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1978, señalaba:

El impuesto federal sobre ingresos mercantiles tiene una antigüedad de 30 años y, en su origen, permitió abandonar gravámenes obsoletos, como lo eran el impuesto federal del timbre sobre facturas que debían expedir los comerciantes y los impuestos estatales de patente o sobre giros comerciales que además de incrementar desordenadamente la carga fiscal, daban lugar a numerosas obligaciones secundarias que elevaban los costos de los causantes y afectaban los niveles de precios.

¹⁵⁵ Ibídem, p. 27.

¹⁵⁶ Moreno Padilla, Javier. Prontuario de leyes fiscales. México, Trillas 1981, p.178.

La evolución de la teoría fiscal impactada por la teoría económica y la incorporación de México al mercado mundial, determinaba la adopción de un impuesto moderno que implicaba una carga tributaria menor para el contribuyente.

Al respecto, la mencionada iniciativa¹⁵⁷ señalaba:

Para eliminar los resultados nocivos del impuesto en cascada, la generalidad de los países han abandonado sus impuestos tradicionales a las ventas, similares a nuestro impuesto sobre ingresos mercantiles y, en su lugar, han adoptado el impuesto al valor agregado que destruye el efecto acumulativo del gravamen en cascada y la influencia que la misma ejerce en los niveles de precios, elimina la desigualdad de la carga fiscal que favorece a los artículos de consumo suntuario en relación con los bienes que adquiere la generalidad de la población, hace desaparecer la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas y favorece la exportación.

Esta nueva ley estableció un tasa general de 10% que resultaba del cálculo del impacto real de las diferentes etapas del impuesto en cascada. Para la aplicación de esta ley se determinó una vacatio legis de un año, así la nueva ley entraría en vigor el 1 de enero de 1980.

En materia del impuesto sobre la renta se expidió una nueva ley, dando continuidad al mismo tipo de gravamen, pero fortaleciendo las facultades de las autoridades para evitar la simulación y la evasión fiscal. Así se señaló la exposición de motivos de la iniciativa¹⁵⁸:

Es de toda conocida la importancia del impuesto sobre la renta, no sólo como fuente vital de la recaudación tributaria, sino como instrumento promotor de la eficiencia económica y de la equidad. En la iniciativa que el Ejecutivo a mi cargo somete a vuestra soberanía, se propone, dentro del mismo sistema del impuesto sobre la renta que regula la Ley en vigor, introducir variantes que pretenden lograr, en algunas ocasiones un incentivo para la realización de determinadas actividades, en otras, facilitar la interpretación y aplicación de disposiciones que habían resultado confusas en algunos aspectos lo que consolida la seguridad jurídica de los particulares y, en fin, dotar a las autoridades hacendarias de mecanismos y facultades que les permitan detectar y combatir con mayor eficacia la simulación y la evasión fiscal . . .

Como se observa, en el caso del impuesto al valor agregado, se trata de una gran transformación fiscal al proveer al comercio de un mecanismo mejor diseñado para evitar el efecto en cascada que generaba incremento en los precios, al gravar cada etapa del proceso económico. Por otra parte, en el caso del impuesto sobre la renta se dio continuidad al tipo de gravamen, fortaleciendo la recaudación.

Esta característica de adaptabilidad del régimen fiscal federal a las modificaciones teórico-conceptuales en el diseño de tributación, es destacada por la autora

¹⁵⁷ *Ibidem*, p. 179.

¹⁵⁸ *Ibidem*, p. 224.

Beatriz Chapoy Bonifaz¹⁵⁹ como una característica del régimen federal, en los términos siguientes:

La permanencia del federalismo como la de cualquier organización o institución gubernamental- depende de su capacidad de cambio y de su posibilidad de dar cabida a intereses disímiles y hasta contrarios. La evolución del sistema fiscal en México es manifestación de ésta capacidad y del reconocimiento básico de la autonomía de las partes federadas, entendida ya no como ejercicio independiente de facultades, sino como desempeño coordinado de poderes, siguiendo los principios de complementariedad y colaboración consignados en acuerdos concluidos entre la federación y sus partes constitutivas en paridad de condiciones, siguiendo un proceso de negociaciones que hacen de la fórmula federal un modelo perpetuamente renovado.

El federalismo ha avanzado en su concepción para dotar de competencia a la federación en materias, que por su naturaleza, requieren uniformidad, homologación y simetría, lo que sólo se logra al alinear la regulación a nivel federal. En este marco, la evolución del sistema fiscal se sintetiza enseguida, de acuerdo con lo señalado por Tepach M. Reyes¹⁶⁰, quien señala:

Así, el sistema de distribución de recursos entre los dos ámbitos de gobierno ha evolucionado en el siglo XX, por un proceso conocido como federalización de los impuestos, que se puede dividir en las siguientes etapas:
-Los años veinte y treinta, en que hubo separación y asignación de competencias tributarias, a pesar de que se establecía la participación de las entidades federativas en el producto de los impuestos especiales (párrafo último de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional).
-Los años cuarenta a sesenta, en que la participación federal a los estados sustituye a la separación y asignación de competencias tributarias, mediante los diversos intentos de coordinación Fiscal. Asimismo, las fuentes de ingresos tributarios exclusivos de la federación aumentan con la adición de supuestos a la fracción XXIX del artículo 73 constitucional.
-Los años ochenta, en que se consolida la participación federal a los estados mediante la Ley de Coordinación Fiscal (vigente a partir del 1 de enero de 1980).
-En la década de los noventa, inició una nueva etapa de la coordinación Fiscal con la creación de los fondos de aportaciones federales establecidos en el capítulo V de esta Ley. A través de estos fondos, se descentralizó de manera condicionada el gasto en educación, salud, infraestructura social y seguridad pública.

Esta evolución que se destaca refleja la capacidad de adaptación de un modelo político-administrativo que en el aspecto fiscal se fue ajustando a la necesidad de un Estado fuerte y con suficiente recaudación para atender las necesidades nacionales.

Así, la crisis de 1982 detonó un replanteamiento en la técnica jurídica empleada para dar solución a un problema fiscal de México en el que se había optado durante la primera mitad del siglo XX, específicamente en la reforma constitucional para

¹⁵⁹ Chapoy Bonifaz, Beatriz, Evolución del sistema fiscal en México., p. 148, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/boletin/cont/61/art/art3.pdf>

¹⁶⁰ Reyes Tépath, M. Las Convenciones nacionales Fiscales de 1925, 1933, 1947 y 2004, p. 6, <http://www.diputados.gob.mx/cedia/sia/se/SIA-DEC-ICS-05-04.pdf>

dotar de competencia a la federación de manera paulatina en más campos impositivos. Sin embargo, al iniciar la administración en 1982, se cambió la estrategia y se implementó una reforma constitucional inversa, ya que en el artículo 115, en 1983, se establecieron campos impositivos exclusivos para los municipios. Este cambio marcó la transformación del sistema, ya que adicionalmente se reformó la Constitución para modificar los artículos 25 y 26 constitucionales en materia de planeación nacional del desarrollo.

Esta tendencia uniformadora es considerada por algunos autores como centralizadora, aplicando un criterio que hoy resulta superado por el desarrollo de la funcionalidad del estado federal que incorpora una nueva visión para no segregarse. La homologación y la simetría son actualmente características del Estado. La competitividad del régimen jurídico es una característica mundial que deriva de las funciones que puede desarrollar el estado y de la oferta de condiciones adecuadas al desarrollo integral de una nación.

Al respecto, Fernando Chávez Gutiérrez¹⁶¹ explica esta tendencia histórica de México, conforme a lo siguiente:

La idea transmitida aquí es certera: los federalismos mexicanos Ë tanto en lo económico como en lo político-, han tenido una vocación centralizadora, directamente vinculada al ejercicio de un presidencialismo verticalista, con facultades constitucionales y meta constitucionales que permitieron el ejercicio del control político, militar económico y financiero sea en la fase porfiriana (1877-1910) o en la fase larga de control hegemónico priista (1929-2000)

Es decir, la atracción del poder al centro ha sido parte de la funcionalidad del federalismo mexicano y la ha convertido en una necesidad técnica de articulación jurídica, requisito para incorporarse actualmente a la mundialización.

Considerando las circunstancias anteriores, la reforma de 1983 al artículo 115 constitucional constituyó un verdadero avance que siguió la tendencia posrevolucionaria como se aprecia en la evolución de la regulación del diseño político federal que en el artículo 109 de la Constitución de 1857, diseñaba una estructura muy sencilla de los gobiernos locales integrantes de la federación en los siguientes términos:

Art. 109 Los Estados adoptarán para su régimen interior la forma de gobierno republicano, representativo popular.

Este diseño acotado a lo esencial, desde el punto de vista político, ha tenido una evolución acorde con las medidas de fortalecimiento de la Unión. Este artículo 109

¹⁶¹ Chávez Gutiérrez, Fernando. El federalismo fiscal mexicano, notas para una discusión básica 2001. México, Fundación Fiedriek Ebert Stfung, 2001, p. 3.

constitucional tuvo una sola reforma el 21 de octubre de 1887 para autorizar la reelección de los gobernadores.¹⁶²

Después de la Revolución, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917 establece una estructura mucho más completa y enfocada a la funcionalidad de los municipios y en el tema fiscal se establecía, con precisión lo siguiente:

Art. 115.- 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 bases siguientes:

...

II.- Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados y que, en todo caso, serán suficientes para atender a las necesidades municipales, y

...

Se aprecia que al término de la Revolución se garantizó a los municipios una estructura fiscal básica y mantuvo, en relación con las entidades federativas, el criterio de interpretación aplicable a la fecha, que era el de la competencia concurrente.

El artículo 115 constitucional fue modificado en 13 ocasiones durante el siglo XX, de ellas, la más importante para efectos fiscales fue la de 1983. En ese año, con una visión de distribución de competencia impositiva, se definieron los servicios públicos a cargo de los municipios, sobre los cuales se autorizó cobrar por ellos derechos; se define el impuesto a la propiedad raíz y sus modalidades y se establecen reglas sobre las participaciones federales, constituyendo una garantía democrática constitucional de ingresos para los municipios.

La reforma al artículo 115, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 3 de febrero de 1983, estableció:

Artículo 115.- 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 bases siguientes:

...

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 las 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.

¹⁶² Cfr. Op. cit. cita 40, p. 708.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que este se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de estas contribuciones.

b.-las participaciones federales que serán cubiertas por la federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente determinen 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 egreso serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

Con esta reforma se otorga a los municipios un mínimo de conceptos por los cuales reciben ingresos: los impuestos a la propiedad raíz, las participaciones, los derechos por los servicios que presta y la regla de protección contra exenciones o subsidios o limitaciones a su competencia tributaria.

Se destaca que las 7 reformas constitucionales anteriores tuvieron por objeto modificaciones de carácter político y no técnico en materia de conceptos relativos a gravámenes.

De las reformas posteriores a 1983, la de 1999 incluyó el tema de la hacienda municipal para agregar en la fracción II, inciso b, como servicio a cargo de los municipios además del agua potable y alcantarillado, el tratamiento y disposición de aguas residuales. Además, en la misma fracción, inciso c), se agregó al concepto de limpia, la recolección, traslado tratamiento y disposición final de residuos; y, por último, en el inciso g) se agregó además de calles, parques y jardines, como servicio público a cargo de los municipios, el equipamiento de los anteriores. Se destaca que igualmente, se agregó un párrafo que otorga a los municipios la facultad de proponer a las legislaturas de los estados las tarifas del impuesto predial.

Las reformas restantes se refieren a temas como seguridad o la reforma indígena y se observa que el tema hacendario estatal y municipal no fue tema de reforma durante los gobiernos de la alternancia del Poder Ejecutivo Federal.

En esta etapa del federalismo fiscal mexicano, se aprecian dos enfoques muy precisos. Por un lado el objetivo de utilizar el federalismo como técnica política para impulsar el desarrollo regional. Por otro lado, el diseño de técnicas jurídicas más cercanas al modelo de descentralización por función.

Conforme a lo anterior, se observa que si bien las reformas citadas fortalecieron la hacienda municipal, el desequilibrio económico regional ha continuado. Al respecto, Horacio Sobarzo¹⁶³ señala:

El desarrollo económico del México contemporáneo ha atravesado por distintas etapas, muchas de ellas ya analizadas y, hasta podría decirse tipificadas. Sin embargo una característica común, a lo largo de todo este periodo, que podría ubicarse desde los años cuarenta, hasta el presente, ha sido el marcado desequilibrio regional, cuyo resultado es que las llamadas regiones atrasadas no se hayan beneficiado de los periodos de crecimiento económico o lo hayan hecho en forma muy precaria.

Lo anterior, destaca que no basta con el esfuerzo por mejorar el diseño legal de distribución de competencia, si no se acompaña de control correspondiente de desarrollo regional.

Así, el equilibrio ante la diversidad regional existente, requiere de instrumentos jurídicos complementarios para lograr tal propósito, por lo que se estima necesario rediseñar las responsabilidades de las autoridades locales de manera simétrica y diferenciada, la primera se daría en torno a los mínimos de salud y educación y la última se daría a tendiendo a las particularidades locales para potenciar el desarrollo.

En el aspecto jurídico, la autora Beatriz Chapoy Bonifaz¹⁶⁴ señala:

La integración hacendaria se efectúa en México mediante la armonización horizontal encausada por la afinidad impositiva entre las jurisdicciones federadas, y principalmente por la participación estatal en los impuestos federales. De acuerdo con la primera, se adoptan en las leyes fiscales locales, los principios de la legislación federal. Conforme a la segunda, los estados suspenden o derogan sus tributos a cambio de recibir una participación en los ingresos producidos por la aplicación en su territorio de los impuestos federales.

Adicionalmente, en el periodo que se analiza, no sólo se efectuó la reforma constitucional comentada, sino que también se modificó, la Ley de Coordinación Fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación de 1978 y que entró en vigor el 1 de enero 1981, misma que ha tenido 36 reformas¹⁶⁵ en 40 años de aplicación.

De estas modificaciones, las expedidas en el periodo que se analiza destacan por la tendencia a precisar y mejorar la distribución de los fondos y a ampliar el campo de aplicación de la coordinación Fiscal, conforme a lo siguiente:

¹⁶³ Sobarzo, Horacio. La cuestión fiscal y el nuevo federalismo Estudios sociológicos XVII, 51/99, México, COLMEX, 1999, p. 743
http://codex.colmex.mx:8991/exlibris/aleph/a18_1/apache_media/YHLQ1AN5BRYRQF2MTPPT4NLDP6Q7T8.pdf, consultado el 3 de mayo de 2013

¹⁶⁴ Chapoy Bonifaz, Beatriz, Evolución del sistema fiscal en México, México, UNAM, 1998, p. 136, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/boletin/cont/61/art/art3.pdf>, consultado el 5 de mayo de 2013.

¹⁶⁵ Ver anexo II.

- Se modifica, cada año, la mecánica de distribución de fondos.
- Se marca la tendencia a regular con mayor precisión la forma de entregar a los municipios la parte correspondiente a sus participaciones.
- Se establecen sanciones a las entidades que no cumplan en tiempo y correctamente con la distribución de fondos a los municipios.
- Se establece que las participaciones son inembargables, no afectables y no sujetas a retención.
- Se van ampliando poco a poco los conceptos que incluye la coordinación, ya que, además de los impuestos, se incorpora el tema de Derechos a partir de 1982 o los puentes de peaje en 1992.

En esta etapa del federalismo fiscal, ya con una estructura legal y administrativa integral, se logró mejorar la funcionalidad al compartir fuentes gravables y se incrementaron las fuentes de financiamiento local para lograr una coordinación Fiscal funcional y eficiente aplicando diferentes técnicas, entre ellas:

Suspensión de la tributación a nivel local.

Cesión de fuentes gravables entre los sujetos activos.

Participación en la recaudación federal

Tributación del ente local al poder federal

Distribución de ingresos en fuentes concurrentes

Administración delegada.

Administración compartida

La evolución de la legislación se complementa con el análisis de la interpretación jurisdiccional en relación con las controversias entre las entidades federativas y la federación, observando que de la Séptima Época, sólo 5 tesis aisladas se generaron en materia de Coordinación Fiscal.

En el periodo de 1968 a 2000, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido 41 tesis en 32 años y en el periodo 2000 a 2012 emitió 28 tesis jurisprudenciales. Lo anterior muestra un periodo muy álgido en las relaciones entre la Federación y las entidades federativas.

Adicionalmente esas 28 tesis de jurisprudencia se dieron en el periodo de la primera alternancia del Poder Ejecutivo Federal, en los que se observa creatividad en la argumentación y activismo controversial.

De esas 28 tesis de jurisprudencia que tienen como rubro el de Coordinación Fiscal; 15 corresponden a controversias constitucionales; 5 a acciones de inconstitucionalidad; 4 son por reiteración y 4 por unificación, lo que marca un periodo de enfrentamiento ya que 71% de la tesis de jurisprudencia corresponde a controversias entre entes de derecho público en busca de mayor libertad en la administración de los recursos federales otorgados a las entidades por la vía de la Coordinación Fiscal.

La primera de ellas fue la tesis P./J/2002 que precisa que las controversias previstas en el artículo 12 de la Ley de Coordinación Fiscal, son litigios sobre legalidad de los convenios de coordinación Fiscal y no corresponden a un tema de constitucionalidad, mismos que requieren de impugnación a través de la controversia constitucional, pero en el caso de litigio previsto en la Ley de Coordinación Fiscal, se aplica, por disposición de dicha ley, el procedimiento previsto para la Controversia Constitucional.

La más reciente jurisprudencia P/J 27/2012 determina que una ley fiscal local no puede establecer un destino o aplicación de recursos federales, distinto al previsto en la Ley de Coordinación Fiscal, ya que este concepto está excluido del principio de libre administración pública hacendaria previsto en los artículos 124 y 134, párrafos primero y quinto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Se observa en este periodo una actividad intensa en materia de impugnaciones y marcadamente elevada en el periodo de referencia. El objetivo de lograr una mejor distribución de los ingresos públicos tuvo una transformación muy importante a partir de 1994, cuando se dio un giro a la visión constitucional de distribución de fuentes impositivas a la de distribución del gasto público, como se verá enseguida.

1.9.- FEDERALISMO HACENDARIO (1994-2012)

La transformación del sistema fiscal mexicano que se actualizó desde el punto de vista jurídico a través de la expedición de un nuevo Código Fiscal de la Federación, de una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la nueva Ley de Coordinación Fiscal, desde 1980, inauguraba una etapa de modernidad en México que empezaba a rebasar la Coordinación Fiscal y proponía un ámbito más extendido, como se ha señalado, ampliando el criterio de participación por disposición

constitucional en los casos previstos en el artículo 73, fracción XXIX, a los demás casos de participaciones en el caso de fuentes concurrentes.

Si bien, la técnica utilizada en materia fiscal determinaba ya un alineamiento de los objetivos, era necesario incorporar otros temas para garantizar la homologación del desarrollo regional. Es decir, se amplió la perspectiva de armonización.

Es importante destacar que a partir de finales de 1994, una nueva etapa del federalismo fiscal se empieza a desarrollar en México. La federación amplía su coordinación a otros temas que se armonizan, con el propósito de alinear el gasto público estatal y municipal que se realizaba con recursos federales.

El federalismo fiscal se transforma en un mecanismo con mayor alcance, ya que se deja de emplear el concepto técnico de coordinación como forma de alinear las potestades de la federación y las de las entidades federativas para desarrollar la funcionalidad del federalismo. Así, en esta etapa, los nuevos mecanismos hacen que la legislación federal otorgue beneficios a las entidades federativas para proyectos armonizados que se realizan de manera conjunta o por separado, en el cumplimiento de objetivos prioritarios y coincidentes.

La armonización hace coincidir los objetivos federales con los locales logrando la alineación de metas y de recursos, por lo que de manera inadecuada se incluyó en la Ley de Coordinación Fiscal su regulación que ya no corresponde directamente a una relación de naturaleza propiamente fiscal, sino que es más amplia, es decir, financiera, administrativa y presupuestaria, por lo que no requiere de un instrumento normativo de naturaleza legal, sino que la regulación reglamentaria, más dinámica y flexible, dada la naturaleza de este tipo de proyectos, resuelve la normatividad en la materia.

Al respecto, es importante recordar que la experiencia en materia de coordinación fiscal que derivó en eficiencia recaudatoria, se aprovechó para aplicar la coordinación al tema presupuestario, por lo que puede ser denominada coordinación hacendaria. Así lo ha destacado Horacio Sobarzo,¹⁶⁶ quien señala:

En materia de ingreso, sólo se explica por el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF), que si bien significó que los Estados renunciaran prácticamente a su capacidad recaudatoria, el sistema impositivo ganó en eficiencia, lo que permitió que los Estados se beneficiaran; 1

¹⁶⁶ Sobarzo, Horacio. Reforma Fiscal. Estudios económicos: México, Colegio de México, Centro de Estudios Económicos: v. 19, no. 2 (38) (jul.-dic. 2004), p. 159-180 http://codex.colmex.mx:8991/F/?func=service&doc_library=ECM01&doc_number=000524401&line_number=0001&func_code=WEB-BRIEF&service_type=MEDIA, consultado el 4 de junio de 2014.

Conforme a lo anterior, en materia de ingresos la coordinación había registrado avances muy importantes, pero insuficientes para resolver los problemas de las entidades, por lo que ahora resultaba necesario iniciar la armonización del gasto federalizado. Así lo destaca José Alberto Saucedo Sánchez,¹⁶⁷ quien señala:

De acuerdo con lo anterior, todo parece indicar que las características que actualmente maneja el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal son insuficientes para cubrir las necesidades de gasto que se les presentan a los gobiernos estatales, determinándose así que estas limitaciones obstaculizan su progreso.

Lo anterior, destaca un problema de finanzas públicas que depende de muchos factores y no sólo de las fuentes gravables atribuibles a cada orden de gobierno. De esta forma, el objetivo de desarrollo regional requería alinear, organizar y homogeneizar el gasto de las entidades, pero aplicando una política uniforme en la distribución y aplicación de los recursos federales.

Al respecto, José Alberto Saucedo Sánchez¹⁶⁸ señala:

Cabe mencionar que en México existe una marcada heterogeneidad en cuanto al desarrollo que han alcanzado las distintas regiones del país, por lo que a partir de esto, estaríamos hablando de la necesidad de contar con un sistema Nacional de Coordinación Fiscal que tienda en una primera instancia a disminuir estas diferencias (redistributivo y promotor) y partiendo de una base más homogénea dé una ponderación mayor al criterio de eficiencia (incentivador). Es decir un sistema no rígido que en alguna medida se adapte a las necesidades que se vayan presentando.

Esta diferencia entre las entidades federativas requiere de instrumentos jurídicos muy flexibles y de indicadores que sirvan como media del desarrollo regional de México para evitar la dependencia de los recursos provenientes de la Coordinación Fiscal, por lo que se hacía necesario corregir y suplir algunas deficiencias, conforme a lo siguiente:

a.- Las entidades, a pesar de tener un ámbito impositivo muy amplio, no han querido afrontar el costo político que implica establecer gravámenes.

b.- Los municipios deben asegurar la llegada de recursos bajo reglas homogéneas y eficientes ya que sobre ellos, la fuerza política del Gobernador es muy importante e influye en las decisiones de inversión y gasto público.

c.- La distribución de los recursos a nivel regional, requiere la aplicación de criterios homogéneos y eficientes.

¹⁶⁷ Saucedo Sánchez, José Alberto. Hacia el federalismo fiscal: la reforma del sistema de asignación de participaciones federales de los estados. México, INAP, 1997, p. 22. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1202/1.pdf> , consultado el 3 de mayo de 2013.

¹⁶⁸ *Ibidem*, p.27.

La problemática impositiva y presupuestaria de referencia, reflejaba una situación que se había vivido durante todo el siglo XX por las entidades federativas. Al respecto Horacio Sobarzo ¹⁶⁹ señala lo siguiente:

Recapitulando lo dicho en esta sección se pueden hacer los siguientes señalamientos: en materia de atribuciones impositivas, el gobierno federal tiene a su cargo los impuestos de base amplia. Los estados, por su parte, disponen de muy baja capacidad impositiva, en tanto que los municipios al tener a su cargo el impuesto predial, tienen una mayor capacidad de generar ingresos propios.

De acuerdo con lo anterior, la estructura del federalismo fiscal y presupuestario constituye una de las razones que explica la disparidad en la capacidad recaudatoria entre los tres órdenes de gobierno.

Además, no sólo el aspecto fiscal implica diferencias, como lo señala Horacio Sobarzo¹⁷⁰, quien destaca que en 1994 la estructura de ingreso y gasto de las entidades federativas se confrontaba a desequilibrios de carácter vertical y horizontal.

Por un lado el desequilibrio vertical consistía en la concentración de ingreso y gasto en el ámbito federal que llevaba a la imposibilidad de las entidades federativas de financiar su gasto con ingresos propios.

El desequilibrio horizontal se presentaba ya que la distribución territorial de los recursos debía ser más equitativa y justa, de modo que generara beneficios fiscales netos iguales para todos los individuos, es decir, que la diferencia entre lo que aportan y lo que reciben sea simétrico para todos.

Con este enfoque, en 1998 se inicia, en el marco de la Coordinación Fiscal, una nueva dimensión que la convierte en coordinación hacendaria y no sólo fiscal.

Esta modificación incorporó la llamada federalización del gasto que en estricto sentido no requería su incorporación en la Ley de Coordinación Fiscal, dada la naturaleza del gasto público y del propio Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación.

En relación con esta modificación, Marcela Astudillo Moya ¹⁷¹señala:

A partir de 1998 se incorporó en la Ley de Coordinación Fiscal el capítulo V el cual establece transferencia a los gobiernos estatales y municipales, condicionadas a la consecución y cumplimiento de los objetivos que señalen cada uno de los fondos de aportaciones siguientes: a) para la educación básica y normal (FAEB); para los servicios de salud (FASSA); para la

¹⁶⁹ Sobarzo, Horacio, op. cit., cita 166, p. 771.

¹⁷⁰ Ibídem, p. 773.

¹⁷¹ Astudillo Moya Marcela, La Coordinación Fiscal en México. Logros y desafíos en problemas del Desarrollo, en Revista Latinoamericana de Economía vol. VI, núm. 141, abril/junio 2005, p. 207.

infraestructura social (FAIS); para el fortalecimiento de los municipios y de las demarcaciones territoriales del Distrito federal (FORTAMUN); de aportaciones múltiples (FAM); para la educación tecnológica y de adultos (FAETA); para la seguridad pública de los estados y el Distrito federal (FASP).

Al respecto, y finalizando ya el siglo XX, correspondió a una nueva ideología en el poder, revisar la Coordinación Fiscal y presupuestaria para intentar el logro de los objetivos que establece la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Sin embargo, la alternancia política a nivel nacional en materia de coordinación fiscal siguió la fuerza inercial del diseño anterior.

Al respecto, María de la Luz Mijangos señala:¹⁷²

Históricamente los intentos por establecer un auténtico sistema fiscal basado en principios federales han sido inútiles. El Poder Judicial federal ha contribuido al proceso de federalización formal de la potestad fiscal y centralización real de la misma.

El sistema de coordinación Fiscal no fue cuestionado, en tanto no existieron entidades federativas con gobiernos de partidos de la oposición, puesto que el gobierno central otorgaba recursos para inversiones fuera del sistema de coordinación como premios a distintas entidades de acuerdo con su comportamiento. En la actualidad, tal como está diseñado, se presta para el manejo electoral previo y para sofocar económicamente a los estados de la oposición posteriormente.

Sin duda, el federalismo encontró en la alternancia política un campo fértil para la reflexión y la posible redefinición de las relaciones políticas entre el centro y las entidades federativas. Por ello, conviene analizar si el cambio de ideología política en el Gobierno federal trajo consigo la modificación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Al respecto, Fernando Chávez Gutiérrez ¹⁷³ realizó un estudio de este tema al inicio del primer mandato presidencial panista, destacando algunos aspectos interesantes en la materia, en el que señala:

Resulta indispensable ordenar, así sea mínimamente, un conjunto de ideas acerca de los orígenes y el desarrollo del federalismo mexicano. La literatura académica al respecto es abundante y abrumadora para quien se acerca por primera vez al tema. Abogados, historiadores, economistas, politólogos, contadores y administradores públicos, entre otros, han abordado total o parcialmente la trayectoria histórica del federalismo mexicano privilegiando, cada uno de ellos, obviamente, su propia perspectiva profesional o gremial.

Lo anterior destaca el carácter multidisciplinario del federalismo, ya que algunas corrientes filosóficas lo ubican en el marco del liberalismo, en contraste, las corrientes políticas se orientan al ejercicio del poder compartido y las corrientes económicas hacen de él un instrumento útil para lograr el desarrollo regional.

¹⁷² Mijangos Borja, María de la luz, Boletín mexicano de Derecho Comparado. federalismo fiscal en México: la necesidad de redefinir el régimen de facultades constitucionales en materia fiscal, <http://juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/84/art/art7.htm>

¹⁷³ Chávez Gutiérrez, Fernando, op. cit, cita 161, p. 3.

Al respecto, Fernando Chávez Gutiérrez¹⁷⁴ señala:

Sin embargo, el balance del desarrollo político y económico del país, tanto en el siglo XIX como en el XX, difícilmente puede dar cuenta de un federalismo efectivo, real y creíble, coincidente con los principios políticos plasmados en las tres constituciones referidas. Es decir, atendiendo a las diferentes formas y tendencias políticas autoritarias que realmente han predominado desde la independencia hasta finales del siglo XX, fuera con formas monárquicas o republicanas, no ha habido una sintonía o sincronización genuinas entre los postulados teóricos del federalismo y la práctica estatal realizada por los sucesivos gobiernos federales en su relación con los diferentes niveles de gobierno en México.

En relación con este tema, es posible afirmar que se ha dado una disfuncionalidad operativa del federalismo, ya que a nivel constitucional y legal se ha diseñado el esquema que articula el sistema fiscal en la búsqueda de evitar la múltiple tributación. A pesar de ello, la interacción de la fuerza política local y las fuerzas nacionales han generado episodios de tensión en el federalismo.

Al respecto, Fernando Chávez Gutiérrez¹⁷⁵ señala:

El federalismo realmente existente en el país a todo lo largo de su vida independiente, más allá de lo que fue pregonado por la ideología y la historia oficiales en los últimos ochenta años, puede asociarse a formas centralistas de poder estatal. De ahí que ciertos autores (v.gr.), Calderón, J. M., reconozcan en la evolución del federalismo mexicano la existencia de periodos de un centralismo federalista y de un federalismo centralizado.

Es importante recordar que la homologación y la unidad son principios del modelo federal original y, que la evolución que ha tenido el régimen mexicano se ha enfocado a lograr la simetría que, hoy en día, cuenta con elementos cuantitativos para medir los resultados alcanzados. Las modificaciones constitucionales y legales efectuadas para definir objetivos comunes derivaron en la alineación del diseño fiscal logrando la homologación normativa fiscal en 1983 y la integración presupuestal a través de la ampliación con la coordinación presupuestaria.

Adicionalmente, resulta interesante destacar que la posibilidad de un cambio en las relaciones políticas o en el marco legal de la Coordinación Fiscal con las entidades federativas al concluir la hegemonía partidista, no se dio ya que se operó exactamente la misma estructura jurídica del régimen anterior, dándose, como ya se señaló un activismo jurisdiccional. Lo anterior se refleja en 3 reformas al artículo 115 en 2001, 2008 y 2009. De ellas, la última establece que las entidades federativas deben, además de autorizar los ingresos, vigilar y aprobar los gastos de los municipios que establecer su presupuesto de acuerdo con los ingresos que perciban. El tema de ingresos no fue modificado durante las

¹⁷⁴ *Ibidem*, p. 4.

¹⁷⁵ *Idem*.

administraciones de la alternancia, sino que su enfoque fue en materia de armonización del gasto público.

Así lo destacó el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en una acción de inconstitucionalidad, al interpretar el artículo 73, fracción XXIX, y 115 constitucionales, en la tesis con registro 167538, de abril de 2009, en la que determinó que las facultades impositivas exclusivas no admiten la Coordinación Fiscal, ya que ésta fue creada para el caso de las facultades concurrentes y conforme a las cuales uno de los sujetos activos de la relación tributaria, suspende o acepta no gravar alguna fuente impositiva.

COORDINACIÓN FISCAL. LAS FACULTADES EXCLUSIVAS EN MATERIA IMPOSITIVA CONCEDIDAS A UN ÓRGANO ESTATAL NO PUEDEN ESTAR COMPRENDIDAS EN DICHA MATERIA.

La coordinación Fiscal opera como límite legal a la pluralidad o diversidad impositiva sobre una misma o similar fuente de riqueza, pues integra a las potestades tributarias concurrentes en un conjunto o sistema económico, evitando contradicciones y reduciendo disfunciones que, de subsistir, impedirían o dificultarían un desarrollo social y económico armónico en el país, además de que con ella se permite suspender competencias específicas, auto atribuirse otras o asignarlas a otros órganos, con el fin de alcanzar un grado mínimo de homogeneidad en el sistema de financiación federal, local y municipal. En ese sentido, las facultades constitucionales exclusivas en el ámbito tributario no pueden cederse o estar sujetas a coordinación, según las bases contenidas en los artículos 73, fracción XXIX, 115, fracción IV, inciso c), segundo párrafo, y 122, apartado C, base primera, fracción V, inciso b), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos -aunque los rendimientos por concepto de impuestos especiales de carácter federal pueden distribuirse mediante una proporción fijada por el Congreso de la Unión-, porque estaría en manos de los entes coordinados elegir quién ejercerá la potestad tributaria, sin desdoro de que administrativamente pueden coordinarse para lograr una mejor recaudación, que es distinto a la imposición de tributos. Por el contrario, la potestad tributaria concurrente sí puede coordinarse, y del cúmulo de ingresos también participarán esas entidades federativas y los Municipios a los que se les denomina participaciones ordinarias o legales.

ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD 29/2008. Diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión. 12 de mayo de 2008. Once votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Maura Angélica Sanabria Martínez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Jonathan Bass Herrera.

Esta tesis precisa aspectos que ya habían sido estudiados por el Poder Judicial en el sentido que las facultades concurrentes son las únicas que son materia de la Coordinación Fiscal, pero, en este caso, se analiza en el marco de una acción de inconstitucional y, como se aprecia, define a la Coordinación Fiscal como límite a la pluralidad impositiva.

En la tesis con número de registro 165064 de marzo de 2010, la Segunda Sala analizó la evolución de los instrumentos aplicados por la coordinación Fiscal, como se aprecia enseguida:

COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN DE LOS CONVENIOS QUE PARA TAL FIN SE HAN CELEBRADO CON BASE EN EL MARCO CONSTITUCIONAL VIGENTE.

Conforme al marco constitucional establecido mediante la adición de la fracción XXIX al artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, realizada por decreto publicado en el Diario Oficial de la federación el 24 de octubre de 1942, y como consecuencia directa de las recomendaciones de la Tercera Convención Nacional Fiscal, el 31 de diciembre de 1947 se publicó en el indicado medio de difusión oficial la Ley federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, en cuyo artículo 8o. se establecía, a favor de los Estados, el Distrito federal y los Territorios que suprimieran sus impuestos generales sobre el comercio y la industria, una participación sobre la recaudación de ese tributo, precisándose que su cobro y control se realizarían de común acuerdo entre las autoridades federales y locales correspondientes, ciñéndose a las disposiciones que mediante decreto fijara el Ejecutivo federal; posteriormente, en la diversa Ley federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, publicada en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1951, por primera ocasión se estableció la posibilidad legal de que la federación celebrara convenios de coordinación con las entidades federativas para recaudar la cuota federal y la participación local en ese tributo federal, precisándose en su artículo 15 que los Estados tendrían derecho a una cuota adicional del 12 al millar sobre el importe de los ingresos gravables percibidos dentro de su jurisdicción, siempre y cuando no mantuvieran en vigor impuestos locales sobre el comercio y la industria; inclusive, en apoyo al naciente sistema de coordinación, el 30 de diciembre de 1953 se publicó en el medio referido la Ley de Coordinación Fiscal entre la federación y los Estados, con la que se conformó un sistema para evitar por dos vías la doble o múltiple tributación, por una parte, velando porque las entidades federativas respetaran las restricciones que a nivel constitucional se habían establecido a su potestad tributaria y, por otra, en materia de comercio e industria, otorgando a los Estados que no tuvieran en vigor impuestos locales sobre actividades de esa naturaleza, el derecho a una cuota adicional del impuesto sobre ingresos mercantiles, al tenor del convenio que celebrarían con la federación; sistema de coordinación basado en la participación del impuesto sobre ingresos mercantiles y en las cuotas adicionales de diversos tributos que perduró en su esencia hasta 1973, sin que todos los Estados aceptaran coordinarse para recaudar la cuota adicional derivada de dicho tributo, por lo que en ese último año se transformó el mecanismo que regía al principal impuesto del sistema nacional de coordinación Fiscal, pues se abandonó el sistema de cuotas adicionales, adoptándose el de participación en sentido estricto, ya que respecto del impuesto sobre ingresos mercantiles las entidades que celebrarían el respectivo convenio recibirían el 45% de lo que por ese concepto se recaudara en su territorio. En abono a lo anterior, destaca que en aquella época la posibilidad de celebrar convenios de coordinación Fiscal no se limitó al impuesto sobre ingresos mercantiles, pues en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en específico en su artículo 45 Bis, adicionado mediante decreto publicado el 30 de diciembre de 1972, se previó que aquéllos se celebrarían respecto del impuesto al ingreso global de las empresas de las causantes menores, a condición de que no se mantuvieran en vigor los impuestos locales y municipales previstos en el convenio respectivo. Finalmente, la esencia del sistema vigente a la fecha se fijó con la expedición en 1978 de la Ley de Coordinación Fiscal y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y en 1980 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, estableciéndose un sistema de coordinación Fiscal uniforme cuyo sustento se encuentra en la celebración de convenios de adhesión al sistema nacional de coordinación Fiscal entre la federación y las entidades federativas, cuyo objeto es armonizar

el ejercicio de la potestad tributaria entre los órganos legislativos de los referidos órganos de gobierno con el fin de evitar la doble o múltiple tributación, ya que las entidades que celebran tales convenios deben renunciar a establecer contribuciones sobre hechos o actos jurídicos gravados por la federación o a suspender su vigencia y otorgar a los Estados, al Distrito federal y a los Municipios, con base en un fondo general y fondos específicos, participación en la recaudación de los gravámenes de carácter federal, ya sea en forma global o condicionada, pues en algunos casos la participación respectiva debe destinarse al financiamiento de determinadas actividades estatales o municipales.

En esta tesis se acotan conceptos de interpretación que fortalecen, a través de la evolución que ha tenido la coordinación Fiscal, la situación actual en este tema que consiste en evitar la doble o múltiple tributación por medio de la renuncia de las entidades a establecer tributos y a recibir a cambio recursos por la vía de participaciones.

Fernando Chávez Gutiérrez¹⁷⁶ señala:

El camino histórico de México ha sido largo y extenuante para llegar al punto de tener en la actualidad instituciones federales incompletas y débiles todavía, pero ya vinculadas a las tendencias de una sociedad moderna y democrática lo que favorecerá que tales instituciones den un salto cualitativo en la solución de muchos problemas nacionales añejos, donde se localiza, por ejemplo el manejo de las finanzas públicas nacionales para minimizar gradualmente disparidades entre regiones, estados y municipios, al parecer agudizadas por el efecto de la apertura comercial y las articulaciones de México a las tendencias globalizadoras de la economía mundial.

La disparidad a que hace referencia este autor es uno de los objetivos de la evolución del federalismo, para integrar en un solo modelo, todas las partes integrantes de la federación.

En la tesis 1001098, la Segunda Sala emitió en 2011 el criterio siguiente:

COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EFECTOS DE LA CELEBRACIÓN DE LOS CONVENIOS DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL RELATIVO RESPECTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA LOCAL.

Cuando una entidad federativa celebra un convenio de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se generan diversas consecuencias respecto de la potestad tributaria que corresponde ejercer al Congreso Local de que se trate. En principio, dicha facultad, en aras de evitar la doble o múltiple imposición, no podrá desarrollarse en su aspecto positivo, relativo a la creación de tributos, en cuanto a los hechos imposables que se encuentren gravados por un impuesto federal participable, ya que al celebrarse la mencionada convención debe entenderse que la potestad tributaria se ha ejercido no en su aspecto positivo, ni en el negativo, correspondiente a la exención de impuestos, sino en su expresión omisiva que se traduce en la abstención de imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos sobre los cuales la federación ha establecido un impuesto, lo que provocará la recepción de ingresos, vía participaciones, provenientes de los impuestos federales que graven aquellos hechos o actos. Por otra parte, en razón de que al adherirse la respectiva entidad federativa al señalado Sistema de Coordinación Fiscal, el órgano legislativo local renunció a imponer las contribuciones que concurren con los impuestos federales participables, ello conlleva, incluso a la desincorporación temporal de su ámbito competencial

¹⁷⁶ Chávez Gutiérrez, Fernando, op. cit., cita 161, p. 3.

de la potestad relativa, por lo que si aquél crea contribuciones de esa especie, estará expidiendo disposiciones de observancia general que carecen del requisito de fundamentación previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que serán emitidas sin la competencia para ello, tal como deriva del contenido de la tesis jurisprudencial número 146 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 149 del Tomo I del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, de rubro: FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA..

De acuerdo con lo anterior, es este periodo se observa lo siguiente:

a.-La coordinación se amplía al tema presupuestario con el gasto federalizado.

b.-La Suprema Corte de Justicia de la Nación analiza temas replanteados, en los que reitera la teoría de las facultades concurrentes.

c.- La nueva ideología en el poder a través de la primera alternancia no modifica los principios de la coordinación Fiscal.

d.- Se altera el diseño de la Coordinación Fiscal al incorporar el tema presupuestario en el mismo ordenamiento, ya que:

-La armonización de la potestad fiscal de cada uno de los niveles impositivos en el régimen federal, requiere de su regulación a través de una Ley y de instrumentos normativos flexibles que se fundan en la misma.

-La dotación de fondos a los diferentes niveles del gobierno federal requiere de regulación, sin que sea necesario que se incluya en una Ley el detalle operativo, sino sólo los principios nacionales, generales y comunes a todo gasto público, por lo que se considera que sólo se requieren reglas o criterios para manejar el gasto federalizado.

1.10.- FEDERALISMO INTERNACIONAL

En esta etapa se fortalece en sistema fiscal al asegurar que ante el movimiento de capital, personas y mercancías, los países perciban los ingresos derivados de las operaciones que se realicen en materia del impuesto sobre la renta.

Así se amplía la fiscalidad mexicana al celebrarse el primer tratado para evitar la doble tributación internacional, aplicando el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), ya que dichos tratados tienen el efecto de:

-alinearse las reglas de cada país para hacer competitivos sus sistemas fiscales.

-reconocer a través del acreditamiento el pago del impuesto sobre la renta en otros países miembros de la OCDE con los que se celebran los convenios.

-generar la interacción de las autoridades de cada país en el control de sus contribuyentes, tanto en el intercambio de información, como en los demás actos administrativos.

-evitar la evasión fiscal.

Es importante plantear la vinculación entre el impuesto de fuente concurrente nacional con la fiscalidad internacional y su estrecha vinculación con el Derecho Internacional Público, al aplicar los tratados para evitar la doble tributación.

Conforme a lo anterior, el federalismo fiscal en el siglo XXI tiene una importancia determinante en el diseño y la funcionalidad del Estado mexicano, que al integrarse al comercio internacional, requiere de instrumentos ágiles y modernos que hagan más fuerte la fiscalidad interna para enfrentar la fiscalidad internacional y avanzar hacia la globalización.

En los últimos 30 años México ha buscado un lugar a nivel mundial, por lo que ha incorporado instituciones y figuras jurídicas que se requieren para lograr este propósito. Esta incorporación al contexto económico mundial requiere el rediseño de éstas, en el marco del Derecho Internacional.

La fuerza del Estado nacional es una exigencia funcional para mantener la unidad en el federalismo fiscal. Por ello el federalismo se fortalece en el orden interno y se armoniza en el ámbito internacional.

Al respecto Diego Valadés¹⁷⁷ señala:

La complejidad misma del marco de las relaciones internacionales impone al federalismo un límite importante: se trata de descentralizar el poder, no de atomizar el poder.

Por lo anterior, mantener la unidad en el federalismo globalizado conlleva a estructuras jurídicas resistentes a este nuevo reto.

Las nuevas formas de integrar el federalismo en México han sido analizadas y consideradas como un avance, en un estudio realizado por la OCDE¹⁷⁸, mismo que destaca el perfil de decisión política que contiene, más que una instrumentación propiamente económica, para lograr la equidad en la distribución de los recursos, matizando la postura constitucionalista de distribución de competencia entre la federación y las

¹⁷⁷ Valadés, Diego, *Constitución y Política*, México, IJ, Unam, 1994, p. 168.

¹⁷⁸ Cfr. Castañeda Ortega, Ramón. Políticas de federalismo y Finanzas Públicas. PND 2013-2018 en federalismo Hacendario. INDETEC, núm. 178, mayo junio 2013, pp.97 y 98. <http://www.indetec.gob.mx/Publicaciones/Productos/indetec180.pdf#toolbar=0&navpanes=0&zoom=80>, consultado el 5 de noviembre de 2014.

entidades federativas y adoptando una dimensión de negociación y ajuste para el diseño fiscal federal del siglo XXI.

En este contexto se plantea un federalismo con las siguientes características:

Integración y uniformidad en el diseño de los gravámenes locales y nacionales.

Uniformidad administrativa en la prestación de servicios públicos nacionales y locales.

Disminución de las diferencias impositivas, buscado impuestos simétricos a nivel global.

Adicionalmente y en simetría con lo señalado, se destaca que el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018¹⁷⁹ señala una nueva visión del federalismo, en los términos siguientes:

Federalismo articulado.

Nuestra Constitución establece el Pacto federal como la forma de organización política más adecuada para promover el desarrollo equilibrado de las partes que integran la nación. Sin embargo, una alta centralización de facultades, recursos y decisiones, además de la ausencia de mecanismos efectivos de coordinación entre órdenes de gobierno y procesos de descentralización inconclusos, han profundizado los contrastes entre regiones, entidades federativas y municipios.

El diagnóstico destaca cuestiones que se han argumentado durante mucho tiempo como es el profundo contraste entre las regiones, entidades y municipios, debido a la alta centralización de facultades, recursos y decisiones y a la descentralización inconclusa. Aunque se trata de un diagnóstico del siglo XXI, se observa que se trata de argumentos que durante los dos siglos anteriores han marcado las cuestiones de la fiscalidad local.

Ante la problemática diagnosticada, el Plan Nacional de Desarrollo plantea la necesidad de esclarecer los ámbitos de competencia de cada orden de gobierno, pero con mecanismos de diálogo y concertación intergubernamental. Así lo señala este documento¹⁸⁰:

Por tanto, es imperativo avanzar hacia un federalismo articulado en el que todos los órdenes de gobierno asuman corresponsablemente sus funciones, sin que nadie sea marginado de participar en alcanzar los grandes objetivos nacionales. En la construcción de un federalismo articulado es necesario esclarecer los ámbitos de competencia y de responsabilidad de cada orden de

¹⁷⁹ Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, p.30. http://www.dof.gob.mx/nota_detalle_popup.php?codigo=5299465, consultado el 11 de abril de 2014.

¹⁸⁰ *Ibíd.*, p. 41.

gobierno, profundizando la redistribución de autoridad, responsabilidades y recursos hacia las entidades federativas y municipios. A través de mecanismos de diálogo y concertación intergubernamental podremos alcanzar las grandes Metas Nacionales.

Lo anterior plantearía una evolución normada hacia un federalismo más estructurado a través de mecanismos legales para compartir competencia, alinear facultades, redistribuir el poder fiscal nacional y lograr el desarrollo equilibrado en todo el país.

En este contexto y con la perspectiva de un federalismo alineado se señalan ¹⁸¹como elementos de la problemática fiscal actual los siguientes:

Problema	Nivel	Óptimo de la O.C.D.E.
Insuficiencia de recursos fiscales.	16% de las cuales, 10% sin ingresos petroleros.	19% a 25%
Alta dependencia de ingresos petroleros.	6%	Sin dependencia por la incertidumbre y volatilidad de los precios.
Baja recaudación aplicada a la seguridad social.	40% del promedio de ocde.	Lograr el 100% de Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
Bajos ingresos de las entidades federativas.	10% del promedio OCDE.	Lograr el 100%
Debilidad administrativa del SAT	Sólo se supervisa al 0.01% y 7.5% de grandes contribuyentes.	Lograr la supervisión y control del 50% que es el promedio OCDE.
Sector informal de 30.9 %	Debilidad recaudatoria	Control del 100% de los contribuyentes.

De acuerdo con lo anterior es necesario realizar adecuaciones al federalismo mexicano en la internacionalización requiere equilibrar tres factores:

¹⁸¹ Cfr. Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018. http://www.dof.gob.mx/nota_detalle_popup.php?codigo=5299465, consultado el 11 abril de 2014.

1. La responsabilidad constitucional que tiene el estado mexicano de lograr un desarrollo nacional equilibrado conforme a los artículos 25 y 26 constitucionales.
2. La incorporación económica internacional de México.
3. La integración jurídica global derivada de la internacionalización que se ha desarrollado en los últimos 30 años.

Para analizar estos aspectos es necesario el estudio simétrico de los sistemas fiscales para identificar los aspectos coincidentes en busca de la armonización global en esta etapa en desarrollo del federalismo fiscal, mismo que permite contrastar para sistematizar en la globalización y que se analiza en el siguiente capítulo.

CAPÍTULO II

2.- EL FEDERALISMO FISCAL COMPARADO

En los empeños por ampliar, divulgar y fortalecer el derecho constitucional latinoamericano y comparado, todos los esfuerzos son bienvenidos. En la academia, también, la unión es síntoma de fuerza. Es decir, el método comparativo resulta instrumento de especial utilidad para el perfeccionamiento de las instituciones, para no repetir errores ni caer en falsas ilusiones.¹

En el capítulo anterior se analizó el origen del régimen fiscal federal para encontrar la explicación ideológica y política de la existencia de dos niveles de competencia en materia tributaria. De esta manera se pudo determinar que el régimen fiscal federal no siguió el modelo original de los Estados Unidos de América, sino que se adaptó con la influencia de la legislación española y francesa.

De la misma forma en que en México se recibió el modelo señalado, otros países sudamericanos siguieron esta pauta en su organización política y fiscal matizando y adaptando las reglas del régimen fiscal a su sistema jurídico.

De acuerdo con lo anterior, en este capítulo se realiza el estudio comparado del federalismo fiscal en Argentina y en Brasil, para ubicar coincidencias y discrepancias, con el propósito de identificar en el marco constitucional las soluciones adoptadas para lograr los objetivos del federalismo fiscal.

Es importante señalar que el estudio del Derecho Comparado implica retos para poder cumplir con sus objetivos. Al respecto, el Dr. Héctor Fix Zamudio² señala que los objetivos de esta rama del Derecho se plantearon desde el Primer Congreso Internacional de Derecho Comparado, realizado en París en 1900, en el que se mencionaron como objetivos, los siguientes: obtención de nivel científico; mejor conocimiento del Derecho nacional; perfeccionamiento del lenguaje jurídico; comprensión

¹ Carpizo, Jorge, Derecho constitucional latinoamericano y comparado, en Boletín de Derecho Comparado, Núm. 114, p. 5, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/114/art/art1.htm>, consultado el 8 de mayo de 2015.

² Cfr. Fix Zamudio, Héctor. La importancia del Derecho Comparado en la enseñanza jurídica mexicana, p.27, en Comunicaciones mexicanas al IX Congreso Internacional de Derecho Comparado.(Teherán 1974), <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/415/4.pdf>, consultado el 9 de mayo de 2015.

nacional del Derecho; unificación o armonización de los ordenamientos jurídicos; y el conocimiento dinámico de los ordenamientos.

De estos objetivos, la unificación y la armonización, constituyen actualmente el aspecto medular de la transformación jurídica en el marco de la globalización. Es importante destacar que la unificación y la armonización, planteadas al iniciar el siglo XX, implican que se ha modificado el aislamiento nacionalista, cambiando la concepción del Derecho, al dejar de considerarlo solamente como un elemento del Estado y atribuyéndole el carácter de instrumento de integración internacional.

De acuerdo con lo anterior, el conocimiento de otros sistemas jurídicos a través del Derecho Comparado, inicia el proceso de integración que lleva a la globalización jurídica, como se verá en el capítulo cuatro en el que se analiza este tema en materia fiscal.

Así, los procesos normativos actuales de carácter integracionista son analizados por Giuseppe Vergottini³, quien señala:

Los procesos de formación de nuevos estados y los de colaboración política entre estados han conducido a la experimentación de formas de integración de ordenamientos jurídicos diferentes, frecuentemente con el recurso determinante a la comparación. Los términos empleados para clasificar el proceso de integración varían. Se habla de unificación, uniformación, aproximación, coordinación, armonización de las normativas estatales y se señala al respecto que con cierta terminología puede aludirse a procesos sensiblemente distintos.

Al respecto se observa que el proceso de integración, en diferentes niveles, derivó del desarrollo del Derecho Internacional Público y de los acontecimientos bélicos del siglo XX que impulsaron un cambio de perspectiva, debido a que la dinámica mundial se modificó profundamente a partir de la segunda Guerra mundial, con la creación de los organismos internacionales, como el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento y el Fondo Monetario Internacional.

En México, ante los nuevos retos, como la apertura comercial, se intensificó el estudio del federalismo comparado a partir de los años 90, ya que, como se señaló anteriormente, este régimen político incluye tres niveles de ejercicio del poder, lo que requiere coordinación e integración para su funcionalidad internacional.

Al respecto, Alicia Hernández Chávez⁴, señala:

La idea de un libro que explorara el nacimiento y las formas que adopta el federalismo en el Continente americano surgió del interés que suscitó la publicación en 1993 de Federalismos latinoamericanos. México, Brasil y

³ Vergottini, Giuseppe, Derecho Constitucional Comparado, Trad. Claudia Herrera, México, IIJ, UNAM, 2004, p.21, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1476> , consultado el 3 de junio de 2015.

⁴ Hernández Chávez Alicia, op cit., cita 1, p.9.

Argentina, coordinado por Marcelo Carmagnani. El tema era pionero y ha resultado ser de gran actualidad. En distintos contextos y países latinoamericanos se nota un renovado interés por el federalismo fruto de la nueva situación política latinoamericana que vincula el proceso de democratización con esa forma de gobierno.

Lo anterior precisa que el federalismo recibió un nuevo impulso para su estudio a partir de la evolución del desarrollo económico mundial. Lo anterior implica que aunque el diseño original del federalismo se haya creado en los Estados Unidos, los países latinoamericanos que adoptaron este modelo lo han adaptado a su sistema jurídico, pero adicionalmente, la integración económica mundial ha planteado la actualización de un modelo que sustancialmente combina unidad con diversidad.

Al respecto, Keith S. Rosenn⁵ señala:

En estos tiempos de Globalización, de comunicaciones de satélite y de sistemas computarizados, parecería raro volver a tocar el tema del federalismo. Pero el tema del federalismo es crucial para la integración económica internacional.

De acuerdo con lo anterior, la adaptación del régimen político parece necesaria frente a los cambios experimentados en los últimos 20 años. Es por ello que en este marco de competencia internacional por los mercados, el régimen federal resulta dinámico en sus posibilidades de adaptación a las exigencias competitivas de los países. De esta forma, la regulación de la inversión, la neutralidad fiscal, la estabilidad macroeconómica, son factores reales de competencia internacional. Por ello, la adaptabilidad del régimen federal resulta adecuada y conveniente ante esta nueva realidad.

Así lo señala Francisco Fernández Segado⁶:

El federalismo en su esencia, entraña un equilibrio entre la unidad y la diversidad, entre las tendencias centralizadoras y las descentralizadoras y, por ello mismo, con el devenir del tiempo su acomodo progresivo a las nuevas realidades sociales, económicas y políticas, le hace experimentar continuos ajustes.

La adaptabilidad del modelo federal ha generado que se multipliquen los estudios sobre el tema en un contexto de competitividad legal para ofrecer un sistema jurídico que comprenda e integre los procesos derivados de la globalización, permeando al interior de sus diseños jurídicos locales. Por lo anterior, el análisis comparado de estos diseños en los países latinoamericanos, se ha incrementado.

⁵ Rosenn, Keith S. El federalismo en las Américas, una comparación en perspectiva, p. 809, http://www.usergioarboleda.edu.co/derecho/derecho_norte_americano/federalismo.pdf, consultado el 6 de julio de 2015.

⁶ Fernández Segado, Francisco *El federalismo en América Latina*. México, Unam, 2003, p. 20, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1081/8.pdf>, consultado el 8 de agosto de 2013.

Al realizar este estudio comparado fue necesario considerar que el modelo federal no es aplicado por la mayoría de los estados, sino que al ser una creación americana que actualiza muchos aspectos de equilibrio del poder, implica el manejo de varios elementos políticos económicos, financieros y culturales que coexisten en armonía. Al respecto, Jacinto Faya Viesca⁷ señala:

Posiblemente se desconozca que, de ciento setenta y cinco países del mundo que cuentan con constituciones escritas, solamente veinticinco han adoptado el sistema federal y ciento cincuenta, el sistema unitario o central.

Se destaca que la adaptabilidad del sistema federal es posiblemente su atributo más importante, ya que como se señala, diferentes dimensiones sociopolíticas, culturales y jurídicas han asimilado el régimen y le han aportado elementos de funcionalidad que justifican su existencia. De hecho, Jacinto Faya Viesca⁸ opina que el modelo clásico ha sido superado hasta en los Estados Unidos de América, conforme a lo siguiente:

Posiblemente se desconoce que Estados Unidos, Alemania, Austria, Suiza y Canadá, han abandonado el modelo clásico federal y en su lugar han adoptado un sistema federal muy distinto al original.

Considerando lo anterior, se destaca la importancia de realizar el estudio comparado de sistemas que tengan simetría jurídica y que compartan antecedentes históricos y perspectiva de desarrollo. Adicionalmente, a partir de la década de los 90 se ha incrementado la fuerza del sistema federal para potenciar la integración como un elemento orientador de los cambios del siglo XXI.

Al respecto, José María Serna de la Garza⁹ señala lo siguiente:

Sin embargo, existe una vía más que consiste en emprender un estudio de carácter comparado de procesos de reforma constitucional ocurridos en países que guarden con México un cierto grado de semejanza o afinidad, para el efecto de diseñar a partir de los datos que tal investigación arroje, un marco de análisis que pudiera servir para emprender la reflexión sobre el caso particular de México.

Conforme a lo anterior y en el marco del Derecho Comparado, se analiza el federalismo fiscal en dos de los países latinoamericanos, mismos que han generado un diseño impregnado de rasgos nacionales y de convicciones políticas negociadas, ya que aunque sus constituciones responden a procesos de integración diversos, son el resultado de la aplicación pragmática de los elementos políticos que generaron la adopción del régimen federal a través de procesos constitucionales diferentes. Así, la Constitución argentina expedida en 1853, ha tenido 5 reformas, siendo la última la de 1994, mientras la

⁷ Faya Viesca, Jacinto. El federalismo mexicano, Régimen constitucional del sistema federal. México, Porrúa 1998, p. 263.

⁸ Ídem.

⁹ Serna de la Garza, José María, El sistema federal mexicano. México, IIJ, UNAM, pp.23 y 24.

brasileña, expedida en 1988, fue el resultado de un proceso más convulsionado en la adopción del régimen federal. La Constitución brasileña ha tenido 83 reformas, siendo la última de 5 de agosto de 2014, lo que hace evidente que por su contenido pragmático requiere ajustes con mucha frecuencia. La Constitución brasileña vigente fue antecedida por 6 constituciones de 1824, 1891, 1934, 1937, 1946 y 1967.

Se destaca que el estudio del Derecho Comparado es el punto de partida para el análisis de la eficacia del sistema federal en el logro de los objetivos de desarrollo que inspira la Constitución mexicana, es por ello que además del estudio del derecho extranjero, se realiza el análisis de derecho comparado correspondiente, para llegar a conclusiones que aportan al conocimiento jurídico, contraste de soluciones jurídicas diversas, dentro del mismo régimen federal.

Este aspecto lo destaca el Giuseppe Vergottini¹⁰, quien señala:

Desde el punto de vista metodológico la diferencia entre el simple estudio de un ordenamiento extranjero y su consideración a efectos comparativos consiste en que el primero tiene un carácter descriptivo, mientras que el segundo supone, además del conocimiento de más de un ordenamiento, un examen conjunto y una operación lógica de contraste de la que se extraen conclusiones.

En este marco, el estudio comparado que se desarrolla, permite analizar las soluciones jurídicas implementadas en Argentina y Brasil, países que tanto a nivel constitucional como legal deben considerar su integración internacional.

Adicionalmente, el estudio específico de estos dos países se justifica por lo siguiente:

- Argentina, Brasil y México comparten un pasado de dominio extranjero y una influencia decisiva de la organización provincial en la estructura del Estado federal.
- Por otro lado, actualmente comparten un panorama económico similar en relación a 3 indicadores económicos: Producto Interno Bruto; Tasa de Crecimiento poblacional y el Índice de Desarrollo Humano.

El relación al Producto Interno Bruto¹¹ en 2012, el crecimiento de éste en Argentina alcanzó 4.9%; en Brasil, 2.3% y en México 1.1%

¹⁰ Vergottini, Giuseppe, op. cit, cita 3, p. 27.

¹¹ Informe 2013 del Banco Mundial, <http://datos.bancomundial.org/catalogo-de-datos>, consultado el 6 de julio de 2014.

En materia de crecimiento poblacional¹², Argentina tuvo en 2012 una tasa de 1.24; Brasil, 1.66; y México 1.84

El índice de Desarrollo Humano, de acuerdo con el Informe preparado por la Organización de las Naciones Unidas en 2013 que se denomina: *Informe sobre Desarrollo Humano 2013. El Ascenso del Sur. Progreso Humano en un mundo diverso*¹³, detalla y contrasta este indicador en los países señalados de acuerdo con lo siguiente: Argentina ocupa el lugar 46; Brasil, el 85 y México, el 61.

Siguiendo el título del informe anterior, es importante destacar que el desarrollo de un país bajo el régimen federal se sustenta en la participación democrática de las diferentes ideologías, en los diferentes niveles de gobierno, lo que implica la descentralización de funciones con la fortaleza de un régimen nacional jurídicamente armonizado, lo que genera, específicamente: *el progreso humano en un mundo diverso*.

De acuerdo con lo anterior, tanto la ideología como las técnicas constitucionales actúan en un marco de diversidad conceptual, de acuerdo con las tendencias actuales del constitucionalismo.

En este marco de instrumentación jurídica de las modificaciones constitucionales y legales necesarias para impulsar los cambios nacionales, destacan los datos generados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico¹⁴ en 2012 en materia de ingresos tributarios, conforme a lo siguiente:

Existen amplias diferencias nacionales entre las tasas de ingresos tributarios de los países latinoamericanos. La lista es encabezada por Argentina (37,3%) y Brasil (36,3%), que se encuentran por encima del promedio de la OCDE, mientras que al final se ubican Guatemala (12,3%) y República Dominicana (13,5%). Entre los países de la OCDE, ese mismo rango varía entre 48% en Dinamarca y 19,6% [2] en México.

Los datos anteriores, marcan un desempeño que contrasta en los países analizados ya que entre los de más altos en ingresos se encuentran Argentina y Brasil y el más bajo en ingresos tributarios es México. Lo anterior indica que es importante analizar las causas de tal disparidad, ya que de ello depende el desarrollo que se pueda alcanzar a nivel nacional.

¹² Informe del Banco Mundial 2012, <http://databank.bancomundial.org/data/views/reports/tableview.aspx>, consultado el 11 de febrero de 2016

¹³ Informe sobre Desarrollo Humano 2013. El Ascenso del Sur. Progreso Humano en un mundo diverso. http://habiconsulting.co/Informe_sobre_desarrollo_humano_2013.pdf, consultado el 4 de septiembre de 2014.

¹⁴ OCDE, Estadísticas, <http://www.oecd.org/newsroom/los-ingresos-tributarios-aumentan-en-america-latina-pero-aun-son-bajos-y-varian-entre-los-paises.htm>, consultado el 10 de junio de 2015.

Es importante destacar que en el caso mexicano se ha generado una evolución con características simétricas a los cambios que se han dado en otros países. Entre esos cambios se pueden citar, una mayor participación de los ciudadanos en una democracia más activa y directa; la ciudadanización de algunos órganos, la incorporación casuística de protección de derechos y matices de protección a grupos vulnerables, lo que hace evidente las negociaciones y cesiones políticas que desbordan los perfiles tradicionales del constitucionalismo clásico o formal.

México transformó el diseño del constitucionalismo tradicional para incorporar soluciones negociadas de convivencia, convirtiendo a la Constitución en un Nuevo Pacto Social, por ello su longevidad, frente a la dinámica constitucional brasileña.

Lo anterior, destaca el concepto de nuevo constitucionalismo latinoamericano. Así, la Ana Micaela Altiero¹⁵ señala:

Por último cabe detenerse en la fuerte relación entre derecho y política presente en el nuevo constitucionalismo latinoamericano, que se preocupa no sólo por la dimensión jurídica de la constitución, sino incluso, en primer orden, por la legitimación democrática de la misma.

De acuerdo con lo anterior, el impulso de los movimientos sociales actuales ha generado modificaciones constitucionales para legitimar la nueva dimensión del Derecho constitucional en América Latina. En este marco de identidad latinoamericana, los matices que cada país adopta, le otorgan características precisas a cada sistema jurídico y en especial al sistema fiscal.¹⁶ Se observa que cada Estado refleja preocupaciones específicas para alcanzar el desarrollo.

Las reformas constitucionales en América latina, en los últimos 30 años, han transformado la zona en sentido divergente. Al respecto. Detlef Nolte¹⁷ señala:

Según nuestro análisis, en América Latina (18 países) hubo un total de 326 reformas constitucionales parciales (amendments) entre 1978 y 2009. Asimismo, fueron promulgadas 15 nuevas constituciones (son incluso 16, sumando la nueva constitución de la República Dominicana, aprobada en 2009 y promulgada en 2010). Algunas de las reformas constitucionales han sido muy limitadas respecto a su volumen (número de artículos reformados) y contenido. Otras reformas han sido muy profundas y amplias, sin la necesidad de promulgar una nueva constitución. Por ejemplo, la constitución

¹⁵ Altiero, Ana Micaela. Corrientes del constitucionalismo contemporáneo a debate. Revista Problema, Anuario de filosofía y Teoría del Derecho, núm. 8. Enero Diciembre de 2013, p. 229. <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/FilosofiaDerecho/8/arl/arl10.pdf>, consultado el 10 de junio de 2016

¹⁶ Cfr. Detlef Nolte. Reformas constitucionales en América latina en perspectiva comparada, la influencia de factores institucionales. México, CIDE, 2011, p. 10. www.cide.edu/.../SE_PyG_2011-03_Nolte_Reformas_constitucionales, consultado el 6 de octubre de 2016. La constitución brasileña ha tenido un proceso permanente de reformas. Entre 1988 y 2009 fue modificada 64 veces, en promedio, tres veces por año. También la constitución mexicana ha sido reformada de manera muy profunda en las últimas dos décadas, con un promedio de cuatro reformas por año en el periodo 2000-2009.

¹⁷ Ídem.

chilena en 2005 ha sido revisada de una manera fundamental borrando los últimos elementos autoritarios.

La actualización del régimen jurídico en los países latinoamericanos es un indicador de la dinámica de los cambios en la zona y de la necesidad de impulsar las transformaciones en el marco constitucional.

En este marco de renovación constitucional en América Latina, se integra este estudio comparado en materia fiscal que muestra una concepción diversa en el aspecto técnico jurídico entre Argentina, Brasil y México, países que comparten la incorporación de conceptos políticos, económicos y sociales en sus textos, pero que han encontrado soluciones jurídicas diversas en la aplicación del régimen federal. Lo que implica que existe identidad ideológica y jurídica en cada uno de ellos y que además no tienen simetría en relación con el sistema fiscal.

Al respecto se ha señalado en varios estudios que Brasil y México son los países que más han modificado sus constituciones en los últimos 30 años y que Argentina ha mostrado una tendencia más conservadora con menos reformas constitucionales, lo que se explica por ser una constitución rígida, ya se requiere convocar a una Asamblea Constituyente. De acuerdo con lo anterior, entre más flexible es una Constitución más reformas exige para asegurar la convivencia social.

Al realizar el estudio comparado, se estimó conveniente adoptar un esquema que generara conclusiones válidas, analizando las simetrías y las asimetrías del federalismo en materia fiscal, en cada uno de los países señalados.

El estudio comparado implica su esquematización para resolver los cuestionamientos planteados y así contrastar la eficiencia de su régimen jurídico. Conforme a lo anterior, el esquema comparativo que se aplica en este análisis se basa en los siguientes cuestionamientos:

¿Existe definición constitucional que establezca expresamente cada nivel de imposición?

¿El modelo legal empleado para desarrollar la competencia es simétrico al mexicano?

¿Existen características específicas para cada país dentro del modelo fiscal federal?

¿La elaboración del diseño jurídico se ha hecho con la participación del poder Judicial o se trata de la elaboración sólo del Legislativo y con la aplicación correspondiente del Ejecutivo?

¿El marco constitucional internacional, responde a los requerimientos de la globalización?

Para dar respuesta a estos cuestionamientos se desarrolla el análisis comparando la regulación en Argentina y México y la regulación de Brasil y México, con el propósito de precisar los aspectos que identifican o distinguen los sistemas jurídicos de estos países. Lo anterior incluye precisar conceptos en cada Constitución y contrastar su contenido para determinar las diferencias de tratamiento jurídico en cada caso.

Para este estudio se siguen las siguientes reglas de comparación:

- ❖ Se toma como referencia comparativa la regulación prevista en la Constitución mexicana, ubicando las disposiciones correspondientes de las constitucionales analizadas.
- ❖ En los temas simétricos se transcriben los textos vigentes y se realiza el análisis correspondiente.
- ❖ Se destaca que cuando existe regulación específica en un tema que no tiene regulación homóloga a la mexicana, se analiza de forma complementaria, fuera del esquema comparativo. Por otro lado, cuando en la constitución extranjera no existe disposición homóloga, se señala lo anterior en el esquema comparativo.
- ❖ Por último, se incluye un cuadro comparativo simétrico de síntesis al concluir el análisis.

2.1.-ARGENTINA

2.1.1.-Antecedentes constitucionales

La Constitución argentina vigente fue expedida en 1853, ha tenido 5 reformas 1860,1866, 1898, y1957 y la última de ellas, de 22 de agosto de 1994, por su trascendencia, constituye la más importante de su historia. Esta Constitución se integra por 129 artículos.

Ésta, es la última que ha tenido dicha nación desde 1810 en que se independizó de facto y del 9 de julio de 1816 en que proclamó su independencia, las constituciones anteriores fueron: la de 1819 y la de 1826, centralistas y la vigente de 1853, federal.

Como se señaló, la última reforma de 1994 rediseñó la Constitución argentina, aumentando los temas de regulación.

Al respecto José María Serna de la Garza¹⁸ señala:

La reforma de 1994 aumentó de ciento diez a ciento veintinueve artículos comprendidos en la Constitución nacional argentina.

La evolución de la regulación del régimen federal se inicia con la adopción del mismo en 1853 que derivó de varios factores internos y externos como lo señala el Antonio María Hernández¹⁹, quien hace referencia a varias explicaciones que se han dado al estudiar dicho origen y, al respecto, indica que Alberto Damicheli, en su libro *Formación Nacional Argentina* señaló que el régimen federal en esta nación se elaboró de manera paulatina, conforme a lo siguiente:

Damicheli en su importante libro citado, desarrolló la tesis de que la formación nacional argentina se cumplió en un proceso de cincuenta años en tres etapas sucesivas: la primera de cuasi-derecho federal (entre 1813 y 1820), donde las provincias litorales afirmaron sus autonomías, celebraron pactos e iniciaron un federalismo particular, derivado de las contradictorias constituciones norteamericanas, pero adaptadas a nuestra realidad; b) la segunda, de derecho público sinalagmático (entre 1820 y 1831) resultado de los pactos interprovinciales, realizados por las provincias históricas, basadas en sus Constituciones que procuraron una organización general mediante esta especial forma de derecho público, de extracción vernácula, y c) la tercera de preconstitucionalismo (entre 1831 y 1853), como fruto de la adhesión de las provincias al pacto federal del 4 de enero de 1831 que confluyó en la Constitución Nacional compuesta o mixta de 1853 y luego en la amplia reforma federal de 1860, con retorno a los primitivos cánones de 1813. 8

El régimen federal ayudó a fortalecer los mecanismos de unidad que se vieron afectados con la independencia, así como a resolver los conflictos interprovinciales. Adicionalmente, se observa la influencia de factores internos diversos que impulsaron la adopción del federalismo debido a su flexibilidad y dado los diferentes niveles de poder que coexisten en el modelo federal. Se observa que Argentina tuvo una evolución del ámbito provincial hacia unidad en un proceso similar al realizado en los Estados Unidos de América.

¹⁸ Serna de la Garza, José María, La reforma del Estado en América latina, Los Casos de Brasil, Argentina y México. México, IJ, UNAM, p. 161, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/134/9.pdf>, consultado el 8 de enero de 2015

¹⁹ Hernández, Antonio María, Federalismo argentino, en Federalismo y Regionalismo, p. 27 Coordinadores: Diego Valdés y José María Serna. México, IJ UNAM, p.2, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1640/5.pdf>, consultado el 4 de abril de 2015.

Así, en cada país el origen del federalismo tiene una explicación específica. Al respecto, Jorge Reinaldo Vanossi²⁰ señala al referirse al origen del federalismo en los Estados Unidos de América que en este régimen, la aportación jurídica es amplia, ya que:

La Constitución de Filadelfia además de crear una nueva forma de estado (federal), inauguró la presencia de la república representativa y democrática, la aparición del presidencialismo como forma del Poder Ejecutivo republicano, y sembró la simiente del judicialismo como forma nueva de control. Su significado revolucionario permite afirmar que con ella comienza la era contemporánea.

De esta forma, el modelo original del federalismo incluyó diversos elementos innovadores para la democracia, pero adaptables a otras realidades. Los factores señalados participaron en la adaptación del régimen federal a las particularidades de la composición nacional argentina. Así lo señala Antonio María Hernández²¹:

Para nosotros el federalismo fue la forma de Estado elegida para resolver los graves conflictos, políticos, económicos y sociales producidos y el resultado de nuestra evolución histórica. Así como en 1820 se definió que seríamos republicanos y no monárquicos en la forma de gobierno, en 1853 se consagró el federalismo como forma de Estado en la Constitución nacional luego de décadas de cruentas luchas civiles.

Como se aprecia, la adopción del régimen federal no fue simplemente el resultado de un proceso de adopción de un modelo, sino que requirió de un largo proceso de adaptación y legitimación. La posibilidad de una imitación del modelo norteamericano o aún del mexicano, no sería aceptable frente al largo proceso seguido por esta nación para adoptar el régimen federal.

En el estudio de la evolución del federalismo argentino se señala que diversos factores influyeron en este proceso prolongado de integración. Al respecto el Dr. Jorge Carpizo²², señalaba:

Algunos encuentran el origen del federalismo argentino en las enormes distancias entre las ciudades y lo difícil de los medios de comunicación. Esos factores hicieron que cada ciudad tuviera una especie de autonomía y ejerciera influencia en cierta jurisdicción; 7 y dentro de este pensamiento se ha hecho también hincapié en la existencia de regiones económicas perfectamente diferenciadas; 8 pero lo importante es que estos indican que el sistema federal argentino respondió a una realidad: al principio de autodeterminación de los pueblos.

Se observa que la fuerza política que tuvo la provincia y la distancia que existía entre las poblaciones dificultaba la integración al inicio de la vida independiente de

²⁰ Vanossi, Jorge Reinaldo. TOMO EL DERECHO Nro. 125, pág. 789. UNIVERSITAS S.R.L.Id infojus:DACA870174, http://www.infojus.gov.ar/doctrina/daca870174-vanossi-en_bicentenario_era_constitucional.htm?5&bsrc=ci, consultado el 3 de febrero de 2016

²¹ Hernández, Antonio María, op. cit., cita 19, p. 27.

²² Carpizo, Jorge, El federalismo en Latinoamérica, México, IJ. UNAM. 1973, p 20.

esta nación, de modo que la transformación del régimen central al federal en Argentina, tomó prácticamente medio siglo.

Al respecto el Dr. Jorge Carpizo²³, señala:

Hay que afirmar que la constitución de 1853 no fue un capricho de los constituyentes, sino resultado de la realidad y las necesidades que se impusieron y que crearon el Estado federal argentino.

La Constitución federal argentina se distingue de la mexicana en la forma en que se logró su adopción, ya que a diferencia de México, en Argentina tuvo más el carácter de mecanismo de organización política de la nación, que una bandera ideológica como sucedió en México.

Al respecto Francisco Fernández Segado²⁴ señala:

La organización federal plasmada en la carta de 1853 que, como se ha dicho, 97 implicó la transformación de la soberanía originaria de las provincias en autonomía, ya no sería cuestionada en ningún momento ulterior, a diferencia por ejemplo, de México, de modo tal que el principio federal, formalmente al menos, no se vería alterado en su esencia en sus sucesivas reformas constitucionales (1866, 1898, 1949, 1957, 1972 y 1994). Quizá la diferencia estribe en que en Argentina el federalismo no se esgrimió como bandera política, en contra de lo que aconteció en México en la primera mitad del siglo XIX.

Como se observa, el origen y la adopción del federalismo en Argentina respondió a su proceso interno de evolución y sus ajustes posteriores le dan un matiz distinto al federalismo mexicano. La coexistencia de diversos poderes locales autónomos marcó el diseño jurídico de la Constitución argentina como se verá a continuación.

2.1.2. Análisis comparativo del Federalismo Fiscal mexicano y argentino.

Como se indicó, la Constitución vigente de Argentina fue expedida en 1853, misma que ha tenido 5 reformas, siendo la última, la de 1994. Su diseño sigue la técnica constitucional acotada para la distribución de competencia fiscal entre la federación y las provincias.

Esta Constitución fue la culminación de todo un proceso de discusiones sobre todos los temas que incluye y que comparte las preocupaciones de otros países latinoamericanos. Así lo destaca José María Serna de la Garza²⁵, conforme a lo siguiente:

Como ya hemos mencionado, el proceso de reforma culminó en 1994 con una serie de modificaciones a la Constitución Histórica de Argentina. Muchos de los cambios introducidos ilustran de manera muy clara algunas de las

²³ Ibídem, p. 24.

²⁴ Fernández Segado, Francisco, op. cit., cita 6, p. 37.

²⁵ Serna de la Garza, José María, op. cit., cita 18, p. 129.

tendencias y las preocupaciones del constitucionalismo latinoamericano contemporáneo.

Walter F. Carnota²⁶ señala que el nuevo constitucionalismo latinoamericano que incluye a los países que han adoptado y adaptado sus leyes fundamentales con un nuevo diseño que busca la eficiencia pragmática de los textos, evitando la discrepancia entre el texto de la Constitución y la realidad de cada país, se inicia con la de Guatemala de 1985, sigue con la brasileña de 1988, la de Colombia en 1991 y la de Argentina en 1994. Así la tendencia hacia textos constitucionales menos declarativos y más impulsores de cambios reales, se expande en América y así lo destaca Walter F. Carnota²⁷:

Claramente, las sociedades políticas de América Latina se han cansado de un constitucionalismo declamatorio y teorizante, e intentan inventar y pergeñar fórmulas que acerquen la brecha que permanentemente ha existido entre validez y vigencia.

Esas reformas actualizaron el contenido de dicha constitución, incorporando las nuevas tendencias en la materia,²⁸ como se describe a continuación, de acuerdo con cada tema que se analiza.

A.-RÉGIMEN FEDERAL

MÉXICO

Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.

Artículo 115. Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, democrático, laico y popular, teniendo como base de su

ARGENTINA

Artículo 1º- La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa, republicana federal, según lo establece la presente Constitución.

Artículo 2o.- El Gobierno federal sostiene el culto católico, apostólico, romano.

²⁶ Carnota, Walter F. El valor gestión como bien jurídico en el Derecho constitucional argentino y el nuevo constitucionalismo latinoamericano. Revista Derecho Público. Año I, N° 3. Ediciones Infojus, p. 195, <http://www.infojus.gob.ar/buscador/doctrina-derecho-administrativo>, consultado el 8 de febrero de 2016.

²⁷ Ídem.

²⁸ Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Presidencia de la Nación. Sistema Argentino de Información Jurídica. <http://www.infojus.gob.ar/legislacion/constitucion-nacional-1853.htm?2>, Consultado el 3 de marzo de 2016

división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

...

Se destaca la expresión de unidad que refleja la Constitución mexicana que incluye el concepto de democracia y la integración de la federación por estados libres y soberanos. Adicionalmente, el artículo 115 reitera la laicidad del estado a través de la determinación del mismo carácter para los Estados.

La adopción del régimen federal en Argentina destaca por su definición en el sentido de que el Gobierno tiene el culto católico, apostólico, romano frente a la laicidad practicada por el Estado mexicano e incorporada en la Constitución mexicana por reforma publicada en el D.O.F el 30 de noviembre de 2012 y cuya exposición de motivos señaló:

La laicidad del Estado, en ese sentido, supone la armonía de tres principios esenciales: 1) respeto a la libertad de creencia (conciencia) y de su práctica individual y colectiva; 2) autonomía de lo político y de la sociedad civil frente a las normas religiosas y filosóficas particulares; y 3) igualdad ante la ley y no discriminación directa o indirecta hacia las personas.

La laicidad, así concebida, constituye un elemento clave de la vida democrática. Impregna inevitablemente lo político y lo jurídico, acompañando de esa manera el avance de la democracia, el reconocimiento de los derechos fundamentales y la aceptación social y política del pluralismo.

El Estado laico se vuelve necesario en toda sociedad que quiere armonizar relaciones sociales marcadas por intereses y concepciones morales o religiosas plurales, de ahí la importancia del establecimiento de la no discriminación, como consecuencia del derecho de igualdad.

Es importante señalar que este tema fue materia de varias iniciativas entre 2006 y 2013 y de discusiones muy intensas en el Congreso mexicano.

Al respecto se destaca que el texto del artículo 40 permaneció intocado desde la constitución de 1824 que establecía en el título II, punto 4, lo siguiente:

La nación mexicana adopta para su gobierno la forma de república representativa popular federal.

La Constitución de 1857 estableció la misma regla en los siguientes términos:

Artículo 40.-Es voluntad del Pueblo mexicano constituirse en una república, representativa, democrática federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos a una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.

Lo anterior resulta importante ya que a pesar de diversos acontecimientos que pusieron a prueba al Estado Laico, su inclusión como cuarto elemento de la definición de la nación mexicana tiene cierto simbolismo, frente a un tema reconocido y aplicado, pero

que requirió su incorporación al texto constitucional y cuya publicación se hizo, precisamente, el último día de los gobiernos de la alternancia, esto es el 30 de noviembre de 2012.

El estudio del Estado laico llevó a diversas reflexiones y logró resumir en un documento diversas consideraciones que lo describen. Así, en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM dentro de la Cátedra Benito Juárez, se incluyó la Carta Laica²⁹ en la que se señala lo siguiente:

Que un Estado Laico no es un Estado antirreligioso ni un Estado intransigente. Que un estado laico reconoce a todas las personas libertad para modular su conciencia y su vida a partir de sus propias convicciones en igualdad de condiciones.

Es importante destacar que la simetría normativa en el régimen federal tiene un significado específico, para asegurar la igualdad como derecho fundamental en toda la República. Así en dicha carta³⁰ se señala lo siguiente:

Que el federalismo no puede ser un pretexto para fracturar el principio de igualdad ante la Ley por lo que las creencias de la mayoría de la población en una entidad no pueden configurar el contenido de las normas colectivas en detrimento de los derechos de las minorías o restringiendo el alcance de derechos otorgados a todas las personas por la constitución nacional.

Lo anterior contrasta aún más con la Constitución Argentina, cuya definición expresa la religión del Gobierno, lo que implica reglas de convivencia social con un matiz que debe ser materia de estudio específico en el contexto de la democracia en América Latina. En contraste frente al Estado laico mexicano, Argentina establece el concepto de religión del gobierno.

La diferencia entre el federalismo laico mexicano y el federalismo con gobierno católico argentino, muestra la ideología funcional de los sistemas con una concepción opuesta. La técnica empleada en estos dos países para incorporar a nivel constitucional la laicidad o la religiosidad del gobierno le da un matiz distinto.

Argentina tuvo un periodo virreinal similar al mexicano de 1516 a 1810 y con el dominio de la religión católica en su forma de gobierno, la adopción del régimen federal se fortaleció teniendo como factor de unidad la religión.

Además de la forma en que cada uno de los países establece su estructura constitucional federal, en materia fiscal se ubican las siguientes disposiciones.

²⁹ Carta Laica. México, 14 de enero de 2013. Jorge Carpizo Mcgregor. http://catedra-laicidad.unam.mx/?page_id=54.

³⁰ Ídem.

B.-PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACIÓN

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

...

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

Artículo 4º- El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación; del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General,

Artículo 17.-

Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4.....

El contenido del artículo 31 constitucional mexicano se ubica como concepto de obligación de los mexicanos, lo que le otorga el significado teórico de Solidaridad, a la imposición mexicana. Adicionalmente, la precisión como obligación, distingue su carácter liberal, en el sentido de diseñar la obligación constitucional con una dimensión que determina la imposición, en su efecto económico, es decir acotando e impactando el ingreso de los mexicanos. Como se señaló en el Capítulo I, el texto del artículo 31 constitucional tiene su origen en la Constitución de Cádiz de 1812 y se localiza de forma subsecuente al capítulo de Garantías Individuales. Este artículo constituyó una de las aportaciones más importantes de la Constitución mexicana de 1857.

En contraste, la visión pública y vertical de la facultad del Estado para establecer las contribuciones en Argentina, derivada de las facultades que tiene el Congreso General, en una visión formal de las facultades del Estado para la determinar la imposición. La facultad de imponer contribuciones otorgada al Congreso federal, corresponde al diseño de la Constitución de los Estados Unidos de América, que México adoptó en su Constitución en el artículo 73, fracción VII.

Se destaca que México, en diferentes casos ha adoptado el modelo combinado de incorporación de conceptos que provienen de Derecho extranjero y que generan una amalgama peculiar del sistema jurídico mexicano.

Conforme a lo anterior, Argentina sigue el modelo original de la Constitución de los Estados Unidos de América, mientras México amalgama el diseño de la Constitución de Cádiz de influencia francesa, con el diseño constitucional norteamericano dando contenido material y formal a la obligación de contribuir a través del otorgamiento de competencia al Congreso federal y determinando el criterio solidario de la imposición.

C.-REGLAS DE COMPETENCIA FEDERAL

Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:	Atribuciones del Congreso
...	Artículo 75- Corresponde al Congreso:
VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.	1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.
...	2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.
XXIX. Para establecer contribuciones:	Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.
1o. Sobre el comercio exterior;	La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada
2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 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; y	
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; y
- f) Explotación forestal.
- g) Producción y consumo de cerveza.

una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional. La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente, ni reglamentada y será aprobada por las provincias.

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.

No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso.

Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la Ciudad de Buenos Aires en su composición.

...

El tema de la distribución constitucional de competencia tributaria constituye uno de los elementos fundamentales del sistema fiscal de un país. El hecho de incluir ya sea las reglas generales de competencia o bien la competencia directa en la Ley fundamental, como sucede en Argentina, le atribuye al régimen fiscal las siguientes características:

Rigidez, considerando la sujeción del régimen tributario a las reglas de reforma constitucional.³¹

³¹ La reforma constitucional en Argentina tiene un mecanismo rígido, ya que se requiere seguir un procedimiento y convocar a una Convención, mismo que se prevé en los siguientes términos:

Politización, al mezclar las reglas de las ideologías políticas con las reglas técnicas de la tributación.

Tecnificación al someter a parámetros jurídicos, reglas que, por su naturaleza, requieren flexibilidad y movilidad constante.

En este tema sobre la definición de competencia federal y local se observa que el sistema es mixto de acuerdo con lo señalado, conforme a lo siguiente:

En Argentina la Constitución establece:

a.- Las contribuciones indirectas son competencia concurrente de la Federación y de las provincias.

b.- Las contribuciones directas se atribuyen a la Federación.

c.- Las contribuciones directas e indirectas son coparticipables, siempre que no tengan un fin específico.

d.- Se establece la figura jurídica de Ley-convenio con base en los acuerdos entre la nación y las provincias que tiene como cámara de origen el Senado, misma que es votada por ambas cámaras con la mayoría absoluta y debe ser aprobada por las provincias aplicando las siguientes reglas:

- Automaticidad de la remisión de fondos.
- Distribución de acuerdo a la competencia, servicios y funciones.
- Criterios objetivos de reparto,
- Distribución equitativa, solidaria y que dé prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo.

Se destaca la regulación mixta, es decir, utilizando el criterio de competencia precisa en ciertos casos y el de definición amplia en otros temas, lo que marca diferencias con México, donde existen disposiciones específicas de contenido general a nivel constitucional sobre la competencia impositiva, como las relativas a la competencia federal del Poder Legislativo, junto con el concepto de las participaciones federales en los casos establecidos en el artículo 73, fracción XXIX, para los impuestos que se establecen en dicho artículo y la competencia establecida en el artículo 131 constitucional en materia de comercio exterior, así como las limitaciones y prohibiciones de los artículos 117 y 118 y la

Artículo 30.-La Constitución argentina puede reformarse en el todo o en cualquiera de sus partes. La necesidad de reforma debe ser declarada por el Congreso, con el voto de dos terceras partes, al menos, de sus miembros; pero no se efectuará sino por una Convención convocada al efecto.

competencia reservada a los municipios en materia impositiva, incluida en el artículo 115 constitucional.

En contraste, en Argentina se optó por una regulación más precisa, pero sobre todo finalista del reparto de la competencia, al precisar los objetivos y fines de la coparticipación fiscal.

En México no se regula a nivel constitucional el tema de la coordinación fiscal el único tema que aborda en este, es el relativo a las participaciones federales, que como se señaló en el capítulo I, se aplicó, específicamente, desde inicios del siglo XX.

Es importante destacar que la razón por la cual no existe regulación constitucional sobre este tema en México, deriva del concepto de Convenio entre los dos niveles de gobierno, lo que genera que exista un convenio de adhesión al régimen de coordinación fiscal que expresa el contenido político de este instrumento financiero de desarrollo.

La distribución de competencia federal y local puede tener diversos enfoques, uno de ellos es el normativo que pretende justificar, de acuerdo con la función económica de la fuente gravable, su distribución. En esta materia, al hacer el estudio del federalismo fiscal en Argentina, Horacio L. Piffano³², señala lo siguiente

El fuerte centralismo en materia tributaria ligado a un sistema de coparticipación federal de impuestos (transferencias verticales), como el vigente en Argentina, ha sido justificado en base a un conjunto de argumentos de la teoría normativa del federalismo fiscal.

El enfoque normativo sostiene como postulados centrales:

a) que tanto la funciones gubernamentales ligadas a la rama estabilización, como a la rama redistribución, deben ser asignadas al gobierno central. Es decir, la política fiscal, como instrumento para cumplimentar objetivos de estabilización y redistribución de ingresos, sólo resulta efectiva cuando la ejecuta el gobierno central.

Solamente se reconoce como asignables a los gobiernos locales, funciones fiscales referidas a la rama asignación de recursos (Musgrave, R., 1959; Oates, W., 1972).

b) que en materia tributaria, los impuestos cuya administración implica economías de escala importantes, los que graven bases tributarias móviles, que en un esquema descentralizado podrían generar arbitrajes regionales no deseados, a saber: IVA e Internos al Consumo, y los que persigan fines eminentemente redistributivos, como los impuestos progresivos a los ingresos (Ganancias), corresponden ser asignados al gobierno central.

Lo anterior implica que las fuentes de gravamen que son móviles es decir que no están vinculadas a un bien inmueble o a muebles que por su ubicación y

³² Piffano, H. L. (diciembre de 1998). El federalismo fiscal en Argentina. Ideas y propuestas sobre el nuevo acuerdo fiscal federal, p. 10, Buenos Aires, Argentina. <http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/15911>, consultado el 2 de diciembre de 2015,

características usan satisfactores gubernamentales locales en su operación económica, determina que se cause el impuesto nacional o federal.

Por otra parte, las fuentes fijas de ingreso tributario corresponden a las entidades federativas. Así lo precisa el Horacio L. Piffano³³:

En cambio se sostiene que a los gobiernos locales es conveniente asignarles potestades tributarias en impuestos que gravan la riqueza no móvil, típicamente los impuestos a la propiedad inmueble (inmobiliaria) o a partes del patrimonio en general (como automotores).

Sin embargo el criterio de referencia no ha sido desarrollado con eficiencia recaudatoria, derivado de otro tipo de circunstancias específicas de cada país.

Como se observa, existen criterios técnicos para asegurar el control de la actividad a través de la fiscalidad; también se prevén criterios económicos que aseguran un ingreso nacional que pueda ser redistribuido también a nivel nacional, teniendo un control uniforme de su rentabilidad. En el caso de Argentina, estos criterios sirven para definir la fuente atribuible al poder nacional o a de las provincias.

En el diseño del federalismo, otra de sus características consiste en precisar las prohibiciones y limitaciones a las partes integrantes de la misma. Lo anterior deriva de la necesidad de control por parte del poder nacional de ciertos temas como son: el comercio en general, la fiscalidad sobre el comercio exterior y su control administrativo a través de aduanas, así como la libre circulación de las mercancías en territorio nacional.

Así, se compara enseguida la regulación constitucional de estas prohibiciones y limitaciones. Al respecto es importante recordar que estos límites al poder tributario local es una característica esencial del federalismo fiscal.

D.-PROHIBICIONES Y LIMITACIONES DE LAS PROVINCIAS

Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

I a III.- A

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

ART. 9.- En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso.

ART. 10.- En el interior de la República, es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y

³³ Ibídem, p.11.

ninguna mercancía nacional o extranjera. mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores.

VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía. **ART.11.-** Los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio.

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos (sic **DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN 05-02-1917**) o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

Art. 12.- Los buques destinados de una provincia a otra, no serán obligados a entrar, anclar y pagar derechos por causa de tránsito, sin que en ningún caso puedan concederse preferencias a un puerto respecto de otro, por medio de leyes o reglamentos de comercio.

ART. 126.-Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden celebrar tratados parciales de carácter político; ni expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior; ni establecer aduanas provinciales; ni acuñar moneda; ni establecer bancos con facultad de emitir billetes, sin autorización del Congreso Federal; ni dictar los códigos civil, comercial, penal y de minería, después que el Congreso los haya sancionado; ni dictar especialmente leyes sobre ciudadanía y naturalización, bancarrotas,

VIII. ...

IX. Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

...

Artículo 118. Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

- I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.
- ..
- Artículo 122.** .- . . .
- D. Las prohibiciones y limitaciones que esta Constitución establece para los Estados aplicarán a la Ciudad de México.
- falsificación de moneda o documentos del estado; ni establecer derechos de tonelaje; ni armar buques de guerra o levantar ejércitos, salvo el caso de invasión exterior o de un peligro tan inminente que no admita dilación dando luego cuenta al Gobierno Federal; ni nombrar o recibir agentes extranjeros.

Las prohibiciones y limitaciones constitucionales al régimen fiscal se desarrollan en el marco de las limitaciones a las partes integrantes de la federación que se justifica por razones políticas y económicas. Se observa que la técnica aplicada por México para limitar la competencia en materia fiscal a las entidades federativas, siguió el modelo de los Estados Unidos de América, cuya finalidad corresponde a su naturaleza integradora de la Federación que se reserva facultades en temas que otorgan unidad y uniformidad a la nación, por lo que las entidades federativas tienen prohibiciones o requieren autorización del Congreso para realizar cierto tipo de actos que las disposiciones anteriores precisan.

En Argentina se aprecia un rasgo que distingue el régimen federal al establecer una lista de materias prohibidas a las provincias y, por tanto, reservadas a la federación. Se destaca que al establecer el régimen federal en Argentina, ya se había tenido experiencia en la lucha entre el poder de las provincias y el poder de la Unión, por lo que la solución jurídica fue la de acotar a las provincias sus facultades por efecto del ejercicio pragmático del poder local. Esta regla es inversa a la del federalismo denominado original.

Se observa que en ambos países se establecen los principios de libre circulación de mercancías y de la competencia federal para establecer aduanas y gravar la entrada o salida de mercancías.

En el tema de distribución de competencia federal y local, México regula de manera específica la fiscalidad de los municipios desde 1917. La precisión teórica incorporada a la Constitución mexicana por reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 3 de febrero de 1983, desarrolló un nivel de fiscalidad que atribuye al

municipio los ingresos por los servicios que presta y además sobre las fuentes fijas de ingreso. Así este artículo establece, en materia de fiscalidad, lo siguiente:

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

...

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 el Estado 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 estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles, y deberán incluir en los mismos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que perciban los servidores públicos municipales, sujetándose a lo dispuesto en el artículo 127 de esta Constitución.

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley;

En este aspecto, la regulación específica del régimen fiscal de los municipios en México contrasta con Argentina, ya que en su Constitución se otorga a las Provincias la

facultad de organizar y distribuir la competencia en materia tributaria y además de la organización municipal, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 5º constitucional.³⁴

Adicionalmente se destaca que en México la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de noviembre de 2012 incorporó, también para el régimen político de los estados mexicanos, en el artículo 115 constitucional, el concepto de laicidad de este nivel de gobierno.

Esta precisión normativa que fue necesario incorporar a la Constitución mexicana cumple con dos propósitos en el régimen federal: la simetría y la alineación para armonizar el sistema jurídico. Además, es una aportación de gran impacto para el constitucionalismo latinoamericano. Este tipo de normas otorgan precisión y, al mismo tiempo tienen un amplio espectro con la adición de un solo concepto, la laicidad, en el sistema jurídico mexicano..

E.-EXENCIONES FISCALES

Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, la (sic **DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN 03-02-1983**) prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a ls (sic **DIARIO OFICIAL DE LA**

ART. 25.- El Gobierno federal fomentará la inmigración europea; y no podrá restringir, limitar ni gravar con impuesto alguno la entrada en el territorio argentino de los extranjeros que traigan por objeto labrar la tierra, mejorar las industrias, e introducir y enseñar las ciencias y las artes.

³⁴ Las peculiaridades observadas en cada Constitución de los países latinoamericanos marca una tendencia por su configuración artesanal en el sentido de producto único. De forma que es difícil referirse a un modelo constitucional latinoamericano. Así, por ejemplo, la Constitución de Guatemala de 1985 tiene un muy amplio contenido en materia de derechos humanos y sociales de 120 artículos, que regulan el tema, de un total de 280, así como un capítulo específico para el régimen financiero del Estado que contiene las normas de diseño alemán que establece los principios de la tributación en los artículos 237 a 243. Esta Constitución si establece un capítulo que regula el régimen jurídico de los municipios. Por otro lado, en la Constitución se Guatemala, de 31 de mayo de 1985, se ubica un capítulo relativo al Régimen financiero, y se destaca en el artículo 239, la regla específica sobre el principio de legalidad de la tributación, obligando a que los elementos de ésta se encuentren previstos en Ley y describiendo los mismos y el artículo 243, prevé el principio de capacidad de pago, obligando a que la tributación sea justa y equitativa. Finalmente, el régimen financiero del municipio está diseñado en proporción de los ingresos generales del país, otorgando el 10% a las municipalidades. De dicho monto, 90% debe destinarse a gasto prioritario como educación o salud, entre otros y sólo el 10% restante, al funcionamiento de los municipios. Por último, en Colombia, se reserva por disposición del artículo 317 constitucional la fuente de imposición sobre la propiedad inmueble a los municipios.

Atendiendo a lo anterior, sería difícil esquematizar un modelo de constitucionalismo latinoamericano en materia fiscal o financiera, ya que como se ha señalado, cada régimen incorpora a su Constitución los elementos que sus circunstancias exigen, como se aprecia también en la regulación constitucional de Argentina que se está analizando y en la de Brasil que se analiza en el siguiente apartado.

FEDERACIÓN 03-02-1983) prohibiciones a título de protección a la industria.

. . .

El artículo 28 constitucional mexicano prohíbe las exenciones de impuestos de manera absoluta, remitiendo a la ley su otorgamiento y regulación. El sentido del texto constitucional ha sido reiterado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al interpretar que la generalidad y abstracción de la Ley garantizan la igualdad frente a la norma constitucional, de tal forma que si las exenciones son genéricas, están establecidas en ley y no hacen distinción alguno en el mismo rango, pueden ser otorgadas, como parte de los criterios de política fiscal que aplica el Estado mexicano.

Este artículo 25 de la Constitución Argentina tiene un contenido sociológico fiscal, pues se trata de otorgar una exención general para la inmigración europea, ya que no se puede gravar con impuesto alguno la entrada al territorio argentino de los extranjeros en actividades agrícolas, industriales y culturales. Este mecanismo de promoción fiscal que favorece la inmigración se justifica por las políticas aplicadas por este país.

F.-FACULTAD DE INICIATIVA EXCLUSIVA DEL EJECUTIVO EN MATERIA FINANCIERA EN MÉXICO Y SÓLO PRESUPUESTAL EN ARGENTINA.

Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

I a III.- . . .

IV.- Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deban decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la Ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán

ART. 44 .- A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas.

Art. 75.- Corresponde al Congreso

. . .

8. Fijar anualmente, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo inciso 2 de este artículo, el presupuesto general de gastos y cálculos de recursos de la administración nacional, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas y aprobar o desechar la cuenta de inversión.

incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

El Ejecutivo federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos a más tardar el 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83³⁵, el Ejecutivo federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de diciembre.

...

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de presupuesto de Egresos cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del despacho correspondiente e informar de las razones que lo motiven.

El artículo 74, fracción IV, otorga al Ejecutivo federal el monopolio de la presentación de las iniciativas en materia financiera, es decir Ley de Ingresos y Presupuesto

9. Acordar subsidios del tesoro Nacional a las provincias, cuyas rentas no alcancen, según sus presupuestos, a cubrir sus gastos ordinarios.

Art. 100.-. . .

Al Jefe de Gabinete de Ministros, con responsabilidad política ante el Congreso de la Nación le corresponde:

...

6. Enviar al Congreso los proyectos de Ley de Ministerios y de Presupuesto Nacional, previo tratamiento en acuerdo de gabinete y aprobación del Poder Ejecutivo.

7. Hacer recaudar las rentas de la Nación y ejecutar la Ley de Presupuesto Nacional.

...

³⁵ A partir de 2024 el mandato presidencial se iniciará el 1 de octubre, por lo que la fecha límite para la presentación de las iniciativas fiscal y presupuestaria será el 15 de noviembre, conforme a la reforma constitucional publicada en el DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN el 10 de febrero de 2014.

de Egresos. Esta facultad se justifica ya que, el Ejecutivo federal cuenta con todos los elementos informativos sobre el comportamiento de la Economía y las proyecciones que se hacen sobre ella. Adicionalmente, con esta iniciativa el Presidente desarrolla su propuesta de política económica para el funcionamiento del Estado y se presentan de forma armónica los objetivos propuestos por el régimen en el Poder. Se destaca que estas reglas se establecieron por reforma a esta fracción, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 25 de octubre de 1993.

Este artículo establece los siguientes principios.

Oportunidad, consistente en la fecha límite de presentación de la iniciativa, el 8 de septiembre o el 15 de noviembre en el primer año de gobierno.

Responsabilidad, consistente en que sea el Secretario de Hacienda y Crédito Público quien acuda a presentar las iniciativas.

Limitación legislativa, al prever fechas límite para la aprobación tanto del Presupuesto de Egresos como la Ley de Ingresos.

Orden normativo, consistente en que la Cámara de Diputados debe aprobar primero la Ley de Ingresos y después el Presupuesto de Egresos.

Es importante destacar que este artículo ha sido modificado otorgándole un perfil parlamentario. La reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de febrero de 2014 entrará en vigor el 1 de diciembre de 2018.³⁶

La disposición homóloga de la nación Argentina señala el perfil parlamentario de la iniciativa en materia de contribuciones. La Cámara que presenta la iniciativa en materia de contribuciones es la de Diputados como Cámara de origen. Esta es una diferencia fundamental con el régimen fiscal mexicano. En el caso del Presupuesto, la iniciativa corresponde al Jefe del Gabinete de Ministros, con la aprobación del Presidente.³⁷

³⁶ La reforma a la fracción IV del artículo 74 constitucional que prevé como fecha de presentación de las iniciativas en materia fiscal y presupuestaria el 15 de noviembre del año en que inicie su mandato el Presidente de la República entrará en vigor el 1 de diciembre de 2018, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo Décimo Quinto Transitorio que establece: *Décimo quinto.- Las reformas a los artículos 65, 74, fracción IV y 83 de esta Constitución entrarán en vigor el 1o de diciembre de 2018, por lo que el periodo presidencial comprendido entre los años 2018 y 2024 iniciará el 1º. de diciembre de 2018 y concluirá el 30 de septiembre de 2024.*

³⁷ Las facultades del Ejecutivo federal a nivel constitucional pueden ser acotadas como en el caso de Argentina o México, o bien, amplias y detalladas como en el caso de Chile, con régimen centralista, cuya Constitución de 1980 integrada por 129 artículos y 26 disposiciones transitorias, establece la facultad de la Cámara de Diputados como cámara de origen de las iniciativas fiscales, pero que además otorga al Ejecutivo en el artículo 65, entre múltiples facultades, la siguiente: **Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: 1º.- Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión;**Á. En Chile, el Presidente de la República tiene múltiples facultades,

Adicionalmente, se destaca la previsión específica para las transferencias presupuestales, es decir subsidios, a las provincias por insuficiencia de fondos locales.

G.-REGIMEN FISCAL DE LAS PROVINCIAS

Artículo 116. El poder público de los estados se dividirá, para su ejercicio, en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y no podrá reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el legislativo en un solo individuo.

Los poderes de los Estados se organizarán conforme a la Constitución de cada uno de ellos, con sujeción a las siguientes normas:

...

Artículo 123.- Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.

Artículo 5o.- Cada provincia dictara para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.

En México se ha diseñado un esquema organizacional del poder local, reconociendo reglas generales aplicables a los Estados. Estas reglas establecidas por reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 17 de marzo de 1987 y modificadas en varias ocasiones, establecen los principios de organización de los Estados que integran la federación. Lo anterior le proporciona al régimen mexicano las siguientes características:

- **Simetría política**, ya que el modelo o diseño permite adaptarlo a las circunstancias de cada Estado, aplicando reglas generales.
- **Equilibrio**, ya que permite estabilizar la fuerza política en todo el territorio.

similares a las del Presidente de la República Francesa que tiene un amplísimo rango de facultades constitucionales.

- **Armonización**, ya que establece las reglas generales, comunes y adaptables a la realidad de cada Estado.
- **Legitimación local** ya que el modelo establecido requiere un proceso legislativo local a través del cual se deben adaptar las leyes locales a la Constitución Federal.

En Argentina, la Constitución remite directamente a las normas que establezca cada provincia sobre la organización y distribución del poder local. La competencia financiera está incluida en este diseño delegado a las normas locales.

Como ejemplo del diseño de la fiscalidad local en Argentina se señala el caso de la Constitución de la Provincia de la Rioja³⁸, que establece lo siguiente:

Régimen Tributario

Artículo 73.- El Régimen Tributario de la provincia se estructurará sobre la base de la función económico-social de los impuestos y contribuciones.

La igualdad, proporcionalidad y progresividad constituyen la base de los impuestos, contribuciones y cargas públicas.

La ley establecerá el impuesto tendiente a concretar el principio de que el mayor valor de la tierra, producido sin inversión de trabajo o de capital, debe aprovechar a la comunidad.

De acuerdo con lo anterior, en este aspecto la fiscalidad local en Argentina utiliza la técnica que se emplea en la Constitución de los Estados Unidos de América al remitir a la Constitución de cada provincia, el diseño de su fiscalidad y la de sus municipios, creando un perfil atomizado de la fiscalidad en Argentina.

H.-RÉGIMEN FISCAL DE LA CIUDAD DE MÉXICO Y DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Artículo 122. La Ciudad de México es una entidad federativa que goza de autonomía en todo lo concerniente a su régimen interior y a su organización política y administrativa.

- A.** El gobierno de la Ciudad de México está a cargo de sus poderes locales, en los términos establecidos en la Constitución Política de la Ciudad de México, la cual se ajustará a lo dispuesto en la presente Constitución y a las bases siguientes:

...

Art. 75.- Corresponde al Congreso:

...

Ejercer una legislación exclusiva en el territorio de la capital de la Nación y dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional en el Territorio de la República. Las autoridades provinciales y municipales

³⁸ Constitución de la Provincia de la Rioja, <http://www.infojus.gob.ar/local-rioja-constitucin-provincia-rioja-lpf1000000-2008-05-14/123456789-0abc-defg-000-0001fvorpyel>, consultada el 8 de mayo de 2015.

- V. La Administración Pública de la Ciudad de México será centralizada y paraestatal. La hacienda pública de la Ciudad y su administración serán unitarias, incluyendo los tabuladores de remuneraciones y percepciones de los servidores públicos. El régimen patrimonial de la Administración Pública Centralizada también tendrá carácter unitario.

La hacienda pública de la Ciudad de México se organizará conforme a criterios de unidad presupuestaria y financiera.

Corresponde a la Legislatura la aprobación anual del presupuesto de egresos correspondiente. Al señalar las remuneraciones de servidores públicos deberán sujetarse a las bases previstas en el artículo 127 de esta Constitución.

Los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, así como los organismos con autonomía constitucional, deberán incluir dentro de sus proyectos de presupuestos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que se propone perciban sus servidores públicos. Estas propuestas deberán observar el procedimiento que para la aprobación del presupuesto de egresos establezcan la Constitución Política de la Ciudad de México y las leyes locales.

Las leyes federales no limitarán la facultad de la Ciudad de México para establecer las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles y las derivadas de la prestación de servicios públicos a su cargo, ni

conservarán los poderes de policía e imposición, sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines.

concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes de la Ciudad de México no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes del dominio público de la Federación, de las entidades federativas o de los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para propósitos distintos a los de su objeto público.

Corresponde al Jefe de Gobierno de la Ciudad de México proponer al Poder Legislativo local las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

En relación con la Ciudad de México se establecen bases específicas y una estructura diferente por ser la sede de los Poderes Federales a la regulación de los Estados, prevista en el artículo 116, precisando lo siguiente:

-La administración de la hacienda pública de la Ciudad de México será Unitaria.

-El manejo de la Hacienda pública será organizada con base en criterios de unidad presupuestaria y financiera.

-Derecho de iniciativa para el Jefe de Gobierno en materia fiscal, y

-No limitación en leyes federales de imposición a la propiedad inmobiliaria.

En Argentina por disposición constitucional se remite a la constitución local la definición de sus fuentes de ingresos, lo que genera la atomización del sistema fiscal local, esto es hay tantos regímenes fiscales locales como provincias hay en argentina.

De acuerdo con lo anterior, se transcribe el artículo 9 de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires³⁹, mismo que establece las fuentes gravables de la misma:

- ARTÍCULO 9 - Son recursos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires:**
1. Los ingresos provenientes de los tributos que establece la Legislatura.
 2. Los fondos de coparticipación federal que le correspondan.
 3. Los provenientes de las contribuciones indirectas del ARTÍCULO 75, inc. 2º, primer párrafo de la Constitución Nacional.
 4. Los fondos reasignados con motivo de las transferencias de competencias, servicios y funciones, en los términos del Artículo 75, inc. 2º, quinto párrafo de la Constitución Nacional.
 5. Los ingresos provenientes de la venta, locación y cesión de bienes y servicios.
 6. La recaudación obtenida en concepto de multas, cánones, contribuciones, derechos y participaciones.
 7. Las contribuciones de mejoras por la realización de obras públicas que beneficien determinadas zonas.
 8. Los ingresos por empréstitos, suscripción de títulos públicos y demás operaciones de crédito.
 9. Las donaciones, legados, herencias vacantes y subsidios.
 10. Los ingresos por la explotación de juegos de azar, de apuestas mutuas y de destreza.
 11. Los ingresos provenientes de los acuerdos celebrados con la Nación, las provincias, las regiones, las municipalidades, los Estados extranjeros y los organismos internacionales.
 12. Los restantes que puedan integrar el Tesoro de la Ciudad.

De acuerdo con lo anterior, la fiscalidad se ajusta a los requerimientos de cada entidad para responder a los criterios de autonomía en el Distrito federal y la Provincias.

I.- FACULTADES EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR RESERVADAS A LA FEDERACIÓN, INCLUIDA LA FISCALIDAD

Artículo 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en

Artículo 75o.- Corresponde al Congreso:

1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.

...

³⁹ Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. <http://www.infojus.gob.ar/local-rioja-constitucin-provincia-rioja-lpf1000000-2008-05-14/123456789-0abc-defg-000-0001fvorpye>, consultado el 5 de enero de 2015.

el Distrito federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

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 cualquiera 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.

Las facultades impositivas en materia de comercio exterior en México incluyen la entrada, salida y circulación de mercancías de comercio exterior y corresponden a la Federación. Igualmente se autoriza al Ejecutivo federal para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de importación y exportación. Se trata de un régimen flexible y ágil para responder a la dinámica del comercio exterior. También se trata de una modalidad técnica de regulación por la naturaleza del régimen de comercio exterior.

En el caso de Argentina, se autoriza al Congreso a establecer los Derechos de importación y exportación. Adicionalmente se autoriza al Congreso a establecer aduanas y a establecer la evaluación de las mercancías que debe ser uniforme en toda la nación.

Estas facultades constituyen un rasgo característico del régimen federal al reservar a la Unión el control del comercio exterior, en todas sus etapas.

En materia fiscal, la uniformidad en la regulación de esta materia es fundamental en el federalismo.

J.- FACULTADES DEL EJECUTIVO FEDERAL EN MATERIA FISCAL

Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

- I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

ART. 86.- El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones:

...

13. Hace recaudar las rentas de la Nación y decreta su inversión con arreglo a la ley o presupuestos de gastos nacionales.

...

La facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo federal en México tiene la característica de ser general y no específica en materia fiscal e incluye 3 facultades: la de promulgar las leyes: la de ejecutarlas y la de proveer a la exacta observancia de ellas.

Al respecto Felipe Tena Ramírez⁴⁰ señala al referirse al artículo 89, fracción I, lo siguiente:

Dentro de la función general de Ejecución que tiene el poder Ejecutivo, el precepto que comentamos selecciona una función específica como es la de ejecutar las leyes expedidas por el Congreso de la Unión.

...

Así limitado el concepto de ejecución de una Ley, a que se refiere la fracción I del 89, podemos entender que consiste en la realización de los actos necesarios para hacer efectiva, en los casos concretos, la Ley del Congreso.

Como se observa, dicha facultad en México es aplicable en cualquier materia, incluida la materia fiscal e implica el ejercicio de facultades para promulgar, ejecutar y proveer a la aplicación de la Ley. Para México es importante esta facultad en el establecimiento de disposiciones reglamentarias que suavizan el contenido normativo legal en materia fiscal y en ese marco se incorpora el contenido de la llamada Resolución Miscelánea Fiscal.

En el caso de Argentina la facultad es específica para recaudar las rentas y aplicar los ingresos de conformidad con las disposiciones correspondientes. Es decir las facultades se otorgan en materia de ingreso y de gasto.

⁴⁰ Tena Ramírez, Felipe, Derecho Constitucional mexicano. México, Porrúa 1985, p.464.

K.-REGLA FUNDAMENTAL DE DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIA FEDERAL

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

ART. 121.- Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.

El principio general de distribución de competencia parte de dimensiones diferentes que, en el caso de México, sigue el diseño de la Constitución de los Estados Unidos de América, al limitar al texto constitucional la competencia federal y dejando a los Estados las facultades que no se incluyen en la misma.

En el caso de la Constitución argentina se hace referencia a la competencia retenida que corresponde al poder no delegado a la Federación y además remite a la competencia reservada a las provincias por pactos especiales al incorporarse a la Federación. Es importante recordar que los estados tienen prohibiciones muy amplias, lo que acota su competencia específicamente en relación a las facultades legislativas, en general.

Se observa que la correlación es inversa en estos dos países, ya que para México la Constitución otorga la competencia remanente a las entidades y que técnicamente es muy amplia y Argentina describe el concepto de competencia retenida y competencia pactada.

En el caso de México, se aprecia una técnica jurídica acorde con la jerarquía normativa, mientras Argentina opta por la concepción política que, desde luego, implica reconocer en la Ley Fundamental, el poder original de las provincias, al no existir un texto jurídico previo como podría ser un pacto o convenio que distinguiera la forma de distribuir la competencia. Es decir, el diseño hace inferir un acuerdo político previo para la cesión de competencia.

L.-FUNCIÓN DE LOS GOBERNADORES

Artículo 120.- Los titulares de los poderes ejecutivos de las entidades federativas están obligados a publicar y hacer cumplir las leyes federales.

ART. 122.- Los Gobernadores de Provincia son agentes naturales del Gobierno federal para hacer cumplir la Constitución y las leyes de la Nación.

La función de los Gobernadores como ejecutores de la Ley federal es fundamental en el régimen federal, ya que corresponde a la funcionalidad técnica del modelo, puesto que constituyen el mecanismo puente e integrador de la unidad nacional. La jerarquía de las leyes federales obliga a su cumplimiento en todo el territorio, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 133 constitucional mexicano.

En la Constitución argentina, los Gobernadores asumen competencia directa de la Constitución al declararlos agentes naturales del Gobierno federal.

2.1.3.-Legislación Argentina en materia de Coordinación Fiscal

Como se observa, la técnica constitucional de distribución de fuentes gravables entre la Unión y las provincias tiene un diseño diverso en México y en Argentina. En materia de coordinación fiscal el contraste es aún más marcado.

En el caso de México sólo existe referencia a las participaciones federales y no hay una regulación precisa sobre distribución de fuentes gravables, ni sobre la regulación de la coordinación fiscal.

En Argentina si existe distribución de fuentes gravables a nivel constitucional y además se establecen las siguientes reglas en materia de coordinación fiscal:

- Se prevé la expedición de una ley convenio que para establecer regímenes de coparticipación
- Hay una regla de automatización de remisión de fondos
- La distribución de fondos se basa en relación directa con la competencia, los servicios y las funciones.
- El reparto debe seguir criterios objetivos por lo que debe ser equitativa, solidaria.
- Tiene como prioridad lograr un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades.

Al respecto se destaca que en México se deja a la legislación ordinaria, específicamente a la Ley de Coordinación Fiscal la regulación relativa a los instrumentos legales de ésta; la creación de los fondos y su distribución y las instituciones en la materia.

Al respecto, Luis García Sotelo⁴¹ señala:

Es indudable que con el nacimiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal el problema de la concurrencia impositiva entre niveles de gobierno, fue contrarrestado significativamente a partir de la armonización del sistema tributario nacional, lo que ha traído consigo entre otros aspectos la disminución de los costos de administración y cumplimiento tributario y la reducción de las distorsiones en la asignación de recursos atribuibles a sistemas fiscales amplios, es decir, la armonización ha permitido un sistema tributario más eficiente y sencillo;

Sobre este tema José María Serna de la Garza⁴², al analizar el nivel de regulación de la coordinación fiscal, destaca lo siguiente:

Desde el punto de vista constitucional, el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal enfrenta una serie de dilemas que conviene discutir a fondo. El primero de ellos es el relativo a las bases constitucionales mismas del mencionado sistema, pues resulta que si por un lado, la Constitución ha establecido un régimen de concurrencia, por otro lado, leyes y Convenios aprobadas y signados, en distintas épocas han ido transfiriendo el grueso de las facultades tributarias a la Federación.

Al respecto, conviene destacar que tanto el nivel de regulación de la Coordinación Fiscal, como su extensión y contenido, se integra a las decisiones políticas esenciales del Estado, con un contenido técnico que requiere mecanismos dinámicos para asegurar su eficacia. Se trata pues de una regulación que debe tener las siguientes características: concentración, agilidad, precisión y ajuste constante para responder a las necesidades de recursos de cada nivel de gobierno.

Como se ha señalado, la Coordinación Fiscal en Argentina se ha desarrollado a través de ordenamientos legales que detallan el funcionamiento de la misma, específicamente se han expedido en la legislación reglas de control y transparencia del uso de los recursos fiscales. Al respecto, Esmeralda Álvarez Ascencio⁴³ describe el sistema integrado que aplica actualmente Argentina, de la siguiente manera:

***Sistema integrado de reglas fiscales.
El Régimen federal de Responsabilidad Fiscal aplicado en Argentina, consiste de un sistema integrado de reglas fiscales compuesto por:
; Reglas numéricas: que son aquellas que implican algún tipo de restricción cuantitativa al gasto público, al nivel de endeudamiento y a los niveles de déficit permitidos.***

⁴¹ García Sotelo, Luis. El sistema de Coordinación Fiscal. 23 años de federalismo Hacendario. México, INDETEC, p. 11 www.indetec.gob.mx/cnh/Interes/DocsInt/Federalismo23a.pdf, consultado el 16 de junio de 2014.

⁴² Serna de la Garza, José maría. Las Convenciones nacionales fiscales y el federalismo en México. México, IIJ, UNAM, p. 35, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1325>, consultado el 20 de julio de 2014.

⁴³ Álvarez Ascencio, Magdalena. La coordinación presupuestaria y fiscal en Argentina EUA y Brasil INDETEC, federalismo hacendario, núm. 177, 2012, p. 117-132, <http://biblat.unam.mx/es/revista/indetec-federalismo-hacendario/articulo/la-coordinacion-presupuestaria-y-fiscal-en-argentina-e-u-a-y-brasil>, consultado el 20 de abril de 2014-

¡ Reglas de procedimiento: que determinan mecanismos mediante los cuales se deberá elaborar, debatir, aprobar, ejecutar y controlar el presupuesto.

¡ Reglas de transparencia y difusión de la gestión pública: Las mismas se encuentran asociadas a las instituciones de control que deben garantizar que la información fiscal refleje de la mejor manera posible la asignación de los recursos públicos, la composición y situación patrimonial real de la administración pública, los resultados obtenidos en cada periodo y sobre todo, la difusión de esta información.

Lo anterior indica una evolución en la regulación de la coordinación fiscal en busca de mejores mecanismos de control de la aplicación de los recursos coordinados.

Este planteamiento se ha hecho en diversos países que tienen el modelo federal, ya que la línea simétrica de poder exige desde el punto de vista constitucional la funcionalidad de tres niveles de gobierno.

En Argentina la Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias, dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas, es el órgano técnico encargado de la integración y armonización contable relativa a la Coordinación Fiscal. Este órgano es homólogo de la Coordinación General con entidades federativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El desarrollo de la federación argentina, como se señaló anteriormente derivó de un proceso de lucha entre las provincias y el poder de la Unión. Sin embargo, los criterios funcionales y el desarrollo de las tecnologías han derivado en el replanteamiento de la competencia federal y local para hacer más eficiente la acción del Estado. Este es uno de los efectos de la globalización que consiste en integrar funciones al interior de cada nación, atendiendo a la naturaleza de éstas. Argentina que se integra por 23 provincias y la ciudad autónoma de Buenos Aires y que tiene una población de más de 42 millones de habitantes, ha tenido que replantear su funcionalidad federal. Las facultades de las provincias y las de la autoridad de la Unión han sido reformuladas, de modo que con los Decretos-Ley en el Derecho argentino, se tiene un doble control a través de la iniciativa reservada y a través de la votación calificada que es el esquema de negociación entre los dos niveles de gobierno.

2.1.4.- Marco constitucional en el ámbito internacional

En este aspecto es muy importante analizar las reglas constitucionales en materia de Derecho Internacional, ya que los estados federales ajustan el ejercicio de las relaciones internacionales a favor exclusivamente de la Federación o de la Unión, dejando pocas o ninguna facultad a los entes que integran la misma. Ya se han señalado las limitaciones que se establecen en Argentina a las facultades de las provincias.

Este aspecto es importante en el planteamiento dirigido a determinar si los países cuentan con una plataforma jurídica adecuada al siguiente paso de la integración internacional que es la globalización jurídica. En materia fiscal, este aspecto es muy importante, ya que en el marco del libre comercio, la celebración de tratados en la materia es ya un elemento constante en todos los países que tienen relaciones comerciales internacionales.

En esta materia Teresa Ter Minassian⁴⁴, al referirse a los efectos de la globalización en los sistemas tributarios señala

En este contexto de efectos potencialmente grandes y cada vez más fuertes de la globalización económica sobre los sistemas tributarios nacionales, la atención se centró en las posibles respuestas de política. Si bien existe un amplio consenso en que la globalización intensificará con el tiempo las presiones para que se armonice la tributación de los bienes y factores de producción más móviles, la mayoría de los participantes de la Asamblea probablemente estarán de acuerdo con el planteo expresado en el documento de la OCDE de que este proceso de armonización será gradual y que es poco probable que sea conducente a una completa normalización de los impuestos pertinentes.

Conforme a lo anterior, en la evolución de la Constitucionalidad argentina se observa la incorporación de conceptos que fue necesario integrar a dicho ordenamiento para determinar el alcance del Derecho internacional en el marco normativo interno; definir también la jerarquía de las normas en relación al Derecho nacional y determinar la extensión de la aplicación de las normas internacionales. En este marco, Argentina incluye en su constitución, los siguientes principios:

Principios rectores de las relaciones internacionales.

Así, la Constitución argentina establece lo siguiente:

Artículo 27o.- El Gobierno federal está obligado a afianzar sus relaciones de paz y comercio con las potencias extranjeras por medio de tratados que estén en conformidad con los principios de derecho público establecidos en esta Constitución.

Se especifica en este artículo la forma de regular las relaciones con los Estados extranjeros a través de los Tratados que incluyen las normas aplicables a las relaciones jurídicas específicas entre estos entes de Derecho Público, determinando que dichos tratados deben contener normas que estén de conformidad con los principios de Derecho Público establecidos en dicho ordenamiento.

⁴⁴ TERMINASSIAN, Teresa. REVISTA BOLETIN AFIP Nro. 18, pág. 1 Enero de 1999, LA LEY S.A.E. e I. Id Infojus: DACA990191. <http://www.infojus.gob.ar/teresa-ter-minassian-tributacin-contexto-globalizacin-economica-daca990191-1999-01/123456789-0abc-defg1910-99acanitcod>, consultado el 18 de junio de 2016.

La prevalencia de los valores nacionales contenidos en la Ley Fundamental exige que la adecuación a los valores globales deba incorporarse al Derecho nacional mediante un proceso político de legitimación.

Principio de jerarquía.

Adicionalmente, se establece el principio de jerarquía conforme a lo que establece el artículo 31 de la Constitución:

Artículo 31o.- Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ellas, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859.

De acuerdo con lo anterior, se establece la regla general que dispone la jerarquía de los ordenamientos nacionales, es decir, la Constitución, las leyes y los tratados internacionales, son la ley suprema.

Adicionalmente, la supremacía de los tratados frente a las leyes federales se define en el siguiente artículo:

Artículo 75o.- Corresponde al Congreso:

22. Aprobar o desechar tratados concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales y los concordatos con la Santa Sede. Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes.

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo; la Convención sobre la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio; la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial; la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer; la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes; la Convención sobre los Derechos del Niño; en las condiciones de su vigencia, tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos. Sólo podrán ser denunciados, en su caso, por el Poder Ejecutivo nacional, previa aprobación de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara.

Los demás tratados y convenciones sobre derechos humanos, luego de ser aprobados por el Congreso, requerirán del voto de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara para gozar de la jerarquía constitucional.

Se observa que el tema de los derechos humanos encabeza la homologación, armonización y la unificación de la regulación en el ámbito internacional al otorgarles la categoría de complementarios a los derechos y garantías reconocidos en la Constitución argentina.

Adicionalmente se establece para los demás tratados distintos a los citados en dicho artículo, relativos a los Derechos Humanos, la aprobación calificada para su denuncia de dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara.

Principio de competencia.

Se destaca la participación del Congreso y no sólo del Senado en los temas de internacionales y se aprecia la delegación de competencia y jurisdicción a organizaciones supraestatales, con dos requisitos: el respeto al orden democrático y a los Derechos Humanos, y en casos se reciprocidad e igualdad, en los siguientes términos:

Artículo 75o.- Corresponde al Congreso:

...

24. Aprobar tratados de integración que deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales en condiciones de reciprocidad e igualdad, y que respeten el orden democrático y los derechos humanos. Las normas dictadas en su consecuencia tienen jerarquía superior a las leyes. La aprobación de estos tratados con Estados de Latinoamérica requerirá la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara. En el caso de tratados con otros Estados, el Congreso de la Nación, con la mayoría absoluta de los miembros presentes de cada Cámara, declarará la conveniencia de la aprobación del tratado y solo podrá ser aprobado con el voto de la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, después de ciento veinte días del acto declarativo. La denuncia de los tratados referidos a este inciso, exigirá la previa aprobación de la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara.

Esta disposición busca la siguiente etapa de la internacionalización; la unificación ya que prevé la celebración de tratados de integración que delegan competencia y jurisdicción a entes supranacionales. En este marco, se atribuye jerarquía superior a los Tratados internacionales mismos que se ubican por encima de las leyes nacionales.

Dos mecanismos de control de la fuerza política se establecen para estos tratados: la aprobación de la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara y la necesidad de esperar un plazo de 120 días después del acto declarativo

Finalmente, el marco constitucional, de acuerdo con la Teoría clásica en materia internacional otorga al Ejecutivo la facultad para concluir y firmar tratados, concordatos y otras negociaciones en los siguientes términos:

Artículo 99o.- El presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones:

...

11. Concluye y firma tratados, concordatos y otras negociaciones requeridas para el mantenimiento de buenas relaciones con las organizaciones internacionales y las naciones extranjeras, recibe sus ministros y admite sus cónsules.

...

La representación internacional del Estado se atribuye al Poder Ejecutivo, quien firma los Tratados y otros instrumentos internacionales y administra la relación con los representantes de naciones extranjeras.

Este es el marco constitucional de la fiscalidad internacional en Argentina, observando un contenido que tiende a la globalización del sistema jurídico.

En seguida y, siguiendo el esquema plantado, se analizan las disposiciones constitucionales de Brasil.

2.2.- BRASIL

2.2.1.-Antecedentes constitucionales

La constitución vigente de los Estados Unidos de Brasil expedida en 1988, se integra por 9 Títulos, con 250 artículos y 90 transitorios. El amplio contenido normativo de esta Constitución marca una tendencia en la definición de las constituciones latinoamericanas.

El régimen político brasileño ha oscilado por etapas entre el federalismo y el centralismo. Al respecto, José Murilo de Carvalho⁴⁵ señala:

El Brasil presenta un caso nítido de alternancia entre fases de gran poder de los estados seguidas por etapas de fuerte centralismo político para retornar posteriormente al modelo federal.

Brasil tiene como antecedente un accidentado camino en materia de regímenes políticos. Después de su independencia de Portugal, el 7 de septiembre de 1822, este país optó por el imperio como primera forma de organización. Desde su integración como país independiente, la cohesión nacional tomó tiempo en su desarrollo. La atomización era su característica inicial, derivado de su amplio territorio.

Al respecto, José Murilo de Carvalho⁴⁶ señala:

La herencia colonial se caracterizó por cierto acoplamiento débil entre las unidades administrativas de la parte brasileña, del Reino Unido de Portugal, Brasil y Algarve. En la época de la Independencia (1822) no existía un sentimiento de patria común, no había una identidad nacional. La idea de patria se aplicaba a las unidades aisladas entonces denominada provincias.

Así, en su origen, la fuerza cohesionadora vino del centro y no de las provincias, como José Murilo de Carvalho⁴⁷ señala:

La centralización quedó formalizada en la Constitución de 1824, redactada por un Consejo de Estado escogido por el emperador. Según este documento, el país sería un imperio unitario.

Brasil inicia su independencia con un esquema centralizado y bajo un imperio que se prolonga como regencia, hasta 1889, aunque, ya con fuerte presencia de las ideas republicanas y federalistas. En 1891, a pesar de las diferencias culturales, históricas y sociales, se expidió la Constitución que adoptó el modelo federal de los Estados Unidos de América; así el imperio brasileño se transformó en los Estados Unidos de Brasil. La distinción de competencia entre la federación y las entidades federativas incorporó la

⁴⁵ De Carvalho Murilo, José. El federalismo brasileño. Perspectiva histórica, en ¿Hacia un nuevo federalismo? Coord. Hernández Chávez, Alicia., México, FCE, 1996, p.34.

⁴⁶ Ibídem, p.35.

⁴⁷ Ibídem, p.36.

fórmula de dicho país en el sentido de que las facultades no otorgadas a la Federación, se entienden reservadas a los estados.

En 1934, se expide una nueva Constitución también federalista, de corte liberal. Así, influido ya el régimen por las tendencias mundiales, se establece el impuesto sobre la renta de competencia federal.

En 1937 fue promulgada una nueva Constitución que conservó el régimen federal, al igual que la de 1946. En 1967, una nueva Constitución, posterior a un golpe de Estado mantiene el régimen federal, pero de operación centralizada y empleando la descentralización como mecanismo de control del país.

Restaurado el régimen civil en 1988, se expide la Constitución vigente. En el reparto de facultades a los estados, la Federación se debilita, haciendo evidente uno de los efectos del federalismo que no se consideró, al no asignar la responsabilidad en relación con las facultades fiscales que se otorgaron a los estados, y que consiste en la gran desigualdad de cada región del país, lo que puso a prueba el modelo federal.

Es importante señalar que la dimensión territorial de Brasil lo ubica con uno de los elementos más importantes que sustentan el modelo federal, su territorio. Así lo vasto y diferenciado del mismo que comprende 8 millones y medio de kilómetros cuadrados, aproximadamente, esto es 4, veces el territorio de México, comprende además el 47% del territorio de América del sur.

Brasil es el quinto país más grande del mundo y pertenece al grupo BRICS que se integra por países con tres características que potencializan su desarrollo: amplio territorio, población mayor de 100 millones de habitantes y crecimiento muy importante del Producto Interno Bruto. Este grupo de los BRICS está integrado por Brasil, Rusia, India, China y Sudáfrica.

Como se señaló, el federalismo brasileño se adoptó del modelo federal de los Estados Unidos de América, pero se adaptó al sistema económico, político y social de ese país, después de casi un siglo de transitar por diversos regímenes políticos. La Constitución de 1988, recogió experiencias y reclamos regionales y tiene el diseño de un sistema fiscal con enfoque social que se refleja en el texto constitucional.

Como instrumento normativo, en materia fiscal, la Constitución brasileña se distingue por incluir los siguientes elementos:

- Contenido normativo integral de la regulación de las finanzas públicas.

- Determinación de ámbitos de competencia federal y local.
- Inclusión del concepto de competencia concurrente, y
- Definición de un mecanismo de solución de cuestiones de competencia fiscal.

Lo anterior destaca y define al régimen constitucional federal de Brasil como un modelo diferenciado de atribución de facultades a nivel constitucional.

Al respecto, Fernando Rezende⁴⁸ señala en relación con la situación del federalismo brasileño, lo siguiente:

La constitución de 1988 inauguró una nueva etapa del federalismo fiscal brasileño que aún no concluye. Se atendieron las demandas de estados y municipios sobre la descentralización de las rentas públicas; pero las dificultades que surgieron al provocar que ésta fuese acompañada de una concomitante descentralización de las responsabilidades públicas, sobre todo en el área de las políticas sociales, provocó desequilibrios que todavía requieren ser corregidos.

El análisis de la evolución del federalismo en Brasil muestra una de las variantes de la transformación de este sistema, consistente en la fuerza regional y en la necesidad de incorporar a todos los participantes, para consolidar una nación mucho más fuerte y articulada, similar al proceso de adaptación en los diversos países de América.

La idea de partir del concepto de responsabilidades asignadas a cada nivel de gobierno para atribuir la competencia fiscal correspondiente para financiar éstas, parece tener una base pragmática, más que teórico-conceptual. Lo anterior se desarrolla en la Constitución brasileña de manera clara.

Además, en esta Constitución de 1988, se incorporaron elementos inherentes a la globalización que justifican el fortalecimiento interno de las instituciones, para enfrentar esta nueva funcionalidad internacional. Así, se observa que esta Constitución se clasifica entre las Constituciones denominadas pragmáticas por su amplio contenido social y aspiracional-correctivo. Así lo señala José María de la Serna de la Garza⁴⁹, conforme a lo siguiente:

La Constitución brasileña de 1988 es un claro ejemplo de lo que la doctrina ha identificado como Constituciones pragmáticas, las cuales se caracterizan por las siguientes notas: a) tienen una ambición globalizante, es decir, se refieren no solamente a la política, sino a la vida económica y social de una país; b) su razón de ser radica en programar transformaciones sociales profundas, y c) procuran la introducción de mecanismos destinados a hacer efectivas dichas transformaciones.

⁴⁸ Rezende, Fernando. El federalismo fiscal en Brasil, en ¿Hacia un nuevo federalismo? Coord. Alicia Hernández Chávez, México, FCE y CM 1997, p. 225.

⁴⁹Serna de la Garza, José María, op. cit., cita 18, p. 39.

El diseño constitucional brasileño adoptó el modelo dirigista portugués de la Constitución de 1976. Dicho modelo tiene como objetivo dirigir la acción futura del gobierno mediante normas constitucionales.⁵⁰

La Constitución portuguesa de 312 artículos, dedica sólo 2, al tema fiscal mostrando el corte social de la fiscalidad.⁵¹ Se aprecia el detalle establecido en el principio de legalidad y la finalidad constitucional de los impuestos al ingreso, a la riqueza y al consumo.

La Constitución brasileña, habiéndose inspirado en la portuguesa, añadió conceptos y detalló mucho más el principio de legalidad, dándole un contenido más amplio al destino social del ingreso público.

Las posibilidades de variar el modelo original portugués se dieron en Brasil por la creciente concentración de las facultades fiscales bajo los regímenes militares y, además, derivado básicamente de las crisis económicas en ese país.

En relación con lo anterior, Fernando Rezende⁵² señala:

La persistencia de la crisis económica en Brasil hizo aún más difícil avanzar en la corrección de los desequilibrios provocados por el hecho de que quedaban en suspenso las reformas consagradas en la nueva Constitución.

El aspecto económico, en el diseño de un modelo político, es determinante y así se manifiesta en este país. Las desigualdades regionales tuvieron un impacto muy fuerte en las normas constitucionales. Adicionalmente, la fuerza dispersa en todo el territorio

⁵⁰ Constitución portuguesa de 1976. Este ordenamiento incluye un amplio contenido fiscal. <https://mx.search.yahoo.com/search?p=constitucion+portuguesa&ei=UTF-8&fr=moz35>.

Artículo 106.

Del sistema fiscal

1. El sistema fiscal será articulado por la ley con vistas a la distribución igualitaria de la riqueza y de las rentas y a la satisfacción de las necesidades hacendísticas del Estado.

2. Los impuestos serán creados por la ley, que determinará su incidencia, el tipo impositivo, los beneficios fiscales y las garantías de los contribuyentes.

3. Nadie podrá ser obligado a pagar impuestos que no hayan sido instituidos con arreglo a la Constitución y cuya liquidación y cobro no se efectúen en las formas dispuestas por la ley.

Artículo 107. De los impuestos

1. El impuesto sobre la renta personal (o imposto sobre o rendimento pessoal) tenderá a la disminución de las desigualdades, será único y progresivo, tomando en consideración las necesidades y las rentas del conjunto familiar y se encaminará a limitar las rentas a un máximo nacional, definido anualmente por la ley.

2. La imposición de las empresas incidirá fundamentalmente sobre su beneficio real.

3. El impuesto de sucesiones y donaciones (o imposto sobre sucesoes e doacoes) será progresivo, de forma tal que contribuya a la igualdad entre los ciudadanos, y tomará en consideración la transmisión por herencia de los frutos del trabajo.

4. La imposición sobre el consumo (A tributação do consumo) irá encaminada a adaptar la estructura del consumo a las necesidades de socialización de la economía, eximiendo de aquélla los bienes necesarios para la existencia de los más débiles económicamente y de sus familias y gravando los consumos de lujo.

⁵¹ Apud. Serna de la Garza, José María, op. cit., cita 18, p. 42.

⁵² Rezende, Fernando, op. cit. cita 48, p. 226.

de los municipios, también lo definió. Así, Fernando Rezende⁵³ señala que se dieron dos aspectos que definieron la adopción de este modelo normativo pragmático:

Por principio de cuentas conviene destacar dos aspectos fundamentales: las enormes disparidades regionales y la fuerte tradición municipal del país.

Estas circunstancias, entre otros cambios del pensamiento constitucional, generaron la tendencia que transformó la visión del contenido de este tipo de ordenamiento. Se buscó un contenido efectivo y eficiente de la norma constitucional que convirtiera en realidad, el contenido ideológico.

Al respecto, José Alfonso Da Silva⁵⁴ señala:

16.- Sociológicamente, se puede decir que las normas constitucionales, como otras, son eficaces y aplicables en la medida en que son efectivamente observadas y cumplidas. Jurídicamente, sin embargo, la aplicabilidad de las normas constitucionales (también otras) depende especialmente de saber si están vigentes, si son legítimas, si tienen eficacia. La concurrencia de esos datos constituye la condición general para la aplicabilidad de las normas constitucionales.

En el análisis que realiza José Alfonso Da Silva⁵⁵ para explicar el diseño de 3 constituciones brasileñas y su contenido democrático, insiste en la necesidad de la eficacia del contenido normativo de ellas, Así este señala:

30.- Una norma sólo es aplicable en la medida en que es eficaz. Por consiguiente eficacia y aplicabilidad de las normas constitucionales constituyen fenómenos conexos, aspectos tal vez del mismo fenómeno, encarados por prismas diferentes: aquella como potencialidad, ésta como realización, como práctica.

De acuerdo con lo anterior, la orientación de la Constitución brasileña es hacia la eficacia y por ello se justificaría el contenido tan amplio en la regulación de las finanzas públicas en dicho ordenamiento. Lo anterior, contrasta con el contenido limitado que, en materia impositiva, tiene la Constitución Mexicana.

Adicionalmente, otro aspecto contrastante en la Constitución brasileña, es la regulación del municipio. El reconocimiento de la fuerza natural de esta forma de organización social le da una dimensión importante en relación con las fuentes de ingresos atribuibles al mismo.

En relación con lo anterior, Fernando Rezende⁵⁶ señala:

⁵³ *Ibíd*em, p. 227.

⁵⁴ Da Silva, José Alfonso. Trad. Nuria González Martín. Aplicabilidad de las normas constitucionales. México, IIJ, UNAM, 2003, p. 46, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1000> consultado de 8 de mayo de 2014

⁵⁵ Da Silva, José Alfonso Trad. Nuria González Martín. Aplicabilidad de las normas constitucionales. México, IIJ, UNAM, 2003, p. 46, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1000>, consultado el 3 de agosto de 2014.

⁵⁶ Rezende Fernando, Op.cit. cita 48, p. 227.

La carta magna reconoce a los municipios como miembros de la federación, en pie de igualdad con los estados en lo concerniente al respeto a los derechos y deberes que dicta el régimen federativo.

Las principales consecuencias de este fenómeno, desde el punto de vista del federalismo fiscal, son el amplio campo de la competencia impositiva de los municipios y la institución de transferencias compensatorias federales, semejantes a las que reciben los estados. La relativa independencia de los municipios en relación con el poder público de los estados conferida por la singular posición que ocupan en el sistema tributario brasileño, es causa de importantes distorsiones que acentúan los desequilibrios verticales y horizontales en la distribución de la renta tributaria nacional, con lo cual se torna más difícil la negociación de reformas capaces de sedimentar propuestas relativas a un nuevo equilibrio federativo.

Se estima que este desequilibrio obedece a la necesidad de control político local a través de los municipios y a la inadecuada distribución de los ingresos en épocas anteriores en las que el centro acaparaba los ingresos, lo que generó una posición extrema que hoy hace de los municipios un elemento de la fiscalidad contrastante con otros países como México.

Se observa que también en el federalismo brasileño se busca la adaptación del modelo a las nuevas realidades, influido por las tendencias mundiales en materia de fiscalidad. Así Fernando Rezende⁵⁷, señala:

La búsqueda de un nuevo modelo fiscal para la federación brasileña comienza a dar señales de que se podrá encontrar en breve una solución satisfactoria. El reconocer que el camino no es la fecundación in vitro de un embrión concebido por una élite de especialistas, ni la importación de modelos ajustados a otras realidades políticas, económicas y culturales, es la primera señal positiva al respecto. A esto se añade la insatisfacción generalizada con el modelo vigente y la mejor percepción de que es necesario revisar posiciones para avanzar en la línea de una propuesta capaz de conciliar los diversos intereses en juego.

En los países latinoamericanos la realidad rebasa toda teoría, ya que existen factores locales que desbordan los planteamientos que en otros países han resultado efectivos. Lo que algunos denominan la tropicalización de los modelos es un elemento importante a considerar, específicamente en la globalización. Al respecto, Fernando Rezende ⁵⁸ señala en el marco de proceso de reestructuración del federalismo fiscal brasileño:

Las características fundamentales de esta propuesta ya han sido delineadas. El nuevo sistema tributario debe tener en el consumo su principal fuente de recaudación; pero esa base tributaria no podrá asignarse exclusivamente a los estados pues ha de compartirse con la Unión y los municipios.

El avance en la fiscalidad lleva al concepto de convergencia que permite alinear los ingresos fiscales con el gasto público para generar eficacia en las transferencias

⁵⁷ Rezende, Fernando, op. cit., cita 48, p. 240.

⁵⁸ Ibídem, p. 241.

presupuestarias. Lo anterior impacta algunos conceptos de finanzas públicas, ya que la implementación de las técnicas, transforma algunas características de la imposición.

Como se ha señalado, la estructura fiscal de los regímenes federales varía en cada país, atendiendo a circunstancias y estilos de tributación diferentes y considerando formas específicas de distribución de los recursos recaudados con base en el diseño de presupuesto de egresos de cada uno.

Las técnicas para distribuir los recursos pueden vincularse a diversos factores: el tipo de gravamen, por el tipo de función que realiza cada órgano; por la finalidad en la aplicación del recurso o por rentabilidad de la fuente de ingresos, entre otros⁵⁹.

Adicionalmente, y de acuerdo con las diferentes técnicas para distribuir ingresos en una Federación, se destaca que el sistema federal de Argentina, Brasil y México, de acuerdo con lo señalado por Marcelo Carmagnani⁶⁰, ha tenido diferentes resultados derivados de la adopción de federalismo, mismos que se vieron influidos por la historia y la tradición jurídica de cada país. Así este autor señala:

Se puede ver que el federalismo mexicano, brasileño y argentino no puede ser esquemáticamente enmarcado, tal como acontece en la experiencia norteamericana, en una única concepción doctrinaria e institucional.

Considerando lo antes señalado, es difícil establecer la existencia de un modelo de federalismo fiscal latinoamericano. Sin embargo, si se puede plantear la simetría de los regímenes fiscales a partir de los estudios y modelos que desarrolla la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en el sentido de considerar el régimen fiscal estandarizado en recursos provenientes de los impuestos sobre la renta, al valor agregado, a la propiedad raíz y los denominados verdes o ecológicos. Igualmente, el sistema debe sustentarse en una administración tributaria eficiente y con mecanismos de control nacionales e internacionales que aseguren el funcionamiento del Estado.⁶¹

⁵⁹ En Canadá las transferencias federales a las regiones provienen de ingreso que generan los impuestos federales en su conjunto. En la Unión Europea (sin ser una federación), los ingresos para financiar ésta, provienen de los derechos aduaneros por importaciones de terceros países, pero sólo en un 13%, el resto proviene de las aportaciones directas de cada país que se generan con base en un porcentaje fijo recaudado sobre la base de la tasa al valor agregado armonizada, (11% del presupuesto) y un 75% proviene de una contribución sobre el PIB de cada Estado miembro referenciada a la participación que cada uno tiene en el PIB de la Unión Europea. http://ideefederale.ca/wp/wp-content/uploads/2011/05/Fed_fiscal_fr.pdf

⁶⁰ Carmagnani, Marcelo. (Coord). Federalismos latinoamericanos. México, Brasil, Argentina. México, FCE, COLMEX, 1993, p 12.

⁶¹ Cfr. Reforma Tributaria en Chile. <http://reformatributaria.gob.cl/>. En septiembre de 2014, se aprobó en la República de Chile una reforma fiscal que implementa medidas para aumentar la recaudación y disminuir la brecha de desigualdad. Entre la medidas tomadas se señala el aumento de ISR; ajuste a la tasa marginal de personas físicas; establecimiento de un impuesto a las bebidas alcohólicas y azucaradas e impuestos ecológicos, entre otras. Se destaca que Chile se integró a la OCDE en 2010.

2.2.2.- Análisis comparativo del federalismo fiscal mexicano y brasileño

Los federalismos latinoamericanos se caracterizan por la adaptabilidad del modelo a los factores nacionales; por la incorporación de valores regionales y por el reconocimiento de la fuerza municipal como motor de la integración nacional.

Por lo anterior, el análisis comparado del federalismo fiscal se esquematiza con los temas de regulación, de forma simétrica al análisis hecho en relación a Argentina. Así, en el siguiente cuadro se presenta la regulación constitucional comparada de México y Brasil, ubicando las disposiciones de la Constitución mexicana y comparando el contenido normativo de la Constitución brasileña.

A.- RÉGIMEN FEDERAL

MÉXICO

Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica y federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, y por la Ciudad de México, unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.

BRASIL

CAPÍTULO I

DE LOS DERECHOS Y DEBERES INDIVIDUALES Y COLECTIVOS

Art. 1. La República federal del Brasil, formada por la unión indisoluble de los Estados y Municipios y del Distrito federal, se constituye en Estado Democrático de Derecho y tiene como fundamentos:

la soberanía;

la ciudadanía;

la dignidad de la persona humana;

los valores sociales del trabajo y la libre iniciativa;

El pluralismo político.

Párrafo único. Todo el poder emana del pueblo, que lo ejerce por medio de representantes elegidos directamente, en los términos de esta Constitución.

El diseño del federalismo en ambos países incluye los conceptos de unión e integración a través de Estados y en el caso de Brasil se agregan los municipios y el Distrito federal y en el caso de México se incorporó a principios de 2016 el concepto de *Ciudad de México*.

Es importante destacar que Brasil incorpora el concepto de Estado Democrático de Derecho cuyo significado implica una transformación del concepto de Estado de Derecho

Al respecto, Rubén Valdés Abascal⁶² señala:

En un sentido primigenio, y acaso meramente técnico, concebimos al Estado de derecho como aquel estado regido y sometido por el Derecho. Es decir, regulado y controlado por el orden jurídico. Este fue, quizás, la visión decimonónica del Estado de derecho.

Si se considera este concepto como tradicional o clásico, el concepto de la Constitución brasileña, al incorporar el término: democrático, agregaría a la existencia de un Estado regulado y controlado por el Derecho que vincula la voluntad popular con la eficacia del orden normativo. Lo anterior implica una reflexión muy importante sobre la funcionalidad del Derecho o la eficacia del orden jurídico. Si se analiza la funcionalidad o eficacia de las normas jurídicas, se justifica el estilo pragmático de la Constitución brasileña que se aleja de las definiciones genéricas, declarativas y teóricas, para transitar hacia normas que deben encontrar, en la realidad, el reflejo de su contenido.

El artículo 1 de la Constitución brasileña esquematiza el fundamento del Estado democrático de Derecho, al señalar que se basa en la soberanía, ciudadanía, la dignidad, los valores sociales del trabajo y libre iniciativa y en el pluralismo político. De estos elementos, los políticos, como soberanía ciudadanía y pluralismo, contrastan con los sociales y económicos como la dignidad, el trabajo y la libre iniciativa.

Esta amalgama de ideologías socioeconómicas y políticas da un perfil integral en el manejo del concepto, en relación con los fines políticos del Estado brasileño.

Esta visión integral e integradora de los elementos del Estado podría justificar que la Constitución brasileña si incluya a nivel constitucional y de forma amplia las normas en materia de finanzas públicas, ya que en el Título VI se incorporan las disposiciones que se refieran a la tributación y al presupuesto. En el capítulo I de dicho título, se establecen las normas del sistema tributario, mismo que incluye los artículos 141

⁶² Valdez Abascal, Rubén, La modernización jurídica nacional dentro del liberalismo social, México, FCE, 1994, p. 38.

a 162. Es importante señalar que las disposiciones son muy específicas en esta materia, como se aprecia a continuación.

El detalle de la regulación en el nivel constitucional corresponde al estilo de las Constituciones pragmáticas en busca del acercamiento entre el ideal normativo y la realidad. Se destaca que este elemento jurídico se da, precisamente, para buscar la eficacia del Derecho y tal vez lo que más contraste en los instrumentos jurídicos empleados para este fin, sea el nivel normativo que se emplea para ese propósito.

Es importante destacar que esta técnica jurídica implica para los países latinoamericanos, la necesidad de analizar diversos temas constitucionales en general, como los siguientes:

Rigidez de la Constitución

Ubicación teórico-conceptual del manejo de la política tributaria

Dinámica de los acontecimientos económicos.

Flexibilidad de los instrumentos normativos para ajustarlos a la política tributaria.

Estas cuestiones se enmarcan en el diseño jurídico aplicado por cada país, pero responden en la teoría constitucional a criterios opuestos entre la rigidez constitucional tradicional y la flexibilidad técnica.

De acuerdo con lo señalado, en esta tesis se analizan específicamente los temas tributarios, bajo el esquema conceptual señalado, para determinar las diferencias mucho más marcadas entre el régimen jurídico brasileño y el mexicano que las que se tiene con el esquema argentino que funciona con una concepción de corte europeo en su fiscalidad y que sigue más de cerca el llamado, modelo original de federalismo que corresponde a los Estados Unidos de América.

El hecho de incluir en la Constitución mexicana, en la parte relativa a los temas fiscales, normas breves, concisas, precisas y de definición, contrasta con el estilo utilizado en la Constitución brasileña que abunda en detalles y en la variedad de temas que regula. En materia tributaria ha habido consistencia en esta tendencia, debido a la ideología que prevalece tanto en el ámbito profesional independiente como en el gubernamental.

Respecto del tipo de contenido y de la extensión de las normas constitucionales en América Latina, se ha analizado el tema, destacando que de países,

sólo cuatro conservan textos anteriores a 1980 y los demás han expedido sus Constituciones después de ese año. Al respecto, Héctor Fix Fierro señala⁶³:

La Constitución de Querétaro de 1917 es una de las más longevas del mundo. La mayoría de las constituciones vigentes son posteriores a la Segunda Guerra Mundial y buen número de ellas fueron expedidas después de la caída del muro de Berlín en 1989. En América latina todos los países de la región, salvo Costa Rica, México, Panamá y Uruguay, han promulgado un nuevo texto constitucional después de 1978. La celebración del centenario de la Constitución mexicana en 1917 es un motivo para reflexionar tanto sobre su longevidad excepcional, como sobre los problemas y dilemas que plantea el texto constitucional vigente.

Como se señala, cabría preguntarse las causas de la salud constitucional mexicana y si se busca una explicación, la permanencia modificada del texto original estaría sin duda vinculada a la estabilidad política del periodo de constitucionalismo revolucionario que incluso ha albergado la alternancia, con modificaciones sustanciales y, sin embargo ha esperado a la segunda alternancia para realizar modificaciones trascendentales que aunque estuvieron en el ambiente reformador desde hace 30 años, no habían logrado los acuerdos que se han dado en años recientes.

Sobre este tema, Héctor Fix Fierro⁶⁴ señala en relación con este tema lo siguiente:

Es verdad que en México no se ha expedido una nueva Constitución, pero en cierto modo contamos con un nuevo texto constitucional. El llamado Poder Constituyente permanente ha estado muy activo; al día de hoy, el texto de la Constitución de 1917 se ha modificado 573 veces a través de 214 Decretos de Reforma 1.

Esta situación es explicable en virtud de que México, es joven como nación y por tanto con procesos esenciales de convivencia inacabados. Además México desarrolla su integración internacional lo que incorpora elementos que en el aislamiento en que estuvo más de 150 años, requieren consideraciones adicionales en el contexto constitucional.

En contraste con esta tendencia mexicana en diversos temas, como el electoral, en el tema tributario, por su diseño acotado, ha sido de los que menos reformas ha tenido y fue el resultado de diversas influencias que se nacionalizaron y se integraron a través de la flexibilidad de la interpretación el Poder Judicial de la Federación.

Por otra parte, y a pesar de lo rígido o flexible que puede ser el proceso de reforma constitucional, éste se da en todas las democracias, siendo algunas más destacadas por su velocidad de transformación.

⁶³ Fix Fierro, Héctor. México, Revista Nexos. 1 de febrero de 2014. Engordando la Constitución, <http://www.nexos.com.mx/?p=18375>.

⁶⁴ Ídem.

Así en relación con las reformas constitucionales en Brasil, Héctor Fix Fierro⁶⁵, señala lo siguiente:

El Texto original de la Constitución brasileña de 1988 tenía una extensión aproximada de 40 mil palabras. Posteriormente esa Constitución se ha reformado con bastante frecuencia: más de 70 decretos de reforma la llevan a alcanzar una extensión de unas 50 mil palabras.

Se destaca que Brasil⁶⁶ ha efectuado 83 reformas a su Constitución en 26 años de vigencia, siendo la última de 6 de agosto de 2014. De ellas, las reformas al Título VI que regula el régimen tributario, se realizaron sustancialmente en 3 ocasiones: la reforma número 3, de 17 de marzo de 1993; la reforma número 42, de 19 de diciembre de 2003 y la reforma número 44, de 30 de junio de 2004.

De acuerdo con lo señalado, se analiza enseguida el marco constitucional de la Constitución Brasileña en materia fiscal, que incluye las reformas a la misma, a la fecha.

B.-PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACIÓN

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I a III.- . . .

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

TÍTULO VI - DE LA TRIBUTACIÓN Y DEL PRESUPUESTO

CAPÍTULO I -DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL

Sección I - De los Principios Generales

Art. 145. La Unión, los estados, el Distrito federal y los Municipios podrán establecer los siguientes tributos:

1. impuestos;
2. tasas, como consecuencias del ejercicio del poder de policía por la utilización, efectiva o potencial de servicios públicos específicos y divisibles, prestados o puestos a disposición del contribuyente;
3. Contribuciones especiales, como consecuencia de obras públicas.

⁶⁵ Fix Fierro, Héctor, op., cit., cita 63.

⁶⁶ Supremo Tribunal federal de la República Federativa de Brasil, <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=legislacaoConstituicao>, consultado el 2 de mayo de 2014.

...

- 1o. Siempre que fuese posible, los impuestos tendrán carácter personal y se exigirán de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, pudiendo la Administración tributaria, en especial para conferir efectividad a estos objetivos, identificar, respetando los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente.
- 2o. Las tasas no podrán tener como base imponible la propia de los impuestos.

(s/r)

Como se ha señalado, los principios de la tributación en la Constitución mexicana tienen su origen en la Constitución de Cádiz y constituyen el pilar fundamental de la Teoría de la Solidaridad fiscal, ya que establecen la obligación de los mexicanos de contribuir. Lo anterior ha sido reiterado y desarrollado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, otorgando a esta obligación, el carácter de elemento que convierte la solidaridad de los particulares al contribuir, en beneficios que se hacen efectivos para lograr el desarrollo nacional, conforme a lo dispuesto por los artículos 25 y 26 constitucionales.

En contraste, la Constitución brasileña desarrolla los siguientes principios de la tributación: Concurrencia, individualización, capacidad económica, identificación tributaria y equidad tributaria.

En este caso y de forma similar a lo que sucede con la Constitución argentina, en Brasil no existe el principio contenido en el artículo 31 constitucional mexicano que genera la Teoría de la Solidaridad. En contraste, Brasil incluye en este artículo principios distribuidos de forma diferente en la Constitución mexicana e incorpora la prohibición de la Unión de establecer gravámenes asimétricos. Este principio de autonomía normativa fiscal es fundamental en el Estado federal, ya que le otorga fuerza y simetría a las finanzas locales, al compartir un diseño de tributación y reconocer la capacidad municipal para establecer tributos. Se hace notar que la clasificación de la tributación a nivel

federal se ubica en México en el artículo 2º. del Código Fiscal de la Federación y en sus correlativos de cada entidad federativa.

Es importante destacar el detalle de la regulación en materia del principio de legalidad de las contribuciones en Brasil, ya que se incluye en el texto constitucional las normas integradas de este principio en materia tributaria. Al respecto, conviene recordar que el principio de legalidad mexicano, encuentra su sustento en el artículo 31, fracción IV de la Constitución y que se desarrolla con la aplicación de los artículos 14 y 16, 22 y los demás artículos que definen el marco constitucional y legal de las contribuciones.

De acuerdo con lo anterior, en Brasil el detalle de la regulación constitucional del principio de legalidad en materia tributaria, obliga al análisis de los aspectos que éste incluye.

Principio de legalidad tributaria en Brasil

Este principio desarrollado por la Constitución brasileña se integra por: las reglas generales de competencia; las reglas marco o básicas de la legislación fiscal y, las prohibiciones y limitaciones al poder tributario.

La Constitución brasileña establece la competencia concurrente atribuida de forma expresa en el tema, como se observa a continuación:

Art. 24. Compete al a Unión, a los Estados y al Distrito federal legislar concurrentemente sobre:

I.- Derecho tributario, financiero, penitenciario, económico y urbanístico;

...

En esta materia, el artículo 146 de la Constitución brasileña establece las reglas básicas en relación con la legislación tributaria, al establecer el contenido que debe incluir la legislación complementaria.

Conforme a lo anterior, las normas fiscales tienen un marco constitucional que remite a una Ley complementaria⁶⁷, cuyo contenido-marco se establece en este ordenamiento y que puede incluir lo siguiente:

Art. 146. La ley complementaria puede:

I.-Legislar sobre conflictos de competencia en materia tributaria entre la Unión, los Estados, el Distrito federal y los Municipios;

II.-regular las limitaciones constitucionales al poder de tributar;

III.-establecer normas generales en materia de legislación tributaria, especialmente sobre:

a.-la definición de los tributos y de sus especies, así como, en relación a los impuestos relacionados en esta Constitución, la de sus respectivos hechos imponibles, bases imponibles y contribuyentes;

⁶⁷ Constitución de la República Federativa de Brasil. <http://pdba.georgetown.edu/Constitutions/Brazil/esp88.html#mozTocId681677>, consultado el 8 de abril de 2014.

b.- obligación y liquidación, crédito, prescripción y caducidad tributarias;
c.- adecuado tratamiento tributario de la actuación cooperativa, realizada por las sociedades cooperativas.
d) la definición de un trato diferenciado y favorecido para las micro y pequeñas empresas, incluidos los acuerdos especiales o simplificado en el caso del impuesto establecido en el art. 155, II, de las contribuciones previstas en el art. 195, y sub-secciones doce y trece, y la contribución a que se refiere el art. 239. (Reforma Constitucional N° 42 de 19.12.2003)
Parágrafo único. Una ley complementaria mencionada en el apartado III, d, también podrá establecer un único sistema de recaudación de impuestos y contribuciones de la Unión, los Estados, el Distrito federal y los municipios, a condición de que: (Reforma Constitucional N° 42, a las 19:12 0,2003)
I - sea opcional para el contribuyente; (Reforma Constitucional N° 42 de 19.12.2003)
II É Se puedan establecer condiciones diferentes para los estado ; (Reforma Constitucional N° 42 de 19.12.2003)
III É La recaudación será unificada y centralizada y la distribución de los recursos a los estados será inmediata, quedando prohibida cualquier retención o condicionamiento; (Reforma Constitucional N° 42 de 19.12.2003)
IV - la recaudación, la vigilancia y cobro pueden ser compartidos por los entes federados, adoptando el registro nacional único de contribuyentes. (Reforma Constitucional N° 42 de 19.12.2003)

Este artículo establece las reglas de coexistencia de la tributación federal y local y resulta importante que se remita a una ley complementaria temas tan delicados como: los conflictos de competencia; las limitaciones al poder tributario de cada nivel de gobierno; las normas generales de la legislación tributaria, señalando los diversos temas que incluye y por último, por reforma de 1993, se prevé la regulación del (SURI) Sistema Único de Recaudación de Impuestos y contribuciones que no coordina el poder tributario, pero si unifica los aspectos del proceso tributario, esto es la recaudación, supervisión y cobro y además se establecen las reglas de este Sistema, mismas que la Ley Complementaria debe desarrollar.

Se destaca además que en 2003, por reforma constitucional se incluyó el tratamiento diferenciado y simplificado para el micro y pequeñas empresas.

En relación con este tipo de leyes, José maría Serna de la Garza⁶⁸ señala:

Las leyes complementarias. Como ya mencionamos, las leyes complementarias son aquéllas respecto de las cuales se exige una mayoría absoluta de los votos de las Cámaras del Congreso, para que sean aprobadas en su calidad de leyes. Salvo esta exigencia de una mayoría calificada, el procedimiento para aprobarlas (o rechazarlas) es el mismo que el ordinario. La propia Constitución indica en qué materias se exigirá ley complementaria en lugar de ley ordinaria.

Se observa que los temas que requieren el carácter de Ley Complementaria implican elementos de carácter democrático que reclaman el acuerdo integral de las fuerzas políticas de Brasil. Así, La Constitución brasileña prevé que se requiere Ley

⁶⁸ Serna de la Garza, José María, op. cit., cita 18, p. 43.

Complementaria, en algunos temas laborales (art. 7-1), en materia electoral (art. 14-9), en materia de territorios federales (art. 18-2), entre otros temas.

Adicionalmente a los temas señalados que requieren la expedición de una Ley complementaria, en materia fiscal, se prevé la expedición de una Ley de esta naturaleza, por ejemplo en el caso específico del Impuesto a las grandes fortunas. Lo anterior significa la existencia del elemento democrático de una mayoría calificada.

Ante la diversidad y la complejidad que implican los regímenes tributarios y por la necesidad de contar con flexibilidad para su regulación se adicionó en 2003 la posibilidad de establecer criterios especiales en la tributación, conforme a lo siguiente:

Art. 146-A. Ley complementaria podrá establecer criterios especiales para la tributación, a fin de evitar desequilibrios de la competencia, y sin perjuicio de la competencia de la Unión, por ley, establecer normas de igual objetivo. (Reforma Constitucional N° 42 de 19.12.2003).

El principio de legalidad se desarrolla también en el artículo 150, en relación con los límites al poder tributario del Estado, conforme a lo siguiente:

De las limitaciones del Poder de Tributar

Art. 150. Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está prohibido a la unión, a los Estados, al Distrito federal y a los Municipios:

I.-exigir o aumentar tributos sin ley que los establezca;

II.-dispensar un tratamiento desigual entre contribuyentes que se encuentren en situación equivalente, prohibiéndose cualquier distinción por razón de ocupación profesional o función por ellos ejercida, independientemente de la denominación jurídica de los rendimientos, títulos o derechos;

III.-cobrar tributos:

a.-en base a hechos imponderables ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera establecido o ampliado;

b.-en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que los estableció o amplió;

c) antes de transcurridos los noventa días siguientes a la fecha de publicación de la ley que instituyó o aumentó éstos, con sujeción a lo dispuesto en el párrafo b ; (Reforma Constitucional N° 42 de 19.12.2003)

IV.-utilizar tributos con fines confiscatorios;

V.-establecer limitaciones al tráfico de personas o bienes, por medio de tributos interestatales o intermunicipales, exceptuándose el cobro de peaje por utilización de vías conservadas por el Poder Público;

VI.- establecer impuestos sobre:

a.-patrimonio, renta o servicios, entre ellos;

b.- templos de cualquier culto;

c.- patrimonio, renta o servicios de los partidos políticos, incluyendo sus fundaciones, de las entidades sindicales de los trabajadores, de las instituciones de educación y de asistencia social, sin fines lucrativos, atendiendo a los requisitos de la ley;

d.- libros, diarios, periódicos y el papel destinado a su impresión.

e) grabaciones sonoras y video fonogramas musicales producidos en Brasil o literomusica que contengan obras musicales de brasileños y / u obras en general interpretados por artistas brasileños, así como soportes materiales o archivos digitales que los contienen, excepto en la reproducción etapa industrial de la lectura de soportes ópticos laser. (Reforma Constitucional n° 75 de 10/15/2013)

§ 1 La prohibición de la sección III, b, no se aplica a los impuestos previstos en los arts. 148 I, 153 I, II, IV y V; y 154, II; y el sello de la sección III, c, no se aplica a los impuestos previstos en los arts. 148 I, 153 I, II, III y V; y 154, II, o la

fijación de la base de cálculo de los impuestos previstos en los arts. 155, III, 156, I. (Reforma Constitucional N° 42 de 19.12.2003)

2o. la prohibición del inciso VI, a) se extiende a los organismos autónomos y a las fundaciones establecidas y mantenidas por el Poder Público, en lo que se refiere al patrimonio, a la renta y a los servicios, vinculados a sus finalidades esenciales o derivadas de ellas.

3o. Las prohibiciones del inciso VI, a), y del párrafo anterior no se aplican al patrimonio, la renta y los servicios, relacionados con la explotación de actividades económicas regidas por normas aplicables a empresas privadas, o en las que haya contraprestación o pago de precios o tarifas por el usuario, ni exonerará al prominente comprador de pagar el impuesto relativo al bien inmueble.

4o. Las prohibiciones expresadas en el inciso IV, líneas b) y c), comprenden solamente el patrimonio, la renta y los servicios, relacionados con las finalidades esenciales de las entidades en ellas mencionadas.

5o. La ley establecerá medidas para que los consumidores sean informados acerca de los impuestos que incidan en mercancías y servicios.

6 Cualquier subvención o exención, base de cálculo, reducción, concesión de crédito presunta, la amnistía o la remisión, en relación con los impuestos o contribuciones, sólo podrá concederse en la ley específica federal, estatal o municipal, que regula sólo el temas mencionados anteriormente o el impuesto o contribución correspondiente, sin perjuicio de arts. 155, § 2, XII, g. (Reforma Constitucional No. 3, 1993)

§ 7 La ley puede dar al contribuyente, la condición de responsable del pago de impuesto o contribución, cuyo hecho imponible se producirá más tarde, asegurando la restitución inmediata y preferencial de la cantidad pagada, si no se da el hecho generador. (Reforma Constitucional No. 3, 1993)

Se destaca que en México el diseño normativo permitió establecer reglas generales y disposiciones temáticas que han sido interpretadas y aplicadas a casos concretos y han generado nuevas normas jurisprudenciales, cuya fuerza se ha reflejado en reformas legales posteriores, que incorporan dichos criterios de interpretación. En México la técnica de interpretación ha sido ampliamente utilizada para reforzar el sistema normativo federal.

En Brasil, la técnica legislativa empleada para marcar los límites al poder tributario, resulta casuística lo que es congruente con el estilo de Constitución que este país aplica y que los teóricos denominan pragmática. En comparación con la regulación mexicana, la mayoría de las normas contenidas en este artículo se ubican en el Código Fiscal de la Federación.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 150 citado, su contenido se prevé como una carta de protección al contribuyente, limitando las facultades del Poder Tributario, de modo que se precisa las garantías de: legalidad tributaria; igualdad; irretroactividad; oportunidad para conocer con antelación el tributo a cargo; no confiscación; libre circulación sin gravamen; no doble impuesto; exención a templos, partidos políticos, sindicatos, etc.; exención a libros, periódicos o papel destinado a la impresión de ellos.

Adicionalmente, este artículo establece excepciones a las reglas que limitan el poder tributario, precisando su alcance.

Esta es precisamente una de las complicaciones más importantes en materia fiscal que consiste en dimensionar correctamente la norma constitucional tributaria, lo que contrasta con otros países en los que se delega a la facultad legislativa ordinaria o bien a la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo ese dimensionamiento del alcance de la norma.

La regulación tan abundante a nivel constitucional ha sido justificada tomando en cuenta situaciones políticas específicas, como en el caso de las reglas contenidas en el artículo 123, considerando la rigidez de la reforma constitucional y la explicación histórica de su contenido que derivó de la Revolución mexicana. Sin embargo, en el caso de la materia fiscal, se observa en México la tendencia a la regulación flexible y ágil en la materia, considerando su relación estrecha con la economía nacional e internacional.

Al analizar estos temas, se observa al comparar Brasil con México, lo siguiente:

- ✓ Brasil concentra sus disposiciones en materia fiscal en un capítulo, mientras México prevé las normas fiscales de forma general y en ordenamientos jerarquizados por el tipo de disposición.
- ✓ Brasil establece normas precisas en su regulación constitucional e incluso establece categorías en cada gravamen, para señalar las limitaciones al poder tributario en cada caso. En contraste, México establece principios generales, aplicables al régimen fiscal, p.e. el artículo 31, fracción IV o los artículos 14 y 16 de amplio contenido para toda la legislación mexicana.
- ✓ Brasil aplica un sistema rígido ya que requiere para modificar sus normas constitucionales lo siguiente:

Subsección II De la Enmienda de la Constitución

Art. 60. La Constitución podrá ser enmendada mediante propuesta:

1. de un tercio, al menos, de los miembros de la Cámara de los Diputados o del Senado federal;

2. del Presidente de la República;

3. de más de la mitad de las Asambleas Legislativas de las unidades de la Federación, manifestándose cada una de ellas por mayoría relativa de sus miembros.

1o. La Constitución no podrá ser enmendada bajo la vigencia de intervención federal, del estado de defensa o del estado de sitio.

2o. La propuesta será discutida y votada en cada Cámara del Congreso Nacional dos veces, considerándose aprobada si obtuviera en ambas tres quintos de los votos de los respectivos miembros.

3o. La enmienda a la Constitución será promulgada por las Mesas de la Cámara de los Diputados y del Senado federal con el respectivo número de orden.

4o. No será objeto de deliberación la propuesta de enmienda tendiente a abolir:

1. forma federal del Estado;

2. el voto directo, secreto, universal y periódico;

3. la separación de los poderes;

4. los derechos y garantías individuales;

5o. La materia objeto de propuesta de enmienda rechazada o considerada inoperante, no podrá ser objeto de nueva propuesta en la misma sesión legislativa.

Como se señaló, Brasil tiene un régimen rígido de reforma constitucional ya que tiene: limitación en cuanto el derecho de iniciativa de reforma constitucional; limitación material, ya que existen temas que no pueden ser abolidos como, el régimen federal, entre otros; limitación temporal ya que una iniciativa rechazada o inoperante no puede ser propuesta nuevamente en la misma sesión legislativa, ni cuando exista Intervención y, limitación cuantitativa ya que requiere dos votaciones en cada cámara, con mayoría de tres quintas partes. Además requiere doble votación calificada. Tal vez considerando este aspecto convenga analizar la clasificación de esta Constitución como pragmáticas, teniendo un mecanismo rígido de reforma.

Conforme a lo anterior, la legislación en materia fiscal que por su naturaleza técnica requiere agilidad y flexibilidad, se confronta además en Brasil a procesos políticos de negociación y a variables difíciles de predecir, lo que genera una complicación operativa, pero que también sirve como mecanismo legitimador del poder, al establecer bases que podrían ser más estables y duraderas para el régimen político.

Otro aspecto importante que tiene un amplio desarrollo constitucional en Brasil es el relativo a las reglas de competencia fiscal, mismas que se abordan enseguida.

C.- REGLAS DE COMPETENCIA FEDERAL

Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

...

Art. 48.-Corresponde al Congreso nacional, con la sanción del Presidente de la República, no exigiéndose para lo específico de los artículos 48, 51 y 52 , disponer sobre las materias de competencia de la Unión, especialmente sobre:

1.- sistema tributario, recaudación, y distribución de rentas;

2.-Planes plurianuales, directrices presupuestarias. Presupuesto anual, operaciones de crédito, deuda pública y emisiones de circulación obligatoria.

...(S/R)

Art. 147. Son competencia de la Unión, en el Territorio federal, los impuestos estatales y, si el Territorio no estuviese dividido en Municipios, cumulativamente, los impuestos municipales; son competencia del Distrito federal los impuestos municipales. S/R

Art. 148. La Unión, mediante ley complementaria, podrá establecer préstamos obligatorios:

1. para atender gastos extraordinarios, derivados de calamidad pública, de guerra exterior o de inminencia de ésta;

2. en el caso de inversión pública de carácter urgente y de relevante interés nacional, observado lo dispuesto en el artículo 150, III, b).

Párrafo único. La aplicación de los recursos provenientes de préstamos obligatorios está vinculada al gasto que justificó su establecimiento. S/R

Art. 149. Es competencia exclusiva de la unión, establecer contribuciones sociales, de intervención el dominio económico y de intereses de las categorías profesionales o económicas, de los patronos o empleados como instrumento de su actuación en las respectivas áreas, observándose lo dispuesto en los arts. 146, II y 150, I y III, y

sin perjuicio de lo previsto en el art. 195, 6o., en relación a las contribuciones a que alude esa disposición.

§ 1 los estados, el Distrito federal y los Municipios pueden instituir una contribución a cargo de sus empleados, para financiar, en su beneficio, el plan de pensiones de conformidad con el art. 40, cuya tasa no podrá ser inferior a la tasa aplicable a los trabajadores de la unión. (Reforma Constitucional N ° 41, de 19.12.2003)

§ 2 Las contribuciones sociales y la de intervención en el dominio económico mencionado en *el encabezado* de este artículo: (Reforma Constitucional N ° 33, 2001)

I - No se podrá percibir sobre los ingresos provenientes de las exportaciones; (Reforma Constitucional N ° 33, 2001)

II – debe cobrarse sobre la importación de productos o servicios extranjeros; (Reforma Constitucional N ° 42 de 19.12.2003)

III - pueden tener tasas: (Reforma Constitucional N ° 33, 2001)

a) *ad valorem* , sobre la base de los ingresos brutos o el valor de la transacción y, si son importados, el valor en aduana; (Reforma Constitucional N ° 33, 2001)

b) específico, basado en la unidad de medida utilizada. (Reforma Constitucional N ° 33, 2001)

§ 3 Las personas físicas en las operaciones de importación deberán ser tratadas como

persona jurídica, conforme a lo dispuesto por la ley. (Reforma Constitucional N° 33, 2001)

§ 4 La ley determinará los casos en que las contribuciones se cobrarán una sola vez. (Reforma Constitucional N° 33, 2001)

Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

...

XXIX. Para establecer contribuciones:

1o. Sobre el comercio exterior;

2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27;

3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

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; y

Art. 153 corresponde a la Unión instituir impuestos sobre:

I - la importación de productos extranjeros;

II - de exportación en el extranjero, los productos nacionales o nacionalizados;

III - la renta y ganancias de cualquier naturaleza;

IV - productos industriales;

V - préstamos, intercambio y de seguros extranjera, o relativas a títulos o valores;

VI - la propiedad rural;

VII - grandes fortunas, según un proyecto de ley complementaria.

§ 1 - El Poder Ejecutivo podrá, observando las condiciones y limitaciones establecidas por la ley, cambiar las tasas de impuestos que figuran en los puntos I, II, IV y V.

§ 2 - El impuesto establecido en el artículo III:

I - será basado en los principios de generalidad, universalidad y progresividad, según lo dispuesto por la ley;

f) Explotación forestal.

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.

§ 3 - El impuesto previsto en el inciso IV:

I - Sea selectivo, basado en la esencialidad del producto;

II - Será no acumulativo, compensando a lo que se debe, en cada transacción con el monto cobrado en las anteriores;

III - No se cobrará en productos industrializados para exportación.

IV - Reduce su impacto por la adquisición de bienes de capital por parte del contribuyente, según lo dispuesto por la ley (Reforma Constitucional N ° 42 de 19.12.2003)

§ 4 Las disposiciones del artículo VI Impuesto : (Reforma Constitucional N ° 42 de 19.12.2003)

I - serán progresiva y sus tasas de impuestos desalentarán el mantenimiento de propiedades improductivas; (Reforma Constitucional N ° 42 de 19.12.2003)

II - No se centrará en las pequeñas propiedades rurales, según lo definido por la ley, cuando el propietario que la explote no tenga otra propiedad; (Reforma Constitucional N ° 42 de 19.12.2003)

III - Será cobrado y auditado por los municipios que así lo decidan, de acuerdo con la ley, siempre que no implique reducción de impuestos o cualquier otra forma de

exenciones fiscales. (Reforma Constitucional N ° 42 de 19.12.2003) (Reglamento)

§ 5 - El oro, cuando se defina en la ley como un activo financiero o un instrumento de cambio, estará sujeto exclusivamente al impuesto establecido en la cláusula V del encabezado de este artículo derivado de la operación original; el porcentaje mínimo será del uno por ciento, distribuido de la siguiente manera: (Reforma Constitucional 3, 1993)

I - El treinta por ciento para el estado, el Distrito o Territorio federal de origen;

II - setenta por ciento al municipio de origen.

Art. 154 La Unión podrá establecer:

I - En ley complementaria, impuestos no previstos en el artículo anterior, siempre que sean no acumulativos y que no graven los eventos o sobre la base de cálculo ya especificada en esta Constitución;

II - en caso de urgencia o en el caso de guerra extranjera, establecer impuestos extraordinarios que serán suprimidos gradualmente cuando hayan cesado las causas de su establecimiento. S/R

En México la distribución de competencia, como se señaló en el capítulo I, tiene una concepción genérica y requirió de la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aplicando el artículo 124 constitucional. Posteriormente, se modificó el artículo 73, para regular el concepto de participaciones federales y se interpretaron los conceptos de competencia concurrente y competencia exclusiva de la Federación.

En Brasil la competencia federal en materia tributaria y presupuestaria, se establece como facultad del Congreso Nacional, con la sanción del Presidente de la República.

Como se observa, el Congreso Nacional brasileño tiene facultades en materia de:

- Sistema tributario, recaudación y distribución de rentas
- Presupuesto, incluyendo sus modalidades
- impuestos estatales y municipales en Territorio federal y los impuestos municipales del Distrito federal.
- Préstamos obligatorios ⁶⁹ para atender calamidades o guerra; también para inversión pública urgente y relevante.
- Contribuciones sociales que son financiadas a través de aportaciones de los trabajadores y de los patrones y con ingresos de apuestas, conforme a lo dispuesto por el artículo 195 constitucional.

Específicamente, en materia de impuestos, corresponden a la federación los siguientes:

- Importación y exportación
- Impuesto sobre la renta y otras ganancias
- Productos industrializados
- Operaciones de crédito, cambio y seguros y valores
- Propiedad territorial rural
- Grandes fortunas

En este artículo se precisan las reglas que rigen estos impuestos, estableciendo principios específicos para cada categoría.

Como se observa, a diferencia de México, en Brasil la imposición a la propiedad rural y a las grandes fortunas implica el interés federal en los temas relativos a la imposición al capital. Se trata de una división de competencia material en temas que pueden considerarse de alto rendimiento o que requieren uniformidad por razones de competitividad y que requieren control administrativo sobre la procedencia y el destino de los recursos de los particulares.

⁶⁹ Mecanismo constitucional de recaudación de ingresos públicos. En la Constitución no se establecen los requisitos, tasa de interés y demás reglas aplicables a estos préstamos.

Por otra parte, el artículo 154 constitucional otorga a la Unión la competencia en materia de impuestos adicionales (que no sean acumulativos, ni semejantes en su base gravable a los ya existentes), así como para establecer impuestos extraordinarios que sean o no de su competencia material, por, ejemplo, en caso de guerra. En ambos casos se requiere Ley Complementaria, lo que implica votación mayoritaria en ambas Cámaras como se señaló anteriormente y, además, tienen naturaleza transitoria, ya que se suprimen paulatinamente al desaparecer la causa que los generó.

Como se puede observar, este diseño constitucional impositivo de Brasil contrasta con México, ya que de acuerdo con la interpretación que ha hecho la Suprema Corte de Justicia de la Nación en esta materia se establecen 3 reglas de competencia federal: La competencia exclusiva de la Federación; la competencia reservada a los municipios; la competencia residual a las entidades federativas y, por último, se incorporó el concepto de competencia concurrente.

D.-PROHIBICIONES Y LIMITACIONES A LA UNIÓN Y A LOS ESTADOS

Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

I a 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 exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

Art. 151. Está prohibido a la Unión:

1. establecer tributos que no sean uniformes en todo el territorio nacional o que impliquen distinción o preferencia en relación a un Estado, al Distrito federal o a un Municipio, en detrimento de otro, admitiéndose la concesión de exenciones fiscales destinadas a promover un desarrollo socioeconómico equilibrado entre las diferentes regiones del país;

2. someter a tributación los rendimientos de las obligaciones de deuda pública de los Estados, del Distrito federal y de los Municipio, así como la remuneración y ganancias de los respectivos agentes públicos, en niveles superiores a los que se estableciesen para sus obligaciones y para sus agentes;

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos (sic **DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN 05-02-1917**) o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia. 3. establecer exenciones sobre tributos de competencia de los Estados, del Distrito federal o de los Municipios. S/R Art. 152. Está prohibido a los Estados, al Distrito federal, y a los Municipios establecer diferencias tributarias entre bienes y servicios, de cualquier naturaleza, en razón de su procedencia o destino. S/R

VIII. ...

IX. Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

...

Artículo 118. Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

...

Artículo 122. La Ciudad de México es una entidad federativa que goza

de autonomía en todo lo concerniente a su régimen interior y a su organización política y administrativa.

...

D. Las prohibiciones y limitaciones que esta Constitución establece para los Estados aplicarán a la Ciudad de México.

Las limitaciones en México siguen el diseño de los Estados Unidos de América, estableciendo prohibiciones y limitaciones a las entidades federativas y a la Ciudad de México que son de orden descriptivo y de contenido material por los conceptos de imposición que están limitados a las entidades federativas.

En Brasil las prohibiciones son conceptuales con un diseño más liberal de la imposición brasileña al obligar al establecimiento de los gravámenes homogéneos y sin diferencias, para sustentar la libertad comercial. Además se establecen para la Unión y para las provincias limitaciones materiales a su competencia.

Como característica de la Constitución brasileña, se destaca que las prohibiciones se establecen para la Unión limitando la competencia federal. Es importante señalar que lo anterior se explica por la fuerza que tienen los Estados en Brasil, lo que contrasta con México ya que la búsqueda de unidad y homogeneidad en el sistema impositivo ha sido un principio del sistema fiscal mexicano.

E.-EXENCIONES FISCALES

Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, la (sic **DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN 03-02-1983**) prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a ls (sic **DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN 03-02-1983**) prohibiciones a título de protección a la industria

Art. 151. Está prohibido a la Unión:

1.-establecer tributos que no sean uniformes en todo el territorio nacional o que impliquen distinción o preferencia en relación a un Estado, al Distrito federal o a un Municipio, en detrimento de otro, admitiéndose la concesión de exenciones fiscales destinadas a promover un desarrollo socioeconómico equilibrado entre las diferentes regiones del país;

2.- someter a tributación los rendimientos de las obligaciones de deuda pública de los Estados, del Distrito federal y de los Municipio, así como la remuneración y ganancias de los respectivos agentes públicos, en niveles superiores a los que se estableciesen para sus obligaciones y para sus agentes;

3.-Establecer exenciones sobre tributos de competencia de los Estados, del Distrito federal o de los Municipios. S/R

La prohibición de exenciones en México es de carácter general y se remite a la voluntad del legislador ordinario para definir los casos en los que se autorizan las mismas.

En Brasil, las exenciones tienen dos orientaciones: por un lado, la definición del propósito por al cual se otorgan éstas, es decir, de carácter solidario a fin de equilibrar las desigualdades de desarrollo regional y, por el otro, la orientación política de respeto a la potestad tributaria local, al prohibir a la federación establecer exenciones sobre los tributos de competencia de las provincias, el Distrito federal o los municipios.

F.-FACULTAD DE INICIATIVA EXCLUSIVA DEL EJECUTIVO EN MATERIA FINANCIERA

Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

I a III.- . . .

IV.- Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deban decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho

Art. 61.-. . .

1o. Son de iniciativa exclusiva del Presidente de la República las leyes que:

. . .

1.- . . .

2 establezcan disposiciones sobre:

2. la organización administrativa y judicial, la materia tributaria y presupuestaria, los servicios públicos y el personal de la

presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la Ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

El Ejecutivo federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos a más tardar el 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83⁷⁰, el Ejecutivo federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de diciembre.

...

Administración de los Territorios; S/R⁷¹
Art. 84. Compete privativamente al Presidente de la República

...

23. enviar al Congreso Nacional el plan plurianual,⁷² el proyecto de directrices presupuestarias y las propuestas de presupuesto previstas en esta Constitución;

S/R

73

⁷⁰ Este párrafo fue reformado para que a partir de 2024 el mandato presidencial se inicie el 1 de octubre, por lo que la fecha límite para la presentación de las iniciativas fiscal y presupuestaria será el 15 de noviembre, conforme a la reforma constitucional publicada en el DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN el 10 de febrero de 2014.

⁷¹ Esta Parte del artículo 61 no ha sido reformada. Otras fracciones sí se han modificado.

⁷² Por reforma de 2001, se aumentaron las facultades del Ejecutivo en casos de urgencia, para adoptar medidas legislativas y someterlas de inmediato al Poder legislativo. Sin embargo una de las materias que se excluyen de esta facultad es precisamente, la que se refiere a los presupuestos plurianuales, directivas presupuestarias y presupuesto.

⁷³ Esta parte del artículo 84 no ha sido modificada. Otras fracciones sí se han modificado.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de presupuesto de Egresos cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada, a juicio de la Cámara o de la comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del despacho correspondiente e informar de las razones que lo motiven.

Sección II - De las Atribuciones del Congreso Nacional

Art. 48. Cabe al Congreso Nacional, con la sanción del Presidente de la República, no Exigiéndose ésta, en los casos de los artículos. 49, 51 y 52, disponer sobre las materias de competencia de la Unión, especialmente sobre:

1. sistema tributario, recaudación y distribución de rentas;

... S/R⁷⁴

Art. 64. La discusión y votación de los proyectos de ley de iniciativa del Presidente de la República, del Supremo Tribunal federal y de los Tribunales Superiores se iniciarán en la Cámara de los Diputados.
S/R⁷⁵

Este artículo otorga la iniciativa exclusiva en materia presupuestaria y tributaria al Poder Ejecutivo de la República Federativa de Brasil, teniendo como Cámara

⁷⁴ Esta parte del artículo no ha sido reformada. Otras, sí han tenido modificaciones

⁷⁵ Esta parte del artículo no ha sido reformada. Otras, sí han tenido modificaciones

de origen la de Diputados. Lo anterior reitera el modelo federal de los Estados Unidos de América.

Las razones que justifican la competencia del Poder Ejecutivo son de orden técnico, ya que es el Poder que cuenta con la Información, infraestructura, el personal entrenado y el control administrativo del presupuesto. Adicionalmente, existe coincidencia en que el Presupuesto es un instrumento administrativo con carácter de acto materialmente administrativo.

La Constitución mexicana establece normas específicas sobre la fecha de presentación de las iniciativas en materia de ingresos y egresos, también establece fechas para la aprobación de éstas por el Poder Legislativo. Lo anterior obedece a lo prolongado de las discusiones que tuvieron que ser acotadas constitucionalmente para asegurar la aprobación en tiempo. Esta circunstancia del nivel de detalle de la norma constitucional derivó de la necesidad de emitir de manera oportuna los ordenamientos correspondientes.

G.-RÉGIMEN FISCAL DE LOS ESTADOS Y DE LOS MUNICIPIOS

Artículo 116. El poder público de los estados se dividirá, para su ejercicio, en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y no podrá reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el legislativo en un solo individuo.

Los poderes de los Estados se organizarán conforme a la Constitución de cada uno de ellos, con sujeción a las siguientes normas:

Art. 25. Los estados se organizan y rigen por las Constituciones y leyes que adopten, con sujeción a los principios de esta Constitución.
§ 1 – Están reservados a los estados los poderes no prohibidos para ellos en esta Constitución.

...

Igual que en casos anteriores y considerando que esta regulación no existe en México, no se sigue el esquema comparativo, sino que se cita el artículo 155 de la Constitución brasileña.⁷⁶

Art. 155. Es competencia de los Estados y del Distrito federal establecer impuestos sobre: (reforma constitucional número 3, de 1993)

⁷⁶ Constitución de la República Federativa de Brasil en español. http://www.wipo.int/wipolex/es/text.jsp?file_id=218272, consultada el 2 de abril de 2014.

- a. transmisiones mortis causa y donación, de cualesquiera bienes o derechos; (reforma constitucional número 3 de1993)*
- b. operaciones relativas a circulación de mercancías y sobre prestaciones y servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación, incluso cuando las operaciones y las prestaciones se inicien en el exterior; (reforma constitucional número 3 de1993).*
- c. a la propiedad de vehículos automotores; (reforma constitucional número 3 de1993).*

En este artículo se prevén tres fuentes de ingresos de los estados y el Distrito federal con el carácter de impuestos. Se destaca que en el caso relativo a la circulación de mercancías se integra a este concepto como fuente gravable el tránsito de mercancía que se inicie en el exterior y no sólo el tráfico nacional de mercancías. Adicionalmente en el mismo artículo se precisan las reglas de aplicación conforme a lo siguiente:

.1º.El Impuesto previsto en el inciso I, (reforma constitucional número 3 de1993).

I. relativo a bienes inmuebles o sus respectivos derechos, compete al Estado de situación del bien, o al Distrito federal;

II relativo a bienes muebles, títulos y créditos, compete al Estado donde se verifique el inventario o registro, o tuviere su domicilio el donante, o al Distrito federal;

III. Será regulada la competencia para su establecimiento por ley complementaria;

a.- si el donante está domiciliado o reside en el extranjero.

b .-Si el propietario difunto era residente o estaba domiciliado o si tuvo su inventario en el extranjero

IV. tendrá sus alícuotas máximas fijadas por el Senado federal.

2o. El impuesto previsto en el inciso I, b), atenderá a lo siguiente: (reforma constitucional número 3 de1993)

I.- no será acumulativo, compensándose lo que se fuese debido en cada operación relativa a la circulación de mercancías o a la prestación de servicios, con el montante cobrado en las anteriores por el mismo u otro Estado o por el Distrito federal;

II. -la exención o no sujeción, salvo determinación en contra de ley;

a. -no implica un crédito a compensar por el monto en las operaciones o prestaciones siguientes;

b. -conlleva a la anulación de los créditos anteriores

III. podrá ser selectivo, en función del carácter esencial de las mercancías o de los servicios;

IV. Una resolución del Senado federal, de iniciativa del Presidente de la República o de un tercio de los Senadores, aprobada por mayoría absoluta de sus miembros, establecerá las alícuotas aplicables a las operaciones y prestaciones, interestatales y de exportación;

V. El Senado federal tiene facultad para:

a. -establecer alícuotas mínimas en las operaciones internas, mediante resolución, a iniciativa de un tercio y aprobada por la mayoría absoluta de sus miembros;

b. -fijar alícuotas máximas en las mismas operaciones, para resolver los conflictos específicos que envuelvan intereses de Estados, mediante resolución, a iniciativa de la mayoría absoluta y aprobada por dos tercios de sus miembros;

VI. -salvo acuerdo de los Estados y del Distrito federal, en los términos de lo dispuesto en el inciso XII, g), las alícuotas internas en las operaciones relativas a la circulación de mercancías y prestación de servicios, no podrán ser inferiores a las previstas para las operaciones interestatales;

VII. -en relación a las operaciones y prestaciones que destinen bienes y servicios a un consumidor final localizado en otro Estado, se adoptará:

a.- la alícuota interestatal cuando el destinatario no fuese contribuyente del impuesto;

b. -la alícuota interna, cuando el destinatario no fuese contribuyente de él;

VIII.- en las hipótesis del apartado a) del inciso anterior, compete al Estado de ubicación del destinatario, el impuesto correspondiente a la diferencia entre la alícuota interna y la interestatal;

IX. -incidirá también:

a. sobre la entrada de mercancías importadas del exterior, aun cuando se trate de bienes destinados al consumo o al activo fijo de un establecimiento, así como a.- servicios prestados en el exterior, correspondiendo el impuesto al Estado donde estuviese situado el establecimiento destinatario de la mercancía o del servicio; (reforma constitucional número 33 de 2001)

b.- sobre el valor total de la operación, cuando las mercancías fuesen suministradas con servicios no comprendidos en la competencia tributaria de los Municipios;

X.- no incidirá:

a.- sobre operaciones que destinen al exterior productos industrializados, excluidos los semi-elaborados, definidos en la ley complementaria;

b.- sobre operaciones que destinen a otros Estados petróleo, inclusive lubricantes, combustibles líquidos y gaseoso de ellos derivados, y energía eléctrica; (reforma constitucional número 42 de 19/12/2003)

c.- sobre el oro, en las hipótesis definidas en el art. 153, 5o.;

d.- la prestación de servicios de comunicación, en la modalidad de radio difusión sonora y de sonidos e imágenes de recepción libre. (Reforma constitucional número 42 de 19/12/2003)

XI.- no comprenderán, en su base gravable, el monto del impuesto sobre productos industrializados, cuando la operación, realizada entre contribuyentes y relativa al producto destinado a industrialización o comercialización, configure el hecho imponible de los dos impuestos;

XII.- Compete a la ley complementaria:

a.- definir sus contribuyentes;

b. -disponer sobre la sustitución tributaria;

c.- regular el régimen de compensación del impuesto;

d. -fijar, a efectos de cobro y definición del establecimiento responsable el local de las operaciones relativas a la circulación de mercancías de las prestaciones de servicios;

e. -excluir de la incidencia del impuesto, en las exportaciones al exterior, servicios y otros productos además de los mencionados en el inciso X, a).

f. -prever casos de conservación del crédito, en relación a envíos a otro Estado y Exportación para el exterior, de servicios y mercancías;

g. -regular la forma como se concederán y revocarán, por acuerdo del Estado y del Distrito federal, exenciones, incentivos y beneficios fiscales.

h.- definir los lubricantes y combustibles sobre los que incidirá el impuesto por única vez, cualquiera que sea su finalidad, hipótesis en la que no se aplicará lo dispuesto por el inciso X, b. (reforma constitucional número 33 de 2001)

i. -fijar la base del impuesto y el modo en que el monto del impuesto se integra, también la importación del bien, mercancía o servicio. (Reforma constitucional número 33 de 2001).

Estas disposiciones establecen dos reglas importantes en relación a la forma de recaudar el impuesto a la circulación de mercancías que consisten en remitir a la Ley complementaria respectiva, la regulación completa de los elementos del gravamen y además le otorga la facultad al Senado para determinar las cuotas respectivas. Lo anterior alinea el federalismo fiscal a disposiciones que emite un solo órgano legislativo federal, el Senado.

El citado artículo 155 continúa, precisando las disposiciones fiscales en los siguientes términos:

3o.- Con excepción de los impuestos de que trata el inciso I, b), del encabezado de este artículo y los artículos 153, I, II, y 156, III, ningún otro tributo incidirá sobre operaciones relativas a energía eléctrica, combustible, líquidos y gaseosos, lubricantes y minerales del País. (Reforma constitucional 33 de 2001)

4o.- En la hipótesis de la fracción XII, debe observarse lo siguiente: (reforma constitucional 33 de 2001)

I.- Las operaciones con lubricantes y combustibles derivados de petróleo, el impuesto corresponde al Estado en el que se realiza el consumo. (Reforma constitucional 33 de 2001).

II.- Las operaciones interestatales entre contribuyentes con gas natural y sus derivados o con lubricantes o combustibles no incluidos en el inciso I de este artículo, el impuesto será repartido entre el estado de origen y el de destino, manteniendo la misma proporción que se tiene en otras mercancías. (Reforma constitucional 33 de 2001)

III.- En las operaciones interestatales con gas natural y sus derivados y lubricantes o combustibles no incluidos en el inciso I, destinadas a un contribuyente, el impuesto corresponde al estado de origen. (Reforma constitucional 33 de 2001).

IV.- Las alícuotas del impuesto serán definidas por deliberación de los estados y el Distrito federal en los términos de la sub-sección 2, XII, g, observándose lo siguiente: (reforma constitucional 33 de 2001)

a. serán uniformes en todo el territorio, pudiendo establecer diferencia por producto. (Reforma constitucional 33 de 2001)

b. pueden ser específicas por unidad de medida o ad-valorem, incidiendo sobre el valor de la operación o sobre el precio que tendría el producto o uno similar alcanzaría en una venta en condiciones de libre concurrencia. (Reforma constitucional 33 de 2001)

c. podrán ser reducidas o restablecidas aplicando lo dispuesto por el artículo 153, III, b (reforma constitucional 33 de 2001).

5º Las reglas necesarias para la aplicación de lo dispuesto en el punto 4º. Inclusive las relativas al cobro y destino del impuesto, serán establecidas mediante deliberación de los estados o el Distrito federal en los términos del punto 2º, XII, g. (reforma número 33 de 2001).

En los casos señalados, se establece la posibilidad de acuerdos entre los Estados y entre éstos y el Distrito federal para determinar las cuotas. Esta mecánica refiere a la posibilidad de tener cuotas diferenciadas atendiendo a cada situación o relación entre los estados. Además, se observa que tratándose de hidrocarburos, en algunos casos el ingreso corresponde al estado en donde se consume el bien y en otros en el lugar de origen del producto.

Adicionalmente, el citado artículo 155 señala.

**6º. El impuesto previsto en el párrafo III: (reforma número 42 de 19/12/2003)
I. Tendrá alícuotas mínimas fijadas por el Senado federal. (Reforma número 42 de 19/12/2003)**

II.- podrá tener alícuotas diferenciadas en función del tipo o de la utilización. (Reforma número 42 de 19/12/2003)

En este último caso se prevé la participación del Senado para determinar cuotas mínimas y además se establece la posibilidad de que sean diferenciadas. Estas

diferencias que en México se plantean a través de las fórmulas de la Coordinación Fiscal, en Brasil se diseñan en su Ley fundamental, remitiendo a la Ley específica la determinación de los montos correspondientes.

De acuerdo con lo antes señalado, la regulación constitucional del régimen fiscal de los estados y el Distrito federal en Brasil, tiene las siguientes características:

- Es muy detallada y precisa, de acuerdo con el diseño constitucional denominado pragmático.
- Remite a una Ley Complementaria que tiene requisitos especiales, como se ha señalado, para la regulación de aspectos específicos.
- Ha tenido reformas que explican las complicaciones que genera la distribución de fuentes gravables.
- El Senado actúa como órgano legislativo en la fiscalidad local al tener asignada la competencia para definir cuotas mínimas y cuotas diferenciadas.

Por último, también es competencia de los Estados y el Distrito federal las aportaciones de seguridad social en los siguientes términos:

Art. 149.- Á

Párrafo único. Los Estados, el Distrito federal y los Municipios podrán establecer contribuciones, cobradas a sus servidores, para costear, en beneficio de éstos, sistemas de seguridad y asistencia social.

La Constitución brasileña de 1988 incluye un esquema jurídico descriptivo y prolijo en el tema de la fiscalidad, cuyo origen se ubica en la Constitución alemana, misma que incluye en su Capítulo X la regulación del régimen hacendario que describe los diferentes tipos de competencia en materia fiscal para la Federación, para los lander o estados y para los municipios. Como se ha señalado en el caso de Argentina, los países americanos se han inspirado en legislación extranjera para diseñar su sistema fiscal federal.

De acuerdo con lo señalado, se observa al comparar el contenido normativo de la Constitución mexicana con la brasileña lo siguiente:

La Constitución mexicana, sigue la teoría tradicional del constitucionalismo en materia fiscal, al establecer sólo las reglas fundamentales del federalismo fiscal, remitiendo al ámbito de la regulación ordinaria todos los aspectos específicos de la regulación en la materia. Se destaca que en otros aspectos, la Constitución mexicana ha incorporado la tendencia pragmática de describir en detalle toda la regulación de un tema y no sólo se señalar los principios fundamentales de la regulación.

En materia fiscal, la Constitución mexicana optó por la creación de la Coordinación Fiscal, como instrumento político-jurídico para compartir fuentes gravables entre la Federación y las entidades federativas, ya sea de competencia exclusiva de la Federación o fuentes compartidas.

En la Constitución de Brasil se incluye un título completo denominado; De la Tributación y el presupuesto y un Capítulo de ese Título, integrado 11 artículos, regula el tema de fiscalidad federal y municipal e incluye un régimen simétrico para los Estados y para el Distrito federal, estableciendo la posibilidad de competencia concurrente, detallando el tipo de impuesto que corresponde a cada nivel. Adicionalmente, se reenvía a la legislación complementaria el mecanismo para dirimir controversias entre los sujetos activos.

Para concluir este análisis, la Constitución brasileña regula con detalle la fiscalidad de los municipios, de acuerdo con lo siguiente:

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

...

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.

Sección V - De los Impuestos de los Municipios

Art. 156. Es competencia de los Municipios establecer impuestos sobre:

I. predial sobre propiedad y terrenos urbanos;

II. transmisión inter vivos, por cualquier título, por acto oneroso, de bienes inmuebles, por naturaleza o acción física, y de derechos reales sobre inmuebles, excepto los de garantía, así como la cesión de derechos de compra.

III. Servicios de cualquier naturaleza no comprendidos en el artículo 153, fracción II, de acuerdo con la Ley complementaria. (Texto ajustado por la reforma constitucional 3 de 1993).

IV.- (Derogado por reforma constitucional número 3 de 1993).

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado 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 estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base

La progresividad a que se refiere el artículo 182, subsección 4 inciso II, del impuesto establecido en la fracción I será:

I. progresivo atendiendo al valor de la propiedad.(Reforma constitucional número 29 de 2000)

II. diferente atendiendo a la ubicación o al uso de la propiedad. (Reforma constitucional número 29 de 2000)

2o. El impuesto previsto en el inciso II:

I. no se aplicará sobre transmisiones de bienes o derechos incorporados al patrimonio de personas jurídicas en que deriven de la consolidación, o de la cesión o extinción de personas jurídicas en realización del capital, ni sobre la transmisión de bienes y derechos como consecuencia de fusión, disolución, cesión o extinción de persona jurídica, excepto si, en estos casos, la actividad preponderante del adquirente fuese la compra y venta de estos bienes o derechos, o arrendamiento de bienes inmuebles.

II. El impuesto es competencia del Municipio de ubicación del bien.

3o.En relación con el impuesto establecido en la fracción III de este artículo, corresponde a la ley complementaria: Reforma Constitucional número 37 de 2002.

1.-fijar los tipos mínimos y máximos. Reforma Constitucional número 37 de 2002

para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles, y deberán incluir en los mismos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que perciban los servidores públicos municipales, sujetándose a lo dispuesto en el artículo 127 de esta Constitución.

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley;

2 Excluir de la incidencia del impuesto las exportaciones de servicios. Reforma constitucional 3 de 1993

3 Regular la forma y condiciones en que las exenciones, los incentivos y beneficios se concederán y se revocarán. Reforma constitucional 3 de 1993.

4. Abrogado, por Reforma constitucional 3, de 1993.

Art. 149-A.- Los Municipios y el Distrito federal podrán establecer contribuciones, conforme a sus leyes, para financiar el servicio de alumbrado público, con sujeción a lo dispuesto en el art. 150, I y III. (Reforma Constitucional N ° 39, 2002)

Parágrafo único. Está autorizada a cobrar la cuota de contribución en la fabricación del consumo de electricidad. (Reforma Constitucional N ° 39, 2002)

Se establece, como se señaló, una regla general que otorga competencia a los 3 sujetos activos de la relación tributaria, la Unión, los estados y el distrito federal, y los municipios. Ésta es la definición de la competencia original en materia tributaria, que se da en Brasil, atribuyendo competencia a los 3 niveles de gobierno, lo que contrasta con México por el diseño federal que se aplica y que sólo reconoce a la federación y a las entidades federativas competencia para establecer tributos, incluso los que corresponden a sus municipios y dentro del marco constitucional previsto en el artículo 115, mismos que establecen las legislaturas de los Estados. En contraste en Brasil, los municipios cuentan con autoridad legislativa que establece los tributos correspondientes a este nivel.

En relación con la potestad legislativa tributaria de los municipios. La Constitución brasileña establece al respecto lo siguiente:

Art. 29. El Municipio se regirá por una ley orgánica, votada dos veces, con un intervalo mínimo de diez días, y aprobada por dos tercios de los miembros de la Cámara Municipal, que la promulgará, atendiendo los principios

establecidos en esta Constitución, en la Constitución del respectivo Estado y los siguientes preceptos:

...

La Cámara municipal se integra de 9 hasta 55 concejales, (diputados municipales) de acuerdo con diversas categorías de municipios, dependiendo del número de habitantes de 15,000 hasta 8 millones, respectivamente.⁷⁷

La Constitución Brasileña establece en el artículo 30, la facultad de establecer y cobrar impuestos para los municipios, conforme a lo siguiente:

Art. 30. Compete a los Municipios:

1. Legislar sobre asuntos de interés local;
2. suplementar la legislación federal y estatal en lo que cupiere;
3. establecer y recaudar los tributos de su competencia, así como aplicar sus ingresos, sin perjuicio de la obligatoriedad de rendir cuentas y publicar balances dentro de los plazos fijados en la ley;

...

Este artículo es limitativo de las facultades legislativas municipales ya que el artículo 24 constitucional los excluye de dicha facultad en las siguientes materias:

Art. 24. Compete al a Unión, a los Estados y al Distrito federal legislar concurrentemente sobre:

1. derecho tributario, financiero, penitenciario, económico y urbanístico;
2. presupuesto;
3. juntas comerciales;
4. costas de los servicios judiciales;
5. producción y consumo;

...

Lo anterior implica la potestad acotada a los municipios en múltiples materias establecidas en el artículo, pero limitadas por exclusión, por ejemplo en materia de Derecho Tributario, de las cuales sólo se citan algunas materias limitadas a los municipios, pero teniendo la facultad, expresa, de establecer tributos.

Al respecto, la atomización de facultades impositivas, en un marco constitucional acotado, le otorga un perfil especial a la tributación brasileña.

Así en estricto sentido, el federalismo permite mantener la unidad en la diversidad, de modo que las líneas que dibujan el ejercicio del poder en cada nivel de su estructura, requieren precisión para su funcionalidad y armonía para su permanencia.

En relación con lo anterior, Jorge Armando Beltrán Mora⁷⁸ señala:

⁷⁷ Reforma constitucional 58, de 23 de septiembre de 2009.

⁷⁸ Mora Beltrán, Jorge Armando. El federalismo fiscal en Brasil. México, Revista Puntos Finos. Noviembre 2009, p. 81.

A diferencia de México, los municipios brasileños tienen potestad legislativa, con lo cual se les atribuye la posibilidad de establecer tributos.

Los municipios brasileños ejercen su propio control sobre su responsabilidad administrativa a través de Poder Legislativo, como lo establece el artículo 31 de la Constitución en los siguientes términos:

Art. 31. La fiscalización del Municipio será ejercida por el Poder Legislativo Municipal, mediante control externo, y por los sistemas de control interno del Poder Ejecutivo Municipal, en la forma de la ley.

...

Esta autonomía normativa y operativa en materia tributaria tiene establecido un límite en la propia Constitución al señalar lo siguiente:

Artículo 31 A .

4o. Está prohibida la creación de Tribunales, Consejos y órganos de Cuentas Municipales.

Las facultades en esta materia se atribuyen al tribunal de Cuentas de la Unión, conforme a lo establecido en la Constitución, en los términos siguientes:

Art. 71. El control externo a cargo del Congreso Nacional será ejercido con el auxilio del Tribunal de Cuentas de la Unión, al cual compete:

...

6. fiscalizar la aplicación de cualesquiera recursos traspasados por la Unión, mediante convenio, acuerdo, ajuste u otros instrumentos similares a los Estados, al Distrito o a los Municipios;

...

Como se observa, la atomización fiscal municipal prevista en Brasil tiene las siguientes características:

- Existe un órgano legislativo municipal que se encarga de establecer los tributos municipales.
- Existe competencia constitucional atribuida a los municipios.
- Existe competencia concurrente y compartida con los estados y con la Federación.
- Existen dos órganos de fiscalización: el poder legislativo municipal para los gravámenes municipales y Tribunal Nacional de Cuentas, para el caso de ingresos federales que ejercen los municipios, con ingresos sujetos a convenios.

En relación a la competencia material, la Constitución establece como fuentes gravables de los municipios, las siguientes:

- Impuesto Predial territorial y urbano que debe ser progresivo.
- Transmisión inter-vivos que no se refieran a actos de sociedades.

- Servicios definidos de su competencia previstos en la ley complementaria, misma que determina las alícuotas máximas y las exclusiones, entre otras disposiciones.

H.-REGIMEN FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL

Artículo 122. La Ciudad de México es una entidad federativa que goza de autonomía en todo lo concerniente a su régimen interior y a su organización política y administrativa.

...

V. La Administración Pública de la Ciudad de México será centralizada y paraestatal. La hacienda pública de la Ciudad y su administración serán unitarias, incluyendo los tabuladores de remuneraciones y percepciones de los servidores públicos. El régimen patrimonial de la Administración Pública Centralizada también tendrá carácter unitario.

La hacienda pública de la Ciudad de México se organizará conforme a criterios de unidad presupuestaria y financiera.

Corresponde a la Legislatura la aprobación anual del presupuesto de egresos correspondiente. Al señalar las remuneraciones de servidores públicos deberán sujetarse a las bases previstas en el artículo 127 de esta Constitución.

Los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, así como los organismos con autonomía constitucional, deberán incluir

Art. 32. El distrito federal no se puede dividir en municipios y se regirá por su ley orgánica votada en dos sesiones con intervalo de 10 días y aprobada por las dos terceras partes de la legislatura, cumpliendo con los requisitos establecidos en esta Constitución.

...

Art. 155. Es competencia de los Estados y del Distrito federal establecer impuestos sobre: (reforma constitucional número 3, de 1993).

...

dentro de sus proyectos de presupuestos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que se propone perciban sus servidores públicos. Estas propuestas deberán observar el procedimiento que para la aprobación del presupuesto de egresos establezcan la Constitución Política de la Ciudad de México y las leyes locales.

Las leyes federales no limitarán la facultad de la Ciudad de México para establecer las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles y las derivadas de la prestación de servicios públicos a su cargo, ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes de la Ciudad de México no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes del dominio público de la Federación, de las entidades federativas o de los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para propósitos distintos a los de su objeto público.

Corresponde al Jefe de Gobierno de la Ciudad de México proponer al Poder Legislativo local las cuotas y tarifas

aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

...

D. Las prohibiciones y limitaciones que esta Constitución establece para los Estados aplicarán a la Ciudad de México

Igual que en casos anteriores y considerando que la regulación fiscal a nivel constitucional en México para la Ciudad de México, no se sigue el esquema simétrico en relación con las demás entidades federativas, sino que se adicionan conceptos específicos, destacando las siguientes:

- Determinación de que la Hacienda Pública será unitaria, es decir que habrá criterios únicos de administración y no criterios particulares para cada Demarcación territorial.
- Determinación de organización de la Hacienda Pública con carácter de unidad presupuestaria y financiera.
- La Legislatura de la Ciudad de México aprueba el Presupuesto Anual.
- Facultad de iniciativa al Jefe de Gobierno para proponer las contribuciones de competencia local que se determinan en la disposición citada
- Limitaciones constitucionales específicas y recíprocas sobre propiedad inmobiliaria de la Federación y de la Ciudad de México
- Limitación constitucional simétrica a la de los Estados, conforme al Artículo 116 constitucional

En contraste Brasil incluye la fórmula de regulación constitucional simétrica utilizando el mismo artículo para regular la competencia de las entidades y el Distrito

Federal, prevista en el artículo 155 de la Constitución brasileña⁷⁹, analizada anteriormente en el rubro relativo a los Estados, razón por la que se incluye sólo la referencia en este cuadro comparativo y remitiendo a su contenido.

Se observa que la competencia asignada en materia fiscal se detalla de forma precisa en la Constitución brasileña, describiendo los campos impositivos. En México la competencia se otorga de manera general a la Asamblea Legislativa, sin precisar los campos de imposición, con excepción del impuesto a la propiedad inmobiliaria.

La definición de los campos impositivos ha sido un tema de amplio estudio a nivel constitucional que en México se estructuró derivado de la interpretación jurisprudencial y de reformas constitucionales que incorporaron el concepto de participaciones federales a las entidades federativas.

Las reglas establecidas para el Distrito federal en Brasil, son las siguientes:

- El Distrito federal comparte el diseño impositivo con los Estados.
- En el impuesto sobre inmuebles se aplica la regla de la ubicación de éste.
- En impuestos a bienes muebles corresponden al domicilio del donante o donde se realice el inventario o registro de ellos.
- El Senado establece las alícuotas del impuesto anterior.

Considerando la descripción que se hizo en el caso de la competencia fiscal de los estados y que comparte el Distrito federal, se remite a la misma, evitando la repetición innecesaria.

Es importante señalar que la Constitución brasileña, contiene normas de control diseñadas para tener eficiencia recaudatoria y asegurar el cumplimiento de los objetivos locales de ésta. Para este fin se estableció el procedimiento de intervención que se señala enseguida.

Intervención fiscal

La diversidad cultural resulta un elemento esencial del sistema federal, al permitir la integración en una entidad política que sirve de balanza para la convivencia entre los diferentes niveles de gobierno. En una Federación ciertas normas pueden prever soluciones a eventuales distorsiones al modelo. Así, se destaca que en la Constitución

⁷⁹ Constitución de la República Federativa de Brasil en español. http://www.wipo.int/wipolex/es/text.jsp?file_id=218272, consultada el 10 de agosto de 2014.

brasileña establece el procedimiento de Intervención que, en materia fiscal, garantiza la estabilidad económica de los estados, municipios i el Distrito Federal, al asegurar que los recursos fiscales y presupuestarios lleguen a su destino final, mismo que se detalla enseguida.

Este procedimiento se destaca considerando que, razones fiscales y no solo políticas, generan el mismo para lograr la regularización económica a través de la reorganización de las finanzas de un Estado o del Distrito Federal. Este procedimiento parece simétrico a medidas de carácter mercantil que se emplean para prevenir, evitar o regular la insolvencia de una entidad económica. De acuerdo con lo anterior la Constitución brasileña establece:

Art. 34.- La Unión no intervendrá en los Estados ni en el Distrito federal excepto para:

...

5. reorganizar las finanzas de la unidad de la Federación que:

1. suspendiese el pago de la deuda justificada por más de dos años consecutivos, salvo si fuese por motivo de fuerza mayor;

2. dejase de entregar a los Municipios los ingresos tributarios fijados en esta Constitución dentro de los plazos establecidos en la Ley.

...

VII.- para garantizar la prestación de los siguientes principios constitucionales:

...

Solicitar el ingreso mínimo requerido de los impuestos estatales para el traslado, mantenimiento y desarrollo de los servicios educativos y de salud pública. (Reforma constitucional número 29 de 2000).

À

Adicionalmente esta facultad de intervención se otorga a los estados, misma que se aplica a los municipios con problemas fiscales. Así, el artículo 35 establece:

Art. 35- El Estado no intervendrá en sus municipios, ni la Unión en los territorios, salvo en el caso de que:

I.- À

III: No se hubiera aplicado el mínimo requerido de los ingresos destinados al mantenimiento y desarrollo de la educación o a los servicios de salud. (Reforma constitucional número 29 de 2000).

...

Lo anterior explica, desde la perspectiva política, la necesidad de controlar la conducta económica de los Estados y del Distrito federal para asegurar que los recursos lleguen a los municipios como núcleo de la organización administrativa. Adicionalmente, se otorga a los estados competencia para intervenir, con el fin de garantizar los servicios mínimos municipales.

La reforma al Distrito Federal en México, publicada en el Diario Oficial de la Federación el de enero de 2016 en materia fiscal destaca, ya que precisa las reglas en materia de impuestos a la propiedad raíz que en el artículo 115 se encuentran atribuidas al

Municipio, adicionalmente mantienen la simetría que se ha logrado con la homologación de tratamiento, en el ámbito de la Coordinación Fiscal, con las entidades federativas y, por último, determina la competencia amplia para otras contribuciones con las limitaciones y prohibiciones constitucionales.

I.- FACULTADES EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR RESERVADAS A LA FEDERACIÓN.

Artículo 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

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 cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal

Sección III - De los Impuestos de la Unión

Art. 153. Es competencia de la unión establecer impuestos sobre:

1. importación de productos extranjeros;
2. exportación, al exterior, de productos nacionales o nacionalizados

de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

El gravamen a las mercancías de comercio exterior es facultad de la Unión en el diseño federal original. El control del comercio internacional o es facultad exclusiva de nivel federal con el objetivo de agrupar y controlar el ingreso y la salida de mercancías de territorio nacional.

En Brasil se establece esta facultad a favor de la Unión en materia de impuestos de importación y exportación, lo que le otorga un carácter más limitado que en México. Adicionalmente, como se señaló, en materia de comercio y circulación de mercancía extranjera, participan las entidades federativas y municipios en esta fuente gravable a través de las facultades coordinadas de control en la circulación de éstas.

Esta facultad en México es más amplia ya que se permite todo tipo de gravamen y no sólo los impuestos. Además el uso de esta facultad por el Ejecutivo federal tiene control legislativo a través del Informe de Aranceles que se acompaña anualmente a la Ley de Ingresos de la Federación, para dar cuenta del uso de dichas facultades.

J.- FACULTADES DEL EJECUTIVO FEDERAL EN MATERIA FISCAL

Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

- I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Art. 84. Compete privativamente al Presidente de la República:

...

4. sancionar, promulgar y hacer públicas las leyes, así como dictar decretos y reglamentos para su fiel ejecución;

...

La facultad reglamentaria genérica se establece en ambas constituciones y no sólo para la materia fiscal. Adicionalmente, la facultad otorgada al Ejecutivo tiene un carácter más amplio en México, debido a su redacción.

K.-REGLA FUNDAMENTAL DE DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIA FEDERAL

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

Art. 25. Los Estados se organizan y se rigen por las Constituciones y leyes que adopten, observando los principios de esta Constitución. 1o. Están reservados a los Estados las competencias que no estén prohibidas por esta Constitución.

...

Art. 24.- Compete al a Unión, a los Estados y al Distrito federal legislar concurrentemente sobre:

...

1o. En el ámbito de la legislación concurrente, la competencia de la unión se limitará a establecer normas generales.

2o. La competencia de la Unión para legislar sobre normas generales no excluye la competencia suplementaria de los Estados.

3o. No existiendo la ley federal sobre aspectos generales, los Estados ejercerán la competencia legislativa plena, para atender a sus peculiaridades.

4o. La existencia de una ley federal sobre aspectos generales suspende la eficacia de la ley estatal, en lo que fuese contraria.

Art. 30. Compete a los Municipios:

1. legislar sobre asuntos de interés local;
2. suplementar la legislación federal y estatal en lo que cupiese;

2. establecer y recaudar los tributos de su competencia, así como aplicar sus ingresos, sin perjuicio de la obligatoriedad de rendir cuentas y publicar balances dentro de los plazos fijados en la ley;

...

La distribución de competencia legislativa indica una organización horizontal de la normatividad, al otorgar a la federación la competencia para establecer las normas generales y dejando a los estados la competencia suplementaria. Además de la competencia anterior, tienen los Estados la competencia por ausencia de regulación federal. Adicionalmente se establece la supremacía de la legislación federal en temas generales, generando la ineficacia de la legislación local. Además se otorga competencia a los municipios para legislar sobre asuntos de interés local; la competencia suplementaria de la legislación federal y local y, la competencia fiscal directa.

En México la regla fundamental de distribución de competencia federal implica un principio de competencia residual para las entidades federativas, haciendo que se incorporen al texto constitucional cada vez más materias para otorgar a la Federación expresa, generando el efecto de alinear la regulación y la administración en diversos aspectos. Sólo por mencionar dos de ellos: uno en materia registros públicos inmobiliarios y otro en materia los organismos locales electorales, que se han realizado en México en los últimos años.

L.-FUNCIÓN DE LOS GOBERNADORES

Artículo 120. Los Gobernadores de los (no hay texto homólogo)⁸⁰ Estados están obligados a publicar y hacer cumplir las leyes federales.

La participación de los gobernadores es muy importante en el diseño federal ya que la simetría en la aplicación de las leyes federales mantiene la unidad nacional y homologa el tratamiento legal de las conductas. Lo anterior, aunado a la jerarquía

⁸⁰ El artículo 34 de la Constitución de la República Federativa de Brasil establece en la fracción VI que procede la intervención en un estado cuando se tenga que proveer a la aplicación de una ley federal u orden o decisión judicial.

normativa, sostiene el sistema federal. En la Constitución brasileña no se cuenta con esta disposición, pero en la revisión de algunas constituciones locales se observó lo siguiente:

La constitución del estado de Rio de Janeiro establece en el artículo 6 que: El estado de Rio de Janeiro se rige por esa constitución y las leyes que adopte, respetando los principios de la Constitución de la República Federativa de Brasil. Como se observa no se hace referencia a las leyes federales, sino que la referencia es a la Constitución federal. En otras constituciones locales no se localizó el contenido de la disposición analizada.

En el análisis comparativo de la regulación constitucional se observa que el tema competencia se regula con mucha amplitud y detalles en la Constitución brasileña, incluyendo reglas aplicables a la distribución de competencia Fiscal y que nos conduce a la conclusión de la ausencia de Coordinación Fiscal en este país y a la existencia de reglas de armonización normativas, exclusivamente. En México no se incluyen estas disposiciones en la Constitución, sino que se regulan estos temas en la Ley de Coordinación Fiscal.

2.2.3. Disposiciones constitucionales en materia de Coordinación Fiscal

La Constitución brasileña desarrolla elementos normativos que dan estabilidad, permanencia y criterio político, al destino de los ingresos fiscales. El detalle de las normas jurídicas a nivel constitucional es una característica muy importante en la regulación del régimen no sólo tributario, como se ha señalado, sino también en la distribución de los ingresos. Lo anterior deriva seguramente de la historia de los desequilibrios en el desarrollo de las regiones del país, lo que obligó a normar en este nivel, la forma en que se distribuyen los ingresos fiscales.

La Constitución brasileña, estructura su regulación en materia de unificación, más que coordinación fiscal, considerando la remisión que se hace en diversos artículos a la Ley complementaria. Se trata de leyes reglamentarias sobre cada tema, cuya regulación se reenvía al procedimiento especial que se da para la este tipo de leyes.

Así la recaudación federal se reparte a los Estados y al Distrito federal de la siguiente manera:

*Sección VI
Del Reparto de los Ingresos Tributarios
Art. 157. Pertenecen a los Estados y al Distrito federal:
I.-el producto de la recaudación de impuesto de la Unión sobre renta o por ganancias de cualquier naturaleza, que incida en la fuente, sobre rendimientos pagados, por cualquier concepto, a ellos, a sus organismos autónomos y a las fundaciones que estableciesen o mantuviesen;*

II.-Veinte por ciento del producto del impuesto que la Unión estableciere en el ejercicio de la competencia que la resulta atribuida por el artículo 154, I. S/R

Con lo anterior, se otorga a los Estados y al Distrito federal, la recaudación que se genera en la fuente de cada entidad por concepto de impuesto sobre la renta y el 20% de los impuestos complementarios que puede establecer la federación.

En el caso de los municipios la forma de distribuir los ingresos se ordena también a nivel constitucional y ésta se realiza conforme a las siguientes reglas:

Art. 158 pertenecen a los municipios:

I - el producto de la recaudación del impuesto federal sobre la renta y ganancias de cualquier naturaleza, retenido en la fuente sobre los ingresos pagados, en cualquier concepto, a ellos, sus organismos y a las fundaciones que instituyen y mantienen;

II - el cincuenta por ciento de los ingresos provenientes del impuesto federal sobre la propiedad rural, en relación con bienes inmuebles en él situados o el total de la recaudación, en el caso de la opción a que se refiere el art. 153, § 4, III; (Reforma Constitucional N° 42 de 19.12.2003)

III - el cincuenta por ciento de los ingresos de la recaudación del impuesto estatal sobre la propiedad de los vehículos automotores autorizados en su territorio;

IV - el veinticinco por ciento de los ingresos provenientes del impuesto estatal sobre circulación de bienes y la prestación de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación.

Parágrafo único. Algunas partes de los ingresos a los municipios mencionados en la sección IV, se acreditará de acuerdo con los siguientes criterios:

I - tres cuartos del valor añadido en las transacciones que implican la circulación de mercancías y la prestación de servicios, llevado a cabo en sus territorios;

II - hasta una cuarta parte, de acuerdo con las disposiciones legales del Estado, o en el caso de los territorios, de acuerdo con la ley federal.

Estas reglas que establecen los porcentajes de distribución de ingresos son reglas concretas, genéricas y estables, lo que implica un criterio de distribución específico, por impuesto y atendiendo a un porcentaje definido constitucionalmente, observándose el criterio de la fuente gravable como determinante en la distribución del ingreso.

En México existe sólo la regla general de participaciones constitucionales establecidas en el artículo 73, fracción XXIX en los llamados impuestos especiales. La distribución se hace con base en el concepto de ingreso global o Fondo General Participable y con distribución a través de fondos.

En Brasil, la distribución de los ingresos se desglosa de la siguiente manera:

Art. 159 La Unión entregará: (Reforma Constitucional N° 55, 2007)

I - de los ingresos de los impuestos sobre la renta y ganancias de cualquier naturaleza y sobre productos industrializados, cuarenta y ocho por ciento distribuidos de la siguiente manera: (Reforma Constitucional N° 55, 2007)

a) veintiuno punto cinco por ciento al Fondo de los Estados y del Distrito federal;

b) veintidós punto cinco por ciento del Fondo de Participación de los Municipios;

c) tres por ciento para su aplicación para financiar el sector productivo del Norte, Nordeste y Centro-Oeste, a través de sus instituciones financieras en

programas de naturaleza regional, de acuerdo con los planes de desarrollo regional, debiendo asegurarse a las regiones semiáridas media noreste los fondos asignados a la Región, según lo dispuesto por la ley;

d) uno por ciento del Fondo de Participación de los Municipios, que serán entregados en los primeros diez días del mes de diciembre de cada año; (Reforma Constitucional N ° 55, 2007)

II - el producto de la recaudación del impuesto sobre el consumo, el diez por ciento de los estados y el Distrito federal, en proporción al valor de sus exportaciones de productos manufacturados.

III - el producto de la recaudación de la contribución de la intervención en el dominio económico establecido en el art. 177, § 4, el 29% (veinte y nueve por ciento) a los estados y el Distrito federal, distribuidos conforme a lo dispuesto por la ley, sin perjuicio de la asignación que se refiere el artículo II, c de dicho apartado. (Reforma Constitucional # 44, 2004)

§ 1 -Para los efectos del cálculo de la cantidad que se debe entregar de conformidad con lo dispuesto en el párrafo I, se parte de los ingresos y ganancias de cualquier naturaleza pertenecientes a los Estados, Distrito federal y Municipios recaudados, excluido lo dispuesto en los arts. 157 I y 158 I.

§ 2 - Ninguna unidad federada puede asignar parte superior a veinte por ciento de la cantidad mencionada en el punto II, y cualquier exceso se distribuirá entre los demás participantes, manteniendo en relación con éstos, el criterio de prorrateo establecido.

§ 3 - Los estados deberán remitir a las respectivas municipalidades veinticinco por ciento de los fondos que reciben de conformidad con el inciso II, con sujeción a los criterios establecidos en el art. 158, párrafo único, I y II.

§ 4 De la cantidad de recursos que en la sección III corresponde a cada estado, el veinticinco por ciento se destinará a sus municipios, conforme a ley a que se refiere el artículo mencionado. (Reforma Constitucional N ° 42, de 19.12.2003)

La distribución a través de fondos se establece de manera precisa tanto para transferencias de la Unión a los Estados y al Distrito federal, como de los Estados a los municipios.

Estas disposiciones corresponden en México al contenido de la Ley de Coordinación Fiscal.

Se destaca que la estabilidad que implica el nivel constitucional de la regulación, se vio modificada por la aplicación de dichas normas que requirieron ajuste subsecuentes, siendo los más importantes los realizados 15 años después de que inició su operación.

Por último, este capítulo de distribución de fondos establece:

Art. 160 *La retención o cualquier restricción a la entrega y el uso de los fondos asignados en esta sección a los Estados, el Distrito federal y los municipios, están prohibidos, e incluyendo cantidades adicionales relacionados con los impuestos.*

Parágrafo único. *La prohibición no impedirá que la Unión y los estados condicionar la entrega de recursos en los siguientes casos: (Reforma Constitucional N ° 29, 2000)*

I - el pago de sus créditos pendientes incluidos los de sus autoridades; (Reforma Constitucional N ° 29, 2000)

II - para cumplir con lo dispuesto en el art. 198, § 2, secciones II y III. (Reforma Constitucional N° 29, 2000)

Como se ha señalado, es la Ley complementaria en la materia la que regula a detalle la distribución de los fondos, de acuerdo con lo siguiente:

Art 161. La ley complementaria:

I - Definirá el valor agregado para los efectos de lo dispuesto en el art. 158, párrafo único, I;

II - establecerá normas para la entrega de los fondos mencionados en el artículo. 159, especialmente los criterios de reparto de los fondos previstos en el artículo I, que buscan promover el equilibrio social y económico entre los estados y entre los municipios;

III - establecerá un control de beneficiarios de los cálculos de cuotas y la liberación de la participación estipulada en los artículos. 157, 158 y 159.

Parágrafo único. El Tribunal de Cuentas deberá calcular las cuotas referentes a los fondos de participación mencionadas en el punto II. S/R

Art. 162 La Unión, los Estados, el Distrito federal y los municipios comunicarán antes o el último día del mes, el monto de la recaudación, las cantidades recaudadas de cada uno de los impuestos, los fondos recibidos, las sumas de impuestos entregados y por entrega, sus montos y los criterios de reparto.

Parágrafo único. Los datos publicados por la Unión se desglosarán por estado y municipio. Los Estados, por municipio. S/R

Las reglas establecidas en estos artículos constitucionales no lograron resolver el problema que significa, la distribución de fuentes gravables, la operación del sistema de recaudación y la distribución de los fondos, por lo que a pesar de lo detallado y vasto de la regulación constitucional de Brasil, algunos han destacado que no logró el objetivo de acotar la competencia de sus autoridades fiscales. Así lo destacan los José Serra y José Roberto R. Alfonso⁸¹

Si bien el capítulo de la Constitución federal que trata sobre el sistema tributario y las leyes complementarias que lo regulan es bastante preciso y detallado en cuanto a las competencias y la distribución de los ingresos tributarios de cada uno de los tres niveles de gobierno, el capítulo constitucional correspondiente a las atribuciones gubernamentales es mucho más vago y no establece una clara distribución de tareas entre esas esferas.

A pesar de la extensión de la regulación constitucional, el poder tributario de los diferentes niveles de gobierno constituye un listado inacabado de la técnica y la aplicación de los criterios diferenciales de competencia. Así, en la evolución del sistema fiscal brasileño se aprecian ajustes constantes en busca de la unidad y la integración del sistema, dada la fuerza de la provincia en este país.

Adicionalmente, se hicieron reformas constitucionales al Título VI en, al menos 4 ocasiones, como se señaló anteriormente para ajustar diversos aspectos que

⁸¹ Serra José y José Roberto R. Alfonso. El federalismo fiscal en Brasil: una visión panorámica. Revista de la CEPAL 91, 2007, p.35 <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2288117>, consultado el 13 de junio de 2014.

impedían la funcionalidad del sistema y que generaron que se responsabilizara al sistema de impedir la estabilización económica.

Así lo señalan José Serra y José Roberto R. Alfonso⁸²:

La federación brasileña, caracterizada por una profunda descentralización fiscal, llegó a ser acusada de impedir la estabilización de la economía, estabilización que finalmente se logró con el Plan Real, implantado en junio de 1994, sin que la estructura federativa fuera significativamente alterada.

El sistema fiscal brasileño se fue modificando y fue corrigiendo errores prácticos que se iban presentando. Así, José César Castanhar⁸³ señala:

Más allá de los cambios en el sistema fiscal y en el sistema de participaciones introducido después de la promulgación de la Constitución, un nuevo sistema integral de cambios institucionales y políticos tuvieron lugar después de 1995 que afectaría perceptiblemente la autonomía fiscal que la Constitución adjudicó a los niveles sub-nacionales de gobierno.

Los cambios implicaron una disminución de la participación de estos niveles y en la reintegración de facultades a las autoridades nacionales.

El avance en las modificaciones estructurales, intentaron rediseñar el modelo fiscal para integrar y coordinar los esfuerzos recaudatorios. Así lo señalan José Serra y José Roberto R. Alfonso⁸⁴

Á Brasil reformó profundamente las finanzas públicas a partir de fines de los años 1990, proceso que culminó con la aprobación de una ley de responsabilidad fiscal, sin precedentes en otras federaciones por el grado de transparencia y austeridad que exige a los miembros federados.

Se observa que, teóricamente, en el federalismo los niveles de descentralización y de concentración de facultades fiscales pueden facilitar o dificultar la implementación de las reformas al sistema. Sin embargo, el propio sistema fiscal federal, por su flexibilidad y matices, permitió la evolución hacia niveles más coordinados o alineados. Lo anterior ocurrió en Brasil en los años noventa, como lo señalan José Serra y José Roberto R. Alfonso.⁸⁵

No obstante, existe una cuestión estructural pendiente, con sus dificultades y distorsiones: la Federación es considerada por muchos el gran obstáculo para tal impulso reformador de la economía, como si la división federativa de recursos tributarios se hubiera mantenido constante desde la implantación del sistema de la Constitución de 1988. Empero, tal idea es falsa, ya que en los últimos años ocurrieron profundos cambios en las tendencias del financiamiento y del gasto público.

⁸² Ibídem, p.29.

⁸³ Castanhar, José Cesar. federalismo Fiscal en Brasil: Actuales controversias de las tendencias históricas y desafíos del futuro, IJ Unam, 2004, p. 425, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/rap/cont/110/art/art33.pdf>, consultado el 2 de mayo de 2014.

⁸⁴ Serra José y José Roberto R. Alfonso, op. cit, cita 81, p. 29.

⁸⁵ Ídem.

Las características del sistema federal brasileño muestran el proceso de evolución inacabado y en constante modificación. Así lo señalan José Serra y José Roberto R. Alfonso.⁸⁶

El sistema federativo de Brasil, país cuya frontera económica continúa en expansión, todavía no está físicamente concluido, independientemente de los conflictos y las cuestiones conceptuales que subsisten.

Como se observa, los factores locales han ido marcando los ajustes que se han aplicado en Brasil al régimen fiscal, pero observando que se trata de matices del modelo federal y en evolución hacia la globalización.

Así lo señalan José Serra y José Roberto R. Alfonso⁸⁷

Como observación final, cabe señalar que hasta el momento, a diferencia de lo que sucede en otros países, la federación brasileña, aunque esté inconclusa, da indicios de una razonable estabilidad. A ello contribuyeron la herencia del Estado unitario y la moderación de las diferencias étnicas, lingüísticas y religiosas entre los brasileños.

La integración internacional, parece requerir, estabilidad normativa, concentración de los recursos fiscales nacionales y control sobre ellos, para alcanzar la finalidad de las políticas fiscales latinoamericanas, esto es la disminución de la pobreza. Este esquema asegura a través del diseño de la imposición la mejor distribución de los ingresos y requiere un sistema adecuado de las transferencias a los grupos menos favorecidos para garantizar su eficiencia. En este marco es importante superar la problemática nacional en materia fiscal para integrarse fiscalmente al entorno globalizado.

Así, el análisis de esta cuestión se inicia con el marco constitucional de la regulación internacional que se revisa a continuación.

2.2.4.- Marco Constitucional en el ámbito internacional

En materia tributaria, resulta muy importante la definición constitucional del alcance de los instrumentos jurídicos que rigen las relaciones internacionales de los países, ya que, en la globalización, la interrelación en materia de fiscalidad para las empresas puede marcar la diferencia en una decisión de inversión y, para el Estado, significa la posibilidad de definir su política fiscal internacional.

Brasil establece en su ley fundamental principios en materia internacional. Del análisis realizado se observa que el contenido internacional incluye los siguientes temas:

⁸⁶ Ibídem, p.35.

⁸⁷ Ibídem, p.51.

- Principios rectores de sus relaciones internacionales;
- Principios de competencia en materia internacional;
- Principio de Jerarquía

2.2.4.1.-Principios rectores de sus relaciones internacionales.

En la Constitución brasileña definen los principios que rigen las relaciones internacionales, conforme a lo siguiente:

Art. 4. La República Federativa de Brasil se rige en sus relaciones internacionales por los siguientes principios:

I.- independencia nacional;

II.-prevalencia de los derechos humanos;

III.-autodeterminación de los pueblos;

IV.-no intervención;

V.-igualdad de los Estados;

VI.-defensa de la paz;

VII.-solución pacífica de los conflictos;

VIII.-repudio del terrorismo y del racismo;

IX.-cooperación entre los pueblos para el progreso de la humanidad;

X.-concesión de asilo político.

Párrafo único: La República Federativa del Brasil buscará la integración económica, política, social y cultural de los pueblos de América Latina, con vistas a la formación de una comunidad latinoamericana de naciones.

En esta Constitución se establece el principio de competencia federal en las relaciones con estados extranjeros y con organizaciones internacionales. Además prevé los principios de equilibrio en las relaciones internacionales.

Se destaca lo dispuesto en el párrafo final que prevé un liderazgo en América latina con una orientación de corte social demócrata de acuerdo a los principios que su Constitución establece.

2.2.4.2.- Principio de competencia.

En materia de celebración de tratados internacionales se reserva al poder de la Unión mantener relaciones con Estados extranjeros y la participación con las organizaciones internacionales, aunque en estricto sentido se trate en general de relaciones internacionales. Así el artículo 21 de la Constitución brasileña establece:

Art. 21. Compete a la Unión:

Mantener relaciones con los Estados extranjeros y participar en las organizaciones internacionales;

...

En relación con la celebración de tratados se establece que es facultad exclusiva del Presidente de la República de celebrar tratados, de conformidad con lo siguiente:

Art. Art. 84. Compete privativamente al Presidente de la República:

...

8. celebrar tratados, convenciones y actos internacionales, sujetos a refrendo del Congreso Nacional;

...

Se destaca que no se hace distinción o clasificación de los tratados internacionales, como sucede en México en que existen dos ordenamientos en esta materia, los tratados en general y aquellos relativos a la materia económica.

En Brasil la intervención del Congreso Nacional y no sólo del Senado es definitiva en las relaciones internacionales, al otorgar a dicho órgano el refrendo de los Tratados, conforme a lo siguiente:

Art. 49. Es de competencia exclusiva del Congreso Nacional:

1. resolver definitivamente sobre tratados, acuerdos o actos internacionales que acarreen encargos o compromisos gravosos para el patrimonio nacional;

...

2.2.4.3.-Principio de jerarquía

El artículo 5, punto 2º. de la Constitución de Brasil establece la extensión de la protección constitucional a otros derechos contenidos en tratados internacionales. Este artículo establece lo siguiente:

Art. 5. Todos son iguales ante la ley, sin distinción de cualquier naturaleza, garantizándose a los brasileños y a los extranjeros residentes en el País la inviolabilidad del derecho a la vida, a la libertad, a la igualdad, a la seguridad y a la propiedad, en los siguientes términos:

...

2o. Los derechos y garantías expresadas en esta Constitución no excluyen otros derivados del régimen y de los principios por ella adoptados, o de los tratados internacionales en que la República Federativa de Brasil sea parte.

Dentro de la larga lista de garantías que integran el concepto de igualdad, la Constitución brasileña prevé la extensión de la protección a las disposiciones contenidas en los tratados internacionales. Esta definición es una garantía amplia que integra el control de la convencionalidad y que consiste en incluir los instrumentos internacionales en el orden jurídico nacional.

Artículo 5.- ...

LXXVIII.- ...

Subsección.3

Los tratados y convenciones internacionales sobre Derechos Humanos que fueren aprobados por el Congreso Nacional en dos votaciones por tres quintas partes de sus miembros, equivalen a reformas constitucionales.

De acuerdo con lo señalado, la regla de simetría que atribuye a los tratados en materia de Derechos Humanos el mismo nivel de las normas constitucionales, por lo que existe en Brasil una plataforma jurídica para la internacionalización, lo que define una base en materia de desarrollo de la globalización jurídica.

De acuerdo con el estudio realizado, enseguida se presentan los aspectos que contrastan en este análisis comparado.

2.3. SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS

2.3.1.- Modelo de federalismo fiscal

La evolución constitucional de los países analizados llevó a la adopción del federalismo en momentos y en circunstancias distintas, lo que ha generado que su aplicación sea diferente: México adopta el régimen federal en 1824; Argentina lo adopta hasta 1853 y Brasil, lo establece en 1891.

Se observa que el modelo federal no es simétrico entre los 3 países. México no incluye referencias a la forma de convenir sobre las fuentes gravables, sino que se funda en la competencia federal exclusiva prevista en la Constitución y, además, en los criterios de interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la materia, mismos que sustentaron la creación de la Coordinación fiscal en el nivel de ley ordinaria.

Argentina establece competencia temática en su Constitución, distinguiendo las fuentes gravables de acuerdo con su clasificación en impuestos directos e indirectos y remite a las Leyes-Convenio para organizar su fiscalidad.

Brasil define constitucionalmente de manera muy amplia, los campos impositivos, incluyendo los temas de legalidad, intervención y distribución de fondos y remite a la Ley Complementaria, la regulación de temas específicos.

Cada uno de estos tres países aplica un modelo distinto de federalismo fiscal que le atribuye a cada régimen jurídico, identidad plena en tres tipos de federalismo: federalismo coordinado, el modelo mexicano; federalismo consensuado autónomo, el argentino y federalismo unificado, el brasileño.

En diseño constitucional mexicano ha tenido una participación intensa el Poder Judicial de la Federación. El diseño argentino tiene un desarrollo legal más definido

y amplio, por lo difuso de su regulación. El diseño Brasileño tiene una línea constitucional y legal definida.

Además, Argentina tiene un diseño de federalismo fiscal similar al del régimen mexicano por el contenido genérico de sus normas y por remitir a leyes secundarias el detalle de la regulación y Brasil incluye un contenido constitucional muy amplio, detallado y preciso de las normas que rigen el régimen fiscal federal.

En el aspecto histórico, se puede afirmar que Argentina tuvo una evolución histórica similar a la mexicana en el proceso de incorporar los elementos nacionales en sus textos constitucionales y adicionalmente, la fuerza de la provincia tuvo gran influencia en el proceso de federalización.

Brasil tuvo una evolución histórica más contrastante en relación con México, debido a la sucesión de regímenes políticos diversos desde el imperio, la dictadura y, además, golpes de estado, lo que retrasó la adopción del federalismo.

En el aspecto evolutivo de la regulación, la Constitución mexicana de 1917 conserva los principios fundamentales del federalismo, adoptados en 1824, con la incorporación en la Constitución de 1857 de la obligación de los mexicanos de contribuir y con la incorporación de la regla fundamental del federalismo, contenida en el artículo 124 constitucional. México utilizó la técnica consistente en la reforma constitucional para incrementar su competencia federal, incorporando, a nivel legal, desde 1943 la Coordinación Fiscal y sistematizando e institucionalizando la misma a partir de 1980, lo que generó en 1983, reformas a los artículos 115 y 116 constitucionales, diseñando el marco de la fiscalidad del municipio, con precisión.

En Argentina, la Constitución contiene normas simétricas en estructura y técnica a la regulación de la Constitución mexicana, ya que la conceptualización en ambas constituciones es genérica, declarativa y deja a la legislación secundaria la regulación reglamentaria o bien, en el caso de Argentina, se remite a las Leyes-convenio.

Por su parte, la Constitución brasileña de 1988 integra el detalle de la fiscalidad, aplicando el modelo de Estado democrático de Derecho, con fuerte influencia técnica de la Constitución alemana y con criterios específicos de distribución de competencia, diferentes a los que aplican Argentina y México. La influencia de la Constitución portuguesa de 1976 determinó el contenido de la Constitución brasileña de 1988, inspirando su contenido social. La Constitución brasileña incorpora rasgos de un modelo horizontal de distribución de competencia legislativa, es decir otorga a la federación

la regulación en materia de reglas generales y otorga a las provincias la regulación complementaria.

De acuerdo con lo anterior, en Brasil se incluyen principios constitucionales sobre fiscalidad, que son los siguientes:

- Definición constitucional de la competencia federal y local.
- Remisión a la Ley complementaria para resolver conflictos de competencia tributaria.
- Régimen fiscal específico para el Distrito federal que comparte con los Estados.
- Reglas específicas sobre legalidad tributaria.
- Reglas sobre la intervención en materia fiscal, y
- Reglas específicas de la distribución de recursos.

Este contenido constitucional detallado y preciso establece dos elementos esenciales, por un lado la descripción de los límites a la autoridad legislativa al diseñar los tributos y por el otro, la determinación de los criterios de distribución de los recursos públicos entre los tres niveles de gobierno.

2.3.2.- Contenidos temáticos

La comparación del federalismo fiscal en los países analizados permite identificar los siguientes aspectos temáticos, de acuerdo con el esquema de análisis propuesto:

1.-La definición constitucional de las fuentes gravables, se aplica en Brasil y Argentina, ya que México sigue el modelo original de los Estados Unidos de América que aplica la regla general de la competencia expresa para la federación y residual a los estados. En Argentina se distingue entre los impuestos directos e indirectos para establecer las reglas de competencia. En Brasil la distinción de competencia se hace clasificando los gravámenes y otorgando, a cada nivel, competencia específica.

En el caso de los municipios, en México y en Brasil, la competencia fiscal de este nivel de gobierno se establece en la Constitución federal, mientras Argentina otorga a las provincias la facultad de definir el régimen fiscal de sus municipios. Adicionalmente, en Brasil los municipios cuentan con un poder legislativo local que tiene competencia para establecer los tributos.

2.-Las limitaciones a los estados miembros de la federación son similares en México, en Brasil y en Argentina, específicamente en materia de comercio exterior. Sin embargo, en Argentina las limitaciones a las provincias son más amplias en el sentido de que no sólo se refiere a establecer límites en materia de importación y exportación a la circulación de mercancías, sino, también, entre otras muchas limitaciones como la de no expedir legislación civil, por ejemplo.

3.-En materia de exenciones, el marco constitucional mexicano otorga al Poder Legislativo ordinario la posibilidad de establecerlas, respetando los demás principios de la tributación. Argentina otorga exención genérica a los extranjeros con finalidades específicas de inversión en ese país. En Brasil las exenciones deben tener propósitos de promoción del desarrollo socioeconómico equilibrado.

4.-En relación con el monopolio de la facultad de iniciativa en materia de ley de ingresos y presupuesto de egresos, la facultad la tiene, en México, el Poder Ejecutivo federal; en Argentina, esta facultad está dividida, pues otorga a la Cámara de diputados la facultad de iniciativa de leyes sobre contribuciones y al Jefe de Gabinete de Ministros la presentación del proyecto de Presupuesto. En Brasil, la iniciativa está reservada al Ejecutivo federal y, por tanto sigue un procedimiento legislativo específico para este tipo de iniciativas.

5.- En materia de la fiscalidad en la Ciudad de México se regula en la Constitución, estableciendo reglas simétricas a las de los estados.

En Argentina la regulación fiscal de la Provincia Autónoma de Buenos Aires, se otorga al Congreso Nacional y se establece en la Constitución Nacional sus fuentes de ingreso.

En Brasil, la regulación del Distrito Federal se incluye en su Ley orgánica, misma que debe tener doble aprobación y mayoría calificada y su régimen fiscal está homologado en la Constitución Federal al de los Estados, estableciendo competencia específica para este nivel de gobierno.

6.-En materia de facultades de comercio exterior, México, Argentina y Brasil coinciden en sus reglas de regulación y de imposición, reservándolas a la Federación.

7.- En materia de competencia del Ejecutivo federal para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la Ley, es decir, la facultad reglamentaria, así como la de promulgar y publicar las leyes, las facultades son simétricas en México, Argentina y Brasil.

8.- En relación a la regla fundamental del federalismo, incluida en el artículo 124 constitucional mexicano, se establece para México la competencia expresa de la Federación y los municipios y la competencia residual a los estados. En Argentina la Unión tiene la competencia que le han delegado las provincias y éstas se reservan el resto de la competencia y aquélla que se haya reservado en pactos especiales. En Brasil, los estados tienen la competencia no prohibida para ellos en la Constitución.

9.- En relación a las facultades de los Gobernadores de los estados o las provincias, en México los gobernadores están obligados a publicar y hacer cumplir las leyes federales. En Argentina se les define como agentes naturales del Gobierno federal para hacer cumplir la Constitución y las leyes. En Brasil no se prevé en su Constitución una disposición homóloga a las anteriores.

10.- En materia de Coordinación Fiscal, la Constitución mexicana no establece normas que regulen la materia, sino que ésta se sustenta en las facultades del Congreso para expedir la Ley de Coordinación Fiscal. En Argentina se remite a la Ley-Convención para establecer las disposiciones, entre otras, sobre regímenes de coparticipación y distribución de fondos. En Brasil, las normas se incluyen en el texto constitucional.

11.- En el marco constitucional internacional, se observa simetría y una evolución muy similar de su regulación, destacando reglas muy similares en la materia. México, Argentina y Brasil conservan su diseño normativo tradicional en relación al enfoque internacional, es decir, no incluyen normas específicas a nivel constitucional sobre la globalización, pero si contienen normas para la aplicación de Derecho Internacional.

Se destaca que la estructura jurídica de Argentina, Brasil y México es similar en el diseño del régimen federal, pero se encuentran en estos tres países contrastes en las opciones normativas aplicadas al mismo, considerando la dimensión normativa constitucional de cada uno de ellos, lo que muestra identidad normativa, autonomía regulatoria e independencia conceptual, en cada uno.

2.3.3.-Cuadro comparativo general

TEMA	MÉXICO	ARGENTINA	BRASIL
Contenido constitucional	<p>-Competencia expresa a la Federación en ciertas materias y competencia residual a los estados.</p> <p>-Régimen constitucional homologado para el Distrito federal.</p> <p>-Limitaciones constitucionales a las entidades Federativas.</p> <p>-Fiscalidad específica para los municipios.</p>	<p>-Distribución temática conforme a lo siguiente:</p> <p>Contribuciones directas a la federación.</p> <p>Contribuciones indirectas y facultades concurrentes con las provincias.</p> <p>-Prohibiciones y limitaciones a las provincias.</p> <p>-Regulación en las constituciones locales del régimen fiscal municipal</p>	<p>-Descripción detallada de distribución de competencia material.</p> <p>-Reglas múltiples y específicas de la tributación.</p> <p>-Reglas constitucionales específicas de competencia de los estados.</p> <p>-Reglas constitucionales específicas para los municipios.</p> <p>-Remisión a la Ley complementaria en múltiples temas fiscales. (Este tipo de Ley tiene reglas de iniciativa y votación específicas).</p>
Marco legal en coordinación, convención o unificación fiscal.	Ley de Coordinación Fiscal.	Ley-convenio con las provincias.	<p>-Reglas constitucionales en materia de coordinación fiscal.</p> <p>Ley complementaria para regular:</p>

			-Conflictos de competencia -distribución de fondos. Reglas constitucionales sobre el Sistema Único de Recaudación Impositiva.
Marco legal o reglamentario.	Convenios y anexos administrativos.	Leyes-Convenio.	Leyes Complementarias.

CAPÍTULO III

3.-SISTEMA FISCAL FEDERAL MEXICANO Y SU INTERNACIONALIZACIÓN

Esta modificación de la estructura internacional no deja de tener consecuencias importantísimas en el Derecho Internacional que está pasando de ser un Derecho orientado a la protección de la soberanía estatal y a la delimitación de las competencias estatales para irse convirtiendo en un Derecho comunitario de los hombres que reglamenta las relaciones surgidas de una creciente solidaridad¹

En este capítulo se analizan dos aspectos de la fiscalidad federal, por un lado, el marco normativo en el sistema fiscal nacional, a través de la Ley de Coordinación Fiscal y sus instrumentos técnicos y, por el otro, el diseño convencional utilizado para incorporarse al contexto internacional.

Como se analizó en los capítulos anteriores, la evolución del régimen federal mexicano, ha permitido actualizar su marco normativo a las circunstancias políticas y sociales de cada etapa. Adicionalmente, la flexibilidad de este régimen ha facilitado la adaptación a diversos sistemas jurídicos y técnicas normativas con matices específicos, lo que genera que se pueda armonizar la distribución de competencia fiscal, de acuerdo con el diseño político de cada país. Así, Brasil y Argentina adoptaron el régimen federal de forma paulatina y éste se adaptó a sus circunstancias reales de poder político, con matices diferentes al sistema mexicano y con soluciones adaptadas a su estructura social.

Al respecto, conviene recordar que 25 países en el mundo tienen como forma de gobierno el régimen federal, distribuidos en los cinco continentes; de ellos 6 en América: Canadá, Estados Unidos, México, Venezuela, Argentina y Brasil. En total, aproximadamente el 40% de la población mundial está gobernada bajo este régimen. La India es el país con régimen federal que más habitantes tiene y la Micronesia el que tiene menos habitantes bajo este régimen.

¹ Seara Vázquez, Modesto, Derecho Internacional Público, México Porrúa, 1979, p. 26.

Conforme a lo anterior, el régimen federal se está adaptando en el siglo XXI y México se alinea en las transformaciones mundiales para incorporarse a esta nueva realidad en el marco del Derecho, por lo que, las reformas que conducen estos cambios son determinantes, pero pueden generar diferencias en la forma de diseñar la transformación.

La definición sobre el tipo de reforma que se requiere, constitucional o legal, deriva de una decisión que debiendo ser técnica, se deja al ámbito de lo político. De esta forma, las reformas constitucionales pueden impactar de modo distinto, dependiendo del volumen y la profundidad² de los cambios. En materia fiscal ha oscilado entre la decisión técnica y la política, prevaleciendo, en la mayoría de los casos, la decisión técnica.

Lo anterior se explica considerando que la ley otorga mayor espacio de negociación y operación de modo que la flexibilidad que se requiere en materia fiscal nacional impactó también en el marco de la Internacionalización fiscal, por lo que se optó por una reforma constitucional intermedia, utilizando los tratados internacionales como

² Esta diferencia en relación con la necesidad de los cambios constitucionales, se aprecia en la revisión de las reformas en la materia, de modo que hay temas que por su trascendencia y negociación política se incorporan en este nivel normativo y en otros se prefiere mayor flexibilidad, por lo que su regulación se da a nivel legal.

Así, de la revisión de las reformas constitucionales se observa que el periodo presidencial en el que menos reformas se propusieron fue el del Presidente Adolfo Ruiz Cortines, sólo dos modificaciones. De ellas, una de las más importantes de la historia de México, al artículo 34 constitucional para reconocer a las mujeres el carácter de ciudadanas y, con ello, el derecho al voto.

Esta reforma fue necesaria ya que el texto original de la Constitución de 1917 establecía el concepto de ciudadanía en los términos siguientes:

Artículo 34.- Son ciudadanos de la República todos los que, teniendo la calidad de mexicanos, reúnan, además, los siguientes requisitos:

- I.- Haber cumplido 18 años siendo casados y 21, si no lo son, y
- II.- Tener un modo honesto de vivir.

La reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 17 de octubre de 1953 estableció:

Artículo 34.- Son ciudadanos de la República los varones y las mujeres que, teniendo la calidad de mexicanos, reúnan, además, los siguientes requisitos:

- I.- Haber cumplido 18 años siendo casados y 21, si no lo son, y
- II.- Tener un modo honesto de vivir.

El 22 de diciembre de 1969, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la segunda reforma a este artículo con el propósito de otorgar el voto a los jóvenes, al suprimir la distinción entre 18 y 21 años por razón de la condición de estar casados.

Se aprecia que se trata del periodo presidencial con menos propuestas de reforma, pero cuyo efecto impactó al régimen democrático mexicano y el costo de las elecciones.

Por último se observa que el periodo presidencial con el mayor número de reformas ha sido, a la fecha, el del Presidente Felipe Calderón Hinojosa. Con 110 modificaciones.

Fuente: Leyes Federales. Disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum_per.htm, consultado el 10 de enero de 2015

mecanismo para garantizar que en los movimientos de personas, mercancías o capitales no se genere doble tributación ni en el ámbito de fiscalidad interna ni en el internacional.

De acuerdo con lo anterior fue necesario reformar la Constitución en dos ocasiones, para determinar las reglas y principios sustanciales de los tratados en general y, además, se consideró conveniente especificar en ese nivel otras reglas precisas para los tratados en materia económica, entre los que se incluyen los fiscales.

Adicionalmente, para complementar la internacionalización planteada en la década de los 90s, se han promovido importantes reformas constitucionales para adaptar el sistema a las nuevas relaciones internacionales. Así, en los últimos años se han aprobado modificaciones a 66 artículos constitucionales y se han aprobado 18 leyes que modifican el marco jurídico mexicano, entre las que destacan los temas en materia energética, financiera, penal, educativa y de telecomunicaciones. Estas reformas se enfocan a la apertura comercial y a la competitividad internacional.

De acuerdo con lo anterior y considerando la variedad de criterios para promover reformas constitucionales, periódicamente se reabre el debate sobre la necesidad de una nueva Constitución o, bien, sobre la conveniencia de su adecuación paulatina. Sobre este tema se ³ señala:

En los últimos años ha sido recurrente el debate académico en torno a los principios que implican el nuevo constitucionalismo del siglo XXI, las razones fundamentales de estas deliberaciones no sólo se circunscriben a su aspecto teórico sino, sobre todo, a su enfoque práctico, orientadas al fortalecimiento del funcionamiento y su calidad democrática.

En las circunstancias actuales, una nueva Constitución comprometería su viabilidad, ya que existen temas regulados en este nivel que resultan sensibles desde la óptica política, como el derecho a la diversidad. Igualmente, es necesario considerar otros temas de estructura que han tenido un manejo modular, cuyo resultado ha sido satisfactorio y, por último, existen reformas que aprovechando la tecnología, resultan muy amplias, pero por incluir un gran porcentaje de modificaciones a la denominación de una institución, por ejemplo, en el caso de la reciente reforma, que entre otros temas destacados, cambió la denominación del Distrito Federal por el de Ciudad de México. En cambio hay otras reformas de carácter sustancial que sólo incorporan una palabra al texto, como en el caso de “laica”, en la reforma los artículos 49,115, 116 y 122 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

³ Los retos del constitucionalismo en el siglo XXI, Congreso de Guanajuato. Instituto de Investigaciones legislativas, México, 2004, p. 1.

Lo anterior justifica que la adaptación del texto constitucional resulte más recomendable ya que el sólo hecho de abrir la posibilidad de una nueva Constitución, genera de inmediato una larga lista de temas a revisar o a replantear. De esta forma es posible afirmar que el constitucionalismo latinoamericano puede ser considerado artesanal y ha dimensionado, en cada país y de diferentes maneras, el contenido de su Ley Fundamental. Lo anterior significa que no puedan generalizarse los principios que la teoría constitucional aplica, por lo que éstos se utilizan parcialmente y a conveniencia, ya que los acontecimientos nacionales superan cualquier principio diseñado por la teoría de la Ley Fundamental.

Así, los cambios constitucionales, aplicando el modelo latino-americano, se identifican por lo siguiente:

- Creencia de eficacia jurídica por nivel normativo, es decir aspirar a que las normas jurídicas pueden ser cumplidas si se encuentran a nivel constitucional.

- Compromiso de las posturas políticas, lo que genera que se pacte a nivel constitucional cuestiones que no corresponden a dicho nivel.

- Promoción de imagen gubernamental, lo que da como resultado que se proyecten medidas que se consideran importantes en un régimen político, por su ubicación a nivel constitucional.

- Proyección, ya que se genera una especie de reflejo que impulsa y motiva otras transformaciones o cambios, considerando que si la propia Constitución se modifica para un determinado propósito, el tema es importante y la fuerza política que lo impulsa, también.

En contraste con lo anterior, se ha optado en materia fiscal por la modificación de las reglas actuales de política fiscal, en textos legales y no en la Constitución. Los cambios efectuados en este régimen son los siguientes:

- Abrogación de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única y de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

- Reforma fiscal con rediseño recaudatorio y enfocado en la inclusión en la fiscalidad del sector informal, con apoyo tecnológico de control de los contribuyentes.

- Compromiso gubernamental de acotar las reformas fiscales en el resto de periodo de gobierno, sin establecer nuevos impuestos.

- Nuevos impuestos en materia petrolera.

-Nuevo régimen fiscal para PEMEX.

Nuevas contribuciones en el sector minero

En este contexto, el federalismo fiscal mexicano debe adaptarse ahora a la Internacionalización, entendida como una gran transformación semejante a la sucedida hace un siglo en la que se enfrentó, en el aspecto interno, a la Revolución mexicana y, en el ámbito externo, a la concepción del impuesto sobre la renta que había sido adoptado desde fines del siglo XIX en Europa y que se incorporaba poco a la poco en los países americanos. En Estados Unidos de América se adoptó este impuesto en 1913 y, en México, en 1921.

Conforme a lo anterior en el análisis que se realiza surgen algunos cuestionamientos sobre el federalismo fiscal mexicano, conforme a lo siguiente:

¿El marco constitucional actual es eficiente en la Coordinación fiscal entre la federación, las entidades y los municipios?

¿Las reformas efectuadas en los últimos años al marco constitucional y legal, responden a una modificación teórica del federalismo fiscal mexicano?

¿La estructura legal de la regulación en materia de coordinación fiscal, extendida a coordinación hacendaria, por su contenido presupuestario, resulta adecuada a la nueva unidad normativa que se requiere?

¿Las reformas constitucionales en materia de endeudamiento constituyen un mecanismo de control más eficiente en materia fiscal?

¿La internacionalización de la fiscalidad a través de la legislación nacional, cumple los requisitos en la materia?

¿Es necesario replantear el Federalismo fiscal mexicano en el marco de la internacionalización?

Para analizar este tema se revisa el marco normativo de la fiscalidad mexicana; la coordinación fiscal y sus instrumentos funcionales; la coordinación ampliada y la internacionalización del sistema.

3.1.- MARCO NORMATIVO DE LA FISCALIDAD COORDINADA MEXICANA

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos implementa el Sistema Fiscal Federal mexicano como forma de lograr la eficiencia para generar el

desarrollo nacional, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 25 y 26. Estos artículos se incorporaron en 1983 y se han modificado para ajustar su contenido a la dinámica de la participación social y política. De esta forma, a la rectoría económica y a la planeación nacional del desarrollo, se les asignó un lugar especial a nivel constitucional, marcando un nuevo diseño a la fiscalidad, entendida como el instrumento a través del cual se puede lograr el desarrollo nacional. Es importante recordar que la reforma constitucional de 1983 incluyó también la modificación al artículo 115 constitucional, cuyo objetivo fue fortalecer la hacienda municipal y, especialmente, cambiar el perfil de desempeño de este nivel de gobierno, para que sea promotor y no sólo receptor de beneficios fiscales.

Los artículos 25 y 26 constitucionales marcaron en el constitucionalismo mexicano, un nuevo diseño en materia fiscal, por 3 razones:

- Su ubicación en la parte dogmática de la Constitución.
- Su contenido como garantía económico-social de los mexicanos.
- Su definición como principio del Estado mexicano.

Como se señaló, la reforma constitucional de 1983 constituyó un nuevo enfoque de la fiscalidad para un país en desarrollo, destacando que una de las observaciones a esta modificación consistió en el señalamiento de no incluir al Poder legislativo en la elaboración del Plan Nacional de Desarrollo, limitándose el Ejecutivo, a escuchar los comentarios u observaciones que tuviera este órgano a dicho Plan, de conformidad con lo que se establecía en la Ley de Planeación.

Este diseño constitucional definió un objetivo fundamental para el Estado, que lo fortaleció y que constituyó una garantía de eficiencia en el destino del gasto público, por lo que se vinculó la Planeación Nacional del Desarrollo con lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, que define como finalidad esencial de la tributación su aplicación al gasto público. De esta forma se enlazan el objetivo de la Planeación Nacional del Desarrollo con los recursos obtenidos por la vía tributaria, es decir, precisamente, el gasto público se aplica al *desarrollo*, entendido como el incremento en cantidad y calidad de los satisfactores de todos los mexicanos, mismo que se refleja, en la parte cuantitativa en los índices de ingreso y gasto y en la parte cualitativa, en índices de desarrollo humano como es el índice de eficiencia terminal en las universidades.

Derivado de esta vinculación entre gasto público y desarrollo, actualmente, la planeación tiene un marco constitucional más completo a través de la participación de la

Cámara de Diputados en su aprobación, ya que la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de febrero de 2014, lo establece en los siguientes términos⁴:

Artículo 74.-Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados las siguientes:

I a VI.- . . .

VII.-Aprobar el Plan Nacional de Desarrollo en el plazo que disponga la ley. En caso de que la Cámara de Diputados no se pronuncie en dicho plazo, el Plan se entenderá aprobado;

...

Esta técnica de *positiva ficta* que define la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos tiene dos efectos:

- Dejar a la legislación ordinaria la definición del plazo, así como las consecuencias de las posibles observaciones de la Cámara de Diputados.
- Otorgar un matiz democrático y parlamentario a una actividad que en principio debe estar reservada a quien representa la mayoría por elección democrática.

Esta modificación para corresponsabilizar a la Cámara de Diputados indica una decisión de compartir las definiciones, los objetivos y los medios para lograr los objetivos del desarrollo.

Considerando lo anterior, la incorporación de la participación de la Cámara de Diputados en el elaboración del Plan Nacional de Desarrollo, responde a una inquietud manifestada desde la reforma constitucional de 1983, como se señaló anteriormente y que se enmarca en la tendencia general de las reformas constitucionales recientes, consistentes en redistribuir la responsabilidad en la toma de decisiones entre todas las fuerzas políticas del país y no dejarla solamente en el Ejecutivo Federal. Dicha facultad se ejercerá a partir del 2018.

La crítica más importante en relación con el régimen federal es la ausencia de participación de la Cámara de Senadores, por la competencia que tiene como representantes de las entidades federativas y en el ámbito internacional.

⁴ Esta fracción fue adicionada y publicada en el DOF 20-08-1928. En ella se establecía la facultad de la Cámara de Diputados de declarar justificadas o no justificadas las peticiones de destitución de autoridades judiciales que hiciera el Presidente de la República. Después, fue derogada (DOF 28-12-1982). Finalmente, fue nuevamente adicionada y se publicó en el Diario Oficial de la Federación de 10 de febrero de 2014, con el texto referido.

Al respecto, el Plan incorpora conceptos y elementos de medición que dan contenido a los propósitos de bienestar social. Así, en la actual administración, se ha determinado en el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, el siguiente concepto de Federalismo:

Federalismo articulado

Nuestra Constitución establece el Pacto Federal como la forma de organización política más adecuada para promover el desarrollo equilibrado de las partes que integran la nación. Sin embargo, una alta centralización de facultades, recursos y decisiones, además de la ausencia de mecanismos efectivos de coordinación entre órdenes de gobierno y procesos de descentralización inconclusos, han profundizado los contrastes entre regiones, entidades federativas y municipios.

Por tanto, es imperativo avanzar hacia un Federalismo articulado en el que todos los órdenes de gobierno asuman corresponsablemente sus funciones, sin que nadie sea marginado de participar en alcanzar los grandes objetivos nacionales. En la construcción de un Federalismo articulado es necesario esclarecer los ámbitos de competencia y de responsabilidad de cada orden de gobierno, profundizando la redistribución de autoridad, responsabilidades y recursos hacia las entidades federativas y municipios. A través de mecanismos de diálogo y concertación intergubernamental podremos alcanzar las grandes Metas Nacionales.

Como se aprecia se señalan los siguientes problemas de la situación actual del Federalismo:

- ✚ Centralización de facultades, recursos y decisiones.
- ✚ Ausencia de mecanismos eficientes de coordinación.
- ✚ Profundización de contrastes entre regiones, municipios y entidades.

En este marco el modelo de *Federalismo articulado* se refiere a la redistribución de la autoridad, de las responsabilidades y de los recursos.

En relación con el diagnóstico anterior de federalismo, conviene referirse a la crítica que Jacinto Faya Viesca⁵ hacía al modelo clásico de este régimen, conforme a lo siguiente:

Y además, en México, ese Federalismo clásico nos resulta actualmente ineficaz, duplicador, ineficiente y obstruyente para la eficacia social de las grandes políticas nacionales.

De acuerdo con lo anterior, fue necesario replantear la funcionalidad del régimen federal, considerando que una de sus virtudes es la adaptabilidad a realidades distintas, con el propósito de lograr, de esta forma, la eficacia de las políticas nacionales con base en la corresponsabilidad entre los diferentes niveles de gobierno. Lo anterior generó el rediseño de la Coordinación Fiscal y el incremento de materias en las cuales opera ahora la Coordinación.

⁵ Faya Viesca, Jacinto. El Federalismo mexicano. Régimen constitucional del sistema federal, México, Porrúa, 1998, p. 263.

3.1.1.- Marco normativo de la fiscalidad nacional

La regulación de los temas relativos a la Coordinación Fiscal y a la fiscalidad internacional se ha hecho de manera amplia a nivel constitucional, sin incluir normas específicas en materia fiscal, dejando a nivel legal, la regulación correspondiente.

Al respecto, es importante considerar que la definición constitucional de la tributación en México está acotada a ciertos aspectos. De esta forma y, contrastando con otros países como Argentina o Brasil, México ha seguido un esquema de regulación constitucional de carácter limitado, estableciendo sólo la obligación tributaria y ciertas reglas de competencia, lo que se ha complementado con los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Así, la delimitación de las normas constitucionales en materia fiscal, no llega a niveles de detalle normativo, considerando lo siguiente:

- En materia fiscal se definen principios fundamentales de la tributación y de manera precisa se determinan fuentes gravables exclusivas para la Federación o los municipios. (artículos 31, fracción IV; 73; 74, fracción IV; 115; 116; 117; 118; 122; 124 y 131 constitucionales).
- El principio de legalidad de las contribuciones es tan amplio en la Constitución mexicana y está homologado a todos los actos de autoridad fiscal, que constituye una protección genérica para el particular, más amplia que la aspiración técnica que pudiera derivar del anhelo de ver redactado a nivel constitucional un principio determinado.
- La interpretación Judicial⁶ ha sido determinante en la materia, ya que se han definido normas esenciales de la fiscalidad mexicana.
- La legislación fiscal es vasta, detallada y precisa, lo que hace que el legislador ordinario y no el constituyente permanente sea quien defina los parámetros normativos. Lo anterior asegura la flexibilidad que las variaciones económicas exigen para lograr una regulación asertiva en la materia.

⁶ Tesis: 110, Séptima Época, Registro 900110, Pleno, Jurisprudencia. Apéndice 2000 Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN, constitucional, página 141. Apéndice 1917-1995, Tomo I, pág. 93, Pleno, tesis 79.

***AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.-
MULTAS FISCALES. TRATÁNDOSE DE LAS IMPUESTAS POR EL INCUMPLIMIENTO DE
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS, TANTO FORMALES COMO SUSTANTIVAS, NO RIGE LA GARANTÍA DE
PREVIA AUDIENCIA.***

- La amplia facultad reglamentaria genera que se puedan desarrollar diversos aspectos que deben ajustarse de acuerdo con los índices correspondientes y con la periodicidad necesaria.

Adicionalmente, el funcionamiento de la economía de mercado, exige del régimen fiscal la aplicación del principio de tributación única, a través de cualquiera de las siguientes técnicas: asignando fuentes específicas de cada nivel de gobierno; o bien, alineando la tributación a fin de que se establezca un solo gravamen y distribuyendo el ingreso; o bien, armonizando la legislación federal y local a través de convenios, lo que conserva las facultades de cada nivel de gobierno, pero aplica fórmulas que permiten el desarrollo competitivo de cada nivel normativo.

Conforme a lo anterior, a través de la legislación nacional, se buscó lograr un Federalismo fiscal simétrico y homogéneo, que se instrumentó a través de la Coordinación Fiscal.

Adicionalmente, la fiscalidad local permite que cada entidad federativa diseñe sus tributos, lo que empieza a generar que ya no sólo un tributo sea importante en este nivel, esto es el impuesto a la nómina, que destaca por ser la fuente principal de ingresos de las entidades federativas, dando paso a otros tributos como el relativo de traslación de propiedad inmobiliaria o el impuesto sobre tenencia y uso de vehículos que empiezan a ser la diferencia fiscal en las entidades federativas.

En el ámbito internacional se han diseñado los instrumentos normativos que incorporan a México a los intercambios mundiales, considerando que el comercio ha desbordado las fronteras y requiere igualmente la aplicación del principio de imposición única, como se analiza a continuación.

De acuerdo con las características descritas, en materia fiscal el marco constitucional establece disposiciones generales y no llega al detalle de la normatividad, sino que la fiscalidad nacional tiene una regulación precisa y muy detallada a nivel legal con las siguientes características:

a.- Se encuentra regulada formalmente en la *Ley de Coordinación Fiscal*, con lo que se integran todos los elementos de la regulación fiscal coordinada en un solo ordenamiento.

b.- Esta ley establece instrumentos jurídicos que las dos potestades tributarias deben firmar y establece instituciones que analizan los diferentes temas en la materia, mismos que se revisan constantemente.

c.- Dicha ley establece los fondos a distribuir y las técnicas que se emplean en su distribución.

d.- La ley citada establece los mecanismos de distribución de recursos fiscales y presupuestales.

e.-En el Presupuesto de Egresos de la Federación se prevén mecanismos adicionales de transferencias federales o aportaciones. (Ramos 33 y 39)

f) La Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y Municipios regula el manejo del financiamiento local.

Es importante destacar que el diseño actual de la Ley de Coordinación Fiscal implica la integración de dos de los temas hacendarios, el ingreso y el gasto.

El tema de endeudamiento incluido en la última reforma constitucional, se incorpora en el marco normativo nacional a través de la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y Municipios, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de abril de 2016, así como las reformas efectuadas a la Ley de Coordinación Fiscal, publicadas en la misma fecha, ya que las operaciones que se realizan, comprometen las participaciones federales.

La Ley de Coordinación Fiscal, que inicialmente fue diseñada para desarrollar los principios establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, precisamente en el artículo 73, fracción XXIX, en materia de participaciones, fue ampliando su contenido hasta la inclusión del tema presupuestario para la distribución de los fondos federales.

Esta solución normativa se fundó en lo siguiente: 1.- identificar la problemática de un desarrollo inequitativo a nivel nacional; 2.- identificar las soluciones normativas, mismas que se han planteado en dos grandes tendencias: la reforma constitucional integral o la reforma legal y administrativa, como ya se señaló; 3.- aplicar la reforma a la distribución presupuestal; y 4.- aplicar la reforma enfocada al desarrollo regional.

Es importante destacar que en el aspecto jurídico la Coordinación Fiscal estableció un diseño armónico con los conceptos de soberanía y autonomía de las

entidades federativas. Al respecto, se insiste en la necesidad de un cambio constitucional de fondo. Al respecto José María Serna de la Garza⁷ señala:

Por otro lado, pienso que las propuestas que implican un cambio de fondo del sistema de coordinación vigente si requerirían forzosamente una reforma constitucional. Para explicar esto, es necesario recordar que el sistema actual proviene de la manera en que el sistema de distribución de competencias se ha entendido en México, lo cual nos remite directamente a una cuestión constitucional, a saber.

Para definir la distribución de competencias tributarias en el sistema federal mexicano, en principio tendríamos que recurrir a la cláusula de competencia residual en favor de las entidades federativas, establecida en el artículo 124 constitucional.

Lo anterior obedece a la funcionalidad de sistema jurídico que conduce, en ocasiones a resultados contrarios en ciertas materias, dado el contenido político de una reforma constitucional que obliga a tener mayoría calificada y la aprobación de la mayoría de las legislaturas. En contraste, para lograr los cambios que exige la dinámica de los acontecimientos económicos o técnicos que generan las modificaciones en materia fiscal, se requiere un procedimiento flexible y ágil.

En relación con lo anterior, Jacinto Faya Viesca⁸ señalaba:

En nuestro país existe la justificadísima costumbre política y jurídica de impulsar los grandes cambios políticos y sociales, a través de la constitucionalización, es decir, de incorporar a nuestra Constitución los principios y fines de estos grandes cambios políticos y sociales.

Sin embargo, otros autores al analizar el federalismo fiscal, matizan su postura, aceptando que puede haber niveles en una propuesta de esta naturaleza. Tal es el caso de José María Serna de la Garza⁹, quien señala:

Creemos que una cuestión relevante que debe ser discutida es la relativa a la necesidad de una reforma constitucional. ¿Se requeriría necesariamente de una reforma constitucional? ¿No bastaría una reforma legal para modificar el Federalismo fiscal mexicano? En nuestra opinión la respuesta depende del tipo y la profundidad de la modificación que se vaya a dar al sistema existente.

En este marco, es importante destacar que las modificaciones constitucionales que se han promovido se refieren exclusivamente al tema de distribución de fuentes gravables y que existe una tendencia a utilizar los mecanismos de convención entre los sujetos activos de la relación tributaria, para evitar la doble tributación, con el objetivo de lograr la funcionalidad del sistema.

La legitimación de la solución coordinada en la fiscalidad nacional, basada en la flexibilidad que se requiere en materia fiscal, pero aplicando el principio de legalidad,

⁷ Serna de la Garza, José María. El sistema federal mexicano. Un análisis jurídico. México, IJ, UNAM. 2007, p. 249, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?!=2533>, consultado el 8 de abril de 2015.

⁸ Faya Viesca, Jacinto, op. cit., cita 5, p. 262.

⁹ Serna de la Garza, José María, op. cit., cita 7, p. 249.

ha resultado ser una mejor opción, considerando la versatilidad de los instrumentos jurídicos que aplica y la funcionalidad que ha tenido.

En el Sistema de Coordinación Fiscal existen diversos enfoques de análisis, por lo que la interpretación jurisprudencial resulta fundamental para dar claridad en ciertos temas, como en la siguiente tesis¹⁰, que se elaboró en un lapso de 13 años entre 1997 y 2010, en la que se establece el siguiente criterio que contiene una síntesis histórica que incluye definiciones que puntualizan diversos aspectos en la materia. Esta tesis establece lo siguiente:

COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN DE LOS CONVENIOS QUE PARA TAL FIN SE HAN CELEBRADO CON BASE EN EL MARCO CONSTITUCIONAL VIGENTE. Conforme al marco constitucional establecido mediante la adición de la fracción XXIX al artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, realizada por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de octubre de 1942, y como consecuencia directa de las recomendaciones de la Tercera Convención Nacional Fiscal, el 31 de diciembre de 1947 se publicó en el indicado medio de difusión oficial la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, en cuyo artículo 8o. se establecía, a favor de los Estados, el Distrito Federal y los Territorios que suprimieran sus impuestos generales sobre el comercio y la industria, una participación sobre la recaudación de ese tributo, precisándose que su cobro y control se realizarían de común acuerdo entre las autoridades federales y locales correspondientes, ciñéndose a las disposiciones que mediante decreto fijara el Ejecutivo Federal; posteriormente, en la diversa Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, publicada en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1951, por primera ocasión se estableció la posibilidad legal de que la Federación celebrara convenios de coordinación con las entidades federativas para recaudar la cuota federal y la participación local en ese tributo federal, precisándose en su artículo 15 que los Estados tendrían derecho a una cuota adicional del 12 al millar sobre el importe de los ingresos gravables percibidos dentro de su jurisdicción, siempre y cuando no mantuvieran en vigor impuestos locales sobre el comercio y la industria; inclusive, en apoyo al naciente sistema de coordinación, el 30 de diciembre de 1953 se publicó en el medio referido la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados, con la que se conformó un sistema para evitar por dos vías la doble o múltiple tributación, por una parte, velando porque las entidades federativas respetaran las restricciones que a nivel constitucional se habían establecido a su potestad tributaria y, por otra, en materia de comercio e industria, otorgando a los Estados que no tuvieran en vigor impuestos locales sobre actividades de esa naturaleza, el derecho a una cuota adicional del impuesto sobre ingresos mercantiles, al tenor del convenio que celebrarían con la Federación; sistema de coordinación basado en la participación del impuesto sobre ingresos mercantiles y en las cuotas adicionales de diversos tributos que perduró en su esencia hasta 1973, sin que todos los Estados aceptaran coordinarse para recaudar la cuota adicional derivada de dicho tributo, por lo que en ese último año se transformó el mecanismo que regía al principal impuesto del sistema nacional de coordinación fiscal, pues se abandonó el sistema de cuotas adicionales, adoptándose el de participación en sentido estricto, ya que respecto del impuesto sobre ingresos mercantiles las entidades que celebrarían el respectivo convenio recibirían el 45% de lo que por ese concepto se recaudara en su territorio. En abono a lo anterior, destaca que en aquella época la posibilidad de celebrar convenios de coordinación fiscal no se limitó

¹⁰ Tesis: 2a. /J. 25/2010, Novena Época, registro 165064, Segunda Sala, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Marzo de 2010, Administrativa, Constitucional, página 951.

al impuesto sobre ingresos mercantiles, pues en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en específico en su artículo 45 Bis, adicionado mediante decreto publicado el 30 de diciembre de 1972, se previó que aquéllos se celebraran respecto del impuesto al ingreso global de las empresas de los causantes menores, a condición de que no se mantuvieran en vigor los impuestos locales y municipales previstos en el convenio respectivo. Finalmente, la esencia del sistema vigente a la fecha se fijó con la expedición en 1978 de la Ley de Coordinación Fiscal y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y en 1980 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, estableciéndose un sistema de coordinación fiscal uniforme cuyo sustento se encuentra en la celebración de convenios de adhesión al sistema nacional de coordinación fiscal entre la Federación y las entidades federativas, cuyo objeto es armonizar el ejercicio de la potestad tributaria entre los órganos legislativos de los referidos órganos de gobierno con el fin de evitar la doble o múltiple tributación, ya que las entidades que celebran tales convenios deben renunciar a establecer contribuciones sobre hechos o actos jurídicos gravados por la Federación o a suspender su vigencia y otorgar a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios, con base en un fondo general y fondos específicos, participación en la recaudación de los gravámenes de carácter federal, ya sea en forma global o condicionada, pues en algunos casos la participación respectiva debe destinarse al financiamiento de determinadas actividades estatales o municipales.

Tesis de jurisprudencia 25/2010. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecisiete de febrero de dos mil diez.

En relación con esta tesis¹¹ es importante destacar lo siguiente:

- ✚ Desde la reforma constitucional de 1942 se planteó a nivel constitucional la posibilidad de otorgar una participación a las entidades federativas en la recaudación federal, misma que se incorporó en la legislación a través de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles que permitió formalizar esas participaciones. Más adelante, en 1951, se estableció la posibilidad de celebrar los primeros convenios en la materia. En esta evolución se pasó de las cuotas adicionales, que ya estaban funcionando, a las participaciones.
- ✚ La armonización del ejercicio de las facultades en materia tributaria de los órganos legislativos se reconoce expresamente por la Corte, lo que significa que una de las modalidades de ésta, puede ser la renuncia o suspensión del ejercicio de facultades tributarias locales.
- ✚ La finalidad de esta técnica normativa consiste en evitar la doble y la múltiple tributación, lo que reitera la aceptación de la teoría de la tributación única.

¹¹ El subrayado que destaca la parte conducente, es personal.

- ✚ La técnica empleada para distribuir el ingreso recaudado en el marco de la coordinación fiscal se da a través de los fondos generales y de los fondos específicos.
- ✚ Por último, se destaca que esta tesis marca un avance en el sentido de reconocer que los fondos pueden estar condicionados a destinarse a cierta aplicación específica definida en la Ley.

Al respecto, es importante recordar que la convención que se pacta en el marco de la Ley de Coordinación Fiscal, se basa en la potestad legislativa de cada uno de los sujetos que suscriben los Convenios de Adhesión; es por ello que la virtud de la Coordinación Fiscal ha sido la armonización que debe privar como elemento de sinapsis política¹².

Lo anterior destaca la necesidad de reforzar la Coordinación Fiscal y constituye un antecedente para la ampliación de ésta, a los temas presupuestales, de deuda y de desarrollo regional.

Actualmente, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos señala en su informe de Supervisión económica de México 2013 ¹³ que, en relación a la mejora de las relaciones fiscales federales para un mejor México, los problemas que se identifican son los siguientes: los estados y municipios tienen una gran dependencia de los recursos provenientes de la Federación; se deja a la Federación la responsabilidad del cobro de impuestos; se han reducido los incentivos para que las entidades hagan más eficiente su gasto y promuevan el cobro de impuestos locales; la Federación debe endurecer las restricciones presupuestales; promover techos de endeudamiento; promover la disciplina fiscal: otorgar más facultades impositivas a las entidades y fortalecer las reglas de transparencia del gasto público de éstas.

En esta materia, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos¹⁴ ha elaborado un cuadro sobre el nivel de autonomía fiscal que tienen los gobiernos locales.

¹² Se puede definir como la unidad funcional para lograr una mejora social en el marco de la democracia. Lo anterior deriva de la fortaleza jurídica interna que se requiere, específicamente cuando en un país se da la concurrencia económica internacional asimétrica.

¹³ Cfr. Working paper on the 2013 OECD Economic Survey of Mexico, www.oecd.org/eco/surveys/Mexico, consultado el 11 de diciembre de 2014.

¹⁴ Cfr. OCDE. Bases de Datos. Federalismo y descentralización, http://www.oecd.org/ctp/federalism/oecdiscaldecentralisationdatabase.htm#A_Title, consultado el 2 de abril de 2014.

Así el nivel a) representa aquellos países en los que las entidades tienen facultades plenas para establecer impuestos, las tasas de los impuestos y la base gravable de éstos. El nivel b), representa a los países en los que el nivel local puede establecer las tasas. El nivel c), se refiere a los países en los que el nivel local puede establecer la base gravable. El nivel d), se refiere al nivel en el que se dan arreglos impositivos y el nivel e), identifica a entidades sin facultades impositivas.

México se ubica con nivel mixto c) y d), ya que las entidades tienen competencia para establecer sus gravámenes que no correspondan a fuentes exclusivas de la Federación, ni de los municipios y, además, las entidades federativas celebran convenios con la Federación y entre éstas y los municipios o alcaldías para aplicar un solo esfuerzo recaudatorio y lograr mayor eficiencia.

Como se aprecia existen líneas de armonización de la legislación recomendadas por una institución internacional para lograr el funcionamiento sano de la fiscalidad de cada país miembro.

En este sentido debe destacarse que en México, la Federación ha cedido fuentes gravables a las entidades federativas, al suspender o ceder el cobro o señalar un fin específico para los mismos, en los siguientes gravámenes:

Impuesto sobre adquisición de inmuebles, y
Impuesto sobre tenencia y uso de vehículos.

Estas fuentes resultan más convenientes para las entidades federativas, ya que el domicilio del propietario o la ubicación del bien, generan una mejor administración de los servicios que requieren dichos bienes, así como de los sujetos administrados¹⁵.

Lo anterior le da flexibilidad legal al tributo cuyo ingreso es percibido por las entidades federativas, ya que éstas pueden aplicar:

- ❖ Políticas fiscales locales, al poder decidir o no su establecimiento y graduar, en su caso, la imposición.
- ❖ Características económicas en busca de competitividad local, que permite a los ciudadanos mexicanos empezar a escoger el lugar para

¹⁵ A partir del 1 de enero de 2012 el Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Vehículos federal se suprimió. Se señaló que esa derogación generó que seis entidades fueran las más afectadas por el nivel de recaudación que esto generaba. Esas entidades fueron Jalisco, Morelos, Coahuila, Estado de México, Guanajuato y Morelos. Cfr. <http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2012/03/29/jalisco-principal-afectado-quitar-tenencia-vehicular>, consultado el 12 de noviembre de 2013.

tributar, buscando el beneficio fiscal otorgado de acuerdo con su capacidad económica.

- ❖ Características sociales regionales, ya que resulta más conveniente a cierta clase social vivir en un estado determinado por las ventajas fiscales que se dan.

De acuerdo con lo anterior, en el caso del impuesto sobre enajenación de bienes establece en el artículo 127 de la Ley del Impuesto sobre la Renta el destino específico de los ingresos provenientes de un impuesto federal, pagado al fisco local, conforme a lo previsto en el artículo citado, de acuerdo con lo siguiente:

Artículo 127. Con independencia de lo dispuesto en el artículo 126 de esta Ley, los contribuyentes que enajenen terrenos, construcciones o terrenos y construcciones, efectuarán un pago por cada operación, aplicando la tasa del 5% sobre la ganancia obtenida en los términos de este Capítulo, el cual se enterará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas de la entidad federativa en la cual se encuentre ubicado el inmueble de que se trate.

Al respecto deberá analizarse si el principio de neutralidad fiscal debe considerarse también en materia de fiscalidad local, tomando en cuenta que la regionalización fiscal genera ya contrastes que son analizados por los inversionistas para tomar sus decisiones.

En el caso del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, la Federación lo abrogó y las entidades lo establecieron con modalidades o variantes, de acuerdo con sus circunstancias y sus criterios de política fiscal local.

Los contrastes se aprecian ya. Por ejemplo, en Nuevo León se estableció el Impuesto sobre Tenencia y uso de vehículos, clasificando los niveles de imposición e incluyendo en el gravamen a personas que aunque no tuvieran residencia en Nuevo León, sí tuvieran sus vehículos en el Estado. Este caso muestra el criterio diferenciado de la política fiscal local.

Las variantes en la regulación local de este impuesto ha generado la impugnación del mismo con diversas interpretaciones, como se observa enseguida.

Conforme a lo anterior, el análisis jurisdiccional de este gravamen indica que se han emitido 7 tesis, de ellas, 2 relativas al impuesto citado en el Estado de México¹⁶ y 5

¹⁶ En las sentencias dictadas en los amparos promovidos ante los Tribunales Colegiados, en tesis asiladas, se señala que sí es impugnabile en Amparo el Decreto en el que se establece el Subsidio del 100% del impuesto a ciertos vehículos. Además se determina también, en tesis aislada, que no se viola la garantía de igualdad jurídica al otorgar el subsidio a vehículos con valor menor a 350,000 pesos, ni a aquellos cuya tenencia corresponde a personas morales con fines no lucrativos, entre otros casos.

referentes a este gravamen en Nuevo León¹⁷. De ellas, la Interpretación de la Segunda Sala fue en el sentido de declarar la constitucionalidad del gravamen, mientras las tesis de Colegiado, declararon en relación a otros argumentos, la inconstitucionalidad del impuesto por violación a la garantía de legalidad.

La discrepancia de criterios requeriría de modelos estandarizados de legislación, ya que este gravamen concebido como extraordinario en 1968, para financiar parte del gasto de las olimpiadas, se fue transformando, buscando fines parafiscales, lo que terminó por desnaturalizar la medida tributaria y ha hecho que el gravamen, hoy local, genere controversias cuyos argumentos ya habían sido resueltos por el Poder Judicial y que se reitera en las resoluciones que dicta el Poder Judicial Federal, pero, a su vez, un nuevo diseño de imposición local puede generar nuevos planteamientos.

De acuerdo con lo antes señalado, la fiscalidad local en México tiene un marco constitucional mínimo, legislación ordinaria local específica y diferenciada y su aplicación se controla a través de criterios de interpretación del Poder Judicial Federal.

En relación con este tema se plantean tres aspectos que México debe considerar para adecuar las políticas propuestas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: en primer lugar el diseño de criterios de política fiscal debe adecuarse a las circunstancias nacionales, ya que México tiene más de 50% de la población que se encuentra en niveles de pobreza; el segundo aspecto se refiere a que la distribución de la riqueza y la pobreza se encuentra territorialmente dispersa; y por último no existen

¹⁷ En la sentencia dictada en la contradicción de tesis planteada, relativa a este impuesto en el Estado de Nuevo León, la Segunda Sala (tesis 63/2012) determinó que no se transgrede el principio de equidad tributaria al establecer una tasa diferente a los vehículos de menos de 15 toneladas, que a otros que no lo sean y que, deben pagar conforme a una tarifa establecida que es distinta a la prevista para vehículos de pasajeros y de carga como las pick up. Aquí se observa la aplicación del principio de congruencia en las sentencias ya que se justificó la decisión sobre la base de ser un criterio reiterado de interpretación de la Corte en el caso del anterior impuesto federal sobre tenencia y uso de vehículos.

Además en abril de 2012, en los Tribunales Colegiados se determinaron los siguientes criterios jurisprudenciales por reiteración, al interpretar el artículo 129 de la Ley de del impuesto de referencia, definiendo que este impuesto:

- viola el principio de legalidad tributaria ya que no hay certeza jurídica para determinar la base gravable.
- viola la garantía de legalidad tributaria, al no definir uno de los elementos del gravamen, es decir el procedimiento que sirve de base para ese cálculo.
- Viola la garantía de legalidad al remitir a una ley federal que no establece el procedimiento para determinar la base gravable y, finalmente
- Viola dicha garantía al no establecer todos los elementos para determinar la base gravable.

Lo anterior define en los Tribunales Colegiados, el criterio de inconstitucionalidad por no incluir los elementos que integran la garantía de legalidad y a nivel de la Segunda Sala, se define la constitucionalidad del tributo, por reiterar que, graduar la imposición es constitucionalmente correcto, dependiendo del tipo de vehículo de que se trate.

criterios estandarizados de desarrollo, lo que ha limitado la eficiencia de la Coordinación Fiscal.

En esta situación, México avanza con reformas, pero la adopción de las medidas propuestas parece exigir una etapa previa que permita alcanzar más adelante un diseño eficiente y funcional.

Así, el esfuerzo en la Coordinación alinea la fiscalidad, el gasto público, la deuda pública local y los objetivos del desarrollo económico regional y, al mismo tiempo, matiza los contrastes que se dan, ya que cuenta con elementos compensatorios de las desigualdades regionales. Adicionalmente, la abrogación o suspensión de impuestos federales constituye una prueba de crecimiento de la autonomía de la fiscalidad local.¹⁸

Lo anterior precisa que a nivel federal, como parte de los estudios que realiza el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, se debe considerar el estudio de la fiscalidad local y proponer un diseño estandarizado de niveles de normatividad en la materia o, bien, optar por la competitividad local impositiva.

Como se aprecia, la fiscalidad nacional se ha armonizado, pero no se ha estandarizado, ya que se prevén impuestos coincidentes como en el caso del impuesto a la nómina que se ha establecido en las 32 entidades federativas; en el caso del impuesto ecológico, lo han establecido 4 estados: Baja California, Campeche, Coahuila y Quintana Roo; y en el caso de impuesto al hospedaje, todas las entidades lo aplican, menos 2, Puebla y Quintana Roo.¹⁹

Estos matices de la imposición local reiteran la aplicación de criterios de política fiscal local, definidos desde su realidad económica.

Esta armonización y estandarización que ha sido desarrollada con la Coordinación Fiscal fue fortaleciendo la fiscalidad federal al solucionar problemas de coincidencia tributaria y prepararon el contexto para implementar el ingreso de México a la fiscalidad internacional.

¹⁸ Como referencia de la competitividad que se está generando, se destaca que en el Estado de México el Impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos representó 27.4% de los recursos propios en el 2011, en Morelos 24.2%, en Guanajuato 24.1%, en Hidalgo 23.5% y en Coahuila 22.5 por ciento. Morelos abrogó el impuesto y Guanajuato no lo legisló. En el Estado de México e Hidalgo no pagarán Tenencia los propietarios de vehículos con valor de hasta 350,000 pesos y en Coahuila se otorgarán estímulos por el equivalente a 33% del impuesto que se cause en el ejercicio fiscal 2012 a los dueños de autos con un costo no mayor a 200,000 pesos.

¹⁹ Livier de la O. Hernández Xóchitl, Federalismo fiscal. INDETEC, segundo trimestre, 2016. México, INDETEC, abril-junio 2016, pp. 45 y 46, <http://www.indetec.gob.mx/2015/publicaciones/federalismo-hacendario/> . consultado el 30 de septiembre de 2016.

Como se observa, la Coordinación Fiscal es un mecanismo operativo y funcional del Sistema Fiscal Federal mexicano, mismo que se ha adecuado a los cambios de la fiscalidad nacional y que hoy responde a la modificación conceptual que se está dando como se verá enseguida.

3.1.2.- Modificación conceptual del federalismo fiscal mexicano

Como se señaló anteriormente, el Federalismo ha tenido la capacidad de adaptarse a las diferentes ideologías políticas y ha podido modular las transformaciones económicas. Actualmente, en México, se ha dado un nuevo impulso al Federalismo para reconfigurar las relaciones entre los integrantes de la misma. Así la Federación y las entidades federativas recientemente han utilizado técnicas y adoptado características nuevas retomando las ideas relativas al concepto de Unidad en la Federación.

En este marco, la simetría y la homologación son dos técnicas que es necesario analizar en la mecánica actual del Sistema Fiscal Federal mexicano.

La simetría consiste en hacer coincidir dos puntos situados en dos extremos; se aplica para lograr que las normas tengan un espacio de contacto que las haga coincidir. En el caso que se analiza, la legislación federal y la local coinciden, y sus gobiernos deciden juntos la intensidad, amplitud y profundidad de la regulación. La simetría no significa que los textos locales sean idénticos, sino que tienen parámetros en cuyo marco se desarrolla la facultad legislativa. La simetría se define y se instrumenta a nivel constitucional.

La homologación consiste en tratar los textos jurídicos de modo que haya identidad plena de todos los elementos normativos. En este caso, la idea de identidad de valores genera que entre los diferentes órdenes de gobierno haya coincidencia de objetivos, para que éstos desarrollen una solución normativa idéntica, siguiendo los procedimientos legislativos correspondientes a cada nivel de gobierno. En este caso la homologación puede diseñarse a nivel constitucional, pero siempre tiene un segundo nivel federal y local que instrumenta el contenido normativo.

Adicionalmente, es importante destacar la existencia de características del sistema federal en materia fiscal que actualmente se están utilizando para lograr un marco de responsabilidad más amplio en los órdenes de gobierno que son la estratificación y la reclasificación de fuentes gravables.

La Estratificación es la creación de niveles impositivos para lograr un sistema más equitativo y justo en sociedades en las que la diversidad está presente en todos los ámbitos.

La Reclasificación pretende reasignar las fuentes gravables en el ámbito de competencia federal y local a fin de obtener mayor responsabilidad local y con ello proponer un esquema de competitividad tributaria.

Estos cuatro aspectos se analizan enseguida.

A.-Simetría y homologación normativa

México ha definido la simetría con base en lo dispuesto por los artículos 115, 116, 117, 118, 120 y 122 constitucionales. Efectivamente, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos define un modelo de regulación de las entidades federativas que diseña su organización política y fiscal, entre otras normas. Se destaca que específicamente en materia fiscal en el caso de la definición legal de las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, que se convertirán en alcaldías, se identifica la simetría buscada, pero identificada con esta nueva funcionalidad para la entidad federativa que es, además, sede de los poderes federales.

La simetría diseña un modelo con parámetros de organización para las entidades federativas, previsto en los artículos 116 y 122 constitucionales, reiterando el ámbito espacial de validez de las normas jurídicas. La simetría es externa e interna. En el ámbito federal las entidades federativas tienen parámetros para definir su propia forma de organización interna y externa al asegurar que las demás entidades tengan esa simetría diseñada en la Constitución.

En el artículo 115 constitucional se diseña, además, un modelo simétrico de hacienda municipal que clasifica y asigna fuentes gravables a los municipios.

En la simetría se establece un modelo con ciertos límites que el legislador local adapta, expidiendo la legislación local

En la homologación el Poder Legislativo Federal expide la normatividad de ciertos temas que por su contenido, por la necesidad de uniformar, por la necesidad de asegurar una sola respuesta normativa en un entorno internacionalizado y por simplificar la aplicación de las disposiciones legales, lo que ha generado que legislación nacional sea más abundante ahora. En la homologación, la Constitución puede establecer normas

básicas y remitir a las legislaturas locales la obligación de expedir la legislación correspondiente conforme al modelo establecido.

Se destaca que el Congreso de la Unión ha expedido y se encuentran vigentes aproximadamente 300 ordenamientos federales que emplean diferentes denominaciones, de las cuales aproximadamente el 30% utiliza en su denominación los conceptos, *general o federal o nacional* y, las demás, utilizan como denominación, la referencia al tema regulado.²⁰

La legislación general, federal o nacional desarrolla el concepto de homologación normativa al prever la regulación en un ordenamiento común y en temas de competencia expresa del Congreso de la Unión.

Este tema es importante y prioritario a nivel nacional, ya que la tendencia de homologación se está implementando, en la actual administración que ha nacionalizado o bien, homologado la regulación de los siguientes temas: autoridad electoral y elecciones; procedimientos penales; ejecución penal; evaluación educativa.

Por su impacto, se destaca el programa que homologará a todos los archivos, entre otros el del Registro Civil de México, para dar el servicio de información y documentación correspondiente, de manera ágil y oportuna para todos los ciudadanos.²¹

Es importante recordar que en materia fiscal, este esfuerzo que busca la simetría en los Registros se inició desde los años cincuenta en que se estableció

²⁰ Sobre este tema Jacinto de Faya Viesca señalaba: *Este es un rasgo aún no analizado en el federalismo mexicano: la absoluta necesidad de que las más importantes cuestiones de interés nacionales deben ser reguladas por el Congreso de la Unión, pues sólo de esta manera es posible asegurar la plena eficacia en la protección de los grandes intereses nacionales.* (op. cit., cit. 5, p. 131)

Adicionalmente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis con número de registro 196610 utiliza el concepto *leyes nacionales* para diferenciarlas de las *extranjeras*. Por otra parte, el concepto de *leyes federales* y *leyes locales* se analiza por el Poder Judicial Federal de diferentes ángulos señalando que en el caso de competencia material concurrente no hay sujeción de la ley local a la federal. También ha dirimido controversias precisando en casos concretos la competencia material federal o local.

En el ámbito legislativo hay 48 leyes que incluyen en su título el concepto, *federal* y hay 41 que incorporan el concepto, *general*.

²¹ Al respecto, la reforma constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación de 2 de febrero de 2014 y su modificación de 29 de enero de 2016, establecen lo siguiente:

XXIX-T. Para expedir la ley general que establezca la organización y administración homogénea de los archivos de la Federación, de las entidades federativas, de los Municipios y de las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, y determine las bases de organización y funcionamiento del Sistema Nacional de Archivos.

...

Esta reforma constitucional se va a implementar a través de una nueva Ley en el marco de la Reforma en materia de justicia. La iniciativa fue presentada el 28 de abril de 2016.

formalmente el Registro Federal de Causantes, denominación anterior del Registro Federal de Contribuyentes, con el régimen cedulaario de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953.

Como se observa, el objetivo de la concurrencia funcional es un rasgo que genera facilidad, agilidad y confianza por ser un solo órgano, un solo procedimiento y un solo mecanismo de control. Adicionalmente, hacia el exterior esto facilita, con la ayuda de la tecnología, que los mexicanos en territorio nacional o en el extranjero puedan solicitar documentos nacionales con pleno valor probatorio.

Adicionalmente, hoy la tecnología determina la gran diferencia entre los registros manuales y los automatizados, entre la lentitud y la agilidad de dichos registros y entre la confiabilidad de procedimientos automatizados y aquellos sujetos a procesos manuales.

Por lo anterior, en todas las materias, pero específicamente en materia fiscal, se observa este esfuerzo integrador. Uno de los elementos sistematizadores consistió en la definición del impuesto sobre la renta como tributación federal, sujeta a las normas de coordinación fiscal.

Al respecto, Jacinto Faya Viesca²² señala en relación con la competencia federal del impuesto sobre la renta, lo siguiente:

Los problemas de la distribución de competencias en materia tributaria entre los Poderes Federales y los Estados Federados, es una de las cuestiones más complejas del Federalismo. Por ejemplo, el impuesto sobre la renta, por cierto el impuesto más importante de todos, ha representado uno de los logros más significativos para los gobiernos centrales en aquellos países que han adoptado el sistema federal. Este logro no fue una conquista fácil para el poder federal, sino que ha sido una victoria gradual.

Esta fuente gravable directa, a través de la Coordinación Fiscal, logró aplicar los principios de generalidad e igualdad que se requieren para lograr la equidad tributaria. Así, de acuerdo con lo anterior, la transformación del régimen federal en el ámbito impositivo se dio a partir del cambio de ideología en la fiscalidad en los países, es decir, se transformó para lograr mayor eficiencia.

Como se señaló anteriormente, esta tendencia aplicada en diversas ocasiones en materia fiscal, se está aplicando también en otras materias, por razones de control. Así, a través de reforma constitucional se han otorgado facultades al Poder Legislativo Federal en lo que se refiere a los Registros inmobiliarios y societarios. Esta reforma se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2013 y se

²² Faya Viesca, Jacinto, op. cit., cita 5, p. 29.

implementará a través de la Ley General para Armonizar los Registros Públicos Inmobiliarios y de Personas Morales y de Catastro, iniciativa que se presentó al Senado de la República el 28 de abril de 2016.²³

Esta reforma constitucional, de gran importancia para el sistema fiscal mexicano, implicará el fortalecimiento de los ingresos municipales en materia de impuesto predial, ya que constituye la solución de uno a los problemas de la fiscalidad local, consistente en la debilidad del control de esta fuente de ingresos, lo que ha derivado en la baja recaudación de este impuesto.

Los casos anteriores de reforma constitucional muestran una técnica adoptada que favorecerá la administración de la población y de la propiedad inmobiliaria y comercial nacional, ya que el Registro Civil así como el Registro Público de la Propiedad y del Comercio requieren uniformidad agilidad y confiabilidad en la información de que disponen.

Además de estas dos técnicas, la simetría y la homologación, también se dan en la legislación, características de la forma en que se diseña la política fiscal, mismas que se describen enseguida.

B.-Fiscalidad estratificada y reclasificada

En el caso de la legislación mexicana en materia fiscal de los 15 ordenamientos tributarios que permiten al erario federal recibir los recursos para su financiamiento, se destaca la evolución que se ha dado, buscando redistribuir los ingresos para lograr sociedades más equitativas y justas, de acuerdo con las diversas tendencias ideológicas. Este objetivo es más difícil de conseguir en sociedades multinivel y multiculturales como la mexicana.

Así, la diversidad es una de las características de los Estados que se encuentran en etapas de desarrollo, por lo que la desigualdad económica, las diferencias socioculturales, las diferencias en el desarrollo humano y las diferencias en oportunidades, generan un diseño específico de fiscalidad.

²³ La reforma constitucional estableció la homologación en los términos siguientes:

Artículo 73.- El Congreso de la Unión tiene facultades para:

...

XXIX-R.- Para expedir la ley general que armonice y homologue la organización y el funcionamiento de los registros públicos inmobiliarios y de personas morales de las entidades federativas y los catastros municipales;

...

De esta forma, las distorsiones que genera un régimen económico en desarrollo, derivan en la estratificación de los niveles, lo que hace que la autoridad reconozca y dé tratamiento fiscal distinto a las pequeñas y medianas empresas o a los contribuyentes clasificados por nivel de ingresos o a las diversas modalidades del comercio informal que requieren un sistema fiscal que busca la integración económica en primer lugar y, después, la integración fiscal.

Así, los regímenes fiscales específicos han fragmentado la regulación, en busca de la facilidad y la justicia en el régimen tributario. Lo anterior implica considerar que el principio constitucional de legalidad de las contribuciones tome en cuenta matices que forman parte del propio principio señalado.

De acuerdo con esta estratificación los criterios para definir la fiscalidad, tomando en cuenta el comportamiento de la economía en un sistema abierto, hace que otros elementos participen y actúen en sentido positivo o negativo. Así, en este escenario, la legislación fiscal debe ajustarse a esos cambios también.

En este sentido, Reyes Tépatch M.²⁴, señala:

La idea que subyace en los planteamientos asociados con la distribución de las potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, en función de la movilidad de los factores de la producción, es evitar dos distorsiones que impactan negativamente la eficiencia económica: la doble tributación que entorpezca la libre movilidad de los factores móviles y de los bienes y servicios; así como, impedir la práctica de arbitraje en la aplicación de las tasas impositivas, es decir, que una jurisdicción aumente su competitividad con respecto a otra a partir de un diferencial de tasas. Ambas prácticas reducen la productividad recaudatoria de cada uno de los gravámenes que conforman el sistema impositivo central y local.

Lo anterior precisa que las diferencias no se justifican cuando se genera una ventaja, pero cuando lo que se intenta es disminuir las desventajas naturales del régimen, se da al régimen fiscal la posibilidad de aplicar efectos correctores en sociedades desiguales. Este primer elemento de fiscalidad estratificada fortalece la posición del Estado en sus relaciones internacionales en el marco de una economía abierta, ya que es un elemento que apoya la competitividad de sus ciudadanos y del sistema fiscal.

Adicionalmente, la estratificación acerca la administración tributaria a los particulares a través de una administración multinivel que también resulta rentable para el Estado y mejora la administración del tributo aunque requiere un mayor control de la administración nacional.

²⁴ Tépatch, M. Reyes, La deuda pública de las entidades federativas explicada desde la perspectiva del Federalismo fiscal mexicano, p.11, México, LXII Legislatura, Cámara de Diputados. Dirección General de Servicios de Documentación, Información y Análisis, www.diputados.gob.mx/sedia/sia/se/SAE-ISS-17-12.pdf, consultado el 11 de enero de 2014.

Es importante recordar que en los últimos veinte años se han propuesto de manera reiterada alternativas de avance para lograr un modelo fiscal más eficiente y justo. Lo anterior se explica ya que, frente a la apertura comercial y la firma del primer Tratado de Libre Comercio celebrado por México, se hizo necesario fortalecer el régimen jurídico interno y, por tanto, se hizo más urgente la corrección de las desigualdades a través de la estratificación.

Así, en esta administración 2012-2018, se propuso la modificación a la Ley del Impuesto sobre la Renta para establecer una clasificación en los ingresos con el propósito de incrementar la recaudación y regularizar a los contribuyentes, dividiendo el rango de ingresos anuales en el nivel de dos millones de pesos. Lo anterior se establece conforme a lo siguiente:

SECCIÓN II

RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL

Artículo 111. Los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.

...

La estratificación de los contribuyentes por el nivel de ingresos también ha generado un impacto en la administración tributaria, ya que este tipo de contribuyente es administrado y controlado en el marco de la Coordinación Fiscal, otorgando a la autoridad tributaria local su aplicación.

Además de la estratificación como técnica para aumentar el control de los contribuyentes, también se ha rediseñado el sistema a través de fuentes gravables nuevas en su definición. Así, se ha incorporado al sistema fiscal mexicano el concepto de *impuestos al patrimonio*²⁵, lo que considera la modificación de la estructura social y ubica una fuente impositiva diferente.

Conforme a lo anterior, este concepto de impuestos sobre el patrimonio que para algunos países es un impuesto a la riqueza, identifica al sector de la población que

²⁵ La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2016, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 18 de noviembre de 2015, reiteró en el artículo 1º. Punto 2 el concepto de impuestos al patrimonio, sin prever el monto de ingreso correspondiente. Lo anterior, significa una modificación sustancial del régimen impositivo mexicano, enfocándose a niveles tributarios rentables. Esta modificación conceptual se incluyó por primera vez en la Ley de ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de noviembre de 2013, destacando también la inclusión del concepto de impuestos ecológicos, sin incluir tampoco el monto a recaudar. Esto último reitera el uso de los fines parafiscales de los tributos.

puede contribuir al gasto público de manera más importante y requiere un tratamiento fiscal diferenciado.²⁶

Este renglón impositivo que se incorporó en el primer año de gobierno de la actual administración modifica el diseño tributario de forma importante en lo que se ha considerado uno de los temas más delicados en una economía como la mexicana, basada en la fiscalidad esencial o básica con impuestos sólo al ingreso y al consumo. Con ello se inicia una nueva etapa de la fiscalidad mexicana al integrar este tipo de impuestos, lo que implica la transformación económica de los contribuyentes y con ellos, la posibilidad de gravar fuentes nuevas de ingresos.

Al respecto, si bien es cierto que algunos conceptos de la Ley del Impuesto sobre la Renta manejan hipótesis que podrían ser catalogados como impuesto al patrimonio, como la adquisición de inmuebles (fuente federal cedida) o los intereses considerados como concepto que manifiesta la modificación de la estructura económica y social de México, no se ha optado abiertamente por señalar que se trata de una fuente gravable con mucho potencial.

Sin embargo es importante señalar que este tipo de gravamen fue analizado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sentando Jurisprudencia en materia del impuesto a los depósitos en efectivo, abrogado en diciembre de 2012, al reconocer que, su base gravable, se estableció sobre un elemento que constituye una manifestación de riqueza, como son los depósitos en efectivo.²⁷

Este análisis precisó que el dinero en efectivo es una de las manifestaciones de riqueza, que es parte del patrimonio y es, por tanto, fuente gravable. Lo anterior amplía la concepción impositiva mexicana que ha recurrido en otras ocasiones a este tipo de gravámenes como el *impuesto sobre la tasa de utilidades brutas extraordinarias* o el más reciente *impuesto al activo*, utilizado como instrumento correctivo.

²⁶ En Francia este gravamen se aplica sobre la base del patrimonio neto gravable a partir de 1.3 millones de euros, que equivaldría aproximadamente a 27.3 millones de pesos mexicanos.

²⁷ Tesis P/J. 72/2011, Décima Época, Reg. 160880, Pleno, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro I, Octubre de 2011, Tomo 1, Constitucional, página: 9, cuyo rubro es el siguiente:

DEPÓSITOS EN EFECTIVO. LOS ARTÍCULOS 1, 3, PÁRRAFO PRIMERO, Y 12, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ESTABLECEN UN GRAVAMEN QUE RECAE SOBRE UNA MANIFESTACIÓN DE RIQUEZA CONGRUENTE CON LA BASE TRIBUTARIA, POR LO QUE NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1 DE OCTUBRE DE 2007).

Como se observa, el Estado ha gravado en ocasiones anteriores el patrimonio o alguna de sus manifestaciones, como los casos antes señalados. Sin embargo, lo importante a partir de 2013 es que en la Ley de Ingresos de la Federación se haya establecido un rubro específico para este tipo de gravamen.

Los impuestos al patrimonio implican una transformación del régimen fiscal nacional al definir nuevas fuentes gravables y al plantear la transformación de una sociedad de consumo a una sociedad de inversión.

Es importante señalar que el Plan Nacional de Desarrollo no hace referencia a este tipo de gravamen, sin embargo, a partir de la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 2013 se reestructuró la denominación y el orden de los impuestos y de otras fuentes de ingresos, estableciendo esta nueva categoría.

Como se observa, el sistema se encuentra en transformación a través de la homologación y simetría, así como la estratificación y reclasificación. Lo anterior implica el desarrollo y mejoramiento de la funcionalidad del actual régimen de Coordinación Fiscal que se analiza a continuación.

3.2.-REGULACIÓN DEL FEDERALISMO FISCAL NACIONAL A NIVEL LEGAL

La estructura legal del Federalismo fiscal se diseñó para establecer las instituciones y los mecanismos de distribución de fondos provenientes de la recaudación federal. Para ello, se expidió la Ley de Coordinación Fiscal, diseñada para armonizar el sistema tributario nacional. Así, la regulación en la materia incluye elementos flexibles que en el marco de la Ley desarrollan diversos aspectos de la Coordinación por medio de los Convenios y sus Anexos, como se verá enseguida.

3.2.1 Ley de Coordinación Fiscal

En este marco, la Ley de Coordinación Fiscal regula dos aspectos de la fiscalidad nacional: la estructura y la funcionalidad de las instituciones en la materia ya que establece y regula los órganos operativos que son foros de consulta y resolución de las diferencias que se pudieran presentar, así como los mecanismos de información, distribución y supervisión del flujo de recursos.

La Ley de Coordinación Fiscal tiene por objeto:

- Coordinar el sistema fiscal de la Federación con las entidades federativas, así como con los municipios y demarcaciones territoriales, que serán las alcaldías de la Ciudad de México.
- Establecer las participaciones que correspondan a las haciendas públicas locales, de los ingresos federales;
- Distribuir entre las entidades las participaciones;
- Fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; y
- Constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

El artículo 1 de dicha Ley establece estos objetivos que incluyen de manera integral los diversos aspectos de la Coordinación Fiscal y la distribución de ingresos, en un marco de diversidad política que genera la convivencia de ideologías diferentes, aplicando reglas técnicas que incluyen diversas fórmulas para realizar los cálculos en la distribución de los ingresos.

La Ley de Coordinación Fiscal establece las características de ésta, conforme a lo siguiente:

- Es integral ya que debe incluir todos los ingresos, por disposición expresa del párrafo primero del artículo 10 de dicha ley, conforme a lo siguiente:

Artículo 10.-

...

La adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal deberá llevarse a cabo integralmente y no sólo en relación con algunos de los ingresos de la Federación.

...

- Remite a la aplicación de las leyes específicas de cada gravamen en los casos en los que las entidades no deseen adherirse al Sistema. Así lo establece el artículo 10 de la Ley de Coordinación Fiscal, en su párrafo final, en los siguientes términos:

Artículo 10.- . . .

Las Entidades que no deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, participarán en los impuestos especiales a que se refiere el inciso 5o. de la fracción XXIX, del artículo 73 constitucional, en los términos que establecen las leyes respectivas.

...

Esta regla permite que las entidades que prefieran manejar de forma autónoma su fiscalidad puedan hacerlo, sin comprometer su respectiva ideología. Al mismo

tiempo cumple con lo dispuesto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en relación a los denominados impuestos especiales, es decir las participaciones obligatorias.

- Permite a las entidades conocer y prever los ingresos por esta vía ya que existe transparencia e información integral sobre las fórmulas para determinar las participaciones conforme a lo establecido por el artículo 3 de dicha Ley.

Artículo 3.- . . .

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene la obligación de publicar en el Diario Oficial de la Federación el calendario de entrega, porcentaje, fórmulas y variables utilizadas, así como el monto, estimados, que recibirá cada Entidad Federativa del fondo general y del fondo de fomento municipal, para cada ejercicio fiscal a más tardar el 31 de enero del ejercicio de que se trate.

. . .

- Asegura a las entidades la rendición de cuentas y evaluación de su desempeño, conforme a lo dispuesto por la Ley citada en el propio artículo 3.

Artículo 3.- . . .

En los informes trimestrales sobre las finanzas públicas que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público entrega a la Cámara de Diputados deberá incluir la evolución de la recaudación federal participable, el importe de las participaciones entregadas de cada fondo a las entidades en ese lapso y, en su caso, el ajuste realizado al término de cada ejercicio fiscal.

Estas características de la Coordinación, imprimen flexibilidad ya que el diseño que se maneja atiende a elementos de desempeño de las entidades y a elementos sociales, económicos o geográficos de desigualdad. En este aspecto, la disyuntiva entre la influencia de la estandarización, homologación y alineación y las particularidades derivadas de las desigualdades se sustentan en la necesidad de generar un desarrollo regional que elimine las diferencias históricas.

Conforme a lo anterior, las diferencias cuantitativas tienen un mecanismo para corregir distorsiones, sin embargo, para atender las diferencias cualitativas, es posible plantear la posibilidad de un Modelo de Legislación Estandarizada Municipal (MOLEM), que permita desarrollar el esquema constitucional previsto en el artículo 115. Es muy importante para el desarrollo nacional, crear células normativas que detonen la funcionalidad del Federalismo, es decir, potenciar que las partes integrantes de ésta, sean el motor de desarrollo. Por ello, este modelo diseñaría a partir de un diagnóstico las prioridades de los municipios, los recursos asignables, las reglas de operación y los mecanismos de evaluación.

Este modelo sería autorizado por las legislaturas de los Estados y cada municipio confirmaría su adhesión al sistema. El éxito en la aplicación del MOLEM sería reconocido por la Coordinación Fiscal. Se trataría de un aspecto que facilitaría la integración de la aplicación de recursos federales, no sólo los provenientes de la Coordinación Fiscal, sino de los demás fondos, pero con un sentido integral de desarrollo y de acuerdo con las prioridades definidas.

Conforme a lo anterior, este modelo establecería prioridades del desarrollo, clasificando los municipios por nivel de desarrollo de acuerdo con los indicadores elaboradas por el Instituto Nacional de Información Estadística y Geográfica.

A partir de este modelo se buscaría plantear un programa de desarrollo local específicamente diseñado para las necesidades locales, lo que se justifica considerando que los niveles de desarrollo son muy variados en cada municipio. Adicionalmente, las diferencias de origen que explican la creación de cada municipio como son el grupo étnico, los usos y costumbres, la religión y la identidad local, dificultan esta clasificación, pero le dan también un nivel para detectar soluciones simétricas y , al mismo tiempo específicas, para cada problemática identificada.

Se destaca que el diseño actual de la Coordinación Fiscal ya aplica ciertas reglas precisas establecidas con criterios económicos de distribución de ingresos, vinculados a parámetros de desempeño o de situación económica determinada, entre otros, como se verá enseguida.

A) Reglas sobre el reparto de las participaciones

La Ley de Coordinación Fiscal establece en los artículos 5 y 6, segundo párrafo, lo siguiente:

Artículo 5o.- Los cálculos de participaciones a que se refieren los artículos 2o. y 2o.-A de esta Ley se harán para todas las entidades, aunque algunas o varias de ellas no se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Las participaciones que correspondan a las entidades que dejen de estar adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal serán deducidas del Fondo General de Participaciones, del Fondo de Fomento Municipal y del Fondo de Fiscalización y Recaudación.

***Artículo 6.- . . .
La Federación entregará las participaciones a los municipios por conducto de los Estados; dentro de los cinco días siguientes a aquel en que el Estado las reciba; el retraso dará lugar al pago de intereses, a la tasa de recargos que establece el Congreso de la Unión para los casos de pago a plazos de contribuciones; en caso de incumplimiento la Federación hará la entrega directa a los Municipios descontando la participación del monto que***

corresponda al Estado, previa opinión de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

...

De esta forma se establece el mecanismo preciso de entrega de las participaciones a los Estados y el mecanismo de sustitución de la Federación para hacer llegar a los municipios las mismas directamente. Lo anterior reitera que las relaciones entre los Gobernadores y los Presidentes Municipales no han sido tan consistentes como deberían haber sido, circunstancia que se hizo más notoria a partir de la alternancia en el Gobierno Federal al iniciar el siglo XXI. La judicialización de diversos temas cobró fuerza y aumentó notablemente el litigio en la materia, como se observa enseguida.

Las controversias sobre participaciones empezaron a ser un tema de cuestionamiento por parte de las entidades federativas, lo que no sucedía antes de la alternancia. Lo anterior permite afirmar que en los 60 años anteriores las negociaciones en las instituciones de la Coordinación Fiscal tenían más participación en la resolución de las diferencias que se presentaban. Esta situación novedosa en las relaciones fiscales federales derivó precisamente del contraste de ideologías políticas y del cambio de foro de resolución de diferencias, del diseño previsto por la Ley de Coordinación Fiscal, como son los mecanismos de revisión de la aplicación de las fórmulas, entre otras, a litigios ante los Tribunales Federales.

Así, en la primera década del siglo XXI, coincidiendo con la primera alternancia en México, se generaron 18 tesis de jurisprudencia sobre el tema de las participaciones, lo que permite destacar lo siguiente:

-El encuentro de ideologías políticas si influyó en la actividad jurisdiccional al aumentar las propuestas de análisis de ciertos temas, como el de las participaciones federales.

-Las tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación adquirieron un tono declarativo-normativo, además o, incluso, en lugar del contenido resolutivo mismo de la controversia.

-En las épocas 5ª a 8ª de la Corte, no se generaron tesis de jurisprudencia sobre el tema de las participaciones.

-La argumentación utilizada en la impugnación de los temas de coordinación fiscal ha resultado creativa y novedosa, como se aprecia al cuestionar si una autoridad estatal tiene competencia en el territorio del cual es autoridad por no existir una norma que describa la extensión y los límites de su territorio.

Conforme a lo anterior, la interpretación jurisprudencial de los temas en materia de participaciones se destaca en la historia jurídica de México, ya que se utilizó la controversia constitucional para prolongar las disputas políticas.²⁸ Esta práctica, ha hecho evidente que la Judicialización de la política no resulta conveniente, ya que se reduce la eficiencia de la Coordinación Fiscal y constituye una contradicción entre la legislación diseñada para armonizar, habiendo creado órganos para plantear problemas y proponer soluciones y la judicialización basada en la disputa por el poder político.

De las tesis que resolvieron controversias sometidas al Poder Judicial Federal, entre las entidades federativas y la Federación,²⁹ se destaca la siguiente:

PARTICIPACIONES FEDERALES. CARACTERÍSTICAS.

La característica particular de estos ingresos consiste en que tanto la Federación como los Estados pueden gravar la misma fuente, pero convienen para que no se dé una doble tributación; los montos que se obtengan se entregan a la Federación quien a su vez los redistribuye, participando así de ellos. Por lo mismo, como el Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados pueden establecer contribuciones sobre las mismas fuentes por tener facultades concurrentes, el legislador estableció la celebración de convenios de coordinación fiscal por virtud de los cuales los Estados, a cambio de abstenerse de imponer gravámenes sobre las materias que también prevén las leyes federales, podrán beneficiarse de un porcentaje del Fondo General de Participaciones formado con la recaudación de gravámenes locales o municipales que las entidades convengan con la Federación, en términos de lo dispuesto por la Ley de Coordinación Fiscal y del Presupuesto de Egresos de la Federación. A las Legislaturas Locales corresponde establecer su distribución entre los Municipios mediante disposiciones de carácter general.

Con este criterio se reitera la estructura política del régimen federal al precisar que son los Estados los que deben distribuir las participaciones federales a los municipios.

Lo anterior respeta la estructura constitucional, pero somete a los presidentes municipales al resultado de sus relaciones con el Gobernador, ya que existiendo mecanismos automáticos de transferencia, se prevé esta etapa administrativa y política que reduce la eficiencia de la Coordinación Fiscal.

²⁸ Cfr. 72 tesis de jurisprudencia de 1996 a 2010 sobre el tema de controversia constitucional. [http://200.38.163.178/sjfsist/\(F\(5dNDcC0oMytMU-sSj29gyrcjWbWMcqc1Z_gSWfoYqUWrTHZoaSYL8_tC5MvotqOSc9ziDI6ur5ia3UFsMcli3h8dq9j221F4_TC-cDnwLdYqJGcU6suX8lweL7BTFci6rg89tZmXfh_jUNa9haiOuio5ms98-ASi-RAU2E3TA81\)\)/Paginas/ResultadosV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=controversias%20constitucionales&Dominio=Rubro&TATJ=1&Orden=1&Clase=TesisBL&bc=Jurisprudencia.Resultados&TesisPrincipal=TesisPrincipal&InstanciasSeleccionadas=6.1.2.50.7&Hits=20](http://200.38.163.178/sjfsist/(F(5dNDcC0oMytMU-sSj29gyrcjWbWMcqc1Z_gSWfoYqUWrTHZoaSYL8_tC5MvotqOSc9ziDI6ur5ia3UFsMcli3h8dq9j221F4_TC-cDnwLdYqJGcU6suX8lweL7BTFci6rg89tZmXfh_jUNa9haiOuio5ms98-ASi-RAU2E3TA81))/Paginas/ResultadosV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=controversias%20constitucionales&Dominio=Rubro&TATJ=1&Orden=1&Clase=TesisBL&bc=Jurisprudencia.Resultados&TesisPrincipal=TesisPrincipal&InstanciasSeleccionadas=6.1.2.50.7&Hits=20), consultado el 2 de mayo de 2014.

²⁹ P /J, 7/2000, Novena Época, registro 192329, Pleno, Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, Febrero de 2000, constitucional, p. 630.

B) Reglas para la Federación en materia de cumplimiento del entero de las participaciones.

La mecánica de la Coordinación Fiscal se da a partir de las reglas establecidas para cumplir con el entero de las participaciones federales y de los fondos constituidos al efecto, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Coordinación Fiscal (LCF), conforme a lo siguiente:

ACCIÓN	DESCRIPCIÓN	FUNDAMENTO
Publicación del calendario de entrega de participaciones a más tardar el 15 de febrero.	Publicación del porcentaje, las fórmulas y las variables.	ART.3 LCF
Determinación del Fondo General de participaciones provisional para los casos de comercio exterior y del Fondo de Fomento municipal.	Los municipios reciben anticipos a cuenta de participaciones.	ART. 7 LCF
Informe trimestral de finanzas públicas.	Información sobre: Evolución de la recaudación federal participable. Informe de participaciones entregadas. Informe de ajuste efectuados.	Art. 3 LCF
Publicación de los montos a entregar.	Señalar el calendario, montos estimados de entrega, fórmulas y variables para determinar las participaciones.	Art. 3 LCF

Estas reglas proporcionan estabilidad a las entidades federativas y a la federación al precisar los tiempos y la información con base en la cual se calculan las participaciones y se aplican las reglas de transparencia para todas las entidades federativas y sus municipios.

De esta forma las entidades pueden estimar y prever en su presupuesto el impacto de las participaciones. Además, existe difusión sobre el comportamiento de las otras entidades para que cada una pueda analizar sus circunstancias y promover los

elementos necesarios para poder incrementar sus participaciones. Adicionalmente, la base de estimación que permite el ajuste posterior, hace dinámico el flujo y precisa los efectos para buscar exactitud en el reparto fiscal.

En este aspecto es importante que las entidades federativas distingan el tratamiento jurídico de cada tipo de transferencia de la Federación, ya que no todas tienen el carácter de participaciones.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación³⁰ emitió la siguiente tesis:

SUBSIDIOS FEDERALES PARA EL DESARROLLO SOCIAL. SON DE NATURALEZA DISTINTA A LAS APORTACIONES Y PARTICIPACIONES FEDERALES.

Los subsidios federales para el desarrollo social tienen su origen en el artículo 26 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y están regulados en los artículos 33 y 34, fracciones II y V, de la Ley de Planeación, en los cuales se faculta al titular del Ejecutivo Federal para celebrar convenios de coordinación de acciones con los Gobiernos Estatales, a fin de que, entre otros objetivos, ambos órdenes de gobierno coadyuven a la consecución de los fines de la planeación nacional; se organicen de manera conjunta las acciones a realizar por la Federación y los Estados; se propicie la planeación del desarrollo integral de cada entidad federativa y de los Municipios y su congruencia con la planeación nacional, consecuentemente, se favorezca el desarrollo integral de las propias entidades federativas, para lo cual, en lo que atañe a los Municipios, se considerará su participación. Asimismo, los mencionados recursos son de naturaleza federal; se contemplan en la partida presupuestal federal en el Ramo Administrativo 20 Desarrollo Social, y conforme al artículo 65 del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2002, se destinan exclusivamente a la población en pobreza extrema, aunado a que la totalidad de su ejercicio deberá acordarse en los Convenios de Desarrollo Social que el Ejecutivo Federal celebre con los Gobiernos de los Estados, quienes serán responsables de la correcta aplicación de los recursos que se les asignen para ejecutar los programas, y cuando se detecten desviaciones o incumplimiento de lo convenido, después de escuchar la opinión del Gobierno Estatal, podrán suspenderse y, en su caso, solicitar su reintegro. De lo anterior se concluye que estos fondos son de naturaleza distinta a la de las participaciones federales, porque, conforme a lo establecido en los capítulos I y IV de la Ley de Coordinación Fiscal que las regulan, consisten en que tanto la Federación como los Estados pueden gravar la misma fuente, pero para evitar una doble tributación, convienen en que los montos que se obtengan sean entregados a la Federación y ésta a su vez los redistribuya con participación de ellos; también es distinta a la de las aportaciones federales, porque, conforme al capítulo V de dicha ley, consisten en fondos de naturaleza federal que corresponden a una partida de la Federación destinada a coadyuvar al fortalecimiento de los Estados y Municipios en apoyo de actividades específicas, diferentes a las que corresponden al objeto de los subsidios federales.

Controversia constitucional 83/2003. Municipio de Salina Cruz, Estado de Oaxaca. 29 de marzo de 2005. Once votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Raúl Manuel Mejía Garza y Laura Patricia Rojas Zamudio.

³⁰ Novena Época, registro 177140, Pleno, Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXII, Septiembre de 2005, Constitucional, Tesis: P/J. 112/2005, p. 1160.

El Tribunal Pleno, el veinticinco de agosto en curso, aprobó, con el número 112/2005, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veinticinco de agosto de dos mil cinco.

Los Fondos relativos a la Coordinación Fiscal son por su naturaleza transferencia que se rigen por reglas de distribución que se determinan a través de fórmulas que consideran, entre otros elementos, los siguientes: el nivel de recaudación, el índice de pobreza y la población, razón por la cual estos fondos, son en realidad la serie de elementos que se toman en cuenta para determinar el monto de las participaciones federales. De esta forma, dichos fondos tienen una naturaleza especial. Así lo señala la Lic. María Jesús de Miguel Calzado³¹:

Las participaciones a los Estados y municipios se pagan a través de los Fondos de Participaciones y de Fomento Municipal. La expresión fondo no denota en la Ley de Coordinación Fiscal la afectación de recursos a ciertos fines, sino que son simples etapas de cálculo en las participaciones a los Estados.

Las participaciones federales tienen sus reglas de protección legal de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 9º de la Ley de Coordinación Fiscal, conforme a lo siguiente:

Artículo 9o.- Las participaciones que correspondan a las Entidades y los Municipios son inembargables; no pueden afectarse a fines específicos, ni estar sujetas a retención, salvo aquéllas correspondientes al Fondo General de Participaciones, al Fondo de Fomento Municipal y a los recursos a los que se refiere el artículo 4-A, fracción I, de la presente Ley, que podrán ser afectadas en garantía, como fuente de pago de obligaciones contraídas por las Entidades o los Municipios, o afectadas en ambas modalidades, con autorización de las legislaturas locales e inscritas en el Registro Público Único, de conformidad con el Capítulo VI del Título Tercero de la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios, a favor de la Federación, de las instituciones de Crédito que operen en territorio nacional, así como de las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana. Los Municipios podrán convenir que la Entidad correspondiente afecte sus participaciones o aportaciones susceptibles de afectación, para efectos de lo establecido en el párrafo anterior de este artículo.

...

Como se aprecia, la regla general consiste en la no afectación de las participaciones, salvo en 3 casos en los que sí se pueden embargar, retener o afectar a fines específicos, que son el caso del Fondo General de Participaciones; el Fondo de Fomento Municipal y la parte correspondiente de impuesto especial sobre producción y servicios, con reparto específico.

Adicionalmente la reforma en materia de control de endeudamiento de las entidades federativas amplía la coordinación al control en esta materia, ya que la operación

³¹ De Miguel Calzado, María Jesús, Coordinación Fiscal, Panorama de Derecho Mexicano, Coord. Beatriz Chapoy Bonifaz, México, IJ, UNAM-Mc.Graw Hil, 1995, p.163.

de crédito que se realice está ahora sujeta a un registro que técnicamente es el requisito para obtener el aval de la Federación para ese endeudamiento.

Lo anterior se justifica ya que los criterios establecidos en la Ley de Coordinación Fiscal para distribuir las participaciones varían dependiendo del tipo de ingreso, de la ubicación de la entidad o municipio y los factores productivos que se tienen como parámetros y que necesariamente se ven afectados por el endeudamiento que contraten éstas. Estos criterios al estar referidos a requisitos recaudatorios, pueden no tener un efecto económico generalizado, sino focalizado a ciertas entidades con mejor desempeño fiscal y ahora crediticio. Cada entidad federativa muestra un desempeño económico distinto. Así en relación con este tema Reyes Tépac M.³² señala:

Como se puede apreciar, las cuatro principales entidades que más participaciones reciben son: México que representa un 13%, Distrito Federal un 12%, Veracruz con un 6% y Jalisco también con un 6%. Mientras que las tres entidades que menos recursos participables recibieron de la Federación por el ejercicio 2010, son Baja California Sur, Colima y Nayarit.

De acuerdo con lo anterior, los factores económicos o políticos inciden en el las características de la competitividad fiscal, donde se puede observar que la población o el nivel de actividad son factores que determinan el nivel de *participaciones*. Así, ante estas desigualdades naturales, el sistema federal debe aspirar a tener las siguientes características:

- ✓ Simetría, que implica alinear la estructura jurídica con el propósito de que los tres órdenes de gobierno participen de forma integrada en las responsabilidades públicas.
- ✓ Homologación, para tener valores jurídicos que identifiquen a la nación y no sólo a las entidades federativas.
- ✓ Uniformidad, ya que los servicios que preste el Estado mexicano deben garantizar igualdad de oportunidades a los ciudadanos y deben aplicar criterios homogéneos en la acción de la Administración Pública.
- ✓ Delegación, ya que las entidades federativas deben tener un perfil único en la prestación de servicios que utilice este mecanismo.
- ✓ Evaluación, ya que debe existir un control único del desempeño de las funciones delegadas.

³² Tépac M. Reyes, op. cit., cita 24, p.52.

Adicionalmente a estas reglas de la estructura financiera, la estructura organizacional de la Coordinación con las entidades federativas da sustento a la funcionalidad operativa del sistema.

Así, la Ley de Coordinación Fiscal establece la existencia de los siguientes órganos en la materia, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 16 de la misma que prevé:

Artículo 16.- El Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los gobiernos de las entidades, por medio de su órgano hacendario, participarán en el desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a través de:

I.- La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.

II.- La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

III.- El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC).

IV.- La Junta de Coordinación Fiscal.

La naturaleza de estos órganos es de asesoría, estudio y consulta y sus actividades apoyan las decisiones en materia de las iniciativas que el Ejecutivo Federal y los Ejecutivos Estales presentan ante el Poder legislativo federal y local, respectivamente. Esta naturaleza consultiva, característica de la Coordinación la ha reiterado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis³³:

IMPUESTOS FEDERALES. PARA LA VALIDEZ DEL PROCESO DE REFORMA RELATIVO NO ES OBLIGATORIO CONSIDERAR O ACATAR LAS RESOLUCIONES DE LOS ÓRGANOS QUE COMPONEN EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 19, 20 Y 21 DE LA LEY DE COORDINACIÓN FISCAL.

Los indicados preceptos prevén que tanto el Gobierno Federal como los Locales participarán en el desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a través de órganos de coordinación fiscal como la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas y la Junta de Coordinación Fiscal, los cuales sólo tienen atribuciones de consulta y apoyo, por lo que no pueden intervenir directamente en el proceso de reforma a una ley federal tributaria, ni sus resoluciones o principios deben tomarse necesariamente en cuenta como requisito previo a esa modificación, máxime que constitucionalmente no existe esa condición para la validez del proceso legislativo respectivo.

Acción de inconstitucionalidad 29/2008. Diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión. 12 de mayo de 2008. Once votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Maura Angélica Sanabria Martínez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Jonathan Bass Herrera.

El Tribunal Pleno, el veintiséis de marzo en curso, aprobó, con el número 18/2009, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de marzo de dos mil nueve.

Como se aprecia, los órganos de la Coordinación Fiscal tienen una función específica, la de asesoría y apoyo en el ámbito de la Coordinación, pero no tienen atribuidas

³³ P. /J. 18/2009, pág. 1118, Novena Época, 167490, Pleno, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Abril de 2009, Constitucional, Administrativa.

funciones legislativas, por lo que sus consideraciones sólo son indicativas de una solución operativa a la problemática técnica de la Coordinación Fiscal. Esta interpretación derivada de una acción de inconstitucionalidad deja claro el nivel legal de la Coordinación fiscal y el carácter de órganos articuladores de la misma que tienen atribuido los establecidos en la Ley de la materia.

La aplicación de la Ley de Coordinación Fiscal genera planteamientos que es necesario destacar en este análisis conforme a lo siguiente:

a).- La Ley de Coordinación Fiscal incluye actualmente otros temas financieros y no exclusivamente de carácter fiscal por lo que sería necesario que su denominación fuera más amplia como podría ser: *Ley de Coordinación Hacendaria*.

b).- La reforma constitucional en materia de límites al endeudamiento de las entidades federativas define el uso de este recurso financiero y se regula a través de la Ley de Disciplina Financiera de las entidades federativas y municipios, lo que complementa la regulación en la Coordinación Hacendaria, es decir, se regula el uso del endeudamiento y la transferencia de fondos federales y la posible afectación de participaciones.

c).- Finalmente, las reformas citadas, exigen contar con órganos de coordinación, control y evaluación de los objetivos, tanto en el tema de los fondos federales y de las aportaciones, así como en el relativo al endeudamiento que pueden constituir un fuerte impulso al desarrollo local, correctamente manejado. Al respecto se considera que estas cuestiones deben plantearse y resolverse a través de órganos técnicos, y no someter estas cuestiones a enfrentamientos políticos, como se prevé en la reforma constitucional reciente en materia de deuda pública.

Al respecto, se destaca que existen esfuerzos dispersos de órganos de gobierno en temas de coordinación de acciones como³⁴ el Instituto Nacional para el Federalismo y Desarrollo Municipal, por lo que convendría contar a nivel nacional con un órgano coordinador de todos los mecanismos de alineación y homologación jurídica que se está realizando en México. Los esfuerzos dispersos constituyen sólo medidas políticas que no pueden armonizar en conjunto la Coordinación.

³⁴ Con la publicación en el Diario Oficial de la Federación del Reglamento Interior de la Secretaría de Gobernación y, con el propósito de consolidar un Auténtico Federalismo en México, el 30 de julio de 2002 el Poder Ejecutivo Federal creó el **Instituto Nacional para el Federalismo y el Desarrollo Municipal, antes Centro Nacional de Desarrollo Municipal (CEDEMUN)**, http://www.inafed.gob.mx/en/inafed/Antecedentes_del_INAFED, consultado el 14 de mayo de 2015. Este Instituto coordina ciertas acciones de carácter político básicamente.

Es importante recordar que la Coordinación se da en materia fiscal y presupuestaria y que se instrumenta y desarrolla por medio de convenios, conforme a las disposiciones legales aplicables. En contraste, en materia de endeudamiento y en materia anticorrupción se optó por homologar las facultades en la materia a través de reformas constitucionales que exigen la participación del órgano legislativo local para aplicar el modelo constitucional diseñado para este propósito.

Específicamente, en materia de Coordinación fiscal las reglas y fórmulas para la distribución de las participaciones tienen implicaciones técnicas múltiples para operar los mecanismos y para ello se apoya en los Convenios y en la Ley citada, para ajustar en cada entidad federativa, a través de las fórmulas correspondientes, el nivel de ingreso local. Estos instrumentos se revisarán enseguida.

3.2.2.-Regulación convencional de los elementos coordinados

La Coordinación Fiscal se implementa mediante dos instrumentos jurídicos estandarizados que son firmados por el Poder Ejecutivo y por el Poder Legislativo de cada entidad federativa en el caso de los Convenios de Adhesión y, por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y su homólogo en las entidades federativas, en el caso del Convenio de Colaboración.

A) Convenios de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal

Este instrumento jurídico se firma entre el gobierno federal y las entidades federativas para formalizar su adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, armonizando la regulación de las entidades para que éstas suspendan los gravámenes locales y municipales contrarios al mismo. Como beneficio, los estados al igual que sus municipios reciben a cambio participaciones en ingresos federales que establece la Ley de Coordinación Fiscal. Dichos convenios son adicionados o complementados por los denominados Anexos y tanto éstos como el propio convenio deben ser aprobados por las respectivas Legislaturas Locales. En esta materia la Segunda Sala³⁵ de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia que reitera las consecuencias que la Ley de Coordinación Fiscal atribuye a estos Convenios, en los términos siguientes:

COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EFECTOS DE LA CELEBRACIÓN DE LOS CONVENIOS DE ADHESIÓN AL

³⁵ Tesis 2a/J. 17/2001, Novena Época, registro 189752, Segunda Sala, Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIII, Mayo de 2001, Constitucional, Administrativa, página 293.

SISTEMA NACIONAL RELATIVO RESPECTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA LOCAL.

Cuando una entidad federativa celebra un convenio de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se generan diversas consecuencias respecto de la potestad tributaria que corresponde ejercer al Congreso Local de que se trate. En principio, dicha facultad, en aras de evitar la doble o múltiple imposición, no podrá desarrollarse en su aspecto positivo, relativo a la creación de tributos, en cuanto a los hechos impositivos que se encuentren gravados por un impuesto federal participable, ya que al celebrarse la mencionada convención debe entenderse que la potestad tributaria se ha ejercido no en su aspecto positivo, ni en el negativo, correspondiente a la exención de impuestos, sino en su expresión omisiva que se traduce en la abstención de imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos sobre los cuales la Federación ha establecido un impuesto, lo que provocará la recepción de ingresos, vía participaciones, provenientes de los impuestos federales que graven aquellos hechos o actos. Por otra parte, en razón de que al adherirse la respectiva entidad federativa al señalado Sistema de Coordinación Fiscal, el órgano legislativo local renunció a imponer las contribuciones que concurren con los impuestos federales participables, ello conlleva, incluso a la desincorporación temporal de su ámbito competencial de la potestad relativa, por lo que si aquél crea contribuciones de esa especie, estará expidiendo disposiciones de observancia general que carecen del requisito de fundamentación previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que serán emitidas sin la competencia para ello, tal como deriva del contenido de la tesis jurisprudencial número 146 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 149 del Tomo I del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, de rubro: FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA.

La armonización de las facultades legislativas del órgano federal y del local, que consiste en la renuncia de este último a sus facultades legislativas, genera la desincorporación temporal de su competencia. Por lo anterior, cuando una entidad federativa establece un impuesto habiendo renunciado a su competencia, este acto carece de fundamentación y la imposición resulta inconstitucional.

En este caso se trata de competencia legislativa convenida en el marco de la Ley de Coordinación Fiscal.

B) Anexos al Convenio de Adhesión

Estos anexos son los instrumentos jurídicos que forman parte de los Convenios de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y que contienen el señalamiento de los gravámenes locales y municipales que se dejan en suspenso o se derogan. En dichos instrumentos, se establece la obligación de no crear otros tributos sobre los mismos actos o actividades, en tanto la entidad federativa permanezca adherida al Sistema.

El Convenio y sus anexos son flexibles y desarrollan su contenido a través de su modificación o de la expedición de nuevos anexos, atendiendo a cada caso en particular. En esta materia, las características de estos instrumentos son los siguientes:

- ✓ Cada anexo regula un tema preciso y se utiliza un diseño simétrico, lo que fortalece la armonización dando cohesión a la normatividad.
- ✓ Estos documentos son aprobados por las legislaturas de las entidades federativas.
- ✓ Es importante destacar que en los Convenios de adhesión ³⁶ se señala lo siguiente:

Que el sistema fiscal nacional debe ser armónico, evitando en lo posible la superposición de gravámenes federales, estatales y municipales, cuyo conjunto puede producir cargas fiscales excesivas en los contribuyentes, además de múltiples intervenciones de vigilancia por parte de las diversas autoridades de esta materia.

Esta definición de la armonización del sistema fiscal mexicano precisa dos objetivos: el económico al evitar que se grave dos veces un mismo hecho o acto y administrativo, al coordinar también las facultades de las autoridades, entre ellas, una de las materias más sensibles para el contribuyente, es decir, la fiscalización.

C) Convenios de Colaboración Administrativa

Estos instrumentos articulan la competencia de las entidades federativas para aplicar la legislación federal y para realizar actos administrativos cuya competencia original corresponde a la Federación. Esta armonización de facultades administrativas, permite la funcionalidad del sistema.

Es importante señalar que en esta materia se aplican técnicas de integración de la legislación local con los convenios de colaboración administrativa para que las autoridades locales puedan válidamente ejercer sus facultades.

Al respecto se destaca que los particulares presentan ante los tribunales argumentos creativos, como el relativo al cuestionamiento sobre la competencia territorial de la autoridad fiscal local, señalando que dicha competencia no está prevista en los ordenamientos locales y que tal facultad no puede deducirse o inferirse, por la referencia a la entidad de que se trate. Así en la jurisprudencia que se cita enseguida, al resolver una contradicción de tesis³⁷, se señaló que la competencia de la entidad federativa se da con

³⁶ CONVENIO de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Veracruz. 28 dic 1979 <http://www.shcp.gob.mx/LASHCP/MarcoJuridico/CoordinacionConEntidadesFederativas/AcuerdosYConvenios/Paginas/Veracruz.aspx>, consultado el 21 de junio de 2015.

³⁷ 2a. /J. 19/2011 (10a.), Décima Época, Registro: 2000067, Segunda Sala, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro IV, Enero de 2012, Tomo 4, Constitucional, Administrativa, página 3330.

base en las leyes locales que le atribuyen la competencia territorial a las autoridades fiscales de la entidad federativa, conforme a lo siguiente:

COMPETENCIA TERRITORIAL PARA EMITIR ACTOS RELATIVOS A LA COMPROBACIÓN, FISCALIZACIÓN, DETERMINACIÓN Y COBRO DE CRÉDITOS FISCALES DE IMPUESTOS FEDERALES SEÑALADOS EN EL CONVENIO DE COLABORACIÓN, RESPECTO DE CONTRIBUYENTES CON DOMICILIO FISCAL EN EL ESTADO DE VERACRUZ.

De la interpretación sistemática de los artículos 9, fracción III, 10 y 20, fracciones VI, VII y XXI de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, 20, inciso d), del Código Financiero, 1, 4, 8, 12, fracción II, 19, fracción II y 21, fracciones XVIII, XXI, XXII, LIII y LVII, del Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Planeación vigente hasta el 17 de junio de 2009, todos del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, se colige que el Director General de Fiscalización de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Finanzas y Planeación del mencionado Estado tiene competencia territorial en todo el Estado, en materia de ingresos, recaudación, fiscalización, cumplimiento de obligaciones y sanciones respecto de gravámenes federales, contenidos en los acuerdos y convenios de coordinación y colaboración suscritos por la administración pública estatal con el Gobierno Federal, al preverse como autoridad estatal, en términos del citado artículo 20, inciso d).

Contradicción de tesis 314/2011. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Primero, ambos en Materia Administrativa del Séptimo Circuito. 19 de octubre de 2011. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Erika Francesca Luce Carral.

Tesis de jurisprudencia 19/2011 (10a). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiséis de octubre de dos mil once.

Esta interpretación fortalece la regla de competencia territorial de las autoridades locales y completa los criterios que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha tenido que reiterar en materia de Coordinación Fiscal.

Lo anterior hace evidente que el máximo órgano jurisdiccional ha reiterado con su interpretación los conceptos previstos en la Ley de Coordinación Fiscal. Conforme a lo antes señalado, la integración jurídica de la Coordinación Fiscal es un mecanismo formal y completo de regulación, ha tenido más de 35 años de aplicación y ha generado más de 60 criterios de interpretación por el Poder Judicial.

Es importante destacar que a nivel de aplicación del principio de legalidad, en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa se han emitido los siguientes criterios a destacar:

VI-J-SS-60

SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL.- SE TRANSGREDE CUANDO UNA ENTIDAD FEDERATIVA ADHERIDA, ESTABLECE UN TRIBUTO LOCAL QUE GRAVA EL MISMO HECHO IMPONIBLE QUE UNO FEDERAL PARTICIPABLE, EXCEPTO SI RECAE SOBRE UN HECHO EXPRESAMENTE AUTORIZADO.-

R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año III. No. 29. Mayo 2010. p. 13.

En el marco de la coordinación, pueden existir fuentes compartidas de tributación en los términos legales establecidos para ello, por ejemplo en el caso del impuesto a la nómina o en el caso del impuesto a las rifas, loterías, entre otros.

VI-J-SS-59

IMPUESTO SOBRE NÓMINAS.- EL PREVISTO POR EL ARTÍCULO 39 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE JALISCO, NO VIOLA EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL EN CUANTO AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL RÉGIMEN DE PERSONAS FÍSICAS QUE OBTIENEN INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO, TODA VEZ QUE EL HECHO IMPONIBLE DEL PRIMERO ES DIVERSO AL DE ESTE ÚLTIMO.-

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/8/2010)

Esta tesis reitera el principio de rechazo a la doble tributación, aclarando que en el caso de esta controversia, el impuesto a la nómina tiene un objeto distinto al impuesto sobre la renta, por lo que no viola la Coordinación Fiscal.

En la siguiente tesis el resultado del análisis condujo a identificar uno de los supuestos en los que el impuesto local gravaba el mismo objeto que el impuesto federal, por lo cual violaba el Sistema de Coordinación.

VI-J-SS-58

IMPUESTO SOBRE NÓMINAS.- EL ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 39 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE JALISCO VIGENTE EN 2002 Y 2003, VIOLA EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL, AL GRAVAR EL MISMO HECHO IMPONIBLE QUE EL IMPUESTO FEDERAL SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO.

En este caso, el conflicto se presentó entre uno de los supuestos del impuesto a la nómina que coincidía con el impuesto sustitutivo del crédito al salario, establecido por reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002 y que cambiaba la mecánica de crédito al salario anterior y establecía a favor de los trabajadores *un impuesto negativo*, ya que le otorgaba a estos un ingreso adicional. El mecanismo anterior al crédito al salario fue el *crédito fiscal* que se estableció en 1994, que correspondía al 10% del salario mínimo como crédito a favor de los trabajadores y que funcionaba con una tabla inversa, entre más salario, menos crédito.

El impuesto sustitutivo del crédito al salario se abrogó en 2007 en que fue sustituido por el subsidio al empleo.

Es importante destacar que los 35 años de aplicación de la coordinación sistematizada han garantizado la funcionalidad del régimen fiscal mexicano. Sin embargo, como se ha señalado, diversos mecanismos sean han ido ajustando a procedimientos técnicos más precisos.

Por otro lado, el Convenio de Colaboración Administrativa establece la técnica de competencia por homologación al prever que la delegación de facultades se otorga a la entidad federativa, misma que ejerce a través del órgano que tiene asignada a nivel local la misma facultad delegada, concebida funcionalmente. Al respecto la disposición Cuarta del Citado Convenio³⁸ señala lo siguiente:

CUARTA.- Las facultades de la Secretaría, que conforme a este Convenio se delegan a la entidad, serán ejercidas por el gobernador de la entidad o por las autoridades fiscales de la misma que, conforme a las disposiciones jurídicas locales, estén facultadas para administrar, comprobar, determinar y cobrar ingresos federales.

A falta de las disposiciones a que se refiere el párrafo anterior, las citadas facultades serán ejercidas por las autoridades fiscales de la propia entidad que realicen funciones de igual naturaleza a las mencionadas en el presente Convenio, en relación con ingresos locales. En ese contexto, la entidad ejercerá la coordinación y control de las instituciones de crédito y de las oficinas recaudadoras o auxiliares que autorice la misma para efectos de la recaudación, recepción de declaraciones, avisos y demás documentos a que se refiere el presente Convenio.

Mediante pacto expreso con la Secretaría, la entidad, por conducto de sus municipios, podrá ejercer, parcial o totalmente, las facultades que se le confieren en este Convenio.

En relación con las obligaciones y el ejercicio de las facultades conferidas conforme al presente instrumento en materia de ingresos coordinados, la Secretaría y la entidad convienen en que esta última las ejerza en los términos de las disposiciones jurídicas federales aplicables, incluso la normatividad, lineamientos, políticas y criterios que para tal efecto emita la Secretaría.

En este marco, las autoridades locales ejercen sus facultades, homologando sus facultades y aplicando legislación federal. En este aspecto se destaca que la eficacia de las leyes federales a nivel local se ve limitada por varios factores, entre los cuales se destacan: la presión de las fuerzas locales; la falta de capacitación y sistematización administrativa; la deficiencia de controles federales; y la atribución de competencia atendiendo a criterios relativos al monto o al tipo de contribuyente.

En el marco de la armonización es importante destacar que ésta debe ser integral y no sólo en algunas de las etapas operativas de la administración, ya que se requiere un sistema que funcione de forma armónica y no sólo que su diseño incorpore operadores de las normas federales.

La instrumentación de la Coordinación Fiscal a través de la Ley y sus instrumentos convencionales ha desarrollado una experiencia que genera flexibilidad en aquellos temas que deben ajustarse periódicamente y cuidado técnico en las fórmulas y métodos de asignación de las participaciones.

³⁸CONVENIO de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave. 11 feb 2009, http://www.hacienda.gob.mx/LASHCP/MarcoJuridico/CoordinacionConEntidadesFederativas/AcuerdosYConvenios/Veracruz/ver_conv_colabora_11feb2009.pdf, consultado el 30 de junio de 2014.

Al respecto es importante señalar que la Ley de Coordinación Fiscal aplica reglas específicas en materia de rendición de cuentas, ya que tiene mecanismos contables de compensación, anticipos, ajustes, entre otros, para asegurar la precisión y, al mismo tiempo, la flexibilidad que se requiere.

Al control establecido en la Ley Coordinación Fiscal se amplió con la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación el 16 de julio de 2016 en la que se incorporan las participaciones federales como materia de fiscalización de acuerdo con lo previsto en el artículo 1 de dicho ordenamiento:

Artículo 1.- La presente Ley es de orden público y tiene por objeto reglamentar los artículos 73 fracción XXIV, 74, fracciones II y VI, y 79 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de revisión y fiscalización de:

I. La Cuenta Pública;

II. Las situaciones irregulares que se denuncien en términos de esta Ley, respecto al ejercicio fiscal en curso o a ejercicios anteriores distintos al de la Cuenta Pública en revisión;

III. La aplicación de las fórmulas de distribución, ministración y ejercicio de las participaciones federales, y

IV. El destino y ejercicio de los recursos provenientes de financiamientos contratados por los estados y municipios, que cuenten con la garantía de la Federación.

Esta ampliación de facultades transforma el control anterior exclusivo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y lo otorga a la Auditoría Superior de la Federación. Esta facultad Federal para reglamentar y revisar el ejercicio de las participaciones federales excede lo dispuesto en el artículo 79, fracción I, segundo párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que otorga facultades a la Auditoría Superior de la Federación para fiscalizar de manera directa o coordinada con las entidades federativas las participaciones federales.

3.3. AMPLIACIÓN DE LOS MECANISMOS DE COORDINACIÓN, CONTROL DE ENDEUDAMIENTO Y ESTÍMULO AL DESARROLLO REGIONAL

Como se señaló anteriormente, la Coordinación Fiscal tiene el límite constitucional de distribución de competencia y el límite económico de no existencia de doble imposición, es por ello que la Coordinación generó un modelo más completo, que rebasó la competencia fiscal, pero que se mantuvo integrada en la Ley de Coordinación Fiscal y tomó parámetros en esta materia. Así, la primera etapa de ampliación se inició en 1997 con el tema presupuestario de distribución de fondos federales derivados de la descentralización de funciones; la segunda, se inició a partir de 2010 con el incremento del

endeudamiento de las entidades federativas y la tercera en 2015 cuando se clasifican las desigualdades de las diferentes zonas económicas de México.

Lo anterior deriva de la necesidad de cumplir con los principios constitucionales del desarrollo, aplicando la simetría y la homologación normativa como técnicas para lograr igualdad y justicia.

La ampliación de los mecanismos de control para lograr un desarrollo regional homogéneo incluye tres instrumentos que pretenden generar cohesión e integración nacional. Este diseño pone énfasis en las funciones que realiza o debe realizar cada nivel de gobierno; además, en algunos casos, utiliza las reglas aplicables en materia fiscal y, en otros casos, genera parámetros nuevos.

Con lo anterior se busca el fortalecimiento del régimen fiscal a través del desarrollo económico regional que se basa en el federalismo fiscal entendido como instrumento que permite clasificar, distinguir y acotar localmente las soluciones al desarrollo desigual.

Al respecto, Jorge Chávez Presa y Fausto Hernández Trillo³⁹ señalan:

Un programa de Federalismo fiscal implica, primero, definir las responsabilidades entre los diferentes órdenes de gobierno. Segundo, el Federalismo fiscal conlleva a determinar un esquema apropiado de obtención de recursos para la producción o generación de los bienes y servicios públicos, y tercero, consiste en una programación adecuada del gasto de manera que dicha producción sea eficiente y atienda además las necesidades presentes y futuras de las localidades. (Véase Oates, 1976).

La combinación de función, ingreso y gasto atribuible a cada nivel de gobierno que se promueve, contrasta en cada país que aplica el modelo federal, pero coincide en la vinculación existente entre las fuentes de financiamiento público. Los elementos de referencia resultan de la posibilidad de definir, jerarquizar, organizar y evaluar las funciones de cada nivel de gobierno.

En relación con estos elementos, Wallace Oates⁴⁰ señala:

Las funciones fundamentales del sector público son: estabilización, distribución del ingreso y asignación de recursos para la producción de bienes públicos. Las dos primeras funciones e incluso la asignación de recursos para la producción de bienes públicos no diferenciables, son cumplidas mejor por un gobierno central, pero la asignación de recursos a la generación de bienes diferenciables según cada comunidad, es mejor realizada por gobiernos

³⁹ Chávez Presa, Jorge y Fausto Hernández Trillo, Hacia el Federalismo fiscal en México, Gestión y Política pública, vol. V, núm. 2, segundo semestre 1996, p. 476. http://www.gestionypoliticapublica.cide.edu/num_anteriores/Vol.V_No.II_2dosem/CPJ_Vol.5_No.II_2dosem.pdf, consultado el 12 de agosto de 2015.

⁴⁰ Oates, Wallace E., Fiscal Federalism, Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local, 1977, p.1.

descentralizados. El sistema que reúne las ventajas de un sistema centralizado con las de uno descentralizado es el Federalismo.

De esta forma, distinguir las funciones de cada nivel de gobierno lleva, a partir de la distribución de responsabilidades económicas y políticas, a plantear una solución para lograr igualdad y justicia, lo que deriva de lo dispuesto por los artículos 25 y 26 constitucionales. Es decir, es importante garantizar para todos los mexicanos la igualdad de oportunidades en la competencia para alcanzar los fines individuales.

En este marco y como resultado de la diversidad en los niveles económicos en México, se ha generado la necesidad de identificar las desigualdades y los contrastes que son múltiples, así como la falta de simetría en el desarrollo, lo que, a su vez ha derivado en que las soluciones también deban modularse, ya no con base en criterios políticos como la división territorial de las entidades federativas y municipios, sino con base en zonas, niveles y temas de desarrollo, puesto que la administración política de los recursos nacionales no ha generado los objetivos del Federalismo para lograr la igualdad en la diversidad.

El diseño constitucional del Federalismo mexicano se ha adecuado a las reglas específicas del sistema político, sin lograr totalmente el control que se requiere.

Esta divergencia entre la finalidad y los instrumentos de control ha generado las reformas recientes, cuyo objetivo es asegurar la funcionalidad del sistema legal. Este diseño implica la operación controlada de la normatividad para poder evitar las distorsiones que genera un régimen mal instrumentado.

Lo anterior precisa que la reorganización del poder en el Federalismo requiere de mecanismos de equilibrio para lograr una correcta funcionalidad, por lo que su diseño debe incluir instrumentos como la colaboración y la coordinación.

La técnica de distribución constitucional de competencia sigue siendo un tema que, aunque a lo largo de la historia del Federalismo fiscal no ha sido una opción plenamente desarrollada, sí le dio al Federalismo mexicano características nacionales precisas y diferentes en la solución adoptada.

Al respecto, diversos autores han analizado el aspecto teórico-normativo del Federalismo. En este sentido, ⁴¹ Ramón Maíz señala:

Sin embargo, como hemos indicado, frente a las razones que fundamentan la superioridad normativa de la federación frente al Estado centralizado, han

⁴¹ Maíz, Ramón, Federalismo plurinacional, Una teoría política normativa, En Revista de estudios autonómicos y federales, 2006, pp. 43-85, p.47, <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2134217> , consultado el 25 de abril de 2014.

emergido más recientemente una generación de estudios que postulan un mayor escepticismo respecto al carácter genérico y universalista de la clásica apología de la federación y presta una atención creciente a cuestiones más perfiladas acerca de las estructuras de incentivos que para los actores aporta la descentralización política.

Es importante destacar que el sistema federal y, en especial en materia fiscal, presupuestal y de endeudamiento, cuenta con numerosos elementos que inciden en el control de las entidades federativas.

En esta materia, el diseño constitucional y legal fiscal prevé mecanismos de control jurídico, económico-contable y político.

El control jurídico se prevé en el artículo 73, fracción XXIX-W en los términos siguientes:

XXIX-W. Para expedir leyes en materia de responsabilidad hacendaria que tengan por objeto el manejo sostenible de las finanzas públicas en la Federación, los Estados, Municipios y el Distrito Federal, con base en el principio establecido en el párrafo segundo del artículo 25;

De acuerdo con esta disposición la eficiencia en el manejo de los recursos públicos se determina en una ley federal que uniforma la regulación en la materia, que además tiene por objeto el manejo sustentable de las finanzas públicas, en cada nivel administrativo, sin incluir a las demarcaciones de la Ciudad de México que se convertirán en alcaldías.

El control económico o contable se prevé en el artículo 79 constitucional, fracción I, párrafo segundo en los términos siguientes:

La Auditoría Superior de la Federación tendrá a su cargo:

***...
I. Fiscalizar en forma posterior los ingresos, egresos y deuda; las garantías que, en su caso, otorgue el Gobierno Federal respecto a empréstitos de los Estados y Municipios; el manejo, la custodia y la aplicación de fondos y recursos de los Poderes de la Unión y de los entes públicos federales, así como realizar auditorías sobre el desempeño en el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas federales, a través de los informes que se rendirán en los términos que disponga la Ley.
También fiscalizará directamente los recursos federales que administren o ejerzan las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México. En los términos que establezca la ley fiscalizará, en coordinación con las entidades locales de fiscalización o de manera directa, las participaciones federales. En el caso de los Estados y los Municipios cuyos empréstitos cuenten con la garantía de la Federación, fiscalizará el destino y ejercicio de los recursos correspondientes que hayan realizado los gobiernos locales. Asimismo, fiscalizará los recursos federales que se destinen y se ejerzan por cualquier entidad, persona física o moral, pública o privada, y los transferidos a fideicomisos, fondos y mandatos, públicos o privados, o cualquier otra figura jurídica, de conformidad con los procedimientos establecidos en las leyes y sin perjuicio de la competencia de otras autoridades y de los derechos de los usuarios del sistema financiero. Las entidades fiscalizadas a que se refiere el párrafo anterior deberán llevar el control y registro contable, patrimonial y presupuestario de los recursos de la Federación que les sean transferidos y asignados, de acuerdo con los criterios que establezca la Ley.***

...

Como se aprecia, este control económico- contable se fortaleció derivado de la reforma constitucional en materia de disciplina financiera para las entidades federativas, destacando que se aplicará conforme a lo siguiente:

- En los casos en que el gobierno federal otorga garantía a las entidades.
- En materia de participaciones federales.
- Tratándose de los casos de aplicación de recursos a través de figuras de Derecho Mercantil.
- Estableciendo un registro local de la transferencia de recursos federales.

El control político se ejerce por disposición del artículo 79 constitucional fracción IV que establece:

IV. Derivado de sus investigaciones, promover las responsabilidades que sean procedentes ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y la Fiscalía Especializada en Combate a la Corrupción, para la imposición de las sanciones que correspondan a los servidores públicos federales y, en el caso del párrafo segundo de la fracción I de este artículo, a los servidores públicos de los estados, municipios, del Distrito Federal⁴² y sus demarcaciones territoriales, y a los particulares.

Este control político crea un vínculo directo entre la autoridad federal que supervisa y los órganos locales que ejercen recursos federales, esto es, se establece un control sobre el funcionamiento de los órganos locales.

Estas medidas derivan de la necesidad de instrumentar controles más adecuados y eficientes, ya que este es uno de los aspectos que merman la aplicación de los recursos federales para el desarrollo nacional.

Si la desigualdad es el factor sociocultural determinante de México, lo importante es diseñar un sistema fiscal que corrija esta circunstancia, de modo que si lo que se busca es conservar la pluralidad que genera el régimen federal, es necesario un diseño compensatorio de esas variables que se han ido ahondando con el avance del modelo liberal.

⁴² Es importante hacer notar que en la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de enero de 2016, relativa al régimen jurídico del Distrito federal, hoy Ciudad de México, se aplicaron técnicas diversas, ya que en algunos casos si se hizo directamente la sustitución del término "Distrito Federal", por el de Ciudad de México, como en el caso de la reforma al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y para los demás casos en los que no se sustituyó el concepto, se estableció lo siguiente en el decreto de reformas citado: ARTÍCULO DÉCIMO CUARTO.- A partir de la fecha de entrada en vigor de este Decreto, todas las referencias que en esta Constitución y demás ordenamientos jurídicos se hagan al Distrito Federal, deberán entenderse hechas a la Ciudad de México.

Considerando lo anterior, enseguida se describen las formas complementarias que han intentado fortalecer la coordinación federal.

3.3.1 Coordinación presupuestaria

Como se ha señalado el Sistema Fiscal ha sido insuficiente, por lo que se han ampliado paulatinamente los mecanismos de transferencia de recursos a las entidades federativas, como se verá enseguida.

La coordinación como técnica de distribución de recursos, se extendió en 1997 para incluir los temas presupuestarios. Así en la Ley de Coordinación Fiscal se agregaron los artículos 25 a 52, que establecen la denominación, el objetivo y el tipo de función a la que se aplican los recursos federales a través de las aportaciones. Lo anterior implica que más de la mitad de la Ley de Coordinación Fiscal contenga actualmente temas presupuestarios, lo que implica una tendencia marcada hacia la ampliación de la regulación en materia de transferencias.

La justificación de estas transferencias correspondió a las funciones que se descentralizaron en esa época como la educación y la salud. En ellas la planeación quedó a cargo de la Federación y la operación a cargo de las entidades federativas.

De esta forma en el artículo 25 de la Ley citada se establecieron los 8 fondos que comparten criterios de distribución con los fondos fiscales, conforme a lo siguiente:

FONDOS DE APORTACIÓN FEDERAL

Denominación	Objetivo	Tipo de función
Fondo de Aportaciones para la Nómina Educativa y Gasto Operativo. ⁴³	Apoyo con recursos complementarios para educación básica y normal.	Apoyo para funciones cedidas por la Federación en 1992.
Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud.	Apoyo para infraestructura médica, nómina y gastos de administración y operación de hospitales.	Apoyo para funciones coordinadas con la federación y funciones de competencia directa.

⁴³ Este fondo se rediseñó en su distribución a partir de la Reforma en materia educativa en 2014.

Fondo de aportaciones a la infraestructura social	Apoyo para obras de alcantarillado, drenaje, electrificación, etc.	Apoyo a necesidades específicas de cada municipio.
Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal.	Las entidades distribuirán entre los municipios y las demarcaciones territoriales los recursos del Fondo para la Infraestructura Social Municipal y de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal, con la misma que el Fondo de Infraestructura Social, que enfatice el carácter redistributivo de estas aportaciones hacia aquellos municipios y demarcaciones territoriales con mayor magnitud y profundidad de pobreza extrema.	Fondo asistencia con base en la información de Sedesol y con criterios de distribución.
Fondo de Aportaciones Múltiples.	El Fondo de Aportaciones Múltiples se determinará anualmente en el Presupuesto de Egresos de la Federación por un monto equivalente, sólo para efectos de referencia, al 0.814% de la recaudación federal participable.	Este Fondo se aplica como sigue: 46% se destina a desayunos escolares, apoyos alimentarios y asistencia social y 54% a construcción, equipamiento y rehabilitación social.
Fondo de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos.	Recursos económicos complementarios para estos fines, de acuerdo con convenios celebrados.	Funciones coordinadas en materia de educación.

Fondo de Aportaciones para la Seguridad Pública de los Estados y del Distrito Federal.	El Fondo de Aportaciones para la Seguridad Pública de los Estados y del Distrito Federal se constituirá con cargo a recursos federales, mismos que serán determinados anualmente en el Presupuesto de Egresos de la Federación. La Secretaría de Gobernación formulará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público una propuesta para la integración de dicho Fondo.	Funciones coordinadas Distribución con base en los criterios del Consejo Nacional de Seguridad Pública.
Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas.	Se determina anualmente en el Presupuesto de Egresos de la Federación correspondiente con recursos federales por un monto equivalente al 1.40 por ciento de la recaudación federal participable.	Funciones dirigidas como: Destinar a la inversión en infraestructura física, saneamiento financiero, modernización del Registro Público de la Propiedad; modernización de sistemas de recaudación, entre otras.

Estos fondos tienen características comunes ya que:

- Se desarrolla su estructura y forma de reparto en el Presupuesto de Egresos de la Federación.
- Su inclusión en la Ley de Coordinación es inadecuada, ya que se refieren a la distribución de fondos presupuestales y se remite al presupuesto de Egresos la aplicación de las reglas correspondientes, por lo que no requiere este nivel, ya que se trata de recursos de distribución presupuestal.

- Las funciones a las que se refieren son en general coordinadas, pero también a las dirigidas desde la federación o alineadas en cuanto a las políticas que se adoptan para su ejecución.
- De estos fondos, 3 se refieren en su reparto, al fondo General de participaciones que si incluye el ingrediente de la recaudación y los elementos de ese esfuerzo por parte de las entidades federativas.

Como se puede apreciar, la Coordinación se ha ido fortaleciendo y ampliando a otros conceptos, por lo que el Federalismo ha seguido la tendencia simétrica normativa para fortalecer las finanzas públicas. Lo anterior implica también inconvenientes para las entidades federativas al vincular su aplicación a condiciones que, en ocasiones derivan de las circunstancias económicas, no atribuibles a su responsabilidad.

Es importante destacar que actualmente los objetivos de desarrollo tienen estándares que es importante cumplir, ya que constituyen modelos que se ajustan en cada país y que constituyen unidades de medida para evaluar el desempeño de los gobiernos.

Este proceso de ampliación de la Coordinación, tuvo un componente importante en los últimos veinte años que corresponde más a control financiero de las entidades federativas. La alternancia en el poder demostró que los instrumentos jurídicos requieren de control financiero, con un mejor diseño y administración, basado en criterios técnicos.

En este entorno, las entidades federativas buscaron incrementar sus recursos a través de otras vías de financiamiento, como el endeudamiento, como se verá enseguida.

3.3.2 Control de endeudamiento de las entidades federativas

El control de endeudamiento se requirió como solución para la gestión de los recursos públicos de alto costo y con la responsabilidad solidaria del gobierno federal. Lo anterior implica un manejo dirigido de los recursos financieros de las entidades federativas.

El uso del crédito interno hecho por las entidades federativas en los últimos años permitió a los bancos contar con una fuente de ingresos de largo plazo, con cargo al costo fiscal de la entidad. Algunas entidades federativas contrataron en el ámbito nacional, créditos para financiar su gasto, de modo que la insuficiencia de recursos propios, así como de los transferidos a las entidades vía participaciones o aportaciones, se señaló como justificación para el uso de este recurso.

Por lo anterior y ante la ausencia de un Modelo de Ley de Desarrollo Estatal (MOLDES), que pudiera definir las prioridades y por tanto el uso de recursos aplicables a ellas, se amplió el uso de los recursos provenientes del crédito público aplicándolo a los proyectos personales de cada Gobernador en turno y no a los objetivos del desarrollo.

Como se observa, las transferencias no fiscales tienen una cobertura más amplia y atienden especialmente a criterios económicos, ya que para su otorgamiento no se consideran elementos como el índice de recaudación o el esfuerzo de fiscalización que puedan realizar las entidades y municipios, por el contrario, sus requisitos son financieros.

Ante esta nueva situación, de limitación constitucional y económica de los recursos fiscales y de las transferencias condicionadas, las entidades obtuvieron más recursos por la vía del endeudamiento.

En relación con este tema, Reyes Tépac M.⁴⁴ señala:

En los últimos años, las entidades federativas del país han incrementado significativamente sus respectivas deudas públicas, justificando estos actos jurídico-contractuales en virtud de la necesidad de ampliar su frontera de provisión de bienes y servicios públicos con recursos no propios, en un contexto de una amplia dependencia de las transferencias provenientes del gobierno central y de la existencia de rigideces en las administraciones públicas locales para incrementar la recaudación de sus ingresos propios.

Es importante señalar que este cambio en el manejo de las finanzas locales ha sido impulsado, sin duda, por la búsqueda de competitividad electoral, para mostrar un alto nivel de obra pública y así garantizar al partido en el poder, la sucesión en el Gobierno.

Se trata de posicionar al partido correspondiente, sin el costo que genera la impopularidad de utilizar fuentes tributarias, pues esto desgasta la imagen y deteriora al partido político que lo promueve. Ante la posibilidad de obtener recursos a través de mecanismos menos controlados por la población y por la Federación, ciertas entidades han optado por contratar deuda pública.

Entre las explicaciones que se han dado sobre las causas de este endeudamiento de los últimos años, Reyes Tépac M.⁴⁵ señala lo siguiente:

El aumento de la deuda pública de los gobiernos subnacionales se explica desde diversas aristas, las cuales están asociadas con fallas del Estado, entre las cuales se destacan la axiológica (corrupción), la ineficacia de los controles formales, la casi inexistente cultura de la transparencia y la rendición de cuentas, la nula injerencia del gobierno central para imponer límites a este endeudamiento.

Como se observa, la situación actual debe analizarse cuidadosamente, ya que las facultades de las entidades federativas en materia de endeudamiento cuentan con

⁴⁴ Tépac M., Reyes, op. cit, cita 24, p. 4.

⁴⁵ Ídem.

el respaldo del Gobierno Federal que es quien debe garantizarlo. Lo anterior está previsto en la Ley Federal de Deuda Pública⁴⁶.

Artículo 4.- Corresponde al Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I a VII.- . . .

VIII. Otorgar la garantía del Gobierno Federal a las obligaciones constitutivas de deuda pública de los Estados y Municipios, en términos del Capítulo IV, del Título Tercero de la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios.

Esta regulación que establece para el Gobierno Federal la obligación de otorgar la garantía ya estaba prevista en esta Ley. La reforma efectuada, establece la referencia a la nueva Ley que regula este tema específico. Lo anterior implica que lo que se dio en relación al sobreendeudamiento fue un control deficiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Lo anterior significa que el Ejecutivo Federal a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público autoriza y supervisa el ejercicio de esta función. Tal vez, la inconsistencia del ejercicio de estas facultades pueda atribuirse a los elementos políticos de las relaciones entre la Federación y las entidades federativas en el primer periodo de la alternancia. Es por ello que la solución consistente en someter al régimen jurídico esas atribuciones, consideradas como administrativas u operativas, se lleva hoy al ámbito político al crear una Comisión bicamaral que se encargará de analizar y autorizar el endeudamiento en los casos en que se comprometa la garantía federal.

Los diversos aspectos que implica el endeudamiento, entre ellos el económico, político, financiero y contable requieren conocimientos técnicos en el manejo de la operación, por ello, al analizar el incremento en el ejercicio de esta potestad de las entidades federativas se buscó una explicación a lo anterior, por lo que de acuerdo a lo señalado por Reyes Tépatch M⁴⁷, éste se justificó por lo siguiente:

El incremento del endeudamiento público de las entidades federativas encuentra su explicación en esta marcada dependencia financiera, porque las transferencias condicionadas y no condicionadas se han incrementado en una menor proporción que el aumento del gasto público de las haciendas locales. El déficit fiscal de los gobiernos subnacionales se ha profundizado debido a la baja recaudación de los ingresos propios.

En esta materia, la dependencia de las entidades federativas de la Federación, es importante en el manejo de las finanzas públicas locales, existiendo diversos

⁴⁶ La denominación anterior de esta Ley era “Ley **General** de Deuda Pública”. Por reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación de 27 de abril de 2016, se modificó la misma a: “Ley **Federal** de Deuda Pública.

⁴⁷ Tépatch M. Reyes, op. cit. cita 24, p.8.

factores que pueden determinar esa dependencia y por tanto, el manejo diferenciado de las finanzas. Así lo destaca Reyes Tépach M.⁴⁸, conforme a lo siguiente:

Para el año 2010, Tabasco fue el estado que tuvo la tasa de dependencia financiera más alta con el 95.28%, es decir, únicamente el 4.78% de su gasto público se financia con ingresos propios, le seguían en orden de importancia: Durango (94.37%), Colima (92.47%), Aguascalientes (91.63%) y Guerrero (91.26%).

Frente al esquema sistematizado de la fiscalidad local a través de los instrumentos de la Coordinación Fiscal, el desarrollo de la economía de cada entidad federativa es distinto, por ello, los fondos que se distribuyen tiene diversos elementos que consideran el comportamiento de diferentes factores, buscando la simetría y la homologación, como premisas del desarrollo nacional. Así se observa disparidad en el desempeño de las entidades federativas que marcan los contrastes a nivel nacional, por ello los elementos que pueden lograr la simetría son muy importantes y deben promoverse.

Así lo señala Reyes Tépach M.⁴⁹, al precisar las entidades con mayor autosuficiencia, conforme a lo siguiente:

Por el contrario, 9 entidades federativas tuvieron un índice por debajo de la media nacional, Coahuila fue el estado más autosuficiente, porque el 49.81% de su gasto público se cubrió con ingresos propios, su tasa de dependencia fue del 50.19%; le seguían en orden de importancia el Distrito Federal (56.53%), Quintana Roo (61.06%), Veracruz (68.88%) y Nuevo León (71.61%).

De esta forma, el desempeño económico de cada entidad federativa es distinto y, por ello, los mecanismos correctivos de la coordinación deben abocarse a atender estos desequilibrios y, en su caso, aplicar los mecanismos redistributivos de la Coordinación ampliada que ahora se desarrolla en nuestro país.

De acuerdo con la situación antes descrita y ante el uso inadecuado del endeudamiento, como fuente de financiamiento por los Ejecutivos locales, el Poder Legislativo Federal diseñó una estructura jurídica que consistió en una iniciativa de reforma constitucional que amplió los parámetros de control del endeudamiento local y, además, determinó la regulación específica en la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios

Conforme a lo anterior, se modificaron los artículos 25, 73, 79, 108, 116 y 117 constitucionales. Estas modificaciones en materia de disciplina y responsabilidad financiera se publicaron en el Diario Oficial de la Federación el 26 de mayo de 2015.

⁴⁸ Ídem.

⁴⁹ Ídem.

Conviene recordar que esta iniciativa, tuvo como Cámara de origen, la Cámara de Senadores. Lo anterior generó un cuestionamiento constitucional determinante en relación con la competencia constitucional prevista en el artículo 74 que establece que el tema de endeudamiento debe tener como Cámara de origen, a la Cámara de Diputados.

Ante este cuestionamiento, se optó por un procedimiento inédito de reconducción del texto, enderezando la iniciativa a la Cámara que tiene la competencia constitucional, es decir se volvió a presentar la iniciativa ante la Cámara de Diputados, para cumplir con el requisito constitucional de ser Cámara de origen.

Esta solución pragmática que consistió en reiniciar el procedimiento legislativo, presentando nuevamente la iniciativa en la Cámara de Diputados, con el mismo texto de la Minuta que había sido enviada por el Senado, tuvo dos ajustes mínimos y continuó su procedimiento enviándolo a la Cámara de Senadores.

Esta modificación a seis artículos constitucionales buscó rediseñar los controles para las entidades federativas en materia de ingresos por endeudamiento, que consisten en lo siguiente:

- ✚ Creación de una Comisión Bicamaral que debe, en el caso de estados y municipios con alto nivel de endeudamiento, analizar la estrategia de ajuste del endeudamiento cuando se deba dar la garantía de la Federación;
- ✚ Además se otorgan facultades al Congreso para expedir leyes para la Federación, el Distrito Federal y los Estados y municipios en materia de responsabilidad hacendaria.
- ✚ Por último, se otorga a la Auditoria Superior de la Federación la facultad de auditar, posteriormente al ejercicio de los recursos, las operaciones realizadas en el marco de las obligaciones garantizadas por la Federación.

En materia de facultades de las autoridades locales, se establecen las siguientes reglas:

- Las Constituciones locales definirán la responsabilidad de los funcionarios de ese nivel en la materia,
- Las entidades locales de fiscalización deben auditar en materia de fondos, recursos y endeudamiento.

- Las legislaturas deben autorizar por el voto calificado de las dos terceras partes, los montos de endeudamiento, las condiciones y garantías del endeudamiento local.

Las facultades atribuidas a los órganos federales se dan en el marco de la propia reforma al artículo 25 en materia de planeación. Las reformas a las facultades de las autoridades locales se enmarcan en el principio de simetría en la responsabilidad. Como se aprecia en las modificaciones propuestas, no se busca que la autoridad federal supervise los actos de las autoridades locales, sino que ese control se atribuye a los órganos locales.

Se destaca que la exposición de motivos señaló como uno de sus objetivos de dicha iniciativa, el siguiente:

d) Establecer, bajo la premisa de que el endeudamiento público de las entidades federativas entraña elementos de interés para las finanzas públicas nacionales, la atribución del Poder Legislativo Federal para expedir la ley general relativa a las normas de endeudamiento de los estados, los municipios y el Distrito Federal; legislación que deberá abordar los temas de los límites y modalidades para afectar las participaciones en garantía, la inscripción de los empréstitos contratados en un registro público único de deuda pública, la creación de un sistema de alertas sobre el manejo de la deuda pública y las sanciones aplicables a los servidores públicos que no cumplan la normatividad;

Con base en esta justificación, se otorgan facultades a la Federación para normar el endeudamiento local, a fin de proteger a las entidades a través de las siguientes medidas:

- ❖ Establecer límites y modalidades de endeudamiento que afecte las participaciones.
- ❖ Establecer el Registro Único de Deuda Pública y la obligación de inscribir en él las operaciones respectivas.
- ❖ Establecer un sistema de alertas.
- ❖ Establecer sanciones a los servidores públicos responsables de aplicar la normatividad.

Los conceptos anteriores se regulan en la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios, misma que remite en el artículo 61 a las sanciones en materia de responsabilidad de servidores públicos, conforme a lo siguiente:

Artículo 61.- Los actos u omisiones que impliquen el incumplimiento a los preceptos establecidos en la presente Ley y demás disposiciones aplicables en la materia, serán sancionados de conformidad con lo previsto en la legislación en materia de responsabilidades administrativas de los servidores públicos y demás disposiciones aplicables, en términos del Título Cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Esta remisión a la legislación en materia de responsabilidades indica que el criterio para responsabilizar al servidor público de la conducta contraria a las normas previstas en dicha ley en el ámbito administrativo, corresponde a dichos principios.

Una cuestión importante en esta nueva regulación, es la relativa al concepto de indemnización establecido en el artículo 62, remitiendo a *disposiciones generales* la determinación de ésta. Así al incluir este concepto en el capítulo de sanciones y no incluir en el texto legal todos los elementos de la conducta ni la graduación de la sanción, viola los principios constitucionales de seguridad jurídica. El citado artículo prevé lo siguiente:

Artículo 62.- Los servidores públicos y las personas físicas o morales que causen daño o perjuicio estimable en dinero a la hacienda de las Entidades Federativas o de los Municipios, incluyendo en su caso, los beneficios obtenidos indebidamente por actos u omisiones que les sean imputables, o por incumplimiento de obligaciones derivadas de esta Ley, serán responsables del pago de la indemnización correspondiente, en los términos de las disposiciones generales aplicables.

...

Es importante enfatizar que la regulación en materia de responsabilidad de los servidores públicos, reinicia el proceso que comenzó en 1982, cuando se establecieron a nivel constitucional las normas de control y sanción para los mismos, enmarcado entonces en la Renovación Moral de la Sociedad. Al respecto conviene recordar lo que señala Luis Humberto Delgadillo⁵⁰:

Pero la sola existencia de normas reguladoras de la disciplina en el ejercicio de la función pública no es suficiente para la estructuración de un Derecho Disciplinario, puesto que además se requiere la adecuada sistematización de principios e instituciones propias que deriven de la regulación uniforme del fenómeno particular, a partir de la identificación de los valores fundamentales que presiden su existencia, las obligaciones de los sujetos para preservar esos valores, las sanciones aplicables en caso de incumplimiento, los procedimientos para su imposición, los órganos competentes, y los medios de defensa en contra de las resoluciones en que se impongan esas sanciones.

Es decir, el control en el ámbito de la administración pública es más amplio que la parte punitiva que en realidad es el resultado de una conducta ilegal del servidor público que, de acuerdo con las disposiciones aplicables, es responsable de dichos actos.

El diseño normativo actual se encuentra disperso ya que se han expedido leyes en materia anticorrupción, en materia de regulación del endeudamiento, en materia de bienes y arrendamientos públicos, así como disposiciones de carácter penal.

⁵⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Derecho Disciplinario de la Función Pública. México, INAP, 1990, p. XVI.

Específicamente, en el caso que se analiza los parámetros de conducta de los servidores públicos en materia de endeudamiento de las entidades se diseña con base en los siguientes principios:

Principio de estabilidad de las finanzas públicas locales.

Principio de alineación de la planeación local del desarrollo al diseño nacional.

Principio de control nacional del financiamiento local.

Principio de responsabilidad en el financiamiento local.

En relación con este tema, Reyes Tépac M.⁵¹ señala:

Desde el enfoque de la Teoría Normativa del Federalismo Fiscal, el endeudamiento público de las entidades federativas del país se explica por la alta dependencia financiera que los gobiernos locales de México tienen de las transferencias federales, reflejando la desequilibrada asignación de las potestades tributarias entre los diferentes órdenes de gobierno. Para privilegiar la eficiencia económica, la autoridad central se arrogó la recaudación de los impuestos que provienen de los factores móviles de la producción, que en términos de Piffano, tienen una alta elasticidad-ingreso, sus bases de recaudación son las más amplias, provienen del factor trabajo, de la actividad empresarial, del consumo de los bienes y servicios generales y especiales, del uso y explotación de los recursos naturales, particularmente en materia de hidrocarburos; energéticos (electricidad y gasolinas), del comercio exterior, de las instituciones de crédito, entre otros. En contrapartida, a los gobiernos locales se les reservó la recaudación de los gravámenes relacionados con los factores fijos, con baja elasticidad-ingreso, cuyas bases impositivas son estrechas: impuesto sobre la propiedad inmobiliaria (predial y servicios de hotelería); sobre nóminas; sobre la tenencia de vehículos; algunos gravámenes de menor impacto sobre la industria y comercio; los derechos locales, siendo el más importante el consumo del agua.

Ante esta circunstancia, la búsqueda de mejores condiciones financieras de endeudamiento, los parámetros en tiempo, forma y otras modalidades harán que este recurso se utilice de manera normada por las entidades federativas, en el marco de las nuevas disposiciones federales, incluyendo ya el concepto de daño patrimonial al Estado, razón por la cual se prevé la indemnización comentada anteriormente. Sin embargo, se destaca que la imputación de responsabilidad a las autoridades locales presenta dificultades estructurales que generan debilidad en el sistema.

3.3.3 Nuevos instrumentos fiscales para el desarrollo regional

Como se ha señalado, tanto la Coordinación Fiscal como la presupuestaria tienen límites constitucionales y económicos y, en materia de endeudamiento se ha

⁵¹ Tépac M. Reyes, op. cit., cita 24, p.49.

fortalecido su control a nivel constitucional, ordenando de esta forma el manejo de las finanzas locales.

En contraste, por las diferencias naturales del desarrollo económico de México ha sido necesario la utilización de instrumentos fiscales para incentivar éste, dando un impulso promotor a la inversión en zonas específicas que requieren ese apoyo.

De esta forma, en respuesta a los diferentes niveles de desarrollo que se dan en México se expidió Ley Federal de Zonas Económicas Especiales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de junio de 2016, que establece lo siguiente:

Artículo 1.-Las personas físicas o morales que operen en las Zonas Económicas Especiales como Administradores Integrales o Inversionistas podrán recibir beneficios fiscales, aduanales y financieros, así como facilidades administrativas e infraestructura competitiva, entre otras condiciones especiales, en los términos de la presente Ley. Los beneficios e incentivos que se otorguen deberán fomentar la generación de empleos permanentes, el ascenso industrial, el crecimiento de la productividad del trabajo, e inversiones productivas que impulsen el desarrollo económico de la Zona y su Área de Influencia.

Esta forma de estratificación territorial plantea una solución financiera, por las ventajas que se otorgarán en los tres órdenes de gobierno, pero además fragmenta a las entidades federativas con base en la clasificación económica. De esta manera se diseñan nuevos instrumentos económicos y fiscales para desarrollar zonas deprimidas, complementando la coordinación fiscal y la presupuestaria que constituyen actualmente sólo una parte del ingreso local.

Es importante recordar que en materia de fiscalidad el principio de justicia tributaria considera que el tributo se imponga de acuerdo con la capacidad contributiva del contribuyente y que en materia de excepciones a la tributación al igual que en materia de estímulos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que éstos beneficios deben tener un diseño general aplicable a un segmento de contribuyentes que se ubiquen en la hipótesis prevista en la Ley.

Adicionalmente, la Jurisprudencia de la Corte ha validado los criterios de política fiscal que propone el Ejecutivo Federal y ha validado que el Poder Legislativo Federal otorgue beneficios fiscales, atendiendo a diferencias territoriales, por sectores, por tipo de actividad, entre otras, como se observa en la siguiente tesis.⁵²

ESTÍMULOS FISCALES. FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA DETERMINARLOS CONFORME A LOS ARTÍCULOS 25, 26 Y 28 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

⁵² Tesis 1a/J, 105/2011, Novena Época, Reg. 161085, Primera Sala, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, septiembre de 2011, Constitucional, página 374.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el Congreso de la Unión en materia tributaria goza de un amplio margen de libertad que deriva de su posición constitucional y, en última instancia, de su específica legitimidad democrática, dentro de los límites establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fundamentalmente los derivados de su artículo 31, fracción IV. Esa libertad de configuración para legislar en materia fiscal, reconocida por el texto constitucional, debe entenderse en el sentido de que da espacio para diversas políticas tributarias. Ello es así porque no se encuentran previamente establecidas en el texto fundamental las distintas opciones de los modelos impositivos ni, por ende, de los estímulos fiscales. Por el contrario, de la interpretación de los artículos 25, 26 y 28 constitucionales, se advierte que el Congreso de la Unión está facultado para organizar y conducir el desarrollo nacional y, por tanto, una de las tareas centrales en la regulación económica que ejerce debe encaminarse a diseñar los estímulos fiscales, los sujetos que los reciben, sus fines y efectos sobre la economía, determinando las áreas de interés general, estratégicas y/o prioritarias que requieren concretamente su intervención exclusiva en esos beneficios tributarios, a fin de atender el interés social o económico nacional; aspectos que corresponde ponderar exclusivamente a ese Poder, dado que la propia Constitución prevé a su favor la facultad para elegir los medios encaminados a la consecución de esos fines. Lo anterior no es obstáculo para verificar si el ejercicio de esa atribución se revela en concreto como expresión de un uso distorsionado de la discrecionalidad, resultando arbitraria y, por tanto, de desviación y exceso de poder en el ejercicio de sus facultades constitucionales.

Conforme a lo anterior, las facultades legislativas no pueden ser arbitrarias, sino que deben justificarse plenamente con base en los argumentos que sustenten las diferencias en el desarrollo nacional y que válidamente confirmen que son necesarias y que el objetivo que se pretende alcanzar es viable y medible.

Esta postura jurisprudencial se complementa con el siguiente criterio.⁵³

EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Por otra parte, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En ese sentido, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que

⁵³Tesis 1a/J. 97/2006, Novena Época Reg. 173569, Primera Sala, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, enero de 2007, Constitucional, Administrativa, página 231.

reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad.

Las medidas de beneficio que prevé la Ley Federal de Zonas Económicas Especiales consisten en un tratamiento fiscal específico que se justificaría en los siguientes casos y cumpliendo los requisitos que señala el artículo 6 de dicha Ley, conforme a lo siguiente:

Artículo 6. Las Zonas se establecerán con el objeto de impulsar, a través de la inversión productiva, el crecimiento económico sostenible, sustentable y equilibrado de las regiones del país que tengan mayores rezagos en desarrollo social, siempre y cuando reúnan todos los siguientes requisitos:

- I. Deberán ubicarse en las entidades federativas que, a la fecha de la emisión del Dictamen, se encuentren entre las diez entidades federativas con mayor incidencia de pobreza extrema, de acuerdo con la información oficial del Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social;***
- II. Deberán establecerse en áreas geográficas que representen una ubicación estratégica para el desarrollo de la actividad productiva, debido a la facilidad de integración con carreteras, aeropuertos, ferrocarriles, puertos o corredores interoceánicos y potencial de conectividad hacia otros mercados nacionales o internacionales;***
- III. Deberán prever la instalación de sectores productivos de acuerdo con las ventajas comparativas y vocación productiva presente o potencial de la Zona, y***
- IV. Deberán establecerse en uno o más municipios cuya población conjunta, a la fecha de la emisión del Dictamen, sea entre 50 mil y 500 mil habitantes.***

Este mecanismo busca el desarrollo equilibrado y la distribución de oportunidades económicas en todo el territorio nacional, incentivando zonas deprimidas y constituye un complemento que da fortaleza a la economía interna y pretende estandarizar las oportunidades de desarrollo. La necesidad de incorporarse al contexto internacional y, después, al Global, ha derivado de la estructura económica estandarizada, con base en los parámetros establecidos en la materia por las organizaciones internacionales. Es por ello que este diseño pretende corregir esas desigualdades.

De acuerdo con lo anterior, se observa un cambio sustancial en las soluciones jurídicas para lograr la funcionalidad del régimen fiscal federal. Actualmente, las iniciativas presidenciales plantean reformas constitucionales con instrumentación legal. Adicionalmente de busca la unicidad normativa y se plantea la armonización funcional y operativa a través de órganos designados a nivel federal, pero de operación local.

Se observa así, la aplicación de técnicas normativas distintas y con instrumentos jurídicos adaptados a cada caso. Así, en materia fiscal, el diseño de la fiscalidad actual en México, a partir de la reforma fiscal de 2013, se enfocó al fortalecimiento de la recaudación y no a la revisión de la coordinación fiscal, por lo que estructuró una recaudación más elevada en los sectores de más altos ingresos, lo que promueve la disminución de la desigualdad social. Así lo señala la OCDE⁵⁴, de acuerdo con lo siguiente:

Se espera que la reforma fiscal aprobada en 2013 aumente los ingresos generales del gobierno de 21.6% en 2013 a 24% del PIB en 2018. Ello contribuirá a reducir los índices de desigualdad, ya que más de la mitad de este aumento provendrá de mayores impuestos aplicados al 10% de la población con ingresos más elevados.

En este marco el sistema fiscal resulta un instrumento valioso y por ello la Ley de Zonas Económicas Especiales diseña un mecanismo de control de este proyecto de desarrollo regional con las siguientes características:

A.- Régimen fiscal reglamentario

La definición y los criterios para otorgar estos beneficios se determina por Decreto presidencial, conforme a lo establecido en la Ley de referencia, de acuerdo con lo siguiente:

Artículo 13. El Ejecutivo Federal, mediante el decreto a que se refiere el artículo 8 de esta Ley, deberá establecer los beneficios fiscales en materia de contribuciones que se consideren necesarios para impulsar el establecimiento y desarrollo de la Zona. Los beneficios serán temporales y, en su caso, el monto de la desgravación o descuentos de las contribuciones se otorgarán de manera decreciente en el tiempo. El decreto del Ejecutivo Federal además deberá establecer las medidas relacionadas con su forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales. Los beneficios que se otorguen deberán incentivar la generación de empleos permanentes e inversiones productivas que impulsen el desarrollo económico de la Zona y la creación de infraestructura.

B.- Gravámenes que incluye

Impuesto al valor agregado

⁵⁴ Cfr. 2015 OCDE, Estudio Económico sobre México, 15 de enero de 2015. http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/economics/estudios-economicos-de-la-ocde-mexico-2015_9789264218734-es#page1, consultado el 2 de junio de 2016.

En materia del impuesto al valor agregado los beneficios fiscales tendrán como propósito desgravar los bienes que se introduzcan a dichas Zonas, así como los servicios que se aprovechen en las mismas, cuando esas actividades se lleven a cabo por empresas residentes en México, actividades que estarán afectas a la tasa de 0%.

Impuesto sobre la Renta

En materia del impuesto sobre la renta, los beneficios fiscales deberán promover la inversión productiva, la formación de capital humano y la capacitación de los trabajadores, de forma que se impulse la generación de empleo de alto valor agregado y la elevación de las remuneraciones de los trabajadores empleados en las Zonas.

Régimen aduanero

El Ejecutivo Federal creará un régimen aduanero de las Zonas, que regule la introducción y extracción de mercancías extranjeras, nacionales o nacionalizadas, y establezca facilidades, requisitos y controles para la introducción y extracción de mercancías y realización de las actividades al interior de las Zonas.

C.- Beneficios temporales

Los beneficios se establecen con dos mecanismos: límite mínimo de duración y estabilidad para la inversión que realicen los particulares, conforme a lo que establece el artículo 13 citado, conforme a lo siguiente:

Los beneficios que otorgue el Ejecutivo Federal en los términos del presente artículo, deberán tener como mínimo una duración de ocho años. Durante su vigencia no podrán modificarse dichos beneficios en perjuicio de los contribuyentes respectivos, sin perjuicio de su condición decreciente a que se refiere el primer párrafo del presente artículo.

D.- Control del instrumento de desarrollo

La Ley de referencia establece la *intervención* como mecanismo de control, previendo que no se estén ejecutando las medidas planeadas para lograr los objetivos de desarrollo regional.

Artículo 26. Cuando de forma reiterada el Administrador Integral haya incumplido sus obligaciones o no cuente con las capacidades para desempeñar sus funciones, de tal manera que ponga en riesgo la seguridad, la eficiencia o la continuidad de las operaciones de la Zona, la Secretaría podrá intervenir la operación o administración de la misma en forma provisional.

Por otra parte este control administrativo se complementa con sanciones que establece la propia Ley conforme a lo siguiente:

Artículo 46. Los Administradores Integrales e Inversionistas que incumplan lo previsto en los Permisos, Asignaciones o Autorizaciones respectivas, además de la revocación o cancelación de los mismos, responderán por los daños y perjuicios que hayan ocasionado y podrán ser sancionados en los términos que prevean las leyes aplicables, por el incumplimiento en que hayan incurrido respecto a las concesiones o demás autorizaciones que, en su caso, les hayan sido otorgadas.

En esta etapa, la fiscalidad debe buscar la simetría, alineación, rentabilidad y competitividad, aplicando una técnica que logre eliminar la desigualdad que existe en

México. Este puede considerarse un paso para lograr esos objetivos y explica las reformas aprobadas.

Lo anterior se justifica en un país diverso que debe buscar los objetivos de igualdad social necesaria para lograr el desarrollo nacional y para ello la fiscalidad es un instrumento adecuado y preciso.

Este cambio en la normatividad para distinguir lo que es distinto y aplicar instrumentos de mayor precisión, contrasta con los criterios anteriores que otorgaban tratamiento genérico.

Estas medidas de carácter temporal que disminuyen la carga impositiva se enmarcan en los nuevos criterios de política fiscal para detonar zonas deprimidas y lograr de esta forma parámetros de igualdad en México al compensar los desequilibrios históricos.

El Federalismo fiscal mexicano en el siglo XXI, está marcando la adecuación del esquema liberal que proviene de la Constitución de 1857, ya que lo anterior le permite al Estado controlar y regular la acumulación de riqueza y procurar su redistribución. Igualmente estas medidas refuerzan una de sus funciones esenciales, es decir la redistribución en el marco de una economía liberal que se da a través de formas de organización económica que se han incorporado a la legislación mexicana y que al mismo tiempo le permite fortalecer y delimitar su papel en el marco constitucional.

Este origen liberal es el que impulsa también la transformación hacia la mundialización, como definen los franceses la globalización, para lograr incorporarse al mercado mundial. En México, ese camino se inició con la transformación del Derecho internacional que adquiere fuerza integradora y con la incorporación en cada rama del Derecho nacional a las reglas internacionales, para tener hoy en día la fuerza suficiente para lograr que el Derecho mexicano transite a una nueva etapa.

3.4.- INTERNACIONALIZACIÓN DEL FEDERALISMO FISCAL

El Sistema Federal se ha venido transformando para asegurar su fortaleza ya que la apertura comercial ha detonado nuevos elementos de funcionalidad del Derecho y resulta necesario alinear, armonizar, coordinar o integrar la normatividad nacional para incorporar plenamente a México a la fiscalidad internacional.

De acuerdo con lo anterior, al igual que en el orden interno, se busca la simetría en el ámbito internacional ya que se requiere de ella para su funcionalidad.

La forma de lograr esta funcionalidad deriva de instrumentos en el marco del Derecho Internacional y de estos instrumentos se ha creado un sistema de modelos de tratados, relativos a varios temas que permiten la búsqueda de simetría en materia fiscal.

Para insertarse en este contexto internacional, México se integró a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, para incorporarse a un diseño de fiscalidad elaborado para la competitividad internacional, lo que deriva en el fortalecimiento de sus finanzas públicas y en la necesidad de control de los contribuyentes, ya que el Estado se enfrenta ahora a la evasión fiscal internacional.

Es importante recordar que la incorporación a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos exige el cumplimiento de estándares en materia de fiscalidad nacional, para lo cual dicha Institución ⁵⁵ señala recomendaciones en materia de relaciones entre la federación y las entidades federativas, entre ellas, las siguientes:

- Mejorar la eficiencia del gasto de las entidades y hacerlo eficiente definiendo claramente las responsabilidades de cada nivel.
- Reforzar los controles presupuestales, mejorando la recaudación de impuestos.
- Otorgar más facultades a las entidades para que recauden otros ingresos al consumo.
- Mejorar la transparencia de las transferencias federales.
- Mejorar la equidad a través de las transferencias federales dirigidas a zonas deprimidas.
- Mejorar el manejo de financiamiento público, promoviendo los presupuestos multianuales para las entidades federativas.
- Promover el uso de la inversión productiva en las entidades federativas.
- Implementar una ley sobre contabilidad gubernamental.

Este diseño permite planear, administrar y evaluar el desempeño de un país para poder ubicarlo en el contexto mundial y aceptarlo como miembro de la comunidad.⁵⁶

⁵⁵ Cfr. 2015 OCDE, Estudio Económico sobre México, 15 de enero de 2015, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/economics/estudios-economicos-de-la-ocde-mexico-2015_9789264218734-es#page1, consultado el 12 de abril de 2016.

⁵⁶ Es importante destacar que los estándares requeridos por la O C D E generan la validación del sistema fiscal de cada país. Por ello México no tiene firmado acuerdos con países que no reúnen dichos estándares. Tal es el caso de Guatemala, país vecino, pero con el cual después de 24 años de estar funcionando en la fiscalidad internacional, México sólo ha iniciado recientemente las negociaciones para la celebración de

Este modelo se adapta a las circunstancias y pretende integrar los esfuerzos con un solo objetivo y con instrumentos de medición comunes, que hoy corresponden a estándares internacionales como son, entre otros, el GINI (Índice General de Ingreso Neto), que es el índice que se utiliza para medir la desigualdad de ingresos de los habitantes de un país o la prueba PISA (Programa para la Evaluación Internacional de Estudiantes), que es un indicador del nivel educativo de un país. Estas unidades de medida corresponden a las formas de evaluación estandarizada del desempeño en cada indicador.

Al respecto, resulta importante que los indicadores de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos incluyan en el diseño de evaluación factores que tomen en cuenta la condición de los países en desarrollo, ya que no es adecuado evaluar con el mismo instrumento a los países con desarrollo pleno o en post-desarrollo, que evaluar a aquellos que no han logrado esta calidad.

De acuerdo con lo anterior, al igual que en el ámbito interno se aplica un Federalismo fiscal coordinado y extendido, en el ámbito exterior, se instrumentó un Federalismo fiscal armonizado que permite a los mexicanos competir en el ámbito internacional, asegurando la recaudación y el control de los contribuyentes de México o de los otros países con los que se tienen firmados tratados internacionales.

3.4.1 Marco normativo de la fiscalidad internacional

La fiscalidad internacional se origina por la coincidencia de dos o más países que, conforme a su respectiva legislación, tienen la facultad de exigir a un contribuyente el pago de un gravamen determinado.

La doble o múltiple imposición se resuelve a través de la celebración de tratados internacionales en los cuales se prevén soluciones para los casos de gravamen múltiple.

El diseño de regulación legal, se explica porque el contenido de la fiscalidad internacional ya que no establece tributos, sino reglas técnicas de coexistencia de diferentes sistemas que inciden sobre la misma fuente y considerando que dichas reglas de fiscalidad internacional, derivaron de lo siguiente:

a .-La existencia de un tratado internacional de incorporación a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

tratados en materia de fiscalidad internacional. En contraste, en 2010 se firmó el Tratado con China, país que tiene mucho rezago en materia de Derechos Humanos, pero que si reúne los estándares fiscales.

b.- La existencia de normatividad internacional contenida en el Tratado citado sobre el Modelo para la celebración de los tratados para evitar la doble tributación.

c.- La existencia de reglas internacionales emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en materia de interpretación de estos tratados.

d.-La existencia de mecanismos para plantear y resolver discrepancias en la materia.

Este proceso se inició en la última década del siglo XX, al desarrollarse el concepto de *renta mundial*, ya que la apertura comercial de México generó la posibilidad de la doble o múltiple imposición. Por ello, se adoptaron las siguientes medidas:

-Se reformó la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para fortalecer el marco de referencia y de actuación del Ejecutivo Federal y del Senado de la República al celebrar los tratados internacionales en la materia.

- México se incorporó a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, adoptando así los modelos que para la fiscalidad internacional establece esta institución.

- Con base en dicho modelo, se celebraron los tratados internacionales en la materia.

- Se expidieron tres leyes en la materia.

- Se realizaron las reformas legales correspondientes para engarzar las disposiciones internacionales con las normas locales.

-Se crearon órganos en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dar seguimiento y aplicar las normas derivadas de la internacionalización.

A) Regulación constitucional limitada

En materia de reglas sobre la celebración de tratados internacionales no se incluye a nivel constitucional un marco normativo detallado o específico en materia de clasificación o modalidades como las relativas a tipo de tratados internacionales y tampoco, específicamente, en materia de fiscalidad internacional.⁵⁷

⁵⁷ Se destaca que pocos países incluyen en su constitución una regulación tan detallada como lo hace Francia. Así, la Constitución francesa de 1958 regula de forma amplia, en el título VI, los tratados internacionales con las siguientes características:

La competencia del Presidente de la República para firmar los mismos, prevista en el artículo 52, en los siguientes términos:

Artículo 52

La regulación constitucional es genérica para todo tipo de tratado; las reglas que se establecen son comunes y se remite a la legislación en la materia, las disposiciones precisas sobre su celebración y demás actos de Derecho Internacional.

En esta incorporación al Derecho Internacional Fiscal, fue necesaria la modificación constitucional, con el propósito de proteger el diseño nacional, por lo que se establecieron los principios que rigen la política internacional y se expidieron dos leyes en materia de tratados internacionales y una ley específica de protección del propio sistema jurídico mexicano.⁵⁸

Al respecto, es importante recordar que México está integrado al orden jurídico internacional de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 133 constitucional⁵⁹ que 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

El Presidente de la República negociará y ratificará los tratados.

Será informado de toda negociación encaminada a la concertación de un acuerdo internacional no sujeto a ratificación.

La competencia legislativa para la ratificación de ciertos tratados, conforme a lo siguiente:

Artículo 53

No podrán ser ratificados ni aprobados sino en virtud de una ley los tratados de paz, los tratados de comercio, los tratados o acuerdos relativos a la organización internacional, los que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública, los que modifiquen disposiciones de naturaleza legislativa, los relativos al estado de las personas y los que entrañen cesión, canje o accesión territorial.

No surtirán efecto sino después de haber sido ratificados o aprobados.

Ninguna cesión, canje o accesión territorial será válida sin el consentimiento de las poblaciones interesadas.

La precisión del nivel normativo de los tratados internacionales, superior a las leyes locales de acuerdo a lo siguiente:

Artículo 55

Los tratados o acuerdos debidamente ratificados o aprobados tendrán, desde el momento de su publicación, una autoridad superior a las leyes, a reserva, para cada acuerdo o tratado, de su aplicación por la otra parte.

La resolución en los casos de incompatibilidad de las normas contenidas en los tratados internacionales y las normas nacionales, de acuerdo con lo siguiente:

Artículo 54

Si el Consejo Constitucional, requerido por el Presidente de la República, por el Primer Ministro, por el Presidente de cualquiera de las dos Cámaras o por sesenta diputados o por sesenta senadores, declara que un compromiso internacional contiene una cláusula contraria a la Constitución, la autorización para ratificar o aprobar el referido compromiso internacional sólo podrá otorgarse previa reforma de la Constitución.

Con lo anterior se define el nivel de los tratados internacionales al determinar que será la norma interna constitucional la que se ajuste al compromiso internacional contraído.

⁵⁸ Ley de Protección al Comercio y la Inversión de Normas Extranjeras que Contravengan el Derecho Internacional, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 23 de octubre de 1996.

⁵⁹ Es importante destacar que este artículo fue modificado por reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de enero de 1934, para precisar el orden entre las leyes y los tratados.

cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas.

Actualmente, la cuestión a analizar deriva de la proyección internacional del sistema jurídico mexicano que requiere un diseño adaptable a los nuevos retos del Derecho Internacional, en el cual siempre ha participado, pero que ahora exige otros atributos que lo hagan competitivo. Como se observa, se define la jerarquía normativa y se reconoce la normatividad internacional al otorgar facultades al Ejecutivo Federal para celebrarlos y al Senado para ratificarlos.

En México, el marco constitucional de los tratados internacionales fue modificado después de la apertura comercial, reformando los artículos 89, fracción X, y 76, fracción I, en los siguientes términos:

Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

***...
X.-Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, así como terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos, 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; el respeto, la protección y promoción de los derechos humanos y la lucha por la paz y la seguridad internacionales
...***

Esta fracción fue modificada para establecer los principios que rigen la política exterior de México mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de mayo de 1988, precisamente en el inicio de la apertura comercial y previamente, a la firma de los tratados en materia comercial y en materia fiscal. Adicionalmente, por decreto publicado el 12 de febrero de 2007, se fortaleció esta disposición al agregar las facultades de terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos, debiendo someter éstas a aprobación del Senado también.

Esta disposición define el marco de los criterios que rigen las decisiones que toma el Ejecutivo Federal en la materia. Finalmente, el 10 de junio de 2011 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el decreto por el que se agregó, como principio normativo, el respeto y la protección de los Derechos Humanos.

Las disposiciones en materia de análisis de la política exterior y de aprobación de tratados internacionales y convenciones diplomáticas se establecen de acuerdo con lo siguiente:

Artículo 76.- Son facultades exclusivas del Senado⁶⁰:

1.-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 el Ejecutivo Federal suscriba, así como su decisión de terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos;

...

Estos artículos establecen la participación conjunta del Poder Ejecutivo y del Poder Legislativo a través del Senado de la República. Esto se explica ya que la representación para negociar debe ser única, a fin de hacer más dinámica la misma y considerando que es el Ejecutivo Federal el que cuenta con los elementos necesarios, en cualquier materia, para conocer los alcances de un compromiso internacional. Por su parte, el Senado de la República tiene la representación de las partes que integran la Federación a cuyo nombre se negocian y se aplican los tratados internacionales.

Al respecto, se destaca que el esquema de regulación constitucional resultaba en 1990 insuficiente en el ámbito internacional, por lo que se expidió la Ley sobre la Celebración de Tratados, misma que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 2 de enero de 1992, ya que se requería sistematizar conceptos dispersos y de orden administrativo para agruparlos en un solo texto que sirviera de guía en las negociaciones internacionales de los tratados para evitar la doble tributación y considerando la solicitud de los negociadores extranjeros que requería normas precisas, claras y escritas sobre los procedimientos legales para configurar válidamente un compromiso internacional contenido en un tratado. Esta ley no ha sido reformada en 24 años de vigencia.

Adicionalmente, es importante señalar que en 168 años de vigencia del marco constitucional en materia de tratados internacionales,⁶¹ no se había requerido

⁶⁰ Esta fracción ha tenido dos reformas. La primera se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 6 de diciembre de 1977 para dar al Senado de la República la facultad de analizar la política exterior y aprobar los Tratados. La segunda el 12 de febrero de 2007, cuyo objeto fue autorizar a dicho órgano para que además de aprobar los tratados también pueda aprobar la decisión de terminar, suspender, denunciar, etc. y para agregar el concepto de convenciones.

⁶¹ En la Constitución de 1824, se especificaban los tipos de tratados internacionales de la siguiente manera:

Artículo 50.- Las facultades exclusivas del Congreso General son las siguientes:

XIII.-Aprobar los tratados de paz, de alianza, de amistad, de federación, de neutralidad armada, y cualesquiera otros que celebra el Presidente de los Estados Unidos con potencias extranjeras.

õ

Se destaca que entre las facultades de negociación de los tratados internacionales del Poder Ejecutivo se incluían los de comercio, en los términos siguientes:

Artículo 110.- las atribuciones del Presidente son las que siguen:

...

regulación legal en materia de Tratados, sino que su expedición fue impulsada por la apertura comercial y, en especial por la celebración de los tratados para evitar la doble tributación. Así, igual que en otros temas, en la aplicación del Derecho Fiscal se optó por la regulación a nivel legal y no constitucional de temas normativos específicos.

Adicionalmente, el 2 de septiembre de 2004 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley sobre la Aprobación de tratados internacionales en Materia Económica. Es importante señalar que la incorporación de México al comercio internacional hizo evidente que los tratados en la materia son de naturaleza distinta a los tratados tradicionales. Lo anterior derivó de la primera experiencia que tuvo México con la celebración del Tratado de Libre Comercio con los Estados Unidos de América y Canadá. De esta forma, se implementaron ciertas medidas legislativas de prevención y protección que capitalizaron el conocimiento adquirido en los primeros años de comercio internacional abierto. Se destaca que esta ley tampoco ha sido modificada en 14 años de vigencia.

Al respecto, es importante recordar que tratados tradicionales tienen como finalidad regular las relaciones de Derecho Público que protegen los intereses de cada Estado. En el caso de los tratados internacionales para evitar la doble tributación, existe un interés compartido de los Estados para asegurar que los particulares cumplan con sus obligaciones tributarias, de acuerdo con las reglas relativas a los criterios de vinculación y de los particulares para evitar la doble tributación.

En materia fiscal existen 3 tipos de tratados: para evitar la doble tributación y la evasión; de asistencia jurídica; y de intercambio de información.

Estos tratados tienen las siguientes características:

- Los Estados acuerdan la aplicación de reglas que corresponden a ordenamientos legislativos, lo que técnicamente les da el carácter de leyes supranacionales bilaterales.
- De estos tratados derivan reglas que reconocen facultades a las autoridades de ambos países.
- Su contenido es obligatorio para los particulares que tienen relaciones internacionales que derivan en la determinación de fuentes gravables coincidentes.

XIV.- *Dirigir las negociaciones diplomáticas, y celebrar tratados de paz, amistad, alianza, tregua, federación, neutralidad armada, comercio y cualesquiera otros; más para prestar o negar su ratificación a cualquiera de ellos, deberá preceder la aprobación del Congreso General.*

- En general, sus disposiciones son de mayor beneficio y evitan tributar dos veces.
- Este modelo normativo es de corte liberal y de amplia tradición internacionalista, de escasa regulación constitucional y de regulación legal más amplia. La aplicación de las normas de los tratados es complementada con las disposiciones nacionales que definen sus efectos, como se señaló anteriormente.

Como se señaló anteriormente, en México, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece de forma general la regulación de los tratados internacionales y un solo procedimiento para celebrarlo y para ratificarlo. Sin embargo, la Ley sobre la Aprobación de tratados internacionales en Materia Económica establece requisitos y formalidades para el procedimiento de aprobación, que incluyen lineamientos y acciones para prever los efectos de la celebración de dichos tratados en la legislación mexicana. Lo anterior constituye otro rasgo que hace diferentes a estos tratados en materia económica de otros tratados tradicionales.

Así como se recordará, la fiscalidad internacional a nivel mundial se inicia formalmente a partir del final de la Segunda Guerra mundial, al diseñar un modelo internacional que pudiera estructurar las relaciones entre los distintos países, para lo cual se celebraron tratados internacionales que crearon instituciones para atender diferentes aspectos. La filosofía de esta forma de relacionar a los Estados se basa en la cooperación internacional que se incluye como principio en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La base de este principio fortalece al Estado nacional en el cumplimiento de sus objetivos comunes, uno de ellos, conseguir los niveles recaudatorios necesarios para financiar el gasto público. Este fin es común en todas las naciones como lo es la seguridad nacional, es por ello que en el Derecho Internacional Público la coincidencia de valores, se expresan en coincidencias normativas.

Al respecto conviene recordar la explicación de las convicciones jurídicas coincidentes. Sobre este tema Alfred Verdross⁶² señala:

Finalmente, el D.I.P. no pudo desarrollarse sino sobre la base de ciertas convicciones jurídicas coincidentes de los distintos pueblos. El hecho de esta coincidencia es señal de que las diferencias psicológicas que separan a los pueblos se dan sobre la base de una naturaleza humana común y general.

⁶² Verdross, Alfred y Karl Zemanec, Derecho Internacional Público, trad. Antonio Truyol y Serra, España, 1973, p.14.

La comunidad internacional es, pues, más fuerte cuanto mayor sea el número de valores comunes universalmente reconocidos.

En este contexto de coincidencias, es evidente que las naciones tienen objetivos comunes, más aun los de Derecho Público como son: alcanzar los niveles de recaudación estandarizada, evitar la evasión fiscal, suprimir las prácticas internacionales de direccionamiento de utilidades a países de baja imposición o aprovechamiento inadecuado de beneficios fiscales por inversión en ciertos países.

En esta nueva dimensión jurídica internacional, el Federalismo mexicano tuvo que adaptar su legislación a las conductas internacionales de los contribuyentes, lo que se explica porque durante más de un siglo, la economía mexicana funcionó de manera cerrada, lo que le dio al Federalismo fiscal un diseño territorialmente concentrado, con contactos y coincidencias internacionales limitados.

Este enfoque del Federalismo se dio en razón de la funcionalidad que tenía el régimen en ese momento, que se modificó integrando dos cambios muy importantes que se dieron en los años setentas: la apertura comercial mexicana y la inauguración de un nuevo régimen tributario que derivó de lo siguiente:

- ✓ Incorporación al Acuerdo General de Tarifas y Aranceles, hoy Organización Mundial de Comercio.
- ✓ La transformación del impuesto sobre ingresos mercantiles en impuesto al valor agregado.
- ✓ La supresión de más de 60 impuestos que se abrogaron con la nueva legislación del impuesto al valor agregado.
- ✓ La expedición de la Ley de Coordinación Fiscal que sistematiza la regulación en la materia que, de manera integral, recoge diversas disposiciones dispersas que existían en la materia.
- ✓ El establecimiento del impuesto especial sobre producción y servicios.
- ✓ La expedición de la Ley Aduanera.
- ✓ La expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- ✓ La expedición de un nuevo Código Fiscal de la Federación.

Como se observa, a partir de finales de la década de los setentas se transforma el sistema fiscal para modernizarlo, considerando ya la apertura comercial y la necesidad de aplicar el principio de *Tributación Única*, es decir, la no existencia de *doble o múltiple tributación*, ni en el ámbito interno ni en el ámbito internacional.

En este marco, el artículo 31 constitucional, fracción IV garantiza la obligación de contribuir para financiar el gasto público de la Federación, las entidades y los municipios, mismo que marca el principio de vinculación de la tributación, ya que los actos que se realizan en el marco de cualquiera de los criterios de vinculación con el Estado mexicano, son gravados por la potestad tributaria de dicho Estado.

Se destaca que con la apertura comercial se da la movilidad de capitales, bienes y servicios y la concepción tributaria se ve reforzada para asegurar que cada jurisdicción tenga garantizado su ingreso y el control de sus contribuyentes. En este marco es que surge la fiscalidad internacional y el concepto de criterios de vinculación.

Este diseño de fiscalidad hizo evidente que las virtudes del régimen federal requerían ser adaptadas a las nuevas circunstancias, por ello en el ámbito interno se requería ajustar la coordinación fiscal y en el ámbito internacional era necesario garantizar la reciprocidad de otros países que aseguraran que la imposición en las transacciones internacionales sean pagadas una sola vez, evitando la duplicidad de tributos y garantizando los controles de la tributación.

En este marco, la celebración de los tratados internacionales en materia fiscal le da al Federalismo un nuevo instrumento de desarrollo de la fiscalidad, coordinada, en el orden interno, y armonizada, en el ámbito internacional.

Los tratados internacionales para evitar la doble tributación tienen características que motivan la reflexión sobre la necesidad de establecer una regulación específica sobre ellos, o bien aceptar que la regulación deba ser dispersa, como sucede actualmente.

Los tratados en materia fiscal que tiene celebrados México son de tres tipos:

Tratados para evitar la doble tributación y evitar la evasión fiscal.⁶³

Los tratados de asistencia jurídica, y

Los tratados de intercambio de información.

Las reglas contenidas en los tratados han sido ya incorporadas al sistema jurídico mexicano por tres vías: el Ejecutivo Federal firma el Tratado Internacional; el Senado de la República, mediante su ratificación lo incorpora el sistema normativo mexicano y, el Poder Legislativo nacional incorpora las normas necesarias en la legislación nacional para aplicar correctamente el Tratado.

⁶³ La denominación varía de acuerdo con su contenido ya que cada país con el que se celebra el tratado propone una extensión distinta en la aplicación de éstos.

Este primer reto nacional para ensamblar el conjunto de normas internacionales con las normas nacionales requirió de análisis para asegurar que los principios constitucionales en la materia fueran respetados.

A este primer reto se incorporó el segundo, consistente en la revisión constitucional del modelo diseñado al efecto en los años 90. Así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha ratificado la aplicación de dichas normas internacionales en materia fiscal, como se verá más adelante, indicando que tiene el carácter de *interpretación auténtica* la que se hace al aplicar el contenido de los Comentarios al modelo O C D E y al reiterar en diversas interpretaciones, la jerarquía normativa de los instrumentos jurídicos internacionales.

Es por ello que los tratados para Evitar la Doble Tributación y la Evasión Fiscal, aseguran que los actores económicos paguen impuestos en alguna jurisdicción y que además, no tributen dos o más veces. Así, el Federalismo fiscal se internacionaliza al someter a tratados internacionales la mecánica de armonización del impuesto sobre la renta que es, a la fecha, uno de los impuestos que integran la coordinación fiscal nacional y, sin duda, el más rentable ya que es el que genera más ingresos al Estado y cuenta con una estructura que se basa en fuentes de ingreso que derivan del movimiento de personas, de capitales y de mercancías. Adicionalmente, al ser un gravamen directo, su control se vincula al domicilio o residencia y al territorio y en algunos casos a la nacionalidad, en cuanto a su control.

De esta forma los criterios de vinculación son los elementos precisos que indican en qué país se debe tributar en razón de la mecánica internacional para generar ingresos en el marco del Derecho Fiscal Internacional.

Adicionalmente, los criterios de competencia y facultades de las autoridades administrativas de cada país y la definición de jurisdicción aplicable en las operaciones internacionales que se realizan, generan que su regulación se incluya en la legislación local ordinaria y que se instrumenten mecanismos de asistencia y cooperación internacional.

B) Control constitucional

A través de los tratados se busca regular mediante normas de carácter general, abstracto e impersonal, comunes a los sujetos normados que corresponden a residentes de las partes firmantes, lo que inicia el concepto de globalización jurídica al dar identidad normativa a sujetos que pertenecen a naciones distintas y, por ello, la Suprema

Corte de Justicia de la Nación ha señalado la naturaleza de dichos tratados⁶⁴ y ha reiterado la simetría que se da entre los tratados internacionales⁶⁵ y las leyes, por ser ambas normas generales, en los siguientes términos:

TRATADOS INTERNACIONALES. SON NORMAS GENERALES Y, POR TANTO, SON IMPUGNABLES EN CONTROVERSIA CONSTITUCIONAL.

Los tratados internacionales son normas generales, ya que reúnen las características de generalidad, permanencia y abstracción y, además, las materias enunciadas por la fracción X del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como propias de dichos instrumentos - autodeterminación de los pueblos, no intervención, solución pacífica de controversias, etcétera-, sólo pueden tener su expresión creadora y desarrollo lógico a través de normas generales, lo que se corrobora con lo previsto en el artículo 133 constitucional, que expresamente los coloca junto con otras normas, como la Ley Suprema de la Unión, siempre que sean acordes con la misma. En ese sentido, al tener los mencionados instrumentos internacionales la naturaleza de normas u ordenamientos generales, son susceptibles de control constitucional a través de la controversia que establece la fracción I del artículo 105 constitucional, que aunque no incluye de modo explícito entre los actos impugnables a la especie tratados, sí menciona expresamente como actos sometidos a su control a las disposiciones generales que es el género, como se infiere de los incisos h), i), j) y k) de dicha fracción, además de que ese alcance se halla implícito en los demás incisos, donde no se excluyen más actos que los que corresponden a la materia electoral; aunado a que en el penúltimo párrafo de la mencionada fracción I, al señalar los efectos de la sentencia de invalidez se parte del supuesto de que la controversia constitucional procede en contra de disposiciones generales, que comprenden a los tratados.

Controversia constitucional 33/2002. Jefe de Gobierno del Distrito Federal. 29 de junio de 2004. Unanimidad de nueve votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Martha Elba Hurtado Ferrer.

Esta interpretación reitera el valor jurídico de los tratados internacionales como Ley, a pesar de no incluirse en el artículo 105 constitucional como impugnables a través de controversia constitucional. Lo anterior reitera el ámbito espacial de validez de las disposiciones establecidas en el sistema jurídico mexicano, aunque es posible señalar que en materia de tratados para evitar la doble tributación su aplicación crea un ámbito personal de validez diferente y variable, ya que es el contenido del Tratado y los criterios de vinculación los que dan dimensión a este elemento.

En México, en la celebración de los tratados para evitar la doble tributación se ha aplicado una técnica dual entre la aplicación directa del tratado, por ejemplo en el caso de las tasas de beneficio para los contribuyentes y la aplicación de la Ley nacional para dimensionar un concepto como en el caso de establecimiento permanente.

⁶⁴ Novena Época, registro: 180432, Pleno, Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, Septiembre de 2004, Constitucional, tesis P/J. 84/2004, p. 1258.

⁶⁵ El artículo 105, fracción I constitucional no establece expresamente esta facultad, sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación interpreta el precepto y bajo el concepto de: norma general, ejerce el control de la constitucionalidad.

En contraste, conviene recordar que la regulación en los Estados Unidos de América es genérica y de aplicación directa de los tratados, mientras el sistema francés, a pesar de reconocer el texto de los tratados internacionales, promueve la compatibilidad formal total con su orden jurídico interno.

De acuerdo con lo señalado anteriormente, además del marco constitucional limitado y del control jurisdiccional de los mismos, el proceso de internacionalización continuó con las reformas a diversas leyes fiscales para incorporar normas específicas para aplicar los tratados internacionales en materia fiscal, como se verá enseguida.

3.4.2 Incorporación de conceptos en la legislación mexicana

El modelo constitucional de referencia se fortaleció con la decisión de incluir en la legislación nacional las disposiciones que desarrollaron el contenido normativo de los tratados internacionales y estableciendo disposiciones para los casos de los países con los que México no tiene firmado tratados internacionales en materia fiscal.

La razón fundamental para utilizar esta técnica de Derecho internacional se sustenta en el principio de legalidad de las contribuciones contenido, entre otros en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, 73, 74 y demás relativos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en la necesidad de que la autoridad administrativa, los particulares y los tribunales dispongan del diseño normativo completo en la materia y no disperso como sucede en otros casos.

Conforme a lo anterior, se distingue entre las disposiciones sustantivas y las adjetivas en materia fiscal, es por ello que se incorporaron a los ordenamientos fiscales disposiciones genéricas o comunes y disposiciones específicas.

Así, en materia de disposiciones genéricas o comunes, se reformaron diversos artículos del Código Fiscal de la Federación para tener un marco legal completo como estrategia que fundamentar los actos administrativos de la autoridad hacendaria.

Las reformas incorporadas a la legislación fiscal nacional en el Código Fiscal de la Federación, se refieren a los temas siguientes:

A) Regla genérica de jerarquía en la aplicación de las disposiciones fiscales

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

...

De esta forma se precisa que las disposiciones fiscales se aplican primeramente de conformidad con las leyes que rigen cada tributo. Si no existe disposición aplicable en dichas leyes, es supletorio el Código Fiscal de la Federación y la aplicación supletoria debe hacerse, en su caso, sujetándose a lo dispuesto en los Tratados, sin disminuir o afectar el contenido de éstos. Los tratados tienen un nivel normativo que obliga al Estado mexicano a hacer prevalecer sus disposiciones, sobre la legislación nacional, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 133 constitucional.

B) Regla de notificación y ejecución de créditos de Estados Extranjeros

Artículo 4o.-A.- Los impuestos y sus accesorios exigibles por los Estados extranjeros cuya recaudación y cobro sea solicitado a México, de conformidad con los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte, les serán aplicables las disposiciones de este Código referentes a la notificación y ejecución de los créditos fiscales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público o las oficinas que ésta autorice recaudarán, de conformidad con los tratados internacionales antes señalados, los impuestos y sus accesorios exigibles por los Estados extranjeros.

Esta disposición incorpora las facultades de notificación y ejecución, con fundamento en los tratados de asistencia jurídica y previendo en la legislación local las facultades de la autoridad nacional, derivado de una norma extranjera que debe hacerse efectiva, conforme a los procedimientos establecidos en el Estado requerido para la aplicación de la norma de referencia.

Lo anterior vincula la legislación sustantiva del país solicitante con la legislación adjetiva del país requerido para gestionar el cobro y la ejecución. En este caso se da la dualidad normativa, una norma extranjera establece la obligación fiscal y una norma nacional otorga facultades para cobrar y ejecutar el tributo en México.

C) Regla de plazo especial de duración de actos relativos a facultades de comprobación.

Artículo 46-A.-. . .

A.-. .

B.-Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 76, fracción IX, 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México. En estos casos, el plazo será de dos años contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

La regla general es de 12 meses para la duración del ejercicio de las facultades de comprobación, con 2 excepciones: de 18 meses para el sistema financiero y de dos años en el caso de aplicación de tratados internacionales.

En este último caso la extensión del plazo, tiene una explicación precisa, pues la autoridad nacional debe solicitar información o comprobar actos que las autoridades de otro país deben informar o acreditar a las autoridades mexicanas.

Como se aprecia, en este caso, el tratamiento que se da a los casos en los que un tratado internacional es aplicable, genera trámites adicionales que es necesario solventar para disponer de la documentación necesaria para ejercer las facultades de comprobación en México.

D) Regla de presunción de certeza para dictámenes fiscales expedidos por contadores en el marco de un Tratado Internacional,

Artículo 52.- Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

. . .

b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

Esta disposición integra el contenido del Tratado a la regulación prevista en el Código Fiscal de la Federación, estableciendo una presunción de certeza para los hechos u operaciones en materia de dictámenes de estados financieros o por operaciones de enajenación de acciones o bien en cualquier otro dictamen o en aclaraciones a los dictámenes.

Como se observa, el Tratado Internacional es el que autoriza, conforme a sus reglas, a dictaminar estados financieros, y la legislación mexicana, nacionaliza su contenido, al atribuirles la naturaleza de ciertos a los hechos u operaciones dictaminados por personas extranjeras.

E) Regla de aplicación de Derecho extranjero.

Artículo 69-A.- Las autoridades fiscales asistirán en el cobro y recaudación de los impuestos y sus accesorios exigibles por los Estados extranjeros en términos de sus respectivas legislaciones, cuando las autoridades fiscales extranjeras así lo soliciten, en los términos de los tratados internacionales de los que México sea parte, siempre que exista reciprocidad. Para estos efectos, los plazos de prescripción de los créditos fiscales extranjeros y de caducidad, así como la actualización, los recargos y las sanciones, se regirán por las leyes fiscales del Estado extranjero solicitante.

. . .

Esta regla de aplicación de Derecho extranjero, reitera el principio de que el fondo de la contribución se rige por la regulación del país extranjero, esto es, del país en donde se establece la contribución, incluyendo la prescripción, caducidad, actualización, recargos y sanciones. Asimismo, en estos casos se requiere cumplir con los siguientes requisitos: que lo solicite la autoridad extranjera; que se respeten los términos en que esté pactado en los tratados que exista reciprocidad.

F) Regla de improcedencia del recurso de revocación ante autoridad mexicana contra actos de autoridad extranjera.

Artículo 124.- Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

I a VII.- . . .

VIII. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

. . .

IX. Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.

Esta disposición hace improcedente que la autoridad mexicana resuelva conflictos sobre actos administrativos cuando, en cuanto al fondo, se ha aplicado Derecho Internacional, considerando que los actos impugnados no deben:

-Haber sido materia de resolución de un conflicto a través de un procedimiento establecido en un Tratado, después de haber interpuesto recurso o juicio de nulidad ante autoridades mexicanas, y

-Haber sido dictados por autoridad extranjera y que se haya solicitado en el marco del Derecho Internacional Fiscal, el cobro o la recaudación de ellos por la autoridad mexicana.

De esta forma los actos de autoridades extranjeras o aquellos resueltos en el marco del Derecho Internacional, no son revisables por la autoridad nacional.

G) Regla de competencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Como se ha señalado, los actos de autoridades extranjeras no pueden ser revisados por la autoridad administrativa nacional de uno de los países firmantes. Sin

embargo, sí se reconoce la competencia de las autoridades jurisdiccionales para conocer de dichas controversias contra actos de autoridades nacionales. Así lo establecen los artículos 3 y 18 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en los siguientes términos:

Artículo 3. El Tribunal conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:

...

XIV. Las que se funden en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscritos por México, o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se haya aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos;

...

Artículo 18. Son facultades de la Primera y Segunda Sección, las siguientes:

...

IX. Resolver los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se funden en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación, o en materia comercial, suscrito por México, o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se haya aplicado a su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos.

Cuando exista una Sala Especializada con competencia en determinada materia, será dicha Sala quien tendrá la competencia original para conocer y resolver los asuntos que se funden en un Convenio, Acuerdo o Tratado Internacional relacionado con las materias de su competencia, salvo que la Sala Superior ejerza su facultad de atracción;

...

Estas disposiciones prevén el control de la legalidad de los tratados internacionales en materia de comercio y de los de doble tributación. La competencia se atribuye a las secciones o, por atracción, a la Sala Superior. La Sala especializada en la materia será competente cuando se cree la misma.

Reiterando el contenido de la disposición de referencia, el Poder Judicial de la Federación⁶⁶ ha confirmado que cuando se impugnen actos que se funden en un Tratado Internacional, por su aplicación, o bien, por la falta de aplicación de éste, la competencia corresponde a las Secciones de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Al respecto, es importante destacar que los tratados en materia fiscal tienen la característica de que su impugnación se realice a través del Juicio Contencioso

⁶⁶ JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. EL PROMOVIDO ANTE LAS SALAS REGIONALES DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA CONTRA RESOLUCIONES DEFINITIVAS, ACTOS ADMINISTRATIVOS Y PROCEDIMIENTOS QUE SE FUNDEN EN UN TRATADO O ACUERDO INTERNACIONAL PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN, O EN MATERIA COMERCIAL, SUSCRITO POR MÉXICO, O CUANDO EL DEMANDANTE ADUZCA LA FALTA DE APLICACIÓN DE ALGUNO DE ÉSTOS EN SU FAVOR, DEBE SER RESUELTO POR LAS SECCIONES DE LA SALA SUPERIOR DE DICHO ÓRGANO [TA]; 10ª. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro XII, septiembre de 2012, Tomo 3; Pág. 1784. II.4º.A.7 A (10ª.) Núm. de Registro 2001662

Administrativo y no por la vía general de impugnación de los tratados internacionales, que es ante Juez de Distrito.

Lo anterior se justifica por el nivel de especialidad en la materia lo que, asimilado a los elementos requeridos para el análisis, generó que se previera la posibilidad de la creación de una Sala especializada en la materia en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Como se observa, las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa establecen la estructura básica en materia de reglas de legalidad al aplicar tratados en materia fiscal para evitar la doble tributación internacional.⁶⁷

Estas reglas genéricas para la aplicación de los tratados Internaciones se incluyen en los textos normativos nacionales, para sistematizar y acotar su aplicación. Adicionalmente, en la Ley del Impuesto sobre la Renta se incluyen disposiciones de aplicación específica en la materia, como se verá enseguida.

3.4.3 Interacción de la legislación nacional y de la interpretación jurisdiccional con las normas de los Tratados

La forma en que interactúa la legislación nacional con las normas internacionales genera criterios diversos en su aplicación, por lo que la legislación fiscal federal adapta su contenido, estableciendo reglas específicas en diversos temas, como se verá enseguida.

Como se señaló anteriormente, el Federalismo fiscal ha extendido su aplicación a través de los tratados internacionales en la materia, derivado de su naturaleza, es decir, se trata de regular las relaciones entre los contribuyentes y cada uno de los países en los que debe tributar. Se asimila así a un engranaje diseñado para armonizar la legislación de cada país, funcionando como un instrumento de conexión que actúa como interfaz legal entre países, al prever como se realiza dicha armonización.

De esta forma, en materia de fiscalidad internacional, México tuvo que seguir un proceso de incorporación que incluyó: celebrar los tratados, dimensionando sus efectos en las finanzas nacionales; modificar sus normas genéricas para la armonización y, en su caso resolución de controversias entre las jurisdicciones fiscales involucradas; incorporar

⁶⁷ En 2015, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa se recibieron 209 demandas en materia de tratados para evitar la doble tributación y se resolvieron 286 controversias en la materia en el mismo periodo. Cfr. Memoria Anual 2015, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, México 2015, pp. 29 y 30.

las normas de los tratados en la legislación nacional para fundar y motivar sus actos administrativos; instrumentar reglas administrativas en la Resolución Miscelánea para aplicar las normas internacionales; incorporar en su interpretación la aplicación de los Comentarios al Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, criterio que ha sido validado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Es determinante el avance del Federalismo fiscal al integrar la legislación nacional, con la internacional. Específicamente, resalta la importancia del impuesto sobre la renta por su fuerza recaudatoria, razón por la cual su estructura jurídica es más precisa, más detallada y más controvertida. El impuesto sobre la renta, por su amplitud y cobertura, en sus dos tipos de tributación, es decir, el de las personas morales y el de las personas físicas, resulta el más destacado en relación con las fuentes móviles de imposición que se requieren, dados los intercambios internacionales.

Así ante la posibilidad de ser sujeto de tributación en dos jurisdicciones, es que los tratados bilaterales para evitar la doble tributación fortalecen la recaudación, al armonizar la fuente del Ingreso y el Estado que debe recibir y administrar el gravamen, así como controlar al contribuyente, ante ello, la Ley del Impuesto Sobre la Renta se modificó para incluir los siguientes conceptos:

A) Reglas Generales de aplicación de Tratados

Criterio de residencia para aplicar el tratado.

Artículo 4. Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo la de presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal en los términos del artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación o bien, la de presentar el dictamen de estados financieros cuando se haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A del citado Código, y de designar representante legal.

...

Estos requisitos basados en el concepto de residencia reiteran la aplicación de uno de los criterios de vinculación para tributar. Es importante destacar la técnica de incorporación a la legislación nacional de las normas relativas a la aplicación de los tratados internacionales, lo que permite a México vincular en el texto legal el ingreso percibido en el extranjero con la obligación de tributar del contribuyente en México.

Facultad de la autoridad nacional para verificar la residencia en el caso de partes relacionadas

Artículo 4

. . .

Además de lo previsto en el párrafo anterior, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales podrán solicitar al contribuyente residente en el extranjero que acredite la existencia de una doble tributación jurídica, a través de una manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por su representante legal, en la que expresamente señale que los ingresos sujetos a imposición en México y respecto de los cuales se pretendan aplicar los beneficios del tratado para evitar la doble tributación, también se encuentran gravados en su país de residencia, para lo cual deberá indicar las disposiciones jurídicas aplicables, así como aquella documentación que el contribuyente considere necesaria para tales efectos.

. . .

Este requisito de control local de las circunstancias en las que se da la doble tributación, otorga a las autoridades nacionales la posibilidad de ejercer facultades en la materia y de realizar actos administrativos con base en la verificación que se solicita de hechos que generan doble tributación. Con este mecanismo se trata de eliminar la evasión fiscal internacional.

Regla de legalidad asimilada⁶⁸

Artículo 4.-. . .

En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

. . .

En esta materia se generan dos efectos. Por un lado se otorga al Tratado el tratamiento de Ley nacional, al autorizar que el retenedor aplique directamente el Tratado, para justificar la retención que se hace y le asigna efectos obligatorios para el Estado

⁶⁸ La regla establecida en este artículo describe ya una funcionalidad internacional del Derecho. Se trata de la fusión de sistemas legales, con una solución de beneficio para el contribuyente. Es necesario recordar que las tres teorías de Derecho Internacional Público que explican la armonización del Derecho Interno con el Derecho Internacional, corresponden a ideologías distintas. El dualismo, representado, entre otros por Anziolotti y Triepel señalan que por tener origen distinto, son completamente independientes. El Monismo, que parte de los conceptos de Kelsen, postura que sostiene que el Derecho superior es el Internacional y debe acatarse sobre el Derecho interno, en caso de conflicto. Por último, las tesis de coordinación, sustentadas, entre otros por Miaja de la Muela, que se refieren a la existencia de un solo sistema normativo que no tiene relación de subordinación sino que resuelve de manera coordinada los conflictos que se puedan presentar. Apud. Ortiz Ahlf Loretta, Derecho Internacional Público, México, Harla, 1993, pp.6 y 7.

Sin embargo, hoy la internacionalización es la antesala de la Globalización y los paradigmas tienden a cambiar ya que el propio Derecho Internacional ha cambiado su finalidad enfocada inicialmente a resolver conflictos entre los países, a su fase actual dirigida a la armonización de la convivencia internacional en diferentes aspectos.

mexicano de devolver cantidades pagadas de más. Lo anterior, constituye un candado para México al asegurar que el Tratado prevalece sobre la Ley nacional.

Regla de Autonomía documental probatoria

Artículo 4.- . . .

Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran.

Se presenta en esta materia la simplificación de trámites internacionales de legalización que son exigidos en otras materias y se atribuye a la autoridad extranjera fe plena de sus actos, exigiendo únicamente traducción de los documentos correspondientes, cuando la autoridad mexicana lo requiere. Lo anterior se explica ya que los actos de referencia derivan de la aplicación de los tratados internacionales en materia de intercambio de información y las relaciones que se establecen en este marco son interinstitucionales.

Regla general de acreditamiento del impuesto.

Artículo 5. Los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la presente Ley. El Acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.

. . .

Esta regla corresponde a una de las técnicas que pueden ser adoptadas en tributación internacional y que se aplica en este tipo de Tratados, pero se exige lo siguiente:

a) que el impuesto que se pretende acreditar corresponda a conceptos por los cuales se paga el impuesto sobre la renta en México, es decir que haya simetría impositiva.

b) que la fuente de ese ingreso se ubique en el extranjero.

c) que el ingreso incluya el impuesto pagado en el extranjero.

Estas reglas permiten evitar un fraude fiscal estructurado, ya que todas las circunstancias que generan la doble tributación deben quedar plenamente probadas para obtener el acreditamiento.

Regla de asimilación de efectos jurídicos.

Artículo 12.- . . .

Para los efectos de esta Ley, se entenderá que una persona moral residente en México se liquida, cuando deje de ser residente en México en los términos del Código Fiscal de la Federación o conforme a lo previsto en un tratado para evitar la doble tributación en vigor celebrado por México. Para estos efectos,

se considerarán enajenados todos los activos que la persona moral tenga en México y en el extranjero y como valor de los mismos, el de mercado a la fecha del cambio de residencia; cuando no se conozca dicho valor, se estará al avalúo que para tales efectos lleve a cabo la persona autorizada por las autoridades fiscales. El impuesto que se determine se deberá enterar dentro de los 15 días siguientes a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal.

...

En este caso, si una persona moral deja de ser residente, conforme al Código Fiscal de la Federación o al Tratado para evitar la Doble Tributación, se asimila a la liquidación, es decir a la terminación de su relación de vinculación tributaria con el Estado mexicano, para los efectos del impuesto sobre la renta y los efectos de liquidación y cobro de las contribuciones causadas, se hacen exigibles en los 15 días siguientes.

Esta regla corresponde a la mexicanización de las consecuencias de una conducta inapropiada de las personas morales que cambian su residencia con frecuencia, al asimilar las consecuencias de un cambio de domicilio, sin aviso a la autoridad, a la liquidación de la empresa con las consecuencias fiscales correspondientes.

Regla en materia de prorrato de gastos.

Artículo 26.-...

Cuando las personas a que se refiere el párrafo anterior, residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, se podrán deducir los gastos que se prorroateen con la oficina central o sus establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el establecimiento, en el que se realice la erogación, residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información y además se cumpla con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

...

El prorrato de los gastos en el caso de establecimiento ubicado en México se autoriza si se reúnen los siguientes requisitos:

a) que México tenga acuerdo de doble tributación con los países en los cuales se ubican los establecimientos cuyos gastos se prorroatean.

b) que México tenga en ese caso, acuerdo amplio de información con los países citados.

c) que se cumplan las reglas internas a nivel reglamentario.

Como se aprecia, la técnica consistente en regular ciertas normas de un Tratado, a través de la legislación nacional, pretende proteger la recaudación nacional y evitar el fraude internacional estructurado. Por ello, México no utiliza la técnica de aplicación directa del Tratado, sino la de vinculación, incorporación y adaptación de dichas reglas al Derecho Fiscal mexicano.

Regla de exclusión de gravamen en México

Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

I a XV.- . . .

XVI. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros, en los siguientes casos:

a) a e).- . . .

f) Los representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios.

g)

XVII a XXIX.- . . .

Esta exclusión se basa en las reglas de reciprocidad internacional, pero se establece en la legislación nacional, por respeto al principio de legalidad de las contribuciones y utilizando la técnica de incorporación.

Regla de no obligaciones fiscales para los organismos extranjeros

Artículo 99. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, tendrán las siguientes obligaciones:

I a VII.- . . .

Quedan exceptuados de las obligaciones señaladas en este artículo, los organismos internacionales cuando así lo establezcan los tratados o convenios respectivos, y los estados extranjeros.

Las obligaciones como la de retención y cálculo del impuesto no son aplicables a los organismos internacionales, cuando así lo señalen los tratados y los estados extranjeros. Esta regla obedece al principio de reciprocidad internacional.

Regla de pago definitivo por venta en mercados reconocidos.

Artículo 129. Las personas físicas estarán obligadas a pagar el impuesto sobre la renta, cuyo pago se considerará como definitivo, aplicando la tasa del 10% a las ganancias obtenidas en el ejercicio derivadas de:

. . .

III La enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas o de títulos que representen exclusivamente a dichas acciones, siempre que la enajenación de las acciones o títulos citados se realice en bolsas de valores o mercados de derivados ubicados en mercados reconocidos a que se refiere la fracción II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación de países con los que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación.

. . .

Con esta disposición se maneja el concepto de *nacionalidad* de la sociedad, ya que si es mexicana, los ingresos que se obtengan por la enajenación de acciones o títulos que las representen, deben ser gravados por la Ley mexicana, es decir la fuente o el

origen del ingreso atribuye la potestad tributaria. Además, en este caso se limita el concepto de mercados reconocidos a lo establecido en la ley nacional, en este caso al Código Fiscal de la Federación, para el efecto de obligar al pago del impuesto sobre la renta por la enajenación de acciones, aun cuando dicha enajenación no se realice en México.

Regla de devolución del impuesto en ciertos casos.

Artículo 161.- . . .

Cuando de conformidad con los tratados celebrados por México para evitar la doble tributación, no se pueda someter a imposición la ganancia obtenida por la enajenación de acciones, como resultado de una reorganización, reestructura, fusión, escisión u operación similar, dicho beneficio se otorgará mediante la devolución en los casos en que el contribuyente residente en el extranjero no cumpla con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley.

. . .

Esta regla de exclusión del gravamen, se precisa en la legislación local, para permitir a la autoridad otorgar la devolución correspondiente.

Regla de homologación mexicana de un ajuste de precios hecho por autoridad extranjera.

Artículo 184. Cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas, la parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente. Esta declaración complementaria no computará dentro del límite establecido en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

Este artículo contiene un beneficio para el contribuyente que es parte relacionada y residente en México, al permitirle presentar una declaración complementaria que no se incluye en el límite establecido para este tipo de declaraciones, cuando las autoridades extranjeras hagan un ajuste de precios entre partes relacionadas. Lo anterior, le permite corregir discrepancias con su contabilidad en México.

Regla de retención para fideicomisos.

CAPÍTULO VI

DE LA PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN EN CAPITAL DE RIESGO EN EL PAÍS

Artículo 193. Las personas que inviertan en capital de riesgo a través de los fideicomisos a los que se refiere el artículo 192 de esta Ley, estarán a lo siguiente:

I a III.- . . .

IV. Cuando los fideicomisarios sean personas físicas residentes en el país o personas residentes en el extranjero, la institución fiduciaria deberá retenerles el impuesto que proceda por el tipo de ingreso que les entregue en los términos del Título IV o V de esta Ley, respectivamente, o en su caso, conforme a lo dispuesto en los convenios para evitar la doble imposición fiscal celebrados por México con los países en que residan las personas residentes en el extranjero que reciban los ingresos. Las personas que le paguen

intereses a la institución fiduciaria por los financiamientos otorgados y los valores que tenga el fideicomiso, o que adquieran de ella acciones de las sociedades promovidas no le retendrán impuesto sobre la renta por esos ingresos o adquisiciones.

V a VII.- . . .

Esta regla de retención en el caso de los pagos, remite para su aplicación a los tratados y define los casos en los que no debe haber retención. En esta interacción normativa, funcionan de manera paralela el Tratado y la ley nacional. El incentivo se otorga por la inversión en dichos fideicomisos.

B) Criterios de interpretación jurisdiccional sobre las reglas que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta para evitar la doble tributación internacional.

Como se ha analizado, la regulación de algunos aspectos en la ley de la materia permite la operación del sistema para evitar la doble tributación, pero al mismo tiempo para asegurar el gravamen en alguna de las jurisdicciones involucradas, para evitar así, la evasión fiscal.

Además de las normas establecidas por el Legislador, la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha permitido completar, los conceptos establecidos en la ley o en el Tratado.

Estos conceptos han generado diversos criterios de interpretación del Poder Judicial de la Federación, como se verá enseguida.

- Reconocimiento de medidas unilaterales o bilaterales adoptadas por México.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ⁶⁹ ha definido que la Ley del Impuesto sobre la Renta puede establecer una exención o el acreditamiento o la no acumulación de ingresos entre otras técnicas, para evitar la doble tributación, y que estas medidas pueden ser bilaterales, es decir, acordadas en un tratado o bien unilaterales para corregir o compensar, en ciertos casos, los efectos de algunas operaciones internacionales. Lo anterior en los siguientes términos:

DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. MEDIDAS QUE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA HA ADOPTADO PARA EVITARLA.

Las medidas para mitigar la doble imposición internacional, que genera conflictos positivos de sujeción entre los Estados y distorsiona la competencia en el comercio internacional, se basan principalmente en el establecimiento de métodos de exención y de acreditamiento del impuesto sobre la renta, correspondiendo adoptarlas, en principio, al Estado del residente en el

⁶⁹ Tesis: P/J. 60/2006, Novena Época, Registro: 175097, Pleno, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Mayo de 2006, materia administrativa, Página: 7.

extranjero, porque dicho tributo se basa en el principio de renta mundial; sin embargo, los Estados en los que aquél realiza el hecho imponible también pueden prever medidas unilaterales o bilaterales para evitar esa práctica tributaria, o la combinación de ambas, como lo ha hecho México, mediante la celebración de convenios; disponiendo exenciones, como las contenidas en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el propósito de no imponer mayores cargas a esos contribuyentes; o bien, deduciendo del impuesto que debe cubrir el contribuyente en su lugar de residencia, el tributo que pagó en el lugar de la fuente o, en su caso, no acumulando al ingreso gravable en el país de residencia el obtenido en el Estado de la fuente, como lo señala el artículo 6o. de la Ley citada.

El Tribunal Pleno, el dieciocho de abril en curso, aprobó, con el número 60/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dieciocho de abril de dos mil seis.

- Extensión de la interpretación de las normas.

Además de reconocer la validez de las técnicas empleadas para evitar la doble tributación internacional, hay otro aspecto de interacción de los tratados internacionales con la interpretación de los Tribunales mexicanos que se refiere al propio tratado firmado por México con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, por el que México se integró a la misma.

La incorporación de México a la OCDE genera que los instrumentos jurídicos en que se fundan los tratados para evitar la doble tributación sean considerados en simetría, como documentos que contienen la explicación y los parámetros estandarizados. Es por ello que, en la interpretación de los tratados se recurre a ellos para que los tribunales nacionales interpreten de manera auténtica dichos instrumentos, como sucede con en el documento denominado, *Comentarios al Modelo de la OCDE*.

Cuando los Convenios para evitar la doble imposición se firman y resultan aplicables, el principio de legalidad se extiende a dichos instrumentos, por lo que la autoridad administrativa los aplica, de modo que cuando se controvierte una resolución, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha señalado que el documento denominado *Comentarios a los artículos del modelo OCDE en materia de tratados internacionales*, es una fuente original obligatoria de interpretación, por lo que al recurrir a ellos en la interpretación fiscal, se está aplicando el método de interpretación auténtica.

Este es un reconocimiento de la aplicación en el sistema legal mexicano de dicho instrumento que fortalece la posición integradora de las normas nacionales con las internacionales, más aún cuando un instrumento jurídico nacional establece la vinculación entre los dos ordenamientos destacando su obligatoriedad, razón por la que los particulares pueden válidamente exigir su cumplimiento, lo que se definió en los siguientes términos:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
VII-J-2aS-42

DOBLE TRIBUTACIÓN.- APLICACIÓN OBLIGATORIA DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE.- El artículo 35 del Código Fiscal de la Federación permite a los funcionarios fiscales facultados, emitir criterios para la aplicación de las disposiciones fiscales; los cuales, si son publicados en el Diario Oficial de la Federación, derivan derechos para los particulares. Así, tenemos que si se publicó en el Diario Oficial de la Federación, que los Comentarios al Modelo de la OCDE para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal, son obligatorios para las autoridades fiscales en la interpretación de los tratados celebrados por México, siempre que sean congruentes con dichas disposiciones y correspondan a las explicaciones técnicas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, éstos podrán ser invocados por los particulares, para la debida interpretación y aplicación de los tratados para evitar la doble imposición en los que México sea parte.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/17/2013)

La técnica empleada en la legislación mexicana consiste en declarar, la aplicación obligatoria para las autoridades nacionales de los Comentarios citados. La asimilación que se hace de éstos resulta simétrica a los criterios de interpretación en materia de facultades reglamentarias, ya que se trata de normas que explican o detallan las disposiciones o el alcance de aquellas contenidas en los Tratados, por lo que debe haber simetría y congruencia con las disposiciones fiscales nacionales.

Es claro que en esta materia la negociación de los tratados permitió incluir un mecanismo que complementa el principio de legalidad aplicable en la materia. Atendiendo a lo anterior, se definió, en una tesis aislada de un Tribunal Colegiado,⁷⁰ el carácter de interpretación auténtica a aquella que se hace con base en los Comentarios de referencia, conforme a lo siguiente:

DOBLE TRIBUTACIÓN. LA APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS A LOS ARTÍCULOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ELABORADO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), CONSTITUYE UN MÉTODO DE INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA.

La interpretación auténtica es aquella que deriva de los razonamientos propios del autor del ordenamiento que desde luego se interpreta, por lo que si fue la OCDE la que elaboró el modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional entre sus países miembros, y fue esta misma organización la que a fin de establecer un criterio uniforme para la solución de controversias, formuló ex profeso los comentarios como lineamientos de interpretación de las disposiciones del modelo de convenio y de los acuerdos que de éste deriven, se deduce que éstos constituyen el mejor instrumento para aplicar adecuadamente y de manera uniforme las disposiciones de los convenios tributarios que celebren los países de esa organización, en tanto que ello garantiza que el tratado se está interpretando en los justos términos en que se concibió y para los que fue diseñado, pues al resultar aplicables a todos los convenios que siguen el modelo de la OCDE, se impide que las autoridades fiscales de cada país interpreten los tratados con base en apreciaciones propias y quizá empleando métodos diferentes, ya que la existencia de los

⁷⁰ Tesis I.9o.A.76 A, Novena Época, Registro 183297, Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis Aislada, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XVIII, Septiembre de 2003, materia administrativa, página 1371.

comentarios las obliga a ajustar su actuación a los lineamientos en ellos previstos y, consecuentemente, a resolver, si no siempre en idénticos términos, sí en forma similar.

Amparo directo 464/2002. Tupperware Products, S.A. 25 de junio de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: Omar Pérez García.

Esta interpretación puede considerarse como el inicio de la globalización jurisdiccional y ya no sólo normativa, misma que se analizará en el siguiente capítulo, considerando lo siguiente:

- A) Se da una ampliación en el criterio de interpretación al considerar, vía el texto del Tratado Internacional, que otros instrumentos jurídicos sean aplicables a los países miembros.
- B) Dicho documento de comentarios tiene un procedimiento normativo distinto a los procedimientos hasta ahora regulados constitucionalmente en México.
- C) Se trata, efectivamente de normas compartidas, aprobadas por las partes del tratado, su aplicación es realizada por las autoridades nacionales y su uso como instrumento de interpretación es validada por los órganos jurisdiccionales nacionales.

De acuerdo con lo anterior la autoridad jurisdiccional recurre a los citados Comentarios para desentrañar el sentido de una norma de un Tratado. Así lo reitera el criterio siguiente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa

VI-P-SS-138

DOBLE TRIBUTACIÓN. LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE), CONSTITUYEN UNO DE LOS INSTRUMENTOS PARA INTERPRETAR LAS DISPOSICIONES EXISTENTES EN EL PROPIO CONVENIO.- *La utilización de los Comentarios del Modelo señalado en el rubro, tiene como fin la interpretación de las disposiciones existentes en el propio Convenio y su aplicación a los supuestos determinados, toda vez que ellos constituyen uno de los instrumentos formulados y aceptados por los países contratantes, para aplicar de manera uniforme las disposiciones de los convenios tributarios que celebren los países, porque así se reconoce expresamente en los puntos 28 y 29 de la introducción al Modelo de Convenio de la OCDE, en tanto que ello garantiza que el tratado se está interpretando en los justos términos en que se concibió y para los que fue diseñado, pues al resultar aplicables a todos los convenios que siguen el modelo de la OCDE, se impide que las autoridades fiscales de cada país interpreten los tratados con base en apreciaciones particulares y quizá empleando métodos diferentes, ya que la existencia de los comentarios las obliga a ajustar su actuación a los lineamientos en ellos previstos y, consecuentemente, a resolver, si no siempre en idénticos términos, sí en forma similar. (2)*

*Juicio Contencioso Administrativo Núm. 12081/06-17-11-8/1399/08-PL-01-09.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 12 de enero de 2009, por unanimidad de 10 votos a favor.- Magistrado Ponente: Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Secretario: Lic. Julián Rodríguez Uribe.
(Tesis aprobada en sesión de 30 de marzo de 2009)
R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año II. No. 18. Junio 2009. p. 150*

La aplicación uniforme de las normas de un Tratado y la similitud en el resultado de la aplicación del mismo, son criterios rectores nacionalizados al haber sido adoptado por un tribunal nacional.

De acuerdo con lo anterior, México puede establecer medidas unilaterales o bilaterales para ajustar los efectos de los tratados internacionales; los Comentarios al Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico son fuente auténtica de interpretación, están incorporados a la normatividad mexicana, son obligatorios y pueden ser invocados por los particulares en relación con los beneficios establecidos a su favor y constituyen uno de los elementos de interpretación de los mismos.

En este proceso de integración de las normas internacionales con las nacionales, el régimen fiscal federal avanza hacia la globalización en un proceso que parece limitado sólo por la seguridad nacional y la identidad normativa, derivada de las características de cada sistema jurídico, como se verá enseguida.

3.5.- TENDENCIAS HACIA LA GLOBALIZACIÓN DE LA FISCALIDAD.

La transformación que se ha estado realizando en el marco de las disposiciones constitucionales y legales mexicanas y en el diseño de federalismo fiscal que rige el sistema, ha tenido un impacto importante como se ha señalado y se observa ya la tendencia a preparar la estructura para incorporarse a una nueva era en el sistema de normas que rigen al mundo.

Como se señaló, la internacionalización se concretó a través de los tratados internacionales como categoría constitucional que abre el orden jurídico nacional al contacto con otros sistemas normativos, es por ello que se ha iniciado la transformación y el acercamiento de los valores entre los países.

Se destaca la existencia de Sistemas jurídicos más abiertos a este contacto internacional y hay otros limitados o normados en cuanto a los efectos de estos instrumentos internacionales. Así, la internacionalización es la primera etapa que lleva a

esa transformación que se está desarrollando actualmente hacia la globalización o la Mundialización de los sistemas para integrar un solo orden jurídico mundial.

En esta evolución del sistema jurídico mexicano, la incorporación a la globalización debe ser prudente y cautelosa dada la vecindad que tenemos y la distancia entre el sistema anglosajón y el romano-germánico y dado el liderazgo que tiene México en América Latina.

Al respecto conviene recordar que con este criterio prudente y cauteloso y, además, oportuno, México, al inicio del proceso de internacionalización, expidió la Ley de Protección al Comercio y la Inversión de Normas extranjeras que contravengan el Derecho Internacional, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de octubre de 1996. Esta *Ley Escudo*,⁷¹ integrada por 9 artículos y con un proceso legislativo *fast trak*, tiene por objeto proteger de ataques provenientes de otros países que modifican sus normas nacionales para violar el Derecho Internacional y permiten a su vez, excepciones a tratados internacionales, para impedir la aplicación de los efectos de leyes y de sentencias extranjeras que contravienen el Derecho Internacional. Esta Ley fue reformada en 2012, al modificar la denominación de la Secretaría de Economía.

El artículo 1 de la Ley de referencia establece:

ARTICULO 1o.- Se prohíbe a las personas físicas o morales, públicas o privadas que se encuentren en el territorio nacional, a aquéllas cuyos actos ocurran o surtan efectos total o parcialmente en dicho territorio, así como a aquéllas que se sometan a las leyes mexicanas, realizar actos que afecten el comercio o la inversión, cuando tales actos sean consecuencia de los efectos extraterritoriales de leyes extranjeras.

Se entenderá que una ley extranjera tiene efectos extraterritoriales que afectan el comercio o la inversión de México, cuando tenga o pueda tener cuales quiera de los siguientes objetivos:

I Que pretenda imponer un bloqueo económico o incluso limitar la inversión hacia un país para provocar el cambio en su forma de gobierno.

II Que permita reclamar pagos a particulares con motivo de expropiaciones realizadas en el país al que se aplique el bloqueo.

III Que prevea restringir la entrada al país que expide la ley como uno de los medios para alcanzar los objetivos antes citados.

De esta forma, dicha Ley se convierte en un mecanismo de protección contra la legislación extranjera que pudiera alterar las reglas adoptadas en el marco del Derecho Internacional.

Como se puede apreciar, la Constitución y las leyes nacionales sirven para proteger también los valores nacionales ante Estados extranjeros que utilizan sus leyes nacionales para violar el Derecho Internacional.

⁷¹ Esta Ley se expidió como reacción a la ley Helms Burton expedida en marzo de 1996, que endureció el embargo a Cuba por parte de los Estados Unidos de América.

Conforme a lo anterior, los tratados en materia de comercio o fiscales, tienen una naturaleza distinta a aquellos firmados para fines exclusivamente de interés entre las naciones, ahora el interés de los particulares adiciona elementos que es necesario ponderar antes de intervenir con el carácter de Estado.

Considerando lo anterior, México ha transitado de la internacionalización, consistente en la celebración de tratados a la globalización Jurídica en la que existe un órgano supranacional que coordina los esfuerzos normativos, diseñando normas comunes y ya no sólo normas compartidas en un Tratado; que aplica normas compartidas e integradas al sistema jurídico nacional y que cuenta con organismos supranacionales para resolver controversias derivadas de las relaciones globales.

En este marco ha sido necesario adecuar el sistema jurídico a un diseño que se identifica por ciertas características que se señalan enseguida:

- Constitucionalización, precisando en este nivel normativo el alcance de esta transformación técnico-conceptual.
- La legislación simétrica, que muestra el alineamiento de valores y técnicas normativas, e
- Interpretación sustantiva que vincula la legislación nacional con el texto de un Tratado Internacional, como se verá enseguida.

3.5.1.- Constitucionalización de la regulación

Esta primera característica comentada en el ámbito de la internacionalización se refiere a la incorporación en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de regulación específica en la materia de globalización.

En la Constitución mexicana no se ha previsto un marco regulatorio en esta materia, sólo en el ámbito de la regulación de los tratados internacionales existe normatividad en la materia.

Al respecto conviene recordar que sólo en 10 artículos de este ordenamiento se hace referencia a los tratados internacionales, específicamente en los temas de Derechos Humanos, en materia penal, en relación a la celebración y aprobación de tratados y en la competencia en materia de las acciones de inconstitucionalidad en contra de dichos ordenamientos. De estas referencias sólo 3 artículos regulan de forma sustancial este tema.

Este criterio de regulación genérica y no específica aplicado por regla general, contrasta con una sola disposición, que en materia de energía, se precisó en un

artículo transitorio constitucional y que se refiere a la obligación de ajustar la norma nacional al contenido del Tratado. Lo anterior se establece en el artículo séptimo transitorio del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 13 de diciembre de 2013, conforme a lo siguiente:

Las disposiciones legales sobre contenido nacional deberán ajustarse a lo dispuesto en los tratados internacionales y acuerdos comerciales suscritos por México.

Esta disposición es la primera que, a nivel constitucional, determina la obligación de ajustar las normas nacionales al contenido de un Tratado Internacional o acuerdo comercial. En los casos anteriores se hacía referencia en la exposición de motivos o en los debates de las sesiones del Congreso a la necesidad de ajustar la legislación nacional.

Considerando lo anterior es que esta disposición resulta innovadora y describe ya la tendencia formal de la adecuación de la legislación nacional a lo dispuesto en los tratados internacionales.

En el caso de los tratados internacionales en materia fiscal, éstos son celebrados por el Ejecutivo Federal, y son ratificados por el Senado de la República para garantizar el compromiso que se adquiere como país y que se justifica en el marco del principio de legalidad.

En el caso de los tratados internacionales en materia fiscal, es claro que el Estado persigue 4 objetivos:

- a) Evitar la doble tributación internacional, basado en el concepto de renta mundial.
- b) Asegurar el control de los contribuyentes sujetos a la jurisdicción del Estado que los administra, de acuerdo con los criterios de vinculación.
- c) Establecer y garantizar mecanismos de comunicación que prevengan prácticas ilegales de los contribuyentes.
- d) Asegurar una recaudación íntegra en relación con las fuentes de riqueza atribuibles a cada nación.

En este marco, el Derecho, al mismo tiempo que otorga garantías a los gobernados, también incluye elementos de protección y subsistencia del propio Estado. De este modo, la globalización se diseña a partir de la internacionalización, ya que son los tratados internacionales los que le permiten a México integrarse a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y tener representación en esta institución.

Adicionalmente, su funcionamiento a través de Comités, garantiza que el estudio y elaboración de modelos y estrategias, legitime técnicamente sus propuestas normativas.

La cuestión fundamental en este aspecto es que el Estado nacional debe ser más fuerte y vigoroso en su ámbito interno, al incorporarse al Gobierno Global, para que éste no se derrumbe frente al ciudadano globalizado. El punto central de esta estrategia es la forma de lograrlo.

En este tema para algunos autores es necesaria la reforma constitucional que actualice y atienda la dinámica de las transformaciones mundiales.

En este sentido se inclina Luis Malpica de Lamadrid⁷², quien señala:

Es necesario entonces, tamizar y asimilar los tratados internacionales a las necesidades políticas, económicas y sociales. Esto sólo se puede hacer al modificar y enriquecer el actual artículo 133 constitucional con otras disposiciones constitucionales similares a las contenidas por ejemplo en las constituciones española y francesa.

Al respecto es importante destacar que la modificación que se propone consiste adicionar un Título Octavo a la Constitución Política, que se denominaría *De los tratados internacionales*, señalando 3 aspectos fundamentales:

a La competencia del Congreso de la Unión y no sólo del Senado en la ratificación de los tratados internacionales.

b La jerarquía de los tratados internaciones sobre las leyes, sujetando este requisito a la reciprocidad.

c La clasificación de los tratados internacionales de acuerdo con su objeto.

En este sentido se ha señalado que los tratados en materia fiscal, de forma similar a los tratados en materia comercial, tienen características distintas, ya que se constituyen en legislación compartida por varios estados, con un trámite democrático validado por la Constitución de cada uno de los países, pero que tienen una participación y promoción directa de los particulares interesados en la aplicación de éstos.

Frente a esta dinámica normativa, el Estado tiene presiones para celebrarlos y para aumentar su dimensión, ya que a la inversa del concepto tradicional de la ley, cuyo objetivo está centrado en restringir y modular la conducta de los particulares, en estos casos, los tratados en materia comercial y en materia son promotores del crecimiento de las empresas, con apoyo en los estándares internacionales. Los tratados en estas materias

⁷² Lamadrid, Malpica, Luis de. La influencia del Derecho Internacional en el Derecho mexicano. México, Noriega Editores, 2004, p. 677.

son elementos articuladores de dos sistemas normativos y han servido para plantear la necesidad de normas compartidas.

Sobre este tema, Luis Malpica de Lamadrid⁷³ señala:

Nuestro sistema económico y comercial es de los más abiertos del mundo, quizá el más abierto; nuestro sistema jurídico es igualmente liberal; pues por el juego del artículo 133 constitucional, todas las disposiciones jurídicas contenidas en tratados bilaterales y en tratados multilaterales, entran directamente en nuestro sistema jurídico, sin asimilación previa y sin ninguna adecuación a la realidad nacional, como si lo hacen Canadá, las comunidades europeas, España, Estados Unidos, Francia e Israel, entre otros países con quienes tenemos celebrados sendos acuerdos de libre comercio, lo que coloca en plano de desigualdad jurídica a los mexicanos frente a las jurisdicciones de los países mencionados.

De acuerdo con lo señalado por Luis Malpica de Lamadrid, la protección del sistema jurídico nacional es necesaria, adoptando reglas como las establecidas en los países señalados, para asegurar la convivencia de valores en el mundo globalizado.

Al respecto, en México, el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto sobre la Renta, han incorporado la tendencia mundial moduladora de los efectos regulatorios de los tratados internacionales.

Como se aprecia, México ha preferido, la regulación constitucional genérica y no específica en materia de internacionalización y en materia de globalización. De esta forma, se prefiere, por razones de flexibilidad, no incluir el marco constitucional regulatorio de los tratados comerciales o fiscales, sino dejar a la legislación de la materia las reglas sobre celebración y ratificación, así como la instrumentación de los mismos por las siguientes razones:

- No es posible diseñar un marco normativo común a temas tan diversos como el penal, civil, fiscal o comercial, entre otros.
- La legislación ordinaria moldea los compromisos adquiridos, nacionalizándolos y permitiendo así que la parte conceptual y la operativa puedan hacer funcionar al aplicar las normas globalizadas.
- La dimensión axiológica de la norma globalizada puede ser adaptada al sistema de valores nacionales, para asegurar la legitimación de su contenido.

⁷³ Ídem.

3.5.2 Legislación con contenido normativo simétrico.

Conforme a lo anterior y estando en el proceso de transición, la posibilidad de tener contenidos simétricos en los diferentes sistemas normativos, es decir, el Derecho nacional, el Derecho extranjero y el Derecho Internacional, significa tener el mismo resultado en materia fiscal aunque exista diferencia en relación a la intensidad de gravamen.

Para ello se puede incorporar al Derecho nacional la norma internacional o bien aplicar la norma del tratado directamente. En México se han utilizado ambas técnicas e incluso se establece la regla nacional de opción de la norma aplicable si resulta con mayor beneficio.

Igualmente, se ha utilizado esta técnica para incorporar a la legislación nacional los diferentes aspectos que desarrollan elementos complementarios de la regulación en aspectos que requieren precisión o aclaración.

Adicionalmente, en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece el régimen de imposición de los residentes en el extranjero obligados a pagar el impuesto por actos por los que obtengan ingresos en México, disposiciones que se aplican en el caso no residentes o para regular casos en los que los tratados prevén la aplicación de la ley nacional.

Estas medidas normativas permiten que en todos los países exista la misma regulación para los residentes y para los no residentes, lo que homologa valores y diseños que incluyen consecuencias jurídicas simétricas.

Es importante señalar que estas técnicas derivadas de la internacionalización jurídica han preparado la globalización. Así, este proceso iniciado a fines del siglo pasado comenzó la estandarización jurídica, a través de la alineación de valores que sustentan los regímenes jurídicos. La estandarización conlleva a la armonización jurídica en cada uno de los países integrantes. De esta forma, al volver simétricos los valores que acepta una sociedad, la normatividad puede estandarizarse al coincidir en valores y en la búsqueda de los mismos objetivos.

En esta materia es necesario precisar que el Derecho Internacional prevé una serie de reglas en materia de relaciones entre este Derecho y el Derecho interno. Al respecto se destaca que la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, firmado por México el 23 de mayo de 1969, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 14 de

febrero de 1975 y en vigor a partir del 27 de enero de 1980, que se aplica a los tratados o convenciones celebrados entre Estados, establece lo siguiente:

El Derecho interno puede aplicar términos locales o un sentido diferente a los que se da en los Tratados. (Art. 2, punto 2)

El Derecho interno no puede ser invocado para incumplir las normas de un tratado. (Art. 27)

Un Tratado Internacional no puede aplicarse a hechos o actos anteriores, salvo intención diferente. (Art. 28)

Los tratados internacionales se aplican en todo el territorio de un país, salvo intención diferente. (Art. 29)

La interpretación de un Tratado será de Buena Fe, en el marco de su propio contexto y a los términos se dará el sentido corriente, a menos que exista un sentido especial. (Art. 31)

En el caso de tratados celebrados por una Organización Internacional como es el de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, se establece lo siguiente:

***Art. 5.- tratados constitutivos de Organizaciones Internacionales y tratados adoptados en el ámbito de una organización internacional.
La presente convención se aplicará a todo tratado que sea un instrumento constitutivo de una organización internacional y a todo tratado adoptado en el ámbito de una organización internacional, sin perjuicio de cualquier norma pertinente de la organización.***

En este caso, La Convención de Viena de referencia remite a normas específicas de las organizaciones internacionales, lo que le atribuye el carácter de normatividad autónoma, que otorga valor a las normas específicas diseñadas en el marco del Tratado de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

Lo anterior otorga autonomía específica en los aspectos que se incluyen en su ámbito de competencia. Conforme a lo anterior, las normas relativas al Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos para la celebración de tratados para evitar la doble tributación incluyen un contenido específico aprobado por los países miembros; las normas propuestas se basan en la experiencia de cada país y son evaluadas en su operación periódicamente.

La característica adicional consistente en la existencia de un organismo que se integra con los representantes de los países miembros y que funciona a través de Comités que estudian, analizan y preparan los modelos internacionales, constituye uno de

los elementos de la globalización que crea técnicamente un órgano legislativo supranacional para lograr la simetría normativa.

3.5.3.- Interpretación sustantiva de vinculación entre la legislación nacional y el texto de un Tratado Internacional.

La aplicación de los tratados internacionales en materia fiscal genera que a pesar de ser bilaterales y de tener normas incorporadas a la legislación nacional, las mismas pasan por un tamiz de interpretación nacional, lo que significa la existencia de un mecanismo de control de la legalidad de este tipo de normas *sui generis* por su origen.

Conforme a lo anterior se han emitido diversos criterios que validan la simetría que se actualiza en el Tratado Internacional.

En esta materia, en la siguiente tesis, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa hace un examen de simetría entre el contenido normativo del Tratado y el contenido del artículo 5º de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Así, en la misma se precisan los elementos que se deben considerar para aplicar un Convenio que incluye beneficios para el particular.

VI-J-SS-71
CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.- Para la aplicación de Convenios de esta naturaleza, no sólo se deben reunir los requisitos que establece el artículo 5º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino que es conveniente que además se analicen los siguientes elementos: a) Si el ingreso está o no gravado conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta en México; b) Apreciar si existe en el Convenio respectivo algún beneficio respecto del gravamen que en su caso se genere; c) Analizar si es factible o no aplicar el beneficio, a la luz de los requisitos que se establezcan en la Ley del Impuesto sobre la Renta; y, d) Estudiar los efectos del beneficio. Una vez valorados estos requisitos se podrá concluir si el Convenio en cuestión es aplicable o no al caso concreto.
(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/23/2010)

Los requisitos que define esta tesis de jurisprudencia constituyen una extensión del sentido normativo del artículo 5º citado, ya que la precisión del análisis sobre los beneficios que otorga el tratado y su alcance, determina la aplicación o no del mismo. Lo anterior, se ubica en el marco de la naturaleza jurídica de estos tratados, ya que no constituyen una normatividad sustituta a la legislación en materia de impuesto sobre la renta, sino que su aplicación está vinculada a los beneficios que otorgan los mismos y a la comprobación de los requisitos que exige la Ley nacional.

Este tipo de interpretación hace evidente que no se debe perder la perspectiva nacional en el contexto Globalizado. Así lo destacaba Francisco Orrego Vicuña⁷⁴ quien señala lo siguiente:

El camino en el plano internacional se encuentra, por consiguiente, en la búsqueda de alternativas institucionales y de nuevos medios de fortalecer las instituciones existentes, de tal manera que ellas aseguren una mayor efectividad para los intereses de los países en desarrollo.

En este caso las instituciones jurisdiccionales generan criterios para validar el otorgamiento de un beneficio concedido en un Tratado, lo que implica un control interno muy preciso de acceso a un derecho derivado del mismo.

Lo anterior plantea el estudio del alcance del Tratado Internacional ya que el hecho de que se pacten en los mismos beneficios para los particulares residentes de los países firmantes, ha generado evasión fiscal internacional por la incorrecta aplicación de los mismos. Por ello la Suprema Corte de Justicia de la Nación recientemente ha emitido una tesis controvertida ya que se adoptó por mayoría y con voto minoría de dos Ministros, conforme a lo siguiente:⁷⁵

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y LA EVASIÓN FISCAL. REGLAS MÍNIMAS PARA SU APLICACIÓN.

En virtud de los diversos sistemas de tributación que existen a nivel mundial, que pueden regirse tanto por el principio de renta mundial, como por el principio de territorialidad del ingreso, los países han establecido instrumentos internacionales para la distribución de su potestad tributaria, a efecto de no hacer onerosa la carga tributaria. En el caso de México, la carga impositiva emana del artículo 31, fracción IV, de la Constitución General, del que deriva el principio de legalidad y que implica que los hechos de causación y las tasas de tributación deberán encontrarse en un texto material y formalmente legislativo. Ello se traduce en que una vez definido el supuesto normativo en la ley mexicana, no puede variarse al momento de aplicar un tratado internacional para evitar la doble tributación y la evasión fiscal, so pena que, al hacerlo así, se traslade el hecho imponible y la tasa correspondiente al citado tratado, lo que contravendría el referido numeral constitucional. A partir de esas premisas, la aplicación de un tratado para evitar la doble tributación y la evasión fiscal en relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta debe sujetarse, como mínimo, a las reglas siguientes: a) el beneficio del tratado se aplica a sujetos que acrediten ser residentes en alguno de los Estados contratantes; b) una vez definido el hecho imponible en la ley nacional, se atiende a éste para ubicarlo en alguno de los supuestos del tratado; c) hecho lo anterior, debe confrontarse la tasa aplicable conforme a la ley doméstica con la tasa máxima prevista en el tratado; y, d) en caso de que el tratado prevea una tasa de retención inferior a la establecida en la ley nacional, es la tasa del tratado la que podrá aplicarse directamente por el retenedor.

Amparo directo 36/2015. Heliservicio Campeche, S.A. de C.V. 27 de enero de 2016. Mayoría de tres votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Norma Lucía Piña Hernández y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Disidentes: José

⁷⁴ Orrego Vicuña, Francisco, Introducción al Derecho Internacional Económico. México, FCE, 1974, p. 43.

⁷⁵ Décima época, reg. 2012667, Primera Sala, Tesis Aislada, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 34, Septiembre de 2016, Tomo I, Constitucional, Tesis 1a. CCXXXVI/2016 (10a.), p. 519.

Ramón Cossío Díaz y Jorge Mario Pardo Rebolledo, quienes formularon voto de minoría. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretarios: Fernando Cruz Ventura y Carlos Enrique Mendoza Ponce.
Esta tesis se publicó el viernes 30 de septiembre de 2016 a las 10:39 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Este criterio reitera las reglas mínimas nacionales para aplicar el Tratado Internacional, considerando que los requisitos para aplicar el mismo los prevé la legislación nacional y que si dichos requisitos se cumplen, procede aplicar la tasa de beneficio establecida en el Tratado.

Lo anterior reitera que un residente de México que realiza la misma operación en el país con el que se firmó el Tratado reciba el mismo trato y al mismo tiempo que las normas nacionales detonen la aplicación del Tratado. Con este criterio de congruencia y de reciprocidad, se asegura que en el marco de la internacionalización en materia fiscal, los órganos jurisdicciones tengan como función esencial asegurar la armonización entre las normas internacionales y las nacionales, esto es que la legislación nacional no anule el Tratado, ni éste sustituya a la legislación nacional.

Por lo anterior, la armonización es una premisa fundamental de funcionalidad del Estado mexicano. Adicionalmente, la incorporación del sistema fiscal al ámbito internacional exige uniformidad normativa, aceptando la incorporación, la renovación o la homologación de conceptos e instituciones, ya que la uniformidad es un elemento que prepara la funcionalidad del Derecho en la globalización.

De esta forma la idea de alineación técnica prepara hacia nuevas formas de integración fiscal y, al mismo tiempo, de protección de los ingresos del Estado. Esto es, el control jurisdiccional nacional es muy importante, hoy en día, especialmente, en un mundo en el que los intereses se aglutinan por grupos, por países o por regiones. La posición de México se fortalece si los órganos del Estado actúan en congruencia con los objetivos de los tratados internacionales.

Conforme a lo anterior, se puede afirmar que la internacionalización que se ha dado conduce la evolución del Federalismo fiscal hacia la globalización, con una serie de transformaciones que van diseñando un nuevo modelo jurídico a través de técnicas como la armonización, la integración y la unificación que se analizan en el siguiente capítulo, así como los retos que se deben enfrentar en esta nueva etapa.

CAPÍTULO IV

4.-EL FEDERALISMO FISCAL EN LA GLOBALIZACIÓN

La globalización del Derecho requiere utilizar un método que combine el Derecho comparado y el Derecho Internacional. Entre más avanza la globalización, el Derecho comparado se convierte en un instrumento indispensable para incluir en los valores comunes, la pluralidad de las diferentes tradiciones jurídicas nacionales. ¹

En este Capítulo se analizará el federalismo fiscal en la globalización y los retos de definición, elaboración, operación y control de las nuevas técnicas normativas que se han visto impactadas por la transformación que hoy se da.

El federalismo fiscal, como se señaló anteriormente, se define como el sistema que armoniza los diferentes niveles normativos nacionales para evitar la doble tributación y asegurar el pago del gravamen en alguna jurisdicción fiscal.

Por su parte, el federalismo fiscal se ha visto impactado por la globalización generando un primer efecto al incorporarse a la fiscalidad internacional a través de los instrumentos de Derecho Internacional Público que derivan de formar parte de un organismo internacional de carácter intergubernamental ², derivando de ello un segundo

¹ Sirello, Gael y Sirello Olivier. Hacia la mundialización del Derecho, Francia, Revista Telemática, 2013, p.6
[,http://www.academia.edu/6762238/Vers_et_pour_une_mondialisation_du_droit_Enjeux_bilans_et_perspectives_dun_droit_globalis%C3%A9](http://www.academia.edu/6762238/Vers_et_pour_une_mondialisation_du_droit_Enjeux_bilans_et_perspectives_dun_droit_globalis%C3%A9), consultado 8 de enero de 2017.

² México se incorporó al adherirse al Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, firmado el 14 de diciembre de 1960, a través de la ratificación por el Senado de la República el 10 de mayo de 1994. De esta forma, mediante presentación del Convenio de adhesión al gobierno de Francia, el 18 de mayo de 1994, el texto del Convenio y la Adhesión se publicaron en el Diario Oficial de la Federación el 5 de julio de ese mismo año. Se destaca que el mismo establece como normas de funcionamiento, las siguientes:

Artículo VI

1. Las decisiones se toman y las recomendaciones se hacen por acuerdo mutuo de todos los miembros, salvo que la Organización decida por unanimidad otra cosa para casos especiales.

2. Cada miembro dispone de un voto. Si un miembro se abstiene de votar una decisión o una recomendación, tal abstención no será obstáculo para la validez de dicha decisión o recomendación, que será aplicable a los demás miembros, pero no al miembro que se abstiene.

efecto que se genera a través de la aplicación de modelos que permiten la alineación de la fiscalidad; la celebración de los tratados internacionales; la cooperación administrativa y los mecanismos de control de la fuente de ingresos, para la correcta aplicación de la fiscalidad nacional e internacional.

Es importante destacar que esta mecánica de alineación es distinta a la armonización que se da en la Unión Europea que deriva en la fiscalidad de esta Institución y en las medidas que permiten que cada Estado miembro pueda diseñar su fiscalidad interna de acuerdo, en ciertos casos, con las directivas de la Unión.

Conforme a lo anterior, los efectos que derivan de la globalización impactan en materia fiscal, mismos que se analizan más adelante en este capítulo, integrando un esfuerzo académico que comparte una preocupación actual.³

Los efectos que se analizan resultan de la transformación del sistema fiscal, derivada de las actividades globalizadas de los contribuyentes, por lo que las normas jurídicas que forman la estructura del Derecho Fiscal se ven impactadas.⁴ Este tema actual e importante en el Derecho Fiscal, se basa en que el Estado mexicano asegure la recaudación y que los particulares no paguen doble tributación, lo que sustenta esta investigación y permite describir la justificación detallada de la misma, convocando a continuar con el análisis de este novedoso tema.

El proceso de globalización⁵ se ha desarrollado paulatinamente a lo largo de los últimos 30 años y tiene características que lo distinguen, tanto en el ámbito del

3. Ninguna decisión será obligatoria para miembro alguno hasta que no haya sido incorporada a su ordenamiento jurídico conforme a las disposiciones de su procedimiento constitucional. Los otros miembros podrán acordar que tal decisión se aplique provisionalmente a ellos.

³ La globalización, o las globalizaciones múltiples, no ha (han) pasado desapercibida(s) en el ámbito académico y, dentro de él al jurídico. Su impacto desestabilizador de estructuras y conceptos tradicionales, como el de Estado o soberanía lleva a la necesidad de revisar, si no es que reinventar, las categorías desde las que solemos conceptualizar y concebir al Derecho. Cfr. Cáceres Nieto Enrique, Repensando el concepto de "Derecho" en la era de la globalización. Consideraciones metateóricas, con referencia especial al Derecho constitucional, en Gobernanza global y cambio estructural del sistema jurídico mexicano, coord., José María Serna de la Garza, México, IIJ, UNAM, 2016, p. 38. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4095/4.pdf>, consultado el 12 de noviembre de 2017.

⁴ *Ibidem*, p. 58. Las normas tienen una base más amplia de influencia, así lo señala Enrique Cáceres Nieto:

À las normas incorporadas al sistema no son siempre producto de razones soportadas en las expectativas de los sujetos constituidos por el sistema, sino por agentes, redes institucionales globales que frecuentemente tienen agendas distintas.

⁵ La globalización del derecho ha sido analizada por diversos autores, entre ellos, William Guillermo Jiménez, en Globalización y Derecho, propone como necesidad la creación de una teoría general que crea una categoría universal normativa.

federalismo en general, como en el del federalismo fiscal, como se describe en este capítulo.

Actualmente, la fiscalidad internacional incluye los conceptos que en México se identifican con la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) y que en otros países se clasifican o distinguen, atendiendo a la forma en que se generan los ingresos, tal es el caso de los impuestos al patrimonio o a los rendimientos o a las utilidades, entre otros conceptos.

El Estado nacional conserva sus facultades normativas en materia fiscal, de conformidad con el artículo 73, fracción VII de la Constitución y de acuerdo con el principio de legalidad previsto en el artículo 31, fracción IV del mismo ordenamiento, a través de la incorporación al marco normativo nacional de las disposiciones que derivan de los tratados y desarrolladas en los diferentes ordenamientos fiscales.

De esta forma, las normas internas reciben la influencia de los tratados internacionales en el marco de la globalización fiscal.

En esta materia, Marco César García Bueno⁶ señala la globalización limita y restringe las facultades tributarias, conforme a lo siguiente:

Los Estados nacionales ante el frenesí despertado por la globalización, han limitado y restringido de hecho, sus potestades normativas tributarias.

...

Los órganos legislativos nacionales son inoperantes en su intento por reglar situaciones no exclusivas de su entorno que se amplía a situaciones internacionales.

Lo anterior se explica ya que la imposición se confirma como la potestad del estado nacional, aplicando los tratados para definir y resolver temas de doble incidencia tributaria, por lo que la parte técnica se desarrolla través de instrumentos que puedan garantizar la homogeneidad de las normas y, para ello, los órganos de la administración tienen atribuidas facultades específicas en la materia, como se analiza más adelante en este capítulo.

La idea de una teoría general del derecho de carácter universal es una discusión que ha sido planteada desde el siglo XIX; específicamente, el inglés John Austin, en 1832, hablaba acerca de la necesidad de una teoría general o comparada del derecho, elaborada a partir del derecho romano, el anglosajón, el francés y el prusiano (López, 2003, 12-18). En la actualidad, una teoría general del derecho, de cara a la globalización, parece ser una necesidad evidente dentro de la disciplina jurídica. Jiménez, W. G. (2011). Globalización del Derecho. Aspectos jurídicos y derechos humanos. Nova et Vetera, 20(64), 17-28.

[file:///C:/Users/mcc/Downloads/Dialnet-GlobalizacionDelDerechoAspectosJuridicosYDerechosH-3896281%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/mcc/Downloads/Dialnet-GlobalizacionDelDerechoAspectosJuridicosYDerechosH-3896281%20(1).pdf), p.5, consultado el 10 de marzo de 2017.

⁶ García Bueno, Marco César. El Derecho Tributario nacional frente a la normativa internacional fiscal: el Soft law, en Derechos Humanos de los contribuyentes, coord. Gabriela Ríos Granados, 1ª. Reimpresión, México, UNAM, IJ, serie estudios jurídicos, núm. 227, 2016, p.128.

Al respecto Marco Cesar García Bueno ⁷explica que ***la globalización promueve y exige la homogenización de las normas, conforme a lo siguiente:***

La administración hacendaria se ha investido de la facultad para crear una amplia cantidad de normas fiscales muchas veces de carácter reglamentario y ve surgir otras de contenido más laxo, carentes de un elemento vinculante, donde incluso participa en su formación la iniciativa privada.

Esta modificación en la forma en que se gestan las normas y la definición de su contenido ha preocupado a los estudiosos en la materia considerando los principios establecidos a nivel constitucional y, de ellos, específicamente el principio de legalidad. De esta forma el desarrollo del derecho flexible constituye un tema de análisis y reflexión que interesa dilucidar en su alcance.

Así, una de las razones que explican la incorporación del Soft law resulta del impacto en México de la globalización de las actividades de los sujetos del impuesto sobre la renta (ISR) que constituye el gravamen más importante y completo y que conduce a la necesidad de fortalecer técnicamente el diseño del mismo, ya que las empresas transnacionales crean estrategias comerciales que deterioran los ingresos de todos los países que inciden en la relación tributaria con algún criterio de vinculación.

En este aspecto, en materia fiscal, se da un punto de encuentro entre el derecho interno y el derecho internacional siendo este último, como lo señala Mauricio Iván del Toro Huerta⁸ el que ha requerido ajustarse a los cambios que ha incorporado la globalización, de acuerdo a lo siguiente:

A lo largo del siglo XX, los cambios fundamentales en la disciplina sobrevinieron con la reestructuración de la sociedad internacional a partir de la segunda posguerra y no han dejado de producirse hasta nuestros días impulsados por fenómenos complejos como la globalización, el fin del mundo bipolar o el surgimiento de nuevos unilateralismos.

...

Así, la expresión soft law parece haber ganado terreno (a pesar de las fuertes críticas que ha recibido)⁶ y se presenta dentro de la doctrina como una pieza que si bien no acaba de encajar todavía en el amplio rompecabezas del derecho internacional contemporáneo sí tiene ya ganado su lugar en el debate académico sobre los problemas en la formación de obligaciones internacionales.⁷

Como se aprecia el Soft law o derecho dúctil ha adquirido relevancia tanto por la velocidad como por el alcance que se puede dar en el marco del derecho interno. Así

⁷ Ibidem, p.130.

⁸ Del Toro Huerta Mauricio Iván, ***El Fenómeno Del Soft Law y Las Nuevas Perspectivas Del Derecho Internacional en Anuario de Derecho internacional, p. 1,*** <http://biblio.juridicas.unam.mx/estrev/derint/cont/6/art/art12.htm>, consultado el 8 de abril 2017

en cuanto a su alcance, Marco César García Bueno⁹ destaca la coincidencia de diversas fuentes de la doctrina en la materia sobre el derecho dúctil, conforme a lo siguiente:

La característica principal del derecho dúctil considerado como auténtica norma de contenido jurídico, estriba en ser creado por órganos no representativos de la población, en muchos casos esas normas se anteponen al ordenamiento interno del país que las aplica.

Es importante destacar que el origen y el propio contenido de la norma del soft law o derecho dúctil ha sido analizado por el Poder Judicial Federal, aceptando su incorporación al derecho nacional y definiendo su alcance, en el marco de las garantías constitucionales en materia tributaria, como se describe más adelante.

Así, en el marco de la fiscalidad aplicable a los diferentes tipos de ingresos, las actividades de los particulares, es decir los supuestos impositivos, por su naturaleza y por las modalidades de vinculación con algún país, impactan la fiscalidad de otros países al actualizarse los criterios de vinculación que prevé la Ley de la materia, es decir, la residencia, la fuente de riqueza o el establecimiento permanente.¹⁰

De esta forma se da la integración del sistema jurídico nacional al internacional y al globalizado, entendido como un espacio normativo común que comparten los fiscos a nivel mundial, a través de estos conceptos que vinculan las actividades de los particulares con los ingresos que perciben.¹¹

El impacto de los cambios en la fiscalidad lo destaca también César García Novoa¹², quien aborda un aspecto actual de la imposición y expresa una nueva definición para la justicia tributaria del siglo XXI, conforme a lo siguiente:

Así, se habla con insistencia de los profundos cambios que está experimentando la fiscalidad en nuestros días como consecuencia de la economía digital. Ciertamente es que toda vexata quaestio acaba frivoliéndose, y termina por sustentarse en argumentos manidos, escasamente rigurosos. Pero lo cierto es que, en este nuevo contexto digital, destacado por la Acción

⁹ García Bueno, Marco César, op. cit, cita 6, p. 131.

¹⁰ Estas circunstancias generan una doble o múltiple vinculación tributaria, lo que deriva en la necesidad de establecer normas comunes que puedan evitar la doble o múltiple incidencia fiscal. Así, por ejemplo se puede citar el caso de un residente en Italia que adquiere por herencia un bien inmueble en México, ingresos que no causan el ISR nacional, pero que al enajenar el bien citado, por la norma internacional contenida en el Convenio son regulados, por reenvío normativo, por el Derecho Nacional que obliga a la retención del 25% del valor de los ingresos percibidos y que permite acreditar en Italia el impuesto pagado en México. De esta forma y en relación a cada país con el que se firma un Tratado internacional, cada tipo de ingresos tiene un tratamiento distinto.

¹¹ Esta integración normativa la señala William Guillermo Jiménez conforme a lo siguiente:

La globalización del derecho no significa la eliminación de los sistemas jurídicos nacionales, sino su complementación, adecuación y armonización con diferentes órdenes jurídicos de carácter regional, estatal, supraestatal y global. Jiménez, William Guillermo, op. cit, cita 5, p.28.

¹² García Novoa César, la tributación del bitcoin. Una razón más para “refundar” la fiscalidad. Taxalanda, enero 2018, <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa> ,consultado 11 de diciembre 2017

1 del Plan BEPS, la justicia tributaria ya no consiste tanto en quién paga y cuánto paga, sino en buscar los instrumentos para hacer pagar a un sector de la economía que, con las armas tradicionales de la tributación, quedaría al margen de las obligaciones de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Al respecto, Fernando Serrano Antón ¹³ destaca los efectos de la fiscalidad internacional en el derecho interno al señalar:

Los resultados de la Globalización sobre el Derecho Tributario son visibles en buena parte de los elementos esenciales de los principales impuestos de nuestro sistema tributarios, en especial impuesto sobre sociedades (IS), ISR personas físicas (IRPF) e ISR de no residentes. Dichos efectos proceden fundamentalmente del entorno descrito, junto con el efecto simpatía que se produce el replicar regímenes fiscales de otras jurisdicciones fiscales y de la aplicación de todo tipo de directrices que en el mejor de los casos reciben el nombre de Pseudo-Derecho.

De la misma forma César García Novoa ¹⁴ destaca la diversidad de instrumentos jurídicos que pueden incluirse en este concepto, conforme a lo siguiente:

La diversidad de instrumentos internacionales que suelen enmarcarse dentro del denominado soft law, hacen de él un concepto demasiado amplio para dotarlo de un sentido único en el discurso del derecho internacional. Tal parece que el dato unificador es aquel que se refiere a sus efectos no obligatorios y que lo define por contraposición al denominado hard law.

Como se ha señalado, se observa que los intercambios comerciales internacionales, así como de la movilidad y el avance tecnológico, han impulsado la actividad económica, impactando la fiscalidad nacional través de la alineación, la homologación y la simetría, derivando también en el fortalecimiento de las fuentes gravables de las entidades federativas, como se describe en detalle en las notas que se incluyen, que identifican las reformas legales efectuadas y los datos recaudatorios que proporciona la Secretaría de Hacienda y Crédito público.

Uno de los aspectos que definen la simetría buscada en el ordenamiento de las fuentes gravables es la relativa a la propiedad inmobiliaria que se otorgó en 1983 a los municipios con la finalidad de fortalecer sus fuentes gravables. Al respecto el dictamen de la Cámara de Senadores¹⁵ a la Iniciativa presidencial señaló lo siguiente:

Por principio, en esta fracción se orienta lo que por origen ha correspondido siempre a los municipios, o sea, su facultad de administrar libremente la hacienda municipal, la que en los términos del proyecto se enriquece notablemente al conformarla con contribuciones y participaciones que el propio texto enumera, mereciendo particular relevancia las participaciones por contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria y su tasa adicional por todos

¹³ Serrano Antón, Fernando. La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española. Impacto en la normativa. Incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales. España 2015, p.4, <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina84.pdf>, consultado el 14 de mayo de 2017.

¹⁴ García Novoa, César, op.cit. cita 12, p.4.

¹⁵ Reformas al artículo 115 constitucional https://www.sitios.scjn.gob.mx/constitucion1917-2017/sites/default/files/CPEUM_1917_CC/proclLeg/101%20-%2003%20FEB%201983.pdf, consultado el 29 de mayo de 2016.

los conceptos. Se establece así un sentido de territorialidad en materia fiscal, que hace que los ingresos por impuestos prediales se reviertan en favor de la localidad en la que los predios y toda propiedad inmobiliaria adquieran valor económico por su uso y circulación, lo cual ya no estará sujeto, una vez establecida la vigencia de esta fracción, a reversión de ningún tipo.

Se estima asimismo que, dada la heterogeneidad de las entidades federativas y de los centenares de municipios del país, que podría dar lugar a una compleja tipología de los mismos, no es posible establecer bases detalladas que desborden la realidad y resultarían inaplicables.

De esta forma, la globalización en su aspecto de simetría normativa y descentralización en materia fiscal reordenó el federalismo es decir, el sistema de reglas de distribución de competencia fiscal, a través de la cesión de fuentes gravables¹⁶; la elaboración de mejores instrumentos normativos, así como las transferencias a las entidades federativas de recursos federales¹⁷; la operación armonizada de las facultades

¹⁶ En la cesión de fuentes gravables, por ejemplo, en el caso del impuesto sobre adquisición de inmuebles, cuya Ley se expidió en 1979, entrando en vigor en 1980 como impuesto federal, se transfirió a las entidades federativas en 1982 a través de la cesión por coordinación conforme a lo que establecía el artículo 9 de la Ley de la materia, incluida en la Ley que establece, modifica, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1981, en los siguientes términos:

Art. 9.- A solicitud de los Estados, la Federación se coordinará en materia de este impuesto, suspendiendo la aplicación de esta Ley, en el territorio del Estado solicitante.

...

En este caso, la Ley diseñó las reglas que cada Estado debía aplicar y estableció una declaratoria de la Federación para acreditar dichas circunstancias.

De esta forma la imposición patrimonial pasó a ser fuente local, lo que incrementó sus ingresos y permitió que quien administra el territorio en el que se ubica el bien, se beneficie de este gravamen.

En la evolución de este gravamen, la Suprema Corte de Justicia de la Nación reiteró en sentencia de 23 de junio de 1987 la potestad federal para establecerlo, lo que le daba uniformidad a su regulación, conforme a lo siguiente:

ADQUISICION DE INMUEBLES, IMPUESTO SOBRE. EL CONGRESO DE LA UNION TIENE ATRIBUCIONES PARA ESTABLECERLO.

Localización: [TA]; 7a. Época; Pleno; S.J.F.; Volumen 217-228, Primera Parte; Pág. 9

De esta forma si la federación tenía facultades para establecerlo, la cesión de esta fuente gravable, permitía que los Estados se beneficiaran de ella de manera directa, lo que se hizo a través de la Coordinación fiscal y de acuerdo con el modelo normativo establecido en la propia Ley.

Se destaca que en 1983, se reformó el artículo 2 de la Ley de Coordinación Fiscal para establecer un incentivo en el marco de la cesión efectuada, conforme a lo que estableció la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1983, conforme a lo siguiente:

ARTICULO 2o

Los Estados que estén adheridos al Sistema de Coordinación Fiscal y se encuentren coordinados la Federación en materia del impuesto sobre adquisición de inmuebles, participarán adicionalmente del 80% de la recaudación que se obtenga su territorio del impuesto sobre tenencia o uso vehiculos, en la parte que colaboren en la recaudación de dicho impuesto. De esta participación corresponderá, cuando menos, el 20% a los Municipios de la Entidad, que se distribuirá entre ellos en la forma que determine la Legislatura respectiva.

¹⁷ Los fondos de aportaciones federales se incorporaron a la Ley de Coordinación Fiscal, en el Capítulo V, adicionado por Decreto publicado el 29 de diciembre de 1997, que establece lo siguiente:

CAPÍTULO V

de las autoridades para implementar una mejor y mayor recaudación¹⁸ y, por último, a través de mecanismos de control, nacionales e internacionales que puedan evitar la defraudación o, en general, las prácticas que reducen la recaudación fiscal.¹⁹

Conforme a lo anterior, derivado de las reformas legales aprobadas y de la adecuación de los instrumentos presupuestarios de transparencia antes descritos conducen a afirmar que se ha dado una evolución jurídica del federalismo fiscal mexicano pues ha tenido la capacidad de adaptarse ante los nuevos retos ajustándose a las circunstancias nacionales, mediante las reformas correspondientes en la legislación nacional, al incorporar en ésta, los conceptos y las normas necesarias para asegurar la recaudación nacional e integrarse, al mismo tiempo a la fiscalidad internacional.²⁰

Se desataca que en el último año, el comparativo de la recaudación federal de ISR entre 2016 y 2017 resulta en un crecimiento de 4% de acuerdo con el informe de la SHCP.²¹ La recaudación federal participable para el mismo periodo tuvo un crecimiento de 5.2%.²²

De los Fondos de Aportaciones Federales

Artículo 25.- Con independencia de lo establecido en los capítulos I a IV de esta Ley, respecto de la participación de los Estados, Municipios y el Distrito Federal en la recaudación federal participable, se establecen las aportaciones federales, como recursos que la Federación transfiere a las haciendas públicas de los Estados, Distrito Federal, y en su caso, de los Municipios, condicionando su gasto a la consecución y cumplimiento de los objetivos que para cada tipo de aportación establece esta Ley, para los Fondos siguientes:

¹⁸ Un ejemplo de la coordinación de facultades se observa en el CONVENIO de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Puebla, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 17 de agosto de 2015.

PRIMERA.- El objeto del presente Convenio es establecer la coordinación y colaboración administrativa para que las funciones de administración de los ingresos federales y el ejercicio de las facultades en materia fiscal que se otorgan mediante este Convenio, se asuman por parte de la entidad y, en su caso, por los municipios de ésta, dentro del marco de la planeación democrática del desarrollo nacional.

¹⁹ Desde la reforma constitucional de 1983 al artículo 115, entre otros, se consolidó para las entidades federativas la imposición a la propiedad inmobiliaria.

²⁰ La recaudación fiscal se ha incrementado a través del aumento sustancial del empleo y de la inversión que ha llegado a México en los últimos años. Cfr. **De enero a diciembre de 2017 México registró 29,695.0 millones de dólares (mdd) por concepto de Inversión Extranjera Directa (IED), 11.1% mayor que la cifra preliminar del mismo periodo de 2016 (26,738.6 mdd).** <https://www.gob.mx/se/es/prensa/de-enero-a-diciembre-de-2017-mexico-registro-29-695-0-millones-de-dolares-de-inversion-extranjera-directa?idiom=es>, consultado el 13 de febrero de 2018

²¹ SHCP, Ingresos presupuestarios del gobierno federal LIF, <http://presto.hacienda.gob.mx/EstoporLayout/Layout.jsp>, consultado el 10 de febrero de 2018.

²² Idem.

Se hace notar que se trata de tasas de crecimiento real, esto es, descontando la inflación.²³

Una cuestión importante a destacar es también que si bien los datos anteriores son alentadores en materia de ingresos, existe otro aspecto que resulta controvertido por alterar el principio constitucional de destino del ingreso al gasto público, previsto en el artículo 31 constitucional fracción IV.

En la evolución señalada, se incorporó también la reforma aprobada en 2011 en materia de derechos humanos y control de convencionalidad, misma que ha impactado todo el sistema jurídico.

Así, en materia de finanzas públicas algunos autores analizan los cambios constitucionales referidos al gasto público, tal es el caso de César Augusto Domínguez Crespo²⁴, conforme a lo siguiente:

Así pues, la nueva formulación de Íderechos humanosÍ encierra un desafío importante para los profesores e investigadores de derecho financiero y tributario. En esta ocasión quiero referirme concretamente a las posibles implicaciones que existirían en materia de gasto público.

La intervención jurídica presupuestal en México se ha limitado, prácticamente, a supervisar que los procedimientos de creación de la norma presupuestaria se ajusten a derecho. Sin embargo, ha sido menor la atención que recibe al constatar el justo destino y cumplimiento material de los imperativos sociales señalados en la Constitución y en la legislación.

En esta materia, la extensión de protección del artículo 25 constitucional ha conducido a un análisis de mayor dimensión en el tema de las finanzas públicas que requeriría de ajustes técnicos al Juicio de Amparo para hacer efectivos los derechos en la materia. Así se puede citar el caso analizado por el Poder Judicial Federal que revisa la facultad de Cámara de Diputados para modificar la iniciativa presidencial tratándose Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2016 ²⁵

²³ Por otra parte los 4 indicadores difundidos para inversionistas señalan que México tuvo un crecimiento del PIB de 1.7, una tasa de desempleo de 3.4; tasa de inflación anualizada a enero 2018 de 5.5; y el IGAE con cifra desestacionalizada de 1.7 SHCP, Idem.

El balance primario presentó un superávit de 310 mil 151 millones de pesos, monto equivalente a 1.4 por ciento del PIB. Lo anterior implica que por primera vez desde 2008, se logra un superávit primario.

²⁴ Domínguez Crespo, César Augusto, Derechos humanos y derecho presupuestal, en Derechos humanos de los contribuyentes, Coord. Gabriela Ríos Granados, IIJ, UNAM, 2014, pp. 5 y 7.

²⁵ Diversas Organizaciones de la Sociedad Civil (OSC) interpusieron un juicio de amparo en contra de la Cámara de Diputados el pasado mes de febrero, (2016) con el fin de frenar los moches entre los diputados federales, es decir, el uso de dinero público para fines privados. https://imco.org.mx/politica_buen_gobierno/se-amparan-osc-contramoches-de-diputados-federales/

Este amparo se sobreescribió el 24 de octubre de 2016 y se interpuso el 2 de diciembre del mismo año la revisión correspondiente. Se hace notar que la vigencia del Decreto impugnado concluyó el 31 de diciembre de 2016.

Igualmente se cuestionó la reasignación de recursos a un fondo que carece de reglas transparentes para su aplicación. Lo anterior convoca al análisis de los instrumentos legales que se requieren para asegurar que la recaudación fiscal cumpla con su propósito de destino al gasto público.

En este tema, se destaca la vinculación que se dio entre la reforma en materia de derechos humanos y lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que a partir de la reforma de 1982 y, acorde con la apertura comercial que se inició en esa década y que incorporó los artículos 25 y 26, dan sustento a una nueva filosofía en materia de finanzas públicas, es decir la de establecer un objetivo a la fiscalidad y determinar que debe haber planeación nacional con un propósito preciso que consiste en el “desarrollo” que es la transformación de la sociedad al incrementar la cantidad y la calidad de los satisfactores.²⁶

Estos elementos medibles conducen, a través de indicadores, a la interpretación social de la norma, ya que se puede evaluar el efecto de las políticas públicas en el ámbito de los derechos humanos de los ciudadanos por ejemplo el nivel de pobreza o el acceso al servicio educativo, entre otros indicadores.²⁷

²⁶ El artículo 25 constitucional ha tenido 6 reformas que han precisado y ampliado su contenido y que muestran la necesidad de complementar y ampliar la regulación en materia de planeación y desarrollo.

ARTÍCULO 25

1ª Reforma [DOF 03-02-1983](#)

2ª Reforma [DOF 28-06-1999](#)

3ª Reforma [DOF 05-06-2013](#)

4ª Reforma [DOF 20-12-2013](#)

5ª Reforma [DOF 26-05-2015](#)

6ª Reforma [DOF 05-02-2017](#)

El artículo 26 constitucional ha tenido también 6 modificaciones que han fortalecido los objetivos de la Planeación Nacional del Desarrollo.

ARTÍCULO 26

1ª Reforma [DOF 03-02-1983](#)

2ª Reforma [DOF 07-04-2006](#)

3ª Reforma [DOF 05-06-2013](#)

4ª Reforma [DOF 10-02-2014](#)

5ª Reforma [DOF 27-01-2016](#)

6ª Reforma [DOF 29-01-2016](#)

²⁷ La Ley General de Desarrollo Social establece los siguientes indicadores para medir la pobreza: ingreso corriente per cápita, rezago educativo, acceso a los servicios de salud, acceso a la seguridad social, calidad y espacios en la vivienda, acceso a los servicios básicos en la vivienda, acceso a la alimentación y grado de cohesión social. Cfr. Estadísticas <http://www.coneval.org.mx/Medicion/Paginas/Evolucion-de-las-dimensiones-de-pobreza.aspx> , consultado el 5 de noviembre de 2017.

Estos derechos humanos no sólo están reconocidos por el derecho mexicano, sino que su atención se plantea a través de la Secretaría de Desarrollo Social y su evaluación, a través de diversos órganos, entre ellos, el Consejo Nacional de Evaluación de la política de Desarrollo Social.²⁸

Por lo anterior, se considera que el Estado mexicano no ha estado ajeno a la vinculación que debe haber entre el ingreso público y su aplicación y distribución equilibrada de las fuentes gravables.²⁹ Lo anterior, marca la evolución del sistema en los últimos 30 años. Dicha evolución incluye las reformas que se han hecho al marco normativo en materia de auditoría gubernamental que ha identificado desvíos de recursos y que se han reportado en los informes de la Auditoría General de la Federación.³⁰

Adicionalmente, ante la desviación del gasto público se implementó el Sistema Nacional Anticorrupción para ordenar el esfuerzo disperso y mal estructurado, de modo que, de manera integral, puedan evitar los actos indebidos de los servidores públicos.³¹

²⁸ El Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social (CONEVAL) es un organismo público descentralizado de la Administración Pública Federal, con autonomía y capacidad técnica para generar información objetiva sobre la situación de la política social y la medición de la pobreza en México, que permita mejorar la toma de decisiones en la materia. Apud. <http://www.coneval.org.mx/quienessomos/Conocenos/Paginas/Quienes-Somos.aspx> consultado el 6 de noviembre de 2017.

²⁹ En el Diario Oficial de la Federación de 3 de febrero de 1983 se publicó la reforma al artículo 115 constitucional para definir las fuentes gravables a nivel municipal. Esta reforma señaló un avance en la fiscalidad que actualmente ha vuelto a ser tema de análisis constitucional en la Suprema Corte de Justicia de la Nación para retomar los temas de competencia municipal en materia de la autonomía que otorga la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a los municipios para manejar su hacienda pública.

³⁰ Cfr. Dictamen de la ASF al ejercicio del gasto federalizado. Estado de Veracruz. Informe.asf.gob.mx/Entrega1/Documentos/Fichas/Ficha_GF_a.pdf, consultado el 1 de febrero de 2018.

Dictamen

El presente dictamen se emite el 16 de junio de 2017, fecha de conclusión de los trabajos de auditoría, la cual se practicó sobre la información proporcionada por la entidad fiscalizada y de cuya veracidad es responsable. Con base en los resultados obtenidos en la auditoría practicada, cuyo objetivo fue fiscalizar y verificar la gestión financiera de los recursos federales transferidos a los fondos: Regional, Metropolitano, Fortalecimiento Financiero y para el Fortalecimiento de la Infraestructura Estatal y Municipal, a fin de comprobar que las inversiones físicas se programaron, presupuestaron, adjudicaron, contrataron, ejecutaron y pagaron de conformidad con la normativa aplicable, y específicamente respecto del universo revisado que se establece en el apartado relativo al alcance, se concluye que, en términos generales, el Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave no cumplió las disposiciones legales y normativas aplicables en la materia.

³¹ En esta materia, la iniciativa que establece dicho sistema propuso la reforma de 14 artículos constitucionales, 22, 28, 41, 73, 74, 76, 79, 104, 108, 109, 113, 114, 116 y 122 se expidieron 4 nuevas leyes y se reformaron 3

Al respecto, la exposición de motivos relativa a la expedición de las leyes que instrumentan el SNA señalaron lo siguiente:

En materia fiscal la evolución del sistema se instrumentó por la vía legal. Las leyes del ISR de 30 de diciembre de 1980 que incluía ya el concepto de fuente de riqueza y establecimiento permanente; la de 1 de enero de 2002 y la vigente de 11 de diciembre de 2013 han ido ajustando las normas a los nuevos requerimientos de una economía abierta que ha armonizado el sistema fiscal al contexto globalizado.³²

Se destaca que en otras materias que se ven impactadas con la apertura comercial, se señaló también en la exposición de motivos la justificación, por ejemplo de la supresión de la prohibición para el ejercicio de las profesiones por parte de extranjeros.³³ de la reforma a la Ley de profesiones reglamentaria de los artículos 4 y 5 constitucionales relativos al ejercicio de las profesiones en el Distrito Federal, efectuada en 1993, conforme a lo siguiente:

En el contexto de la diversificación de las relaciones internacionales, en los aspectos económico, científico, tecnológico y cultural, se comprende el incremento de la cooperación con otros países en materia de desarrollo e intercambio de los recursos humanos profesionales.

. . .

Aunado a los compromisos internaciones que han permitido implantar mecanismos tendientes a un reconocimiento recíproco en materia del conocimiento académico deben darse pasos concretos que permitan el ejercicio profesional a extranjeros, sin perjuicio de nuestra identidad cultural y siempre con base en el principio de reciprocidad internacional.

De acuerdo al último informe del Índice de Percepción de la Corrupción, elaborado por la organización Transparencia Internacional en 2014, nuestro país ocupa el lugar número 103 del índice de corrupción de 175 naciones, lo que hace necesario redoblar esfuerzos en el establecimiento de medidas institucionales tendientes a prevenir, detectar y sancionar las conductas relacionadas con actos de corrupción en los diversos ámbitos de gobierno.

Las causas que la originan, así como sus consecuencias se explican desde una multiplicidad de factores: una estructura económica oligopólica y su influencia en la toma de decisiones de políticas públicas (licitaciones públicas concertadas, concesiones pactadas); un marco institucional débil en coordinación, supervisión, sanciones, transparencia, presupuesto, y además, la lentitud en la impartición de justicia.

Este lacerante mal emana de un sistema político y económico que se aprovecha de la fragmentación y dispersión de los órganos reguladores y de supervisión, que si bien, están facultados para garantizar la transparencia y el correcto ejercicio de los recursos públicos, en la práctica, la falta de claridad en los mandatos presupuestales, facultades dispersas entre poderes y los distintos órdenes de gobierno, alimentan la cultura de la corrupción, promovida, a nivel institucional, por un sistema que se encuentra dividido y en un estado caótico, con amplias lagunas jurídicas en la regulación de actos de corrupción tanto de servidores públicos como de particulares, haciendo del sistema de procuración de justicia, existente para el caso, algo completamente ineficaz en la disuasión e investigación de dichos actos.

Cfr. http://www.senado.gob.mx/comisiones/anticorruptcion/docs/corruptcion/PAN_LGSNA.pdf

³² Cfr. Leyes federales abrogadas, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abroga.htm>, textos de las leyes que ya no están vigentes a partir de 2004.

³³ Cfr. Diario de los Debates, Cámara de Diputados, año III, noviembre de 1993, pág. 1979.

Las razones históricas, justificables en su momento, que llevaron a nuestro país a restringir la posibilidad de que profesionales y técnicos extranjeros ejercieran, en el país no tiene cabida en un México moderno y fortalecido en una nación que predica con el ejemplo, los beneficios de los intercambios económicos, científicos y culturales equitativos.

Como se aprecia, la modificación a los ordenamientos legales permitió atender a los requerimientos de la apertura económica, por ello, se dieron reformas en todas las materias y específicamente en materia fiscal como se ha venido destacando.

En esta evolución otros ordenamientos fiscales se modificaron también. Lo anterior lo destaca Luis Malpica de La Madrid³⁴, al analizar las reformas efectuadas en 1993 al Código Fiscal de la Federación, conforme a lo siguiente:

En la exposición de motivos del Decreto²²¹ que reformó este ordenamiento legal publicado en el D.O. de 22 de diciembre de 1993 se señaló que con el fin de reconocer la existencia de regímenes especiales en los tratados comerciales internacionales de los que México es parte, se propuso adicionar el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación para precisar que sus disposiciones se aplicarían sin perjuicio de lo dispuesto en dichos tratados.

Las reformas que se fueron diseñando a partir de la celebración de los tratados para evitar la doble tributación, que constituyen una de las características del federalismo en la globalización como se señaló, han ido precisando conceptos y aclarando el alcance de las normas en la materia, por ejemplo en el caso del concepto de residencia y de acreditamiento, así lo señala Luis Malpica de Lamadrid³⁵:

Hay que hacer notar que los primeros diez tratados sobre doble tributación fueron firmados durante el Gobierno de Carlos Salinas de Gortari, los 15 restantes que a la fecha se encuentran en vigor, se han celebrado dentro del Gobierno de Ernesto Zedillo Ponce de León.

La norma esencial es que los tratados se aplican en beneficio de los residentes del Estado contratante, tal como se hace en el artículo 4-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según reforma publicada en el D.O. de 29 de diciembre de 1999.

Así mismo, La Ley del Impuesto sobre la Renta, en el artículo 6º establece la posibilidad de acreditar contra el impuesto que conforme a esa Ley les corresponde pagar, el Impuesto sobre la Renta que hubiera pagado en el extranjero, por los ingresos que hubiera generado en el extranjero.

Así, en cada tema de fiscalidad internacional, la modificación de las normas se ha dado para precisar su regulación, como es el caso relativo a la forma de acreditar el impuesto pagado en el extranjero que se ha ido detallando en la legislación nacional, derivado de la globalización económica, como lo señala el Colegio de Contadores³⁶ al comentar la flexibilización del acreditamiento de la doble tributación en la Ley de la materia, conforme a lo siguiente:

³⁴ Malpica de Lamadrid, Luis. La influencia del Derecho Internacional en el derecho mexicano, México, Noriega editores, 2004, p. 402.

³⁵ *Ibidem*, p. 450.

³⁶ LISR, texto y comentarios 2015, México, IMCP, 2015, p. 16.

Aún y cuando el acreditamiento de la doble tributación pareciera lógica, considera que todos los países siguen el criterio de tributación mundial y el sistema de acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero como premisa, situación que no es del todo cierta en la práctica, ya que hay países que tienen como base un sistema territorial o mixto y que pudiera haber algunos ingresos que estuvieran exentos por lo que sería imposible acreditar la doble tributación. Es bienvenida la regla que excluye algunos casos del acreditamiento de la doble tributación, pero siguen existiendo otros, como el régimen de tributación mixto que parecería no estar considerado. Asimismo, pretende ir más allá de lo que pudo haberse negociado en un tratado fiscal bilateral por lo que se antoja violatoria de dicho tratado, más aún que no queda claro cuál sería la sanción ante la ausencia de dicha acreditación.

Igualmente, la evolución de las normas ha conducido al fortalecimiento de las medidas de control internacional, lo que intenta cohesionar la fiscalidad nacional, precisando las normas en la legislación local en materia de fiscalidad internacional, así como a través del fortalecimiento de las medidas de control.

Lo anterior es importante dadas las dificultades inherentes a la fiscalidad internacional, específicamente en los países de menos desarrollo que han sido destacadas por la Organización de las Naciones Unidas³⁷, conforme a lo siguiente:

Los convenios tributarios desempeñan un papel clave en el contexto de la cooperación internacional en materia tributaria. Por un lado, fomentan la inversión internacional y en consecuencia, el crecimiento económico global, mediante la reducción o eliminación de la doble imposición internacional sobre los ingresos transfronterizos. Por otro lado, mejoran la cooperación entre las administraciones tributarias, especialmente en la lucha contra la evasión fiscal internacional.

Derivado de la necesidad de la existencia de los convenios tributarios para fortalecer las finanzas de los países, pero también de su complejidad y velocidad en la evolución de las normas en materia de fiscalidad internacional, la institución citada³⁸ ha destacado la necesidad de capacitación en la materia, ya que las empresas multinacionales pueden aprovechar cualquier espacio normativo para obtener beneficios indebidos de la aplicación de los tratados, como se verá más adelante, conforme a lo siguiente:

Los países en desarrollo, especialmente los menos desarrollados, con frecuencia carecen de los conocimientos y la experiencia necesaria para interpretar y administrar de manera eficiente los convenios tributarios. Esto puede dar lugar a una aplicación difícil y de mucho tiempo, y en el peor de los casos, a la aplicación ineficaz de los convenios tributarios. Por otra parte, la brecha en las capacidades de interpretación y administración de los convenios tributarios existentes pueden poner en peligro la capacidad de los países para ser socios de convenios eficaces, especialmente en lo que se refiere a la cooperación en la lucha contra la evasión fiscal internacional.

³⁷ ONU, Manual de las naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo, ONU, EUA, 2015, p 2. http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN_Handbook_DTT_Sp.pdf consultado el 3 de enero de 2018.

³⁸ Ídem.

Adicionalmente el Senado de la República ha expresado su preocupación legislativa en el sentido de instrumentar a nivel de Derecho nacional las medidas homologadas propuestas por la OCDE para proteger la base gravable, para intentar fortalecer las finanzas nacionales a través de mayor recaudación en las operaciones de las empresas trasnacionales.³⁹

4) El legislador considera que después de la crisis de 2008, comenzó a surgir una preocupación de los países que forman parte de la OCDE y del G20 para regular las operaciones de esas empresas. En particular, esas naciones encontraron que la grave concentración del ingreso que se observa en la economía mundial, se encuentra vinculada al incumplimiento por parte de esas empresas, de las obligaciones fiscales en los diferentes territorios en los que operan.

De acuerdo con lo anterior, es importante seguir avanzando y evolucionando en la actualización de las normas para proteger la fiscalidad nacional.

Así, al expedir la LISR en 2012⁴⁰, se señaló en la exposición de motivos, la necesidad de corregir un problema específico de las maquiladoras de albergue, conforme a lo siguiente:

El análisis de la permanencia en este esquema de los residentes en el extranjero muestra que la mayor parte de las empresas operan de forma indefinida a través de una maquiladora de albergue: en promedio, las empresas albergadas han permanecido en el régimen por 9 años y la transición a otras modalidades de maquiladoras no es frecuente. Lo anterior sugiere que la renuncia recaudatoria asociada a este régimen no se ha traducido en una mayor entrada de empresas al país. Así, el régimen ha sido utilizado como una vía para reducir permanentemente los impuestos.

En esta evolución, William Guillermo Jiménez⁴¹, concluye que la interacción entre el derecho interno y el externo deriva en la elaboración de una nueva teoría general del derecho con características más amplias e incluyentes, conforme a lo siguiente:

La necesidad de adecuación del derecho como disciplina social a los nuevos desafíos, implica la construcción de una teoría general del derecho acorde con los requisitos actuales de legitimidad, validez y eficacia. De esta manera, se complejiza la clásica distinción entre derecho interno y derecho externo, se amplían las fuentes jurídicas de aplicación universal como los tratados y la jurisprudencia internacional, adquieren mayor relevancia los ámbitos jurisdiccionales externos y se replantean los sujetos procesales, entre otros.

³⁹ Dictamen relativo a la proposición con punto de acuerdo por el cual se exhorta respetuosamente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y al servicio de administración tributaria, a informar a esta soberanía acerca de las medidas puestas en práctica para aplicar las reformas a la ley del impuesto sobre la renta en 2013, 2014 y 2015, relacionadas con las disposiciones para acotar las estrategias de las empresas trasnacionales para evadir impuestos y para negociar los tratados para evitar la doble tributación. http://www.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/63/1/2016-08-03-1/assets/documentos/Dict_3ra_reformas_IVA_2013_2014_y_2015.pdf consultado el 11 de febrero de 2018.

⁴⁰ Iniciativa http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06_lir.pdf, consultado el 11 de febrero de 2018.

⁴¹ Jiménez, William Guillermo, op. cit. cita 5, p.20.

Así, de la misma forma en que, la Coordinación Fiscal permitió también ajustar las disparidades naturales del sistema económico, para potencializar el desarrollo regional, así también se preparó la simetría necesaria para incorporarse a la Internacionalización fiscal desde 1990. Actualmente, frente a la globalización y a los efectos no deseables de ciertas prácticas empresariales, se fortalece el marco jurídico, en busca de la eficiencia recaudatoria.

En esta evolución del sistema fiscal, la Internacionalización y la globalización se identifican con dos niveles normativos, uno inicial y otro avanzado de la integración global. En la Internacionalización, se utilizan los tratados para incorporar la fiscalidad internacional en el orden jurídico nacional. En la globalización las normas son diseñadas por un organismo intergubernamental que estudia las medidas simétricas o bien homologadas que la legislación de cada país debe incorporar para garantizar la funcionalidad de un tratado internacional y en algunos casos, esa homologación es un requisito para integrarse a los estándares internacionales.

La evolución que se ha dado en materia de globalización fiscal ha pasado por la simetría en la definición del sistema fiscal, la elaboración de normas alineadas, la operación estandarizada y, en los últimos años, en la búsqueda de la eficiencia a través de mejores controles a nivel mundial.

Al respecto, hay algunos criterios que cuestionan el origen de este tipo de normas. Así, Marco Cesar García Bueno ⁴²señala lo siguiente:

La globalización promueve y exige la homogeneización de las normas, gestando el desarrollo de los cambios impositivos de acuerdo con necesidades delimitadas en el exterior de cada nación por organismos internacionales no gubernamentales, donde los intereses de la población global quedan sin representación.

Este criterio destaca la evolución que se está dando en el sistema normativo global que transforma la mecánica de los ordenamientos, integrando recomendaciones y sugerencias derivadas del estudio y análisis que se realiza en un organismo intergubernamental, del cual forman parte las economías de mayor participación en el mercado global y que otorga a cada país la libertad de aceptar e incorporar a su marco normativo nacional las prácticas sugeridas y valoradas, a través de instrumentos que permiten sustentar su viabilidad operativa.

⁴² García Bueno, Marco César, op. cit. cita 6, p.128.

Al respecto es importante recordar que este proceso ha sido analizado por algunos autores que lo denominan la convergencia normativa.⁴³

También se ha insistido en la necesidad de identidad mundial, frente a acontecimientos cuya incidencia es compartida y cuyos efectos deben atenderse de manera coordinada o conjunta.⁴⁴

La sugerencia de identidad mundial o global se fortalece, ya que México se basa en un procedimiento constitucional para la aprobación de los tratados internacionales, mismos que una vez firmados por el Ejecutivo, son ratificados por el Senado de la República y su instrumentación legal se efectúa a través de las modificaciones a los diferentes ordenamientos legales.

La globalización que se analiza en este capítulo tiene un impacto directo en la fiscalidad doméstica, considerando que el ISR es uno de los conceptos que integran la Coordinación Fiscal a través del Fondo General de Participaciones; es el impuesto que tiene la mayor recaudación, y además es el impuesto que es materia de los convenios para evitar la doble tributación internacional, por ello, la reducción de éste, impacta en las finanzas de las entidades federativas. Al respecto conviene recordar que la Ley de Coordinación Fiscal establece lo siguiente:

Artículo 1o.- Esta Ley tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la Federación con las entidades federativas, así como con los municipios y demarcaciones territoriales, para establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

...

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con las entidades que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que establece esta Ley. Dichas entidades participarán en el total de los

⁴³ Cette forme de concurrence entre les régimes juridiques occasionne indirectement leur convergence. Dans cette perspective, le droit mondialisé engendre un mouvement de rapprochement [10] M. BOCCARA, Essai sur le rapprochement des systèmes... des systèmes juridiques étatiques par la constitution progressive d'un socle de normes communes. Cfr. Rabu, Gaylor. « La mondialisation et le droit: éléments macrojuridiques de convergence des régimes juridiques », *Revue internationale de droit économique*, vol. t. xxii, 3, no. 3, 2008, pp. 335-356. consultada el 16 de septiembre de 2017.

⁴⁴ Des différentes modalités de mondialisation du droit

Que pourrait être un « droit mondialisé » ? Idéalement, ce serait un droit qui incorporerait des valeurs universelles, créé par l'ensemble des acteurs de l'espace monde, applicable à tous ses acteurs, et effectivement appliqué dans le monde entier. La mondialisation du droit implique en réalité une quadruple référence : une référence au contenu de la norme, autrement dit une référence idéologique à l'humanité, sans qui notre monde ne serait qu'un amas de pierres tournoyant parmi les galaxies... Une référence à une procédure mondialisée, c'est-à-dire au rôle de tous les acteurs du champ planétaire dans la définition des normes ; mais aussi une référence à l'espace monde comme champ d'application du droit ; enfin, une référence à l'efficacité globale, c'est-à-dire à la mise en œuvre dans le monde entier. Cfr. <http://www.revue-projet.com/articles/la-mondialisation-du-droit/> consultado el 4 de marzo de 2018.

impuestos federales y en los otros ingresos que señale esta Ley mediante la distribución de los fondos que en la misma se establecen.

...

Las disposiciones de esta Ley precisan la forma de distribuir los fondos que integran la coordinación fiscal conforme a lo siguiente:

Artículo 2o.- El Fondo General de Participaciones se constituirá con el 20% de la recaudación federal participable que obtenga la federación en un ejercicio.

Este concepto incluye todos los impuestos federales que comprende el impuesto más importante de la recaudación federal, conforme a las reglas establecidas en este artículo con tres exclusiones.⁴⁵

Lo anterior implica que en busca de la eficiencia recaudatoria sea determinante que el mercado globalizado funcione correctamente, en su concepto de libre circulación de capitales, mercancías y servicios, pero al mismo tiempo es necesario que cada Estado asegure la recaudación y la funcionalidad de los niveles impositivos y que disponga de todos los instrumentos legales que le permitan evitar prácticas que disminuyan la base gravable, así como la transferencia de utilidades a países de baja imposiciones o con mayores beneficios fiscales que constituyen hoy una práctica común de las empresas.

La distribución de la recaudación federal, se instrumenta, como se señaló en el capítulo anterior a través del fondo general de participaciones y su aplicación se ve reflejada en el informe que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público presenta a la Cámara de Diputados, trimestralmente.⁴⁶

En el modelo federal mexicano, la forma de distribución de los ingresos fiscales se vincula a indicadores que consideran desde la población de una entidad hasta

⁴⁵ Los conceptos que se excluyen son: ISR derivado de concesiones y asignaciones petroleras y los salarios gubernamentales en sus diversas relaciones laborales y los ingresos excedentes al 1% por premios. Este último concepto de salario, por disposición del artículo Noveno Transitorio del Decreto de Reformas de 9 de diciembre de 2013, se distribuirá directamente siempre que se haya enterado a la federación la retención correspondiente sobre el pago de salarios efectuados con cargo a las participaciones federales. El resto corresponde al Fondo General de Participaciones. Adicionalmente se buscó que los incentivos a las entidades federativas tuvieran sustento en una mejor recaudación local por lo que se mejoró la forma de hacer el cálculo de los ingresos propios de las entidades federativas. La modificación al Fondo de Fomento municipal tuvo por objeto actualizar el año de recaudación de referencia de 2007 a 2013 y establece la referencia al nivel de recaudación de predial y derechos de agua de cada municipio, para considerarlos en la distribución de los fondos,

⁴⁶ La Ley de Coordinación Fiscal, establece dicha obligación en el artículo 2.

su desempeño administrativo⁴⁷ tanto recaudatorio como de fiscalización⁴⁸. Al respecto, el artículo 2 de la Ley de Coordinación Fiscal prevé en el diseño de la fórmula de distribución dos elementos básicos para el funcionamiento que atienden al desempeño recaudatorio de la entidad y a su componente poblacional.

Así, en el último Informe sobre las finanzas públicas y deuda pública de enero a abril de 2017, se refleja el impacto de la recaudación del ISR en la fiscalidad local, de modo que en la parte relativa a participaciones pagadas vía fondo del ISR, se aprecia que la distribución es contrastante ya que de enero a abril, la Ciudad de México recibió 3,576.2 millones, el Estado de México 2,517.3 millones, Veracruz 979.9, haciendo notar que la entidad que menos recibió fue Morelos, con 77 millones.⁴⁹

Es importante recordar que la fiscalidad local en el régimen federal ha iniciado la política de competitividad⁵⁰ y el aprovechamiento de fuentes gravables de

⁴⁷ El artículo 2º de La Ley de Coordinación Fiscal establece los elementos que integran la fórmula de distribución del Fondo General de participaciones y uno de esos elementos es el comportamiento de la propia recaudación local, conforme a lo siguiente:

IEi,t es la información relativa a la recaudación de impuestos y derechos locales de la entidad i en el año t contenida en la última cuenta pública oficial y reportados en los formatos que emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Así el desempeño recaudatorio de la entidad se mide como factor para determinar su participación en dicho fondo.

Igualmente dicho artículo prevé como elemento integrador de la fórmula la población de la entidad conforme a lo siguiente:

ni es la última información oficial de población que hubiere dado a conocer el Instituto Nacional de Estadística y Geografía para la entidad i.

⁴⁸ Se destaca que las fórmulas establecidas en la Ley de Coordinación Fiscal fueron modificadas en la reforma aplicable en 2014, así por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013 se modificaron diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal para reestructurar las fórmulas de distribución de los fondos, Esta reforma tuvo 3 objetivos a alcanzar en el marco del fortalecimiento del federalismo hacendario que son: fortalecer la capacidad financiera de los tres órdenes de gobierno; mejorar la distribución, destino y ejercicio de los Fondos de Aportaciones Federales y apoyar a los municipios para tener finanzas sanas. El Fondo de Fiscalización por el Fondo de Fiscalización y Recaudación, buscando que el esfuerzo recaudatorio en la fiscalidad local se vea reflejado en la distribución del Fondo.

Cfr. Castañeda Ortega, Ramón, Federalismo Fiscal, Reformas al sistema de participaciones federales 2014, INDETEC, 2015, núm. 1 pp. 46 y ss <http://www.indetec.gob.mx/2015/publicaciones/federalismo-hacendario/>, consultado el 13 de enero 2017.

⁴⁹ SHCP, Información de Finanzas Públicas y Deuda Pública, Enero-Abril de 2017. Durante enero marzo de 2017, los recursos federales transferidos a los gobiernos de las entidades federativas y municipios, en términos de lo establecido en la Ley de Coordinación Fiscal y en el presupuesto aprobado, ascendieron a 434 mil 418 millones de pesos, lo que significó un incremento real de 5.4 por ciento con relación a lo pagado en el mismo periodo de 2016 y representó el 50.1 por ciento del gasto primario del Gobierno Federal, durante el mismo periodo.

http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/2017/it/04afp/itanfp09_201701.pdf, consultado el 20 de enero de 2018.

⁵⁰ La reforma a la Ley de Coordinación Fiscal a partir de 2014 tuvo por objeto dar a las entidades federativas elementos que les permitan ofrecer condiciones para atraer inversiones y detonar crecimiento económico que incremente su recaudación. Así lo señala Xóchitl Livier Olivier, destacando lo siguiente:

acuerdo con las actividades que realizan los contribuyentes en cada entidad federativa y por ello resulta importante que el diseño fiscal de la entidad federativa pueda atraer inversión, otorgar beneficios fiscales y asegurar la estabilidad de las medidas adoptadas.⁵¹

De acuerdo con lo anterior, la competitividad entre las entidades federativas junto con la mejora recaudatoria federal, deriva en el fortalecimiento de las finanzas tanto nacionales como locales y permite tener una mejor posición internacional, teniendo un sistema fiscal interno competitivo.

Adicionalmente, a nivel nacional, se han realizado estudios y análisis sobre la mejora recaudatoria buscando fortalecer el control de la fiscalidad internacional, por lo que la OCDE, con la participación de expertos de sus estados miembros, ha diseñado una serie de medidas que intentan contener ciertas prácticas no adecuadas que generan efectos no deseados.

Por lo anterior, la OCDE preparó un reporte que fue el resultado de diversos estudios e implementó diferentes medidas para contener prácticas internacionales que dañan la recaudación.

El Fondo General de Participaciones continúa conformándose con el 20% de la recaudación federal participable, y mantiene las mismas variables para el cálculo de los coeficientes de distribución; sin embargo, con la reforma al artículo 2º. quinto y sexto párrafos de la Ley de Coordinación Fiscal, se procura robustecer los incentivos recaudatorios en las entidades federativas y sus municipios, al establecer que las mediciones de las variables recaudatorias sean con base en flujo de efectivo. La reforma a la LCF en su artículo 3-B establece que el ISR (ISR) se le participará al 100% al orden de gobierno que haya financiado el pago de la nómina.

Cfr. Cambios en los fondos de participaciones. México, Indetec, 2014, <http://132.248.9.34/hevila/INDETECFederalismohacendario/2013/no182/7.pdf>, consultado el 2 de febrero de 2018.

⁵¹ Los estados y los municipios compiten por la atracción de población, capitales y de actividad económica. Así se observa por ejemplo que en el municipio de San Pedro Cholula el impuesto local sobre adquisición de inmuebles es de 2% del valor del mismo, con dos excepciones importantes, la reducción del impuesto en un 30% cuando la transmisión de propiedad se haga por donación entre familiares en línea recta y una exención prevista en el caso de inmuebles con valor menor a 572 065 pesos. La atracción por arraigo y por monto de la propiedad inmobiliaria constituye un elemento de competitividad fiscal. Cfr. Ley de Ingresos para el municipio de San Pedro Cholula, Puebla para el ejercicio fiscal de 2017, http://cholula.gob.mx/images/leyes/LEY_INGRESOS_2017_SAN_PEDRO_CHOLULA.pdf, consultado el 8 de septiembre de 2017.

En el caso de Veracruz la Ley de Hacienda Municipal establece el impuesto sobre traslación de dominio que causan las personas que adquieren inmuebles, señalando lo siguiente:

ARTICULO 55.- La base de este impuesto será el valor del inmueble, catastral o provisional o el de operación si éste es mayor y el impuesto se causará, liquidará y pagará aplicando la tasa de 2% sobre la base indicada en este artículo. Tratándose del usufructo o de la nuda propiedad, la base del impuesto será el 50% en cada caso.

En este caso la técnica empleada consiste en la reducción de la base gravable. De esta forma, cada entidad puede en el marco de sus facultades legislativas, establecer medidas que puedan determinar tratamiento fiscal distinto a cada tipo de operación.

Al respecto, ⁵²se ha señalado lo siguiente:

La intención de este reporte era estudiar cómo las prácticas fiscales dañinas derivadas de la competencia fiscal internacional- afectan la distribución geográfica de los ingresos, erosionan las bases gravables de los países, distorsionan el comercio y los patrones de inversión, y en general menoscaban la justicia, neutralidad y aceptación social de los regímenes fiscales.

La solución a esta problemática fue buscar la simetría a nivel mundial planteada a través de instrumentos internacionales, que en el marco del Convenio intergubernamental al que México pertenece, sirve de sustento a las normas que se expiden en la materia. De esta forma, dicha Organización genera modelos que se instrumentan a través de reformas a la legislación nacional o través de la celebración de tratados internacionales.

Así, entre las medidas que se adoptaron recientemente se incluye la firma del Convenio multilateral que complementa los tratados para evitar la doble tributación y da la pauta para modificar éstos cuando sea acordado por los países firmantes, para aplicar las medidas relativas a la erosión de la base y la transferencia de ingresos, como prácticas no deseables en la fiscalidad internacional.

Conforme a lo anterior, por ejemplo, si una empresa multinacional logra ubicar sus ingresos en otra jurisdicción, la recaudación nacional se ve afectada y su repercusión en la distribución local de los ingresos impacta a las entidades federativas.⁵³

La necesidad de fortalecer la recaudación del ISR se explica por la evolución que se ha venido dando en este impuesto, misma que se inicia a partir de los años setentas en que se modificó la participación del Estado en el Mercado, derivado de la evolución de la política económica basada en el modelo Keinesiano, que se caracterizaba, como lo señala José Luis, Vallejo Chamorro, por lo siguiente:⁵⁴

Este escenario por tanto, se caracterizaba por un Estado que desconfiaba del mercado, y que pretendía corregir todos aquellos resultados indeseables

⁵² Delloitte, Beps, mismo problema diferente contrincante. México, 2014, en https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mx/Documents/tax/BEPS_Impuestos.pdf, consultado el 12 de junio de 2017.

⁵³ Con la adhesión de México al Convenio Multilateral para combatir la elusión de grandes empresas multilaterales (conocido como BEPS), se espera mejorar los instrumentos de control y un fortalecimiento de los ingresos tributarios, admitió Óscar Molina Chie, Administrador General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria (SAT), conforme a lo siguiente:

“Ahora México tendrá elementos de evaluación de riesgos emitidos en otros países, que nos permitirán hacer “evaluaciones más avanzadas”, dijo.

Cfr. <http://mexicoport.com/noticias/35311/mexico-aumentara-recaudacion-con-convenio-beps-sat>

⁵⁴ Vallejo Chamorro, José María, et al., los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes *cepal, 2001*, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N.o 6/02, p.1. <http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf>, consultado el 3 de abril de 2016.

derivados del funcionamiento del mismo. El principio de eficiencia se veía modulado por el juego de otros principios de corte social.

El modelo anterior se transformó por diversos acontecimientos y con ellos, el sistema jurídico también tuvo que ajustarse al nuevo diseño, basado en la apertura de los mercados que iniciaba la globalización. De esta forma el sistema ha ido evolucionando para responder a los cambios que se dan en los mercados y en las prácticas fiscales de los contribuyentes.

De esta forma, los retos actuales a los que se enfrenta el sistema fiscal responden a la propia naturaleza de la globalización de las actividades de los contribuyentes que deben planear y organizar las diferentes etapas que impactan las actividades económicas que realizan, para determinar el efecto fiscal de cada una de ellas en los diferentes países en que se desarrollan sus actividades. Igualmente, las empresas deben analizar las ventajas y desventajas en la aplicación de los tratados, ya que son las primeras beneficiarias de la fiscalidad internacional, por ello es importante analizar y decidir la ubicación adecuada a sus intereses, considerando el tipo de actividad que realiza la empresa, ya que la autoridad hacendaria nacional debe también procurar que efectivamente se cumpla el principio de ingreso universal, de acuerdo con los citados tratados. Así lo señala Eugenio Grageda Núñez:⁵⁵

De esta manera, el derecho fiscal en su necesidad de ampliar sus funciones, í así como con el fin de dotar a las autoridades hacendarias de elementos que les permitan configurar el ingreso universal de los contribuyentes residentes dentro de su circunscripción territorial, ha venido apoyándose en instrumentos jurídicos de carácter internacional que les permitan ejercer más allá de las fronteras un control que derive en posibles actos de fiscalización 1.

La búsqueda de la eficiencia tributaria constituye un factor esencial para la correcta operación de la fiscalidad internacional, lo que se explica con el cambio que se dio en la forma en que operan las empresas, como lo señala José María Vallejo Chamorro:⁵⁶

Estos cambios que acabamos de comentar no podían dejar de afectar a las políticas tributarias de los estados, siendo como son, un componente fundamental de las políticas fiscales.

Al igual que el resto de las políticas, la política tributaria también ha asistido a este proceso de globalización con la modificación, tanto de sus principios inspiradores, como de la importancia relativa de los diferentes instrumentos de que dispone.

A la preeminencia casi absoluta que el principio de equidad tuvo en la orientación de las estructuras tributarias hasta mediados de los setenta, ha venido a suceder una importancia cada vez más creciente del principio de eficiencia como orientador de cualquier sistema impositivo.

⁵⁵ Grageda Núñez, Eugenio, La interpretación de los Tratados para evitar la doble tributación, el Modelo de la OCDE y sus Comentarios. Revista de derecho Económico Internacional. Vol. 1, No. 1, p. 51.

⁵⁶ Vallejo Chamorro, José María, op. cit., cita 54, p.7.

Este tipo de estrategia global basada en la eficiencia recaudatoria garantiza que cada país asegure su recaudación y en el estado federal que cada entidad federativa reciba correctamente las participaciones a las que tiene derecho por la vía de la Coordinación Fiscal, lo que fortalece el control de la tributación nacional y presenta una aplicación sui generis en Derecho Internacional por la mecánica que tiene, considerando que, como Federación, se tiene un sistema dual de imposición, es decir, por un lado la federación y por el otro las entidades federativas de acuerdo con el diseño constitucional de imposición.

Por lo anterior, la fortaleza fiscal es doble, a nivel nacional y a nivel local por lo que la idea de fortalecer el control normativo de la fiscalidad internacional y por la trascendencia que implica la firma de un tratado multinacional⁵⁷ que modifica 1100 tratados bilaterales por tratarse de normas compartidas, se considera importante analizar este tema, por el enfoque de esta tesis, ya que esta etapa se encuentra en su fase de inicio, pero seguramente permitirá evaluar su eficacia en el corto plazo, por lo que convoca al estudio en la materia.

Además en el contexto normativo internacional de la fiscalidad, la naturaleza de este instrumento jurídico, sus alcances, su aplicación y su efectividad resulta un tema muy interesante, desde el punto de vista fiscal, así como desde la perspectiva internacional.

Adicionalmente, se resalta que la OCDE ha explicado que las siguientes razones justifican el avance en el control normativo de la fiscalidad internacional a través de la firma de un tratado multilateral, considerando lo siguiente⁵⁸:

1. La existencia de lagunas en la legislación de los países.
2. La creciente movilidad de activos y capitales y la existencia de nuevos modelos de negocios.
3. La renta apátrida se genera por la existencia de cierto tipo de operaciones que impiden la causación del gravamen sobre las sociedades que cada país grava.
4. Los efectos de la erosión de la base gravable y la transferencia de utilidades genera una afectación en la recaudación del 4 al 10% en

⁵⁷ Cfr. CONVENCIÓN MULTILATERAL PARA APLICAR LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS TRATADOS FISCALES PARA PREVENIR LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> , consultado 10 de septiembre 2017.

⁵⁸ OCDE. Preguntas sobre BEPS, 2013 <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf> , consultado el 3 de mayo de 2017.

el impuesto a las sociedades que impacta de 100 a 240 mil millones de dólares anuales en las finanzas públicas.

5. Con las prácticas citadas, los países han visto mermada su recaudación, lo que perjudica el buen funcionamiento del sistema impositivo.

Se hace notar que las prácticas ilegales generan fraude fiscal, pero en este caso, se trata de deficiencias que se explican por dos aspectos: un contexto económico más dinámico con mayor influencia de los intangibles, así como instrumentos legales, tanto tratados internacionales como la legislación interna de cada país, que no incluyen todos los avances en los modelos de negocio que la economía globalizada desarrolla, esto es, se trata de normas que resultan no aptas, frente al avance en el diseño de negocios internacionales. En relación a esta problemática se destaca lo siguiente:⁵⁹

Es una realidad que en el ámbito de la fiscalidad internacional existen diversas estrategias de planificación fiscal agresivas seguidas por algunas empresas multinacionales, de hecho, a inicios de 2014, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) informaba que de los 16,000 grandes grupos corporativos nacionales que operan en México, había detectado a 270 compañías que podrían estar generando una erosión fiscal de la base gravable a través de un pago menor de la tasa efectiva del ISR, derivado de la estructura de dividir sus áreas de negocios y evitar la figura de establecimiento permanente (2).

La información anterior se obtuvo a través de las revisiones fiscales que la autoridad administrativa mexicana realiza y que le permitió identificar las prácticas de erosión de la base gravable y la transferencia de utilidades.⁶⁰

Adicionalmente, conviene precisar que la OCDE ante la reducción de la recaudación por la aplicación de los contribuyentes de las prácticas citadas, justifica que los mecanismos de control se fortalezcan, empleando un instrumento multilateral de naturaleza peculiar y cuya firma tuvo lugar en París el 7 de junio de 2017, mismo que se incluye como anexo IV.

La opción de un tratado multilateral permite lograr la simetría que se requiere derivado del estudio comparado de los sistemas fiscales para buscar la coincidencia y compartir, de esta forma, un espacio de valores comunes que el federalismo facilita, ya que

⁵⁹ Saucillo Osuna, Carlos y Jennifer Olivares Flores, Colegio de Contadores, Puebla 2014. file:///C:/Users/mcc/Downloads/puntos_esenciales_de_beps.pdf, consultado el 6 de mayo de 2017.

⁶⁰ Las autoridades administrativas de cada país proporcionan a la OCDE información que en el marco de la globalización ha generado la formación de un grupo internacional de inspectores fiscales. Así, desde 2016 y hasta abril de 2017 la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, en conjunto con las Organización de las Naciones Unidas, han implementado el programa denominado, Inspectores Fiscales sin Fronteras⁶⁰, por sus siglas en inglés TIWB, tax inspectors without borders que tiene como objetivo ayudar a las Administraciones fiscales de los países menos desarrollados a vigilar y controlar a las empresas multinacionales en relación a sus *prácticas empresariales abusivas*.

es un modelo político flexible que permite dicha adaptación. A partir de coincidencias normativas se responde a esta transformación, misma que se analiza en este capítulo como ejemplo de simetría y de técnicas normativas más avanzadas.

Por lo anterior, y, considerando la importancia que reviste la celebración de un tratado multilateral, frente a la técnica de tratados bilaterales para evitar la doble tributación, así como por la materia a la que se aplicará, es que se considera una evolución en los mecanismos de control de la fiscalidad internacional, que constituye uno de los retos más importantes del sistema fiscal globalizado.

Por lo antes señalado y siguiendo el marco evolutivo del sistema, se analiza en esta investigación el proceso de globalización normativa y las técnicas empleadas, para incorporar en la legislación nacional, las normas del sistema que articula la armonización que se debe implementar en la materia. De esta forma, el estudio del federalismo fiscal en la globalización, definido al inicio de este capítulo, plantea la necesidad de enfrentar la transformación mundial de las economías que han convertido sus sistemas cerrados en sistemas abiertos, en los que se debe garantizar, como elemento de la filosofía liberal, los principios fiscales de: ingreso universal; tributación única, desarrollo nacional y de integración mundial.

Es importante señalar que la globalización ha tenido un gran impacto en todos los sistemas sociales, iniciado en la economía, seguido por la fiscalidad, pasando por la apertura en temas civiles como el matrimonio, hasta llegar a la estructura misma del Estado y sus elementos esenciales. En este contexto el papel del Estado es fundamental con una nueva función de articulador y ejecutor de políticas comunes a nivel mundial.

Al respecto, Marco Cesar García Bueno⁶¹ explica que la velocidad de los acontecimientos ha modificado el contexto normativo, al señalar:

La rapidez con la que el mundo se mueve nos ofrece un contexto diferente. Tanto el legislador como la administración buscan en la inmediatez la vía para ofrecer soluciones. Se genera que nuestras instituciones huyan de la problemática que les resulta difícil de solucionar ante el ímpetu avasallador de la realidad.

Esta situación de aparente discrepancia, se explica en el amplio trabajo de investigación sobre la problemática fiscal internacional que se realiza en la OCDE , así como las propuestas que formula, lo que permite anticipar soluciones a problemas que son comunes en los sistemas fiscales y que atienden con prontitud situaciones que deben resolverse de inmediato. Por ello, se destaca el análisis y estudio de los temas de fiscalidad

⁶¹ García Bueno, Marco César, op. cit., cita 6, p. 130.

internacional que desarrolla la OCDE en el documento emitido a propósito de la firma del tratado multilateral de referencia, conforme a lo señalado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.⁶²

3.Después de dos años de trabajo, el CFA , incluyendo a todos los países de la OCDE y del G20 quienes trabajaron en igualdad de condiciones , creó el Paquete BEPS Final , el cual fue aprobado por el Consejo de la OCDE y los líderes del G20 en noviembre de 2015. El Paquete BEPS Final , en forma de informes sobre cada una de las 15 acciones acompañadas de una Nota Explicativa , ofrece a los países y economías las herramientas que necesitan para garantizar que las utilidades se graven en donde se realizan las actividades económicas que las generan y donde se crea el valor, mientras que al mismo tiempo da a las empresas mayor certeza al reducir las controversias sobre la aplicación de las normas tributarias internacionales y la estandarización de los requisitos de cumplimiento. Se acordó que un número de las medidas BEPS son estándares mínimos, lo que significa que los países han acordado que dichos estándares deben ser implementados.

Conforme a lo anterior, las medidas propuestas plantean una solución mediante estándares, de modo que frente a la globalización, las estructuras jurídicas de los Estados se ven modificadas para atender esta transformación económica mundial. Este impacto normativo que está ocurriendo actualmente, se asimila a lo ocurrido con la industrialización que generó modificaciones importantes a fines del siglo XIX y que derivó en el surgimiento del ISR, dado por el avance y la modificación de los mecanismos generadores de ingresos para los contribuyentes.

Actualmente, la forma de organización política de un Estado es determinante por la funcionalidad que genera la administración territorial, en una etapa en la que la competitividad de las entidades federativas para atraer la inversión mundial, se apoya en la organización político-administrativa local. De esta forma, las entidades federativas pueden utilizar sus facultades tributarias⁶³ para regular los beneficios de la movilidad mundial, tanto

⁶² Prodecon, Nota explicativa del Convenio Multilateral para Implementar medidas relativas a los Tratados Tributarios para prevenir la erosión de la base y el traslado de utilidades. México, 2016. https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/banner_principal/nota_explicativa_mli.pdf, consultado el 12 de noviembre de 2017.

⁶³ Como se ha señalado, las entidades federativas han desarrollado su competitividad fiscal a través del reenvío de facultades de la Federación hacia ellas. Así el 1 de enero de 1980 entró en vigor la Ley del Impuesto sobre Adquisición de bienes inmuebles y se abrogó la Ley General del Timbre de 24 de diciembre de 1975, conforme a lo dispuesto por el artículo segundo transitorio de la Ley de la materia:

Transitorios

ARTÍCULO PRIMERO.- Esta ley entrará en vigor el 1º de enero de 1980.

ARTÍCULO SEGUNDO.-Se deroga la Ley General del Timbre de 24 de diciembre de 1975.

Se destaca que el gravamen consistía en el pago de un 10% sobre el valor del inmueble disminuido en un monto de 10 veces el salario mínimo del Distrito Federal.

En 1982 el impuesto sobre Adquisición de Inmuebles se cedió a las entidades federativas.

La mayor parte de las entidades federativas cobra este impuesto. Algunas con tasa fija y otras con tarifa. Otras como Querétaro, no lo establece, pero se cobran los Derechos de Registro de 7.5 al millar. En Quintana Roo, el impuesto sobre Adquisición de Inmuebles fue abrogado en 2011. De esta forma, cada entidad decide, con base en sus criterios de política económica qué gravamen conviene establecer y cuando es

a nivel propiedad inmobiliaria como la relativa a los desplazamientos de población que generan impuestos por los ingresos que se perciben.

Adicionalmente, el tema de las fuentes gravables y su distribución en el régimen federal origina una nueva dinámica mundial en la que capitales, bienes y servicios se desplazan, modificando la relación del fisco con sus contribuyentes. Conforme a lo antes señalado, si la movilidad es una característica de la globalización económica, las fuentes gravables que se relacionan con este tipo de movimientos, resultan de impacto en las finanzas locales⁶⁴; es por ello que, como se destacó anteriormente, les fueron transferidas a las entidades federativas dos de esas fuentes inicialmente federales, que corresponden al Impuesto sobre adquisición de inmuebles y el Impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos, dos impuestos a la propiedad y de impacto local por la coincidencia del concepto vinculatorio de la residencia.

Adicionalmente, en la transformación fundamental de las reglas comerciales para crear el mercado mundial, los impuestos al consumo, que se controlan a través de la ubicación de la transacción o del efecto de transferencia del ingreso, le dan a los Estados una fuente de ingreso territorial muy importante, por los actos y actividades que ocurren en su territorio.

Conforme a lo anterior, la simetría, alineación, homologación y aplicación de modelos normativos responde a la planeación de las actividades globalizadas de los

importante utilizarlo como promotor o atractivo de movilidad. Así, en Puebla no se paga el impuesto sobre tenencia del 3% del valor del vehículo y está diseñado como subsidio.

Este mecanismo atrae población que al ubicarse en Puebla incrementa la recaudación en materia de ISR personas físicas y por tanto, ISR empresarial por la demanda que genera a nivel local y que incrementa los ingresos de las empresas.

⁶⁴ Los datos consultables en el INEGI señalan que de 1990 a 2015, el número de viviendas se ha duplicado, pues pasó de 15 millones a 31 millones, en números redondos. La entidad que tiene el mayor porcentaje de electricidad por vivienda es la CDMX. En materia de agua entubada el mayor porcentaje lo tiene Nuevo León y la CDMX ocupa el sexto. Cfr. <http://www.beta.inegi.org.mx/temas/vivienda/> En el primer dato relativo al impuesto sobre adquisición de inmuebles, representa una fuente gravable en pleno desarrollo dado el bono poblacional que tiene México.

En materia de crecimiento económico (PIB) , en el segundo trimestre de 2017, informa el INEGI lo siguiente:

Las entidades federativas que tuvieron los mayores incrementos fueron: Baja California Sur, Baja California, Tamaulipas, Guerrero, Querétaro.

En esta materia conviene recordar que la fórmula de distribución de fondos que prevé el artículo 2 de la Ley de Coordinación Fiscal establece lo siguiente:

PIB_{t-1} es la información oficial del Producto Interno Bruto del último año que hubiere dado a conocer el Instituto Nacional de Estadística y Geografía para la entidad i.

El PIB se considera para conocer las variaciones de la actividad económica local para saber cuál es la participación que corresponde a una entidad federativa, por lo que mantener la economía con un buen ritmo de crecimiento asegura que los resultados sean mejores y reflejen el peso específico que establece la fórmula.

contribuyentes, lo que lleva a la necesidad de definir conceptos, homologando valores jurídicos protegidos por las leyes; elaborar textos normativos ad hoc; operar las normas conforme a estándares y establecer mecanismos de control del modelo fiscal en la globalización.

Sin embargo, el ingreso o renta mundial de los contribuyentes requiere un tratamiento que ha tenido que ajustarse a estos cambios. Conforme a lo anterior, el modo en que los flujos económicos transitan en la geografía mundial, plantea nuevos retos a la fiscalidad y, en especial, oportunidades para la fiscalidad local que a través del incremento de las actividades que se realizan en su territorio, puede generar mayor desarrollo de sus comunidades.

De esta forma, la globalización es un cambio en la manera en que la economía desborda las fronteras y su impacto se da en todas direcciones, así lo señala Manuel Hallivis Pelayo⁶⁵:

Tenemos que recordar lo que señalamos en líneas anteriores, en el sentido de que la globalización no sólo es económica, sino que las fronteras del Estado Nacional se traspasan en todas direcciones. Por ejemplo, en el caso de la política tributaria, los Estados Nacionales no tienen esa amplia capacidad de maniobra de que disponían hasta hace pocos años, puesto que, como acabamos de expresar, las empresas pueden producir en un país, pagar impuestos en otro y exigir infraestructura (es decir gasto público) en un tercer país.

Conforme a lo anterior, la manera en que las empresas organizan la producción, la distribución y la ubicación de sus mercados, así como la sede de la administración de éstas, conlleva a ubicar la fuente de riqueza que generan los citados ingresos para efectos de la LISR, considerando el concepto de residencia o de establecimiento permanente, que son algunos de los conceptos que más han generado controversia y dificultad para su aplicación, considerando el elemento de valor agregado territorial.

De acuerdo con lo anterior, algunos países han avanzado a ritmo más ágil en esta evolución fiscal, sin embargo, en México, este avance ha sido más lento, ya que se inició con la internacionalización que transformó el modelo normativo, actualizando sus parámetros, así como las soluciones jurídicas inicialmente diseñadas en materia de apertura económica y que después ampliaron su alcance a la materia fiscal. A partir de la celebración del primer Tratado Internacional para Evitar la Doble Tributación, signado por México en 1992, se iniciaron las reformas a la legislación nacional, como la del Código

⁶⁵ Hallivis Pelayo, Manuel, Fisco, federalismo y globalización, México, Tax Editores, 2003, p.100.

Fiscal de la Federación en 1993, realizada para establecer la aplicación en México de los tratados internacionales, en simetría con los ordenamientos fiscales nacionales, así como para otorgar a las autoridades fiscales ciertas facultades de fiscalización, como se señaló en el capítulo anterior.

En este contexto, las modificaciones fiscales derivaron principalmente de las nuevas relaciones jurídicas en el marco del Tratado de Libre Comercio de América del Norte. Al respecto, Adolfo Arrijoa Vizcaino⁶⁶ señala:

Los diques legales que impedían el flujo de la inversión extranjera directa y de la transferencia de tecnología se fueron levantando poco a poco para permitir que el país se fuera incorporando lenta pero seguramente a los procesos de globalización internacional que -les guste o no a los nostálgicos del estatismo- van a ser los que rijan los destinos de la humanidad en el futuro previsible.

Conforme a lo anterior, las transformaciones económicas que se iniciaron por factores tecnológicos y de información, derivaron en la modificación de las operaciones económicas y la movilidad, asociada a las nuevas formas de hacer comercio, de modo que el cambio conceptual de la normatividad a través de la homologación, utilizando la armonización o la alineación de la legislación que se dieron, buscaron la funcionalidad del sistema jurídico nacional, mismo que hoy se fortalece más, con la firma del tratado multilateral a que se hizo referencia anteriormente.

Lo anterior derivó en que el Estado requiriera nuevos instrumentos y técnicas que regularan las nuevas relaciones sociales que se dan en el marco de la fiscalidad globalizada. Así, el Estado cambió su concepción ante el incremento de factores que empezaron a determinar su acción y que tendrían que redefinir su función en el contexto globalizado.

Al respecto Manuel Hallivis Pelayo⁶⁷ señala: ***¿Qué significa esto? ¿Estamos hablando de otra etapa en la evolución del concepto de Estado o estamos hablando más bien de otra concepción de Estado?***

Por la importancia de la transformación que está sucediendo, es posible afirmar que se trata de otra concepción de Estado. Así, ante la necesaria transformación de éste, es importante reanalizar y definir nuevamente las funciones y las atribuciones del mismo para lograr la armonización de diferentes órganos de poder, interactuando en un mundo en el que la experiencia de la aplicación del Derecho Internacional generó diferentes

⁶⁶ Arrijoa Vizcaino, Adolfo, El federalismo fiscal mexicano hacia el siglo XXI, México, Themis, 1999, p.408.

⁶⁷Hallivis Pelayo, Manuel, op. cit., cita 65, p. 97.

problemas técnicos, como la convivencia de diversos entes con soberanía, así como la ausencia de coercitividad de las resoluciones de los organismos internacionales.

Considerando lo anterior, es posible adelantar la transformación teórica del concepto de Estado, al estarse desarrollando ya el concepto de *Derecho Globalizado*, de esta forma, surgiría la necesidad de órganos supranacionales, capaces de lograr acuerdos para armonizar la legislación, diseñar modelos de legislación y crear modelos de control y de verificación, por lo que en los próximos años podría darse la creación de órganos comunes, con facultades legislativas, ejecutivas y judiciales.

De esta forma se aprecia la existencia de órganos como la Comisión y la Corte Interamericanas de Derechos Humanos o el Fondo Monetario Internacional.⁶⁸

En el primer caso se comparten textos normativos, se acepta la jurisdicción y sus resoluciones, modificando la legislación interna en los casos procedentes.

En el caso del FMI se trata de una institución financiera internacional en la que cada país aporta su participación y puede obtener préstamos que tienen finalidades específicas como los desequilibrios monetarios, entre otros.⁶⁹

Los ejemplos citados han marcado la tendencia derivada de la Segunda Guerra mundial y que tiene el propósito de generar la integración mundial a través de múltiples instituciones y órganos en el marco del derecho internacional.

La globalización jurídica implica que al transformarse el Estado, el orden normativo también reciba esta influencia y genera mecanismos y procedimientos de naturaleza distinta a las formas tradicionales. Así, en los Estados Unidos de América se hace referencia a la *Globalization of Law* como un nuevo *Estado de Derecho mundial*, con normas e instituciones supranacionales. Lo anterior ha generado, en el área del ejercicio de la profesión, la organización de despachos⁷⁰ de abogados multinacionales. Igualmente,

⁶⁸ La Declaración Americana es el primer instrumento internacional de derechos humanos de carácter general. Tanto la Comisión como la Corte han establecido que a pesar de haber sido adoptada como una declaración y no como un tratado, en la actualidad, la Declaración Americana constituye una fuente de obligaciones internacionales para los Estados miembros de la OEA. Cfr. <http://www.oas.org/es/cidh/mandato/fuentes.asp>, consultado el 4 de febrero de 2018.

⁶⁹ El Fondo Monetario Internacional (FMI) promueve la estabilidad financiera y la cooperación monetaria internacional. Asimismo, busca facilitar el comercio internacional, promover un empleo elevado y un crecimiento económico sostenible y reducir la pobreza en el mundo entero. El FMI es administrado por los 189 países miembros a los cuales les rinde cuentas.

⁷⁰ Insuralex, despacho global de abogados en materia de seguros. <http://www.insuralex.com/>, consultado el 10 de noviembre de 2018.

Bufete Moreno de Santa. <https://vmsabogados.com/divisiones/derecho-fiscal-y-tributario/>, consultado el 10 de noviembre de 2018.

en el área de la práctica profesional y la doctrina funcionan organizaciones internacionales de abogados, por ejemplo en materia fiscal, la Asociación Fiscal Internacional⁷¹. Igualmente en el área de asesoría y capacitación IBDF⁷² es decir la Oficina Internacional de Documentación Fiscal creada en 1938, con el fin de proveer información y capacitación en materia fiscal internacional y nacional.

En el caso de los legisladores se organizan reuniones bilaterales o foros internacionales y en el aspecto jurisdiccional existe la Unión Internacional de Magistrados que cuenta con 73 asociaciones o grupos representativos nacionales procedentes de los cinco Continentes. Esta Unión comprende cuatro Grupos Regionales: a) la Asociación Europea de Magistrados (40 Naciones); b) el Grupo Iberoamericano (15 Naciones); c) el Grupo Africano (13 Naciones); d) el Grupo Asiático, Norteamericano y Oceánico (9 Naciones). Es importante señalar que este es un órgano consultivo de la Organización de las Naciones Unidas y tiene como objetivo principal velar por la autonomía de los órganos jurisdiccionales.

Adicionalmente, el concepto de jurisdicción universal para los casos en que por la naturaleza del delito, como la piratería o en la violación de Derechos Humanos, se ha ido desarrollado, aplicando otros criterios que atribuyen competencia a un órgano determinado, generando una visión compartida de valores entre los países en el marco del Derecho Internacional.

Estos cambios en los sistemas jurídicos han hecho que los Estados planteen soluciones en el marco del Derecho Internacional, pero la intensidad de la transformación genera la necesidad de un orden jurídico globalizado.

En esta transformación se aprecia la necesidad de redefinir el Derecho Internacional, dándole contenido, ante la necesidad de un Derecho Público mundial que permita analizar con una nueva perspectiva los conceptos de nacionalidad, soberanía, frontera o legitimación, entre otros, para poder actuar frente a los nuevos retos globalizados. En este marco es que surge ahora el concepto de *Derecho Globalizado* como mecanismo integrador de valores, de gran flexibilidad e indicador de la voluntad de los Estados de incorporarse a esta plataforma.

⁷¹ Asociación Fiscal Internacional. Su objetivo es promover el estudio del Derecho Fiscal Internacional, <http://www.ifamexico.com.mx/>, consultado el 12 de enero de 2018.

⁷² IBDF expertos en capacitación, investigación y asesoría en materia fiscal internacional, <https://www.ibfd.org/>, consultado el 8 de marzo de 2018.

Al respecto, dos elementos caracterizan esta transformación: su origen, es decir, la fuente generadora de las normas que incorpora un gran contenido mundial y, su destino, esto es la forma en que cada Estado decide incorporar esas normas en su sistema jurídico que puede ser la incorporación a la legislación nacional, el uso de mecanismos de interpretación globalizados, la aplicación directa de un tratado o, bien, el reciente diseño de un tratado multilateral cuyos alcances están en vías de conocerse con su aplicación.

Se observa que el avance en la materia, indicaría que el siguiente paso en el camino al reconocimiento de la globalización jurídica, como una transformación del orden jurídico en el aspecto legislativo, administrativo y judicial, derivaría en un esfuerzo mucho más amplio, detallado, comparado y articulado de estos temas en la academia, enfocado a todas las ramas del Derecho.

Este desarrollo podría plantear ya la elaboración de un modelo constitucional estandarizado, acompañado de la legislación modelo en los diferentes temas a regular, en un mundo en el que la estandarización podría llevar al diseño de mínimos de normatividad.

La globalización constituye hoy un nuevo desafío que se debe enfrentar a través de la instrumentación de técnicas que articulen el sistema jurídico nacional con el internacional, que analice la importancia de las instituciones internacionales y las intergubernamentales, que prevea la coexistencia de sistemas normativos y la solución de controversias y que base más su funcionalidad en la operación coordinada y en la armonización y, ya no, en la coercitividad que, en su caso, debería reservarse a temas específicos, entre ellos, la Seguridad Nacional.

Al respecto, José Roldán Xopa⁷³, señala:

La globalización plantea nuevos escenarios para la acción de los agentes políticos y económicos. Establece también un nuevo contexto normativo. Los tratados internacionales son bases comunes. Abren sistemas jurídicos, contienen unas reglas que pueden exceder los controles nacionales. La relación entre Derechos nacionales, presenta tensiones entre mercados nacionales.

Para lograr lo anterior, la flexibilidad del régimen federal ha facilitado la adopción de reformas que se ajustan a cada circunstancia jurídica de los países que han ido adaptando este modelo y que transitan a un sistema jurídico globalizado asegurando, hoy, la viabilidad de las técnicas para enfrentar este nuevo reto.

⁷³ Roldán Xopa, José, Estado y Economía en México. Estrategias y Función del Derecho, p.342, en Derecho Comparado Asia-México, Culturas y Sistemas Jurídicos Comparados, Serna de la Garza, José María, México, IJ UNAM, 2006, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2398>, consultado el 4 de abril de 2016.

Se hace notar que la transición en la que se encuentra México lo ubica en un periodo de definiciones y en él, la participación de los estudiosos de la materia resulta fundamental, ya que si bien en otras etapas de la historia jurídica de México se adoptaron y adaptaron otros modelos, ideas y diseños, actualmente existe una experiencia dispersa por la aplicación de múltiples ajustes, con tendencias e influencias muy variadas, y que aun así, han generado reformas para darle viabilidad al sistema jurídico nacional, inmersas en la falta de sistematización.

De acuerdo con lo señalado es que México utiliza los elementos del Derecho Internacional Público para ajustar esas normas compartidas a través de Tratados bilaterales o multilaterales y cuenta con instrumentos como el procedimiento interno de ratificación o las reservas para acotar algunas posturas no congruentes con su ideología. Igualmente, utiliza la incorporación a la legislación nacional de las normas pactadas en el ámbito internacional y su instrumentación administrativa.

En relación con lo anterior, se ha cuestionado si este nuevo sistema de normas, requiere la participación completa del Poder Legislativo nacional que sea el articulador de esta integración a la globalización. En México la participación es dual ya que el Senado ratifica los tratados internacionales y tanto el Senado como la Cámara de Diputados aprueban las leyes que contienen las disposiciones que son negociadas en los foros internacionales y requieren la incorporación a la legislación nacional.

Adicionalmente, la funcionalidad de dicha normatividad debe respetar los niveles normativos, ya que si existiera un compromiso internacional derivado de un Tratado y la atribución jurídica en la materia correspondiera a las entidades federativas, su integración al sistema jurídico mexicano se haría ajustándose a las reglas de competencia nacional. Tal es el caso de la exención que se otorga a los vehículos diplomáticos en las diversas leyes locales, en materia del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

De acuerdo con lo anterior, el federalismo en la globalización avanza hacia formas más adecuadas de normatividad por lo siguiente:

- El Estado nacional es más fuerte, derivado de los compromisos internacionales que ha ido adquiriendo, lo que implica que requiera instrumentos jurídicos adicionales.
- Las entidades federativas se involucran con mayor fuerza en el proceso de la globalización para no verse rezagadas y perder competitividad.

- El régimen normativo federal permite distribuir y modular los efectos de la globalización jurídica.
- La asignación de competencia reglamentaria al Poder Ejecutivo Federal y a los titulares de las entidades federativas, en el ámbito de su respectiva competencia, permite modular, atemperar o complementar las normas globalizadas.

En materia jurídica, en el orden interno, dos aspectos son importantes en esta transformación: el uso de modelos estandarizados de legislación a través de la nacionalización de las normas y las facultades del Poder Judicial Federal que, a partir de la labor jurisdiccional, establece criterios normativos⁷⁴ que interpretan conceptos y definen relaciones jurídicas novedosas.

Frente a este nuevo escenario y, para el análisis que se realiza en este capítulo, se destacan varios cuestionamientos sobre el diseño del federalismo fiscal, conforme a lo siguiente:

¿La incorporación de México a la globalización exige reformas constitucionales para sustentar su integración?

¿Es necesario redefinir la función del Estado en la globalización?

¿La reforma a los ordenamientos nacionales y la adopción de tratados internacionales sustentan válidamente la fiscalidad local, nacional e internacional?

¿Hay impacto en la legislación local, derivada de los compromisos internacionales?

¿Es necesaria la redefinición del régimen fiscal federal en el marco de la globalización?

¿Es necesaria la regulación del *Soft Law* a nivel nacional para la aplicación de estas normas internacionales?

¿Cuál es la participación de la OCDE en la elaboración del *Soft law* internacional, como característica de la globalización fiscal?

⁷⁴ Ejemplos de estas tendencias se aprecian en la expedición del Código Nacional de Procedimientos Penales, mismo que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 5 de marzo de 2014. La nacionalización de la legislación hace evidente la integración jurídica en los tiempos de la globalización.

Adicionalmente, en materia civil, la siguiente tesis técnicamente anula las causales de divorcio previstas en los Códigos Civiles locales, contenida en la Tesis: 1a. CCCLXV/2015 (10a.) Divorcio necesario. el régimen de disolución del matrimonio que exige la acreditación de causales contenida en el artículo 404 de la legislación de Jalisco, vulnera el derecho al libre desarrollo de la personalidad. Amparo directo en revisión 3979/2014, 25 de febrero de 2015.

¿Cuál es la situación actual de la globalización en materia fiscal?

¿Se justifica el fortalecimiento de las medidas contra prácticas no deseables en materia de fiscalidad internacional?

¿El tratado multilateral que modifica de forma flexible los tratados para evitar la doble tributación, reducirá las prácticas no deseables, incrementando la recaudación fiscal?

Para analizar estos temas, se parte de la Internacionalización que se dio desde los años noventa y su transformación que generó la globalización jurídica que se analiza en este capítulo.

4.1.- ¿Cuál es la influencia de la globalización jurídica en el federalismo?

Las características normativas del régimen federal señalan la existencia de diferentes niveles de normas jurídicas que tienen un mecanismo integrador de éstas, constituido por el control jurisdiccional. La legislación federal y la local poseen mecanismos de definición de competencia, conforme a las normas constitucionales que prevén la competencia federal exclusiva, límites a la competencia local y competencia residual, así mismo competencia concurrente en los casos determinados por interpretación judicial.

Por lo anterior, resulta importante determinar cómo se realiza la integración de referencia, bajo el concepto de globalización jurídica para acotar sus características y efectos.

En esta materia es conveniente destacar que este análisis se ubica en el marco del Derecho Fiscal Internacional, claramente diferenciado del Derecho Internacional Fiscal.

Conforme a lo anterior, la fiscalidad internacional se regula en la Constitución mexicana, los tratados internacionales y las leyes nacionales en materia internacional y fiscal. De acuerdo con lo antes señalado es importante intentar definir la globalización jurídica.

El marco constitucional y legal en el que se desarrolla la fiscalidad internacional se ubica precisamente definido en el artículo 133, 76, fracción I, 89, fracción X y 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. La legislación aplicable en la materia es la Ley para la Celebración de Tratados Internacionales y la Ley para la

ratificación de los Tratados Internacionales en materia económica. Como se señaló en el capítulo anterior, se considera que el marco normativo es suficientemente amplio para regular la materia y se justifica por 3 razones:

-la concepción genérica del diseño de convención internacional permite la celebración de cualquier tipo de tratado con un solo modelo.

-este mecanismo único permite a nivel constitucional la incorporación normativa en el marco de la legislación nacional.

-la organización federal permite que, en el marco del derecho interno, cada nivel normativo realice las modificaciones necesarias para dar cumplimiento a los compromisos internacionales.

En el aspecto relativo a la globalización, la transformación económica y su impacto en materia jurídica, se encuentra en proceso, por lo que se analiza a continuación.

4.1.1 Concepto de globalización jurídica.

La globalización en el ámbito del Derecho resulta difícil de precisar en su concepto y extensión. Lo anterior deriva de la profundidad y la dimensión de los cambios que la nueva realidad mundial está generando.

La transformación ha sido tan veloz que los científicos sociales no han podido explicar las características de la sociedad global. Por ello se han generado dos visiones. Una, que promueve su rechazo, considerando que incrementa la pobreza y las desigualdades. Otra, que acepta y promueve el proceso de cambio para lograr la identidad estandarizada en la forma de generar soluciones a necesidades comunes de la sociedad global y condiciones de justicia y equidad a nivel mundial.

Independientemente de la postura que se tenga, la realidad es que la globalización jurídica se da fuera de dos de los elementos vinculantes, como son el ámbito espacial de validez de la norma y el ámbito material de regulación de conductas homologadas. Además, el ámbito personal de validez se ve afectado, derivado de los nuevos criterios vinculantes tanto para el Estado como para los particulares.

Así, el Derecho en la globalización tiene algunas características que Pedro Alberto de Miguel Asensio, ⁷⁵señala y que son:

⁷⁵ Cfr. De Miguel Asensio, Pedro Alberto, El Derecho Internacional Privado ante la globalización Anuario Español de Derecho Internacional Privado, España 2001, <http://eprints.ucm.es/6903/1/GLOBALDIPR2001.pdf>, consultado el 13 de febrero 2017.

Pluralismo normativo

Convergencia de los ordenamientos

Desacralización del mundo del Derecho

Flexibilización del Derecho en su aplicación e interpretación.

Uniformidad jurídica.

Desregulación

Considerando lo anterior, la normatividad en los Estados globalizados debe agregar otros elementos para tener simetría e integración con el propósito de lograr efectos jurídicos similares en cualquier territorio en el que se realice una conducta regulada. Hoy la prioridad es la estandarización internacional. Este principio de generalidad global de la norma y de uniformidad, impacta el diseño tradicional al rebasar el límite territorial. La norma se vuelve piramidal, ya que es a partir de los diseños internacionales que se define la conducta normada, aunque a nivel nacional, al incorporar la norma al texto nacional, se puedan establecer matices. Además existe un elemento que está identificando este Derecho, entendido como conjunto de normas que rige la conducta de los ciudadanos, que es, su baja o relativa coercitividad, dada la naturaleza de las disposiciones que se incluyen.

Para Jean Ives Cherot y Benoit Fridman⁷⁶ la cuestión más importante que se presenta en la mundialización del Derecho consiste en la nueva dimensión de los conflictos de normas y su regulación que se pueden generar en el amplísimo universo de regulaciones en las diversas materias. Lo anterior puede llevar al análisis filosófico de la norma, a su finalidad o al objetivo social que se pretende alcanzar, al emitir una regla de conducta.

Así, se observa que el análisis conduciría a imaginar un sistema normativo cuya funcionalidad se base en el consenso y ya no en la coercitividad lo que da un sentido positivo del orden jurídico y el Estado transforma su función coercitiva, a la de un facilitador de la funcionalidad internacional. Al menos, ésta es la postura de los promotores del nuevo Derecho Global, cuyas características son: conciencia del gobernado de la necesidad de la normatividad; participación directa de los interesados en su elaboración o elaboración directa por expertos; apoyo de la comunidad normada para hacer efectiva, en su caso, la norma aprobada y disposición a denunciar violaciones a las reglas establecidas o la desviación de los objetivos planteados.

⁷⁶ Chérot, Jean Ives y Frydman, Benoit, la ciencia del Derecho en la globalización, Francia, Bruylant, 2012, p. 1.

Este esquema contrasta con las teorías tradicionales basadas en la coercividad del orden jurídico, lo que se justifica por su origen formal y que contrasta con la normatividad globalizada que surge a través de órganos intergubernamentales o supranacionales, derivado del interés de los particulares en expedirlo y de las autoridades de aplicar los ordenamientos, lo que le otorga su sentido positivo, al incorporarlo a los procedimientos formales de cada nación, ya que su enfoque es técnico-normativo.

La globalización jurídica derivó de la apertura de los mercados que definió la homologación de objetivos, procedimientos, valores y mecanismos de control, impulsando así, la modificación de las normas con una nueva dimensión y características.

Al respecto, Maricela Moreno Cruz⁷⁷ señala:

En esta primera acepción el concepto de globalización ha estado referido al fenómeno específico de la progresiva y tendencial unificación a escala mundial de los mercados de mercancías, en relación ya sea con la reducción de las barreras proteccionistas levantadas por varios Estados en defensa de sus propios mercados nacionales, o bien al proceso de uniformación y de homologación cultural que ha generalizado a escala mundial estilos de vida y modelos de consumo.

Estos dos elementos: la unificación mundial de los mercados y la homologación cultural justifican la identidad de diseños normativos para una sociedad que cada día encuentra más aspectos de identidad compartida.

Adicionalmente y como elemento de competitividad normativa, Eric C. I.⁷⁸ señala que la globalización plantea ahora la disminución del monopolio normativo por parte del Estado soberano. Las normas transnacionales empiezan, al iniciar el siglo XXI, a homologar el sistema de normas en el mundo, como lo señalan algunos autores que se citan enseguida y como lo muestran las normas mexicanas que se citan como referencia.⁷⁹

⁷⁷ Moreno Cruz, Maricela, La globalización: su concepto e impacto en los sistemas jurídicos, Seminario de Estudios Jurídico-Económicos, México, IJ, UNAM, 2013 p. 218, http://www.derecho.unam.mx/investigacion/publicaciones/revista-cultura/pdf/CJ3_Art_13.pdf, consultado el 14 de junio de 2016.

⁷⁸ Cfr. C. I., Eric, Globalización y el futuro del Derecho en el Estado soberano, EUA, OUP, 2010, p.45.

⁷⁹ A nivel federal en el Código de Comercio, se prevé lo siguiente:

Artículo 1415.- Las disposiciones del presente título se aplicarán al arbitraje comercial nacional, y al internacional cuando el lugar del arbitraje se encuentre en territorio nacional, salvo lo dispuesto en los tratados internacionales de que México sea parte o en otras leyes que establezcan un procedimiento distinto o dispongan que determinadas controversias no sean susceptibles de arbitraje.

Esta cesión al instrumento internacional para establecer las normas del arbitraje permite al Estado mexicano incorporarse a la normatividad compartida.

Por otro lado, en el mismo ordenamiento el Estado mexicano reconoce que el acto jurídico mexicano debe ser compatible con las normas y criterios internacionales.

Artículo 98.- Los Prestadores de Servicios de Certificación determinarán y harán del conocimiento de los usuarios si las Firmas Electrónicas Avanzadas

o Fiables que les ofrecen cumplen o no los requerimientos dispuestos en las fracciones I a IV del artículo 97.

La determinación que se haga, con arreglo al párrafo anterior, deberá ser compatible con las normas y criterios internacionales reconocidos.

Lo dispuesto en el presente artículo se entenderá sin perjuicio de la aplicación de las normas del derecho internacional privado.

Por último, el ordenamiento citado reconoce la regulación de Derecho extranjero y cede a la normativa internacional la regulación del tema, conforme a lo siguiente:

Artículo 24.- Las sociedades extranjeras deberán acreditar, para su inscripción en el Registro Público de Comercio, estar constituidas conforme a las leyes de su país de origen y autorizadas para ejercer el comercio por la Secretaría, sin perjuicio de lo establecido en los tratados o convenios internacionales.

El Código Civil Federal establece los siguientes:

Artículo 12.- Las leyes mexicanas rigen a todas las personas que se encuentren en la República, así como los actos y hechos ocurridos en su territorio o jurisdicción y aquéllos que se sometan a dichas leyes, salvo cuando éstas prevean la aplicación de un derecho extranjero y salvo, además, lo previsto en los tratados y convenciones de que México sea parte.

Este ordenamiento en materia de adopción prevé lo siguiente:

Artículo 410 E.- La adopción internacional es la promovida por ciudadanos de otro país, con residencia habitual fuera del territorio nacional; y tiene como objeto incorporar, en una familia, a un menor que no puede encontrar una familia en su propio país de origen. Esta adopción se regirá por los tratados internacionales suscritos y ratificados por el Estado Mexicano y, en lo conducente, por las disposiciones de este Código.

Las adopciones internacionales siempre serán plenas.

La adopción por extranjeros es la promovida por ciudadanos de otro país, con residencia permanente en el territorio nacional. Esta adopción se regirá por lo dispuesto en el presente Código.

Como se observa, este artículo clasifica la adopción internacional como la realizada por extranjeros, siendo la diferencia el lugar de residencia. La regulación de la adopción internacional se remite a un instrumento distinto a la ley civil nacional.

A nivel entidad federativa, los tratados internacionales en materia de Derechos Humanos son reconocidos como normas locales. A modo de ejemplo, se citan algunos artículos de las constituciones locales.

Chihuahua. (3 citas a tratados internacionales)

ARTÍCULO 4°. En el Estado de Chihuahua, toda persona gozará de los derechos reconocidos en la Constitución Federal, los Tratados Internacionales en materia de derechos humanos, celebrados por el Estado Mexicano y en esta Constitución.

Ciudad de México (10 citas a tratados internacionales)

A. De la protección de los derechos humanos

1. En la Ciudad de México las personas gozan de los derechos humanos y garantías reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los tratados e instrumentos internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, en esta Constitución y en las normas generales y locales. Los derechos humanos, en su conjunto, conforman el parámetro de regularidad constitucional local.

...

6. Las autoridades jurisdiccionales de la Ciudad ejercerán el control de constitucionalidad y convencionalidad, favoreciendo en todo tiempo la protección más amplia para las personas, dejando de aplicar aquellas normas contrarias a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y a los derechos humanos reconocidos en tratados y jurisprudencia internacionales, en esta Constitución y las leyes que de ella emanen.

a) Expedir y reformar las leyes aplicables a la Ciudad de México en las materias conferidas al ámbito local, por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en las que se ejerzan facultades concurrentes, coincidentes o de coordinación con los poderes federales y las que no estén reservadas a la Federación, así como las que deriven del cumplimiento de los tratados internacionales en materia de derechos humanos y todas aquellas que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades concedidas a las autoridades de la Ciudad;

Lo anterior, lo destaca Miguel Carbonell⁸⁰ al señalar lo siguiente:

7.- Ante todos los factores y nuevos condicionamientos que se acaban de mencionar, es obvio que también el sistema jurídico se ha modificado con alguna profundidad. Son muchos los ejemplos y las manifestaciones que se podrían citar; menciono solamente uno de ellos de alcances no coyunturales sino, en mi opinión, estructurales.

Se puede afirmar con alguna contundencia que parecen estarse borrando o al menos difuminando las fronteras entre el derecho nacional y el derecho internacional 81 [31]. Cada vez son más los puntos de intersección y cada vez más las necesidades de los juristas de manejarse con soltura en los dos niveles normativos. Así por ejemplo, un experto en derecho mercantil tiene que conocer lo mismo el código de comercio o la ley de sociedades mercantiles, que los tratados de libre comercio que tiene firmados México con un número importante de naciones o incluso de bloques de países (como la Unión Europea).

Lo anterior genera que las fronteras globalizadas se ubiquen ya no en la definición territorial, sino en los límites tecnológicos que tienen los países, de ahí que las conductas normadas tiendan a asimilarse cada vez más sobre todo con los avances informáticos, de comunicaciones y, desde luego, el punto de coincidencia de los dos anteriores, en la red. De este modo, la homologación cultural ha llevado al Derecho a esta nueva etapa. Ya no sería posible diseñar un derecho aislado y acotado a los hechos que se dan en un territorio delimitado y reservado, en su control y sanción, al Estado nacional.

El monopolio normativo reservado al Estado ha encontrado en el Derecho Internacional el mecanismo de identificación axiológico común. Los Derechos Humanos, las normas financieras internacionales, las normas en materia deportiva constituyen un espacio normativo común que algunos autores denominan “Zona Gris”.

Considerando este espacio de coincidencia y los conceptos señalados, el Estado debe redefinir su función ampliando su contenido axiológico y concretando las medidas necesarias a nivel nacional.

Lo anterior ha sido aplicado en la globalización al existir objetivos coincidentes en los países, al desarrollar con mayor fuerza el Derecho Internacional y al reconocer que los procedimientos para hacer efectivas normas con objetivos coincidentes respetan los procedimientos internos de cada país.

⁸⁰ Carbonell, Miguel, Globalización y Derecho. Algunas consideraciones para el debate. México, Porrúa, 2007, http://www.miguelcarbonell.com/articulos/Globalización_y_derecho.shtml, consultado el 3 de marzo de 2017.

Al respecto Manuel Becerra, Adriana Povedano Amazola y Evelyn Téllez Carvajal al referirse a los fenómenos del Derecho transnacional⁸², señalan:

No se puede dudar que el concepto de soberanía clásica se haya modificado substancialmente y esos cambios fundamentales se manifiesten en la creación normativa, también parte de las facultades soberanas. Actualmente el poder de creación normativa se ha ampliado en forma substancial, de manera, en otro momento, insospechada por los autores clásicos, y esto lo podemos ver en los siguientes ejemplos.

--lex mercatoria, las normas creadas por los comerciantes constituyen un corpus iuris vigoroso, vivo y dinámico e independiente del Estado.9 Todos estos son fenómenos normativos que constituyen una zona jurídica atípica que rompe con el concepto original y clásico de soberanía y constituye una especie de 'zona gris', la cual debe ser objeto de atención de los juristas, pero al final no pone fin a la soberanía, sino que la readecua a las condiciones del siglo XXI.

Esta readecuación o actualización del concepto de soberanía, aplicado a la normatividad, alerta sobre la necesidad de ampliar los elementos que es necesario considerar al expedir las disposiciones legales y reglamentarias, así como los mecanismos internacionales de verificación de cumplimiento.

Actualmente, los organismos internacionales, intergubernamentales e interinstitucionales se encuentran facultados para verificar que las normas de Derecho Internacional y su instrumentación en el Derecho nacional sean correctamente aplicadas, por lo que hoy en día se acude con mayor frecuencia a instancias internacionales en busca de la respuesta legal que dé solución a sus demandas, lo que ha derivado técnicamente del Control de la Convencionalidad⁸³. (Reconocimiento de Derechos, como en el Caso *Radilla* o reformas constitucionales para las candidaturas independientes, Caso *Castañeda*).

Este control de convencionalidad y la incorporación explícita del concepto de derechos humanos, tuvo un origen coincidente y se enriqueció con aportaciones ideológicas de diferentes tendencias.⁸⁴ Los temas de derechos humanos y control de la

⁸² Becerra Ramírez, Manuel, Adriana Povedano Amazola y Evelyn Téllez Carvajal, *La soberanía en la era de la globalización*, México, IIJ, UNAM, 2004, pp. 64 y ss. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2790/5.pdf>, consultado el 20 de abril de 2016.

⁸³ La reforma Constitucional de 2011 en materia de derechos humanos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011 y en vigor al día siguiente, constituye la apertura del ámbito normativo al incorporar el control de la convencionalidad como garantía normativa y de aplicación de conceptos y valores negociados en el ámbito internacional, vinculando la normatividad nacional a las normas contenidas en los instrumentos internacionales.

⁸⁴ El dictamen de la Cámara de Diputados del decreto de reformas correspondiente, señala:

1. Diputados de los diversos grupos parlamentarios de la LX Legislatura presentaron ante la Asamblea de la Cámara de Diputados, 33 iniciativas con proyecto de decreto que modifican la denominación del Capítulo I y

convencionalidad se incluyeron en 2011, por reforma publicada el 10 de junio del mismo año.

Al respecto, se destaca la extensión que esta reforma adquiere en materia tributaria. Así lo señala Gabriela Ríos Granados⁸⁵ al analizar el tema, conforme a lo siguiente:

Es así que en materia tributaria adquiere relevancia el contenido del artículo 1o. de la Constitución federal, que señala: 'Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas en la interpretación más amplia'. De tal suerte que esta norma será la piedra de toque de algunos derechos humanos que no han podido ser justificables, como es el caso de los derechos económicos y sociales, engarzándolos con el referido al destino del gasto público.

Lo anterior es un ejemplo de la influencia que ha tenido el avance del Derecho Internacional para desarrollar las normas convencionales, en la legislación interna de cada país y en este caso en la norma fundamental mexicana que controla el ejercicio de las facultades del Poder Legislativo y del Poder Ejecutivo y somete al control de convencionalidad y de constitucionalidad, los actos de dichas autoridades.

Se destaca que el artículo 1 constitucional no había sido modificado, desde su aprobación en 1917. Así, casi un siglo después, la primera reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 4 de agosto de 2001, incluyó en el artículo 1, el concepto de no discriminación, por diversas causas y agregando, por reforma publicada en el mismo órgano, el 4 de diciembre de 2006, la discriminación por *preferencias*. La inclusión del control de la convencionalidad derivada del concepto de derechos humanos y el reconocimiento de que en los tratados internacionales se encontraban disposiciones cuyo reconocimiento impactaba hacia el exterior y, tal vez, no lo hacía en relación con las normas internas, se destacó en el dictamen de referencia al citar los tratados internacionales firmados por México en materia de derechos humanos, conforme a lo siguiente:⁸⁶

reforman diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de derechos humanos, que fueron turnadas a las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales y de Derechos Humanos para su estudio, análisis y dictamen correspondiente.

Cfr. <http://gaceta.diputados.gob.mx/>, consultado el 12 de enero de 2014.

⁸⁵ Ríos Granados, Gabriela, en *Derechos Humanos de los contribuyentes*, coord. Gabriela Ríos Granados, 1ª. Reimpresión, México, UNAM, IJ, serie estudios jurídicos, núm. 227, 2016, p.58 <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3611/5.pdf>, consultado el 6 de agosto de 2017.

⁸⁶ El Dictamen de la Cámara de Diputados al incorporar las modificaciones del Senado de la República reitera ideas fundamentales de este cambio estructural en el sistema jurídico mexicano, conforme a lo siguiente:

Los derechos humanos o garantías (en su génesis) no fueron elaboraciones de juristas, politólogos o sociólogos, ni nacieron como producto de una reflexión de gabinete. Son auténticas vivencias de los pueblos o de grupos que constituyen a éstos, las cuales se arrancaron materialmente al Soberano para

Los anteriores instrumentos jurídicos son los más representativos a escala internacional y han servido como base para el reconocimiento y la protección de los derechos humanos. Estos documentos han sido una de las vías para insertar adecuaciones en el ámbito jurídico de los Estados.

...

Estas Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales y de Derechos Humanos coinciden en el propósito de la minuta del Senado en cuanto a reconocer constitucionalmente los derechos humanos de las personas y establecer las garantías para lograr la efectividad de su protección. Reitera la necesidad de adecuar la Constitución, a fin de incorporar disposiciones en materia de derechos humanos que den cumplimiento a los compromisos internacionales asumidos por el país.

...

Asimismo, esta modificación al citado artículo 1 conlleva a establecer que, al momento de interpretar las normas relativas a los derechos humanos, no solamente será la Constitución su único referente, sino que además, deberá acudirse a lo establecido en los tratados internacionales.

Esta reforma tan trascendente para nuestro derecho constitucional, no se consolidaría si no se implantaran las acciones para materializarla; por ello, se debe comprometer al Estado para que realice las acciones necesarias enfocadas a prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a derechos humanos.

De esta forma se reconoce la influencia del Derecho Internacional para impulsar cambios constitucionales y legales en México ⁸⁷ y la fuerza que la internacionalización generó, como se señala en el capítulo anterior, para impulsar después los cambios que se están dando al pasar a la etapa de globalización.

De esta forma, si la globalización se distingue en el aspecto económico como la unificación de los mercados, en el ámbito jurídico, su definición y contenido implica considerar los diferentes elementos que integran el Derecho, ya que la uniformidad implicaría identidad de órganos legislativos y también de instituciones que aplican dichas normas y de las que dirimen controversias en ese mismo espacio común. En el caso de la

lograr el pleno reconocimiento de libertades y atributos que son inherentes por su simple calidad de persona.

...

Por lo tanto, se puede señalar que la diferencia estriba en que las garantías individuales son los límites de la actuación del poder público consagrados de manera precisa en un texto constitucional y que los derechos humanos son anteriores y superan el poder público, por lo que aunque no estén consagrados en una Constitución el Estado se constriñe a reconocerlos, respetarlos y protegerlos.

Cfr. Gaceta Parlamentaria, año XIV, número 3162-IV, miércoles 15 de diciembre de 2010. <http://gaceta.diputados.gob.mx/>, consultado el 13 de noviembre de 2017.

⁸⁷ Derivado de esta reforma constitucional al artículo 1, en los artículos transitorios de la misma se indica que se expedirán 4 leyes en la materia, entre ellas se citan las siguientes: Ley Reglamentaria del artículo 29 constitucional y la Ley Reglamentaria del artículo 33 constitucional, así como la Ley en materia de instrumentación de los derechos humanos y la Ley en materia de asilo.

globalización jurídica el diseño que se aplica indica que se trata de un procedimiento normativo que tiene dos controles: el diseño a través de órganos supranacionales y la instrumentación nacional a través de los órganos legitimados constitucionalmente para emitir dicha normatividad.

El diseño implica la definición de los objetivos a través de un modelo estandarizado y la instrumentación se realiza con la incorporación al orden jurídico nacional en el ámbito de la regulación interna de cada país.

En este orden de ideas, la globalización encuentra en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el mecanismo de conexión con el sistema legal nacional, pues el artículo 89, fracción X, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al diseñar la facultad del Presidente de la República para firmar los tratados internacionales, aplica en el caso de los Tratados en materia fiscal los principios de igualdad jurídica de los Estados y de cooperación internacional para el desarrollo, establecidos en el mismo artículo.

Por su parte, el artículo 76, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece como facultad del Senado la siguiente:

*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 el Ejecutivo Federal suscriba, así como su decisión de terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos;*

Esta participación amplia del Senado es una facultad compartida del órgano legislativo y del Ejecutivo Federal.

De estas facultades se destaca la precisión que se hizo en la reforma de 2007 para ampliar las facultades del Senado a los actos relacionados con los tratados internacionales en los cuales participa el Ejecutivo Federal, es decir, se extendió la facultad ya no sólo a **celebrar** los tratados, sino también para **terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas**.

Esta última facultad consistente en formular declaraciones interpretativas es una función que resulta mixta ya que, por un lado, tiene el carácter de ser una función materialmente jurisdiccional y, por el otro, formalmente ejecutiva y legislativa como facultad compartida, al tratarse de una declaración de aplicación general del texto del tratado internacional que amplía las facultades del Presidente, dando unidad a la interpretación que

se requiera para hacer efectivo el contenido del Tratado y haciendo participar al Senado de la República.

Esta reforma constitucional constituye un avance en la transformación del Derecho hacia procesos dinámicos y efectivos de la regulación internacional en el marco normativo, y además genera una respuesta inmediata ante cualquier eventualidad en la globalización, sin violar ni el Derecho nacional, ni el internacional.

En este aspecto se hace notar que la globalización jurídica genera una perspectiva más amplia de la problemática normativa mundial, permitiendo soluciones con efectos también mundiales.

En este sentido se da una nueva funcionalidad del Estado nacional como articulador y modulador de estos procesos que desbordan las fronteras territoriales.

Al respecto Miguel Carbonell⁸⁸ señala:

Uno de los significados más obvios de la globalización es el que tiene que ver con la existencia de un espacio público multilateral; es decir con la presencia de una serie de actores que comparten la responsabilidad de la toma de decisiones contrariamente a lo que sucedía antes del derrumbe del bloque soviético en donde eran dos países los que determinaban la actuación de los demás en virtud de sus intereses.

Hoy la participación del Estado en este espacio multilateral, con toda su estructura, es importante por la necesidad de homogeneizar las decisiones a nivel global y por la respuesta ágil que se debe dar a cualquier problema compartido a nivel mundial.

Así, el espacio público mundial es un *territorio virtual* en el que todos los países participan, es decir el concepto, ámbito espacial de validez, de las normas se ha extendido a un ámbito que llega más allá de las fronteras físicas y que permite establecer otro tipo de criterios de vinculación con el sistema normativo de cualquier país o de varios países simultáneamente.

El proceso de transición entre el Derecho como conjunto de normas que regula las relaciones en un territorio determinado; con valores que se determinan por un órgano legislativo nacional; con un órgano encargado de aplicarlo a nivel nacional y con un sistema jurisdiccional nacional capaz de hacerlo efectivo, se encuentra en búsqueda de los parámetros acertados para lograr la transición.

Al respecto, la ministra Olga Sánchez Cordero⁸⁹, al analizar el tema, señala:

⁸⁸ Carbonell, Miguel, op. cit, cita 80, p. 9.

⁸⁹ Sánchez Cordero, Olga María, globalización, Estado de Derecho y Seguridad Jurídica, El papel de los Jueces, p. 15, www.scjn.gob.mx/conocelacorte/ministra/globalizacion-sanantonio.pdf, consultado el 10 de febrero de 2017

Desde esta perspectiva, la globalización significa sencillamente la aparición de procesos sociales que se desarrollan fuera de los ámbitos de organización temporal y espacial propios del Estado moderno. Dicho de otro modo: con la globalización, la acción de los sujetos sociales se desarrolla diferencialmente en una multiplicidad de coordenadas temporales-espaciales.

Ante la diversidad de actores y factores que participan en esta nueva realidad es importante que el Estado esté preparado para abordar todos los temas comunes y que esté en posibilidad de negociar las mejores condiciones que se ajusten a la realidad nacional y modulen los efectos de las normas globalizadas.

Como se ha venido señalando, la globalización jurídica es un concepto que está siendo estudiado con diferentes enfoques. Al respecto se destaca la preocupación de las instituciones educativas de enseñanza superior, enfocada a iniciar el proceso de estudio de esta transformación, para explicar los cambios que se están efectuando y que, por su extenso y profundo impacto, han modificado y seguirán modificando el Derecho mexicano.

Así, el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México ha iniciado este análisis y, para ello, se apoya en un proyecto que dispone de un micro sitio denominado: *Gobernanza global y cambio estructural del sistema jurídico mexicano*, que muestra el interés en el futuro del sistema jurídico nacional, en un proceso que no se detiene y que es necesario conducir y desarrollar. En este micro sitio ⁹⁰ se explica el impacto que ha tenido la globalización en el Derecho nacional, conforme a lo siguiente:

La influencia de múltiples factores generados más allá de las cadenas de validez normativa de los sistemas estatales obliga a repensar el concepto mismo de Derecho y produce cambios estructurales en la dinámica de los órdenes jurídicos, difíciles de comprender desde las categorías del pensamiento jurídico tradicional.

La formación tradicional de los abogados basada en sistemas en los que hay un proceso constitucional que legitima la norma de aplicación general, abstracta e impersonal, con un esquema de validez espacial, temporal y material de validez, se ve impactada por eventos que alteran esta mecánica normativa. Por ello la visión del abogado del siglo XXI frente a la globalización es un reto cuyas dimensiones son aún desconocidas.

En esta materia, conviene recordar que la globalización jurídica se inició en la segunda mitad del siglo XX al impactar inicialmente al Derecho Internacional, ya que poco a poco se experimentó la tendencia a ir ampliando su ámbito de aplicación, lo que generó una preocupación importante sobre la legitimación de este Derecho y sobre su

⁹⁰ Sitio Gobernanza global y cambio estructural de sistema jurídico mexicano, México, UNAM, IIJ, 2010, <http://www.juridicas.unam.mx/gobernanza/>, consultado el 3 de mayo de 2016.

ámbito de aplicación, pero sobre todo, por la necesidad de lograr la eficacia de dichas normas, sin contar con órganos con facultades efectivas y eficientes para hacer cumplir las decisiones de las instituciones internacionales. Esta transformación se fortaleció, acompañada con los cambios tecnológicos generados a fines del siglo XX y planteó la etapa actual de la globalización jurídica.

Así, los cambios se fueron dando en el área económica y fiscal, generando en el área constitucional las modificaciones señaladas anteriormente que consistieron en fortalecer las facultades del Poder Ejecutivo y las del Senado de la República. Sin embargo, se ha analizado si es necesario incluir en el nivel constitucional otras disposiciones que incorporen normas que regulen el impacto de esta transformación mundial. Al respecto, es posible afirmar que existen contrastes a destacar entre la visión de los constitucionalistas, los internacionalistas, los fiscalistas, etcétera, ya que plantean posturas divergentes.

Así, en relación a los constitucionalistas, José María Serna de la Garza ⁹¹ señala lo siguiente:

Existe un sector de la literatura que sugiere la necesidad de un cambio de paradigma para explicar el impacto de la globalización en el Derecho Constitucional.

En ese análisis de las posturas constitucionales que hace José María Serna de la Garza, se esquematizan las mismas, conforme a lo siguiente: confrontación de paradigmas; impacto en el sistema jurídico interno; constitucionalización del Derecho Internacional y, globalización del Derecho Constitucional.

En la confrontación de paradigmas⁹² se señala:

Los procesos identificados con la globalización y la gobernanza (doméstica y global) imponen un cambio de paradigma en la teoría constitucional en aras de lograr los fines del constitucionalismo (control del poder y protección de los derechos humanos), en un nuevo contexto en el cual el poder y las amenazas a los derechos humanos no provienen exclusivamente de los órganos estatales.

Si de acuerdo con esta postura, el elemento esencial a considerar es el poder de la autoridad nacional para establecer su orden jurídico y aplicarlo, sería necesario ampliar su ámbito de validez, ya que las relaciones jurídicas han extendido su contenido e incluyen elementos que no se rigen por ese derecho nacional, ni por la conceptualización del poder local.

⁹¹ Cfr. Serna de la Garza, José María, El sistema federal mexicano. Un análisis jurídico, México, IJ, UNAM. 2007, pp., 88 y ss., <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3154/7.pdf>, consultado el 13 de febrero de 2017.

⁹² *Ibidem*, p. 90.

En el impacto de la globalización en el sistema jurídico interno⁹³, se señala:

Dentro de esta línea podemos encontrar diversas sub-líneas de análisis, tales como la manera en que las instituciones de la Gobernanza global, pueden llegar a influir en las constituciones de los estados nacionales; la relativa a la llamada Internacionalización del derecho constitucional y la que se preocupa por examinar los patrones de interacción entre el sistema jurídico internacional y el nacional.

Si lo que se busca en esta postura es la integración de los sistemas jurídicos a través de los efectos que generan las relaciones jurídicas globales, la aplicación es de orden técnico-jurídico, por lo que la homologación normativa tiene una participación determinante y es necesaria la adaptación a cada sistema jurídico.

En la constitucionalización del Derecho Internacional⁹⁴, se señala:

En general ésta se refiere a la posibilidad de que el derecho internacional adquiera dimensiones constitucionales o desempeñe funciones constitucionales.

En esta postura se busca más bien la unidad normativa globalizada al aceptar que las naciones compartan la normatividad contenida en los tratados internacionales o en permitir que éstos generen el Derecho Constitucional Común.

En la globalización del Derecho constitucional José María Serna de la Garza⁹⁵ señala que:

Algunos autores sugieren una forma de entender la globalización y su impacto en el Derecho constitucional, en términos de la convergencia entre los sistemas constitucionales nacionales, en sus estructuras y en sus mecanismos de protección de los Derechos fundamentales.

Lo anterior implica la estandarización de las normas que se nacionalizan a través del proceso constitucional normativo.

Estos matices que se presentan en el análisis del tema, hacen evidente que se trata de una cuestión sensible por referirse, precisamente, a dos de los elementos esenciales del Estado que son el poder y el orden jurídico.

De acuerdo con lo anterior, el ámbito en el que se desarrollan las relaciones de los ciudadanos en la globalización, el incipiente desarrollo de las instituciones supranacionales, las limitaciones del Derecho Internacional y las reservas conceptuales sobre los niveles de cooperación, se presentan como límites al desarrollo del Derecho Globalizado.

⁹³ *Ibíd*em, p. 91.

⁹⁴ *Ibíd*em, p. 92.

⁹⁵ *Ibíd*em, p. 95.

Cada nación puede ser impactada de manera distinta, dependiendo del avance que haya tenido en el pasado para preparar su incorporación a la globalización y considerando la flexibilidad que tiene cada régimen político, ya que los criterios nacionales de distribución de competencia constitucional, disponen en el régimen federal de una plataforma sólida, desde su inicio, atribuyendo a las autoridades federales facultades exclusivas en materia Internacional y estableciendo la jerarquía normativa.

En este sentido, José María Serna de la Garza ⁹⁶ señala lo siguiente:

El problema que en particular nos preocupa es el que tiene que ver con el impacto que la celebración de tratados internacionales puede llegar a tener sobre la fórmula de distribución de competencias legislativas entre la federación y las entidades federativas.

La cuestión planteada parece resolverse a través de las normas establecidas en la Ley sobre la Aprobación de los Tratados Internacionales en Materia Económica que prevé el análisis previo a la celebración del tratado de los ordenamientos nacionales cuya modificación se requiere, para analizar las implicaciones del mismo.

La cuestión planteada es uno de los temas de estructura jurídica, que incluyen aspectos teóricos sobre:

a) La legislación que incorpora compromisos incluidos en los tratados internacionales, con respecto de los cuales la propia Constitución Política otorga al Ejecutivo Federal la facultad de celebrarlos y al Senado de la República la de ratificarlos, tiene legitimidad democrática plena ya que se sigue el procedimiento previsto en dicho ordenamiento.

b) La legislación derivada de los compromisos internacionales adquiridos en los tratados y específicamente aquéllos que se firman en materia fiscal se ubican en el marco del Derecho Económico Internacional y ya no sólo en el Derecho Internacional.

c) El ejercicio de las facultades del Ejecutivo para celebrar tratados internacionales tiene previsto un marco constitucional muy detallado y sometido a los principios correspondientes en la materia.

d) La libertad del legislador federal o local, reiterada por la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para la incorporación del contenido normativo derivado de un tratado internacional al sistema jurídico nacional, es un principio constitucional que se ha ido ampliando, por lo que hoy se ejerce un control más extenso sobre textos reglamentarios y administrativos, y ya no sólo sobre la legislación nacional.

⁹⁶ *Ibíd*em, p. 98.

e) La instrumentación de los efectos de un tratado internacional en el orden normativo nacional, utiliza los niveles de normatividad de conformidad con la estructura jurídica nacional.

En este tema, teóricamente se puede plantear el mecanismo ascendente en la vinculación del Derecho nacional con el Derecho Internacional o bien emplear el mecanismo descendente que plantea la adaptación o vinculación del Derecho Internacional hasta el nivel normativo nacional.

Así, en la globalización, la soberanía, como elemento conceptual del Estado, adquiere otra dimensión que le da flexibilidad para adaptar las formas técnicas validadas a nivel internacional y convertirlas en Derecho positivo nacional.

Conforme a lo anterior, la globalización y su influencia en el derecho interno, como se señaló en el Capítulo anterior, inició con la Internacionalización. Se trata de un proceso paulatino, estructurado y adaptado al sistema nacional con características precisas. En ese proceso, el tema de la soberanía del Estado resulta de la mayor importancia al considerar que con la globalización, las normas jurídicas ya no derivan directamente del poder que otorga el proceso democrático en cada país.

En relación a este tema, al analizar el tema de la soberanía, Margarita Palomino Guerrero⁹⁷ señala que desde la perspectiva Kelseniana este elemento se identifica con el orden normativo, conforme a lo siguiente:

Decir que, el Estado es soberano significa que el orden jurídico nacional es un orden por encima del cual no existe otro superior. El único que podría suponerse como superior al orden jurídico nacional es el internacional

De esta forma el Derecho internacional se constituye en un espacio común de los sistemas jurídicos para armonizar las normas conforme a los principios que aplica, esencialmente en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados y en otras convenciones en la materia. Lo anterior explica el encuentro de distintos sistemas normativos que requieren reglas de interacción, por ello la simetría que se requiere en estos casos.

La soberanía en la globalización supone la capacidad del Estado de integrarse y de adaptarse, proyectando su poder en el orden externo y dándole al orden jurídico interno la posibilidad de convivir con otros sistemas normativos en armonía.

⁹⁷ Palomino Guerrero Margarita, *Federalismo Fiscal: de la Coordinación Fiscal a la Coordinación Hacendaria*, México, UNAM, 2007 p. 41.

Es importante recordar que la normatividad internacional, a través de la cual se ha transitado a la globalización, se integra por dos tipos de normas las políticas y las técnicas. En el primer nivel, los acuerdos incluyen elementos de poder que derivan de los principios establecidos en las constituciones de cada país y en el segundo, las normas técnicas son las que dan funcionalidad al sistema compartido de normas internacionales y que se desarrollan de manera más amplia en la globalización.

Al respecto, Margarita Palomino Guerrero⁹⁸ señala como conclusión que la soberanía deviene en un elemento modal, por lo que considera que su adaptación a circunstancias precisas en el contexto internacional, justifica esas modalidades.

La Soberanía es un elemento modal y no esencial del Estado, como lo son el pueblo, el territorio y el poder.

Con este enfoque relativo a los elementos que integran el Estado es que el Derecho fiscal mexicano tuvo que plantear los criterios de vinculación ante la apertura comercial y con ello los conceptos de ámbito personal y espacial de validez de la norma.

Adicionalmente, el cuestionamiento sobre el valor de esta legislación nacional, influenciada y justificada por los tratados internacionales y por la globalización, encuentra respuesta en la necesidad de adaptarse a los cambios que se están dando a nivel mundial para lograr la integración jurídica total. De esta forma, la participación de las autoridades de cada país en la nacionalización de los textos, la aplicación hecha por las autoridades locales y la posibilidad de interpretar los ordenamientos derivados de estos procedimientos, aseguran la implementación del orden jurídico en esta nueva etapa.

Es importante destacar también que otro elemento del Estado, esto es el orden jurídico, ha sido cuestionado por su origen, señalando que debilita las funciones del Estado, al no ser ya éste el origen político y técnico de dicha normatividad.

En relación con este tema, Serna de la Garza⁹⁹ señala que:

En los extremos del debate pueden identificarse dos polos que proponen hipótesis distintas sobre la naturaleza y alcance de dicho impacto. Por un lado uno de esos polos sostiene que la globalización ha de llevar a la disolución del Estado o, por lo menos, a su debilitamiento fundamental. Por otro lado, el polo alternativo defiende la idea de que el Estado se está transformando de diversas maneras, en una especie de proceso de adaptación a los procesos y fenómenos identificados con la llamada globalización.

En México se observa la transformación del Estado a través del propio sistema normativo interno, con incidencia mínima en el texto constitucional, pero que sí refleja la preocupación por la globalización en el sentido de que pudiera alterar los principios

⁹⁸ Ibídem, p. 304.

⁹⁹ Serna de la Garza, José María, op. cit., cita 90, p. 68.

esenciales. En este caso se estima que esta transformación, de origen económico, tiene un impacto definitivo en el Derecho, pero no toca la esencia del sistema normativo federal, por lo siguiente:

- las normas nacionales siguen el procedimiento normativo nacional.
- los Estados-nación requieren de su legitimidad nacional para enfrentar esta transformación.
- la soberanía nacional se respeta a través del acatamiento de los procedimientos nacionales y diferentes de cada país, desde el procedimiento para celebrar un tratado internacional, hasta su instrumentación en el Derecho interno.
- la participación en esta transformación es parte de la integración voluntaria al contexto internacional globalizado.
- La no participación en el sistema globalizado no tiene consecuencias que generen la modificación de la estructura jurídica, sino que sus efectos son económicos.

Con los elementos a que se ha hecho referencia es factible intentar definir la globalización jurídica en el federalismo como el procedimiento conforme al cual, un organismo intergubernamental en el que participan nacionales de cada país en los Comités que lo integran, diseña estándares, normas y modelos de acuerdo con el análisis y la experiencia recogida de la revisión de los diversos sistemas jurídicos y propone soluciones pactadas que son aceptadas por los legisladores locales y convertidas en textos nacionales de acuerdo con la estructura política del régimen federal. Adicionalmente, se hace notar que si el régimen jurídico es centralizado, la misma norma se aplica y su instrumentación en el marco del Derecho interno podría ser más ágil.

Este procedimiento que genera la globalización ha sido reconocido por el Poder Judicial Federal, en esa misma lógica, al señalar que los Comentarios al Modelo de la OCDE son aplicables por derivar de un tratado internacional, así como que el Soft Law es una fuente de interpretación de las normas, lo que justifica la modificación de la concepción normativa que, como se verá en el siguiente apartado, sí será necesaria en la siguiente etapa en la que se compartirían normas sustantivas y cuyo desarrollo se inició ya desde fines del siglo pasado.

4.1.2 ¿Cuáles son las formas de organización supranacional que han diseñado la globalización jurídica?

Estas formas de organización supranacional derivan de la integración que se ha venido dando después de la Segunda Guerra mundial. Así, Alfred Verdross¹⁰⁰ se refiere a “uniones de estados de carácter supranacional”, conforme a lo siguiente:

Las Uniones de Estados de carácter supranacional se caracterizan según un criterio institucional-funcional. Se entiende por institución de esta índole una comunidad de Estados dotada de órganos supranacionales independientes que en determinados ámbitos de materias pueden adoptar disposiciones directamente obligatorias no sólo para los estados asociados sino también para sus habitantes.

Esta clasificación da una categoría a los tratados internacionales que contienen normas de mayor contenido jurídico para los países firmantes. Lo anterior deriva del interés en la creación de organismos que tuvieran fuerza rectora de las relaciones económicas entre los Estados, lo que derivó en la creación del Banco internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF) o del Fondo Monetario Internacional (FMI).

En este marco de la integración internacional, el concepto de órganos supranacionales, con competencia más amplia se fue generando. Así se intentó definir la competencia supranacional¹⁰¹ conforme a lo siguiente:

Aptitud o capacidad de un órgano internacional o comunitario de decidir erga omnes, respecto a relaciones exteriores o asuntos internos del Estado.

Lo anterior permite señalar que una organización supranacional deriva de la celebración de un tratado internacional¹⁰² o intergubernamental, a la cual se le atribuye

¹⁰⁰ Verdross, Alfred, Derecho Internacional Público, España, Aguilar 1961, p.282.

¹⁰¹ Derecho de la Integración latinoamericana. Instituto Interamericano de Estudios Jurídicos Internacionales, Buenos Aires, De Palma 1969, p. 541.

¹⁰² La Convención Americana de Derechos Humanos firmada en San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969, en vigor a partir de 1978 y adoptada por México el 22 de marzo de 1979, cuyo decreto promulgatorio se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 1981, prevé lo siguiente:

Artículo 1. Obligación de Respetar los Derechos

1. ***Los Estados partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.***

2. ***Para los efectos de esta Convención, persona es todo ser humano.***

Artículo 2. Deber de Adoptar Disposiciones de Derecho Interno

Si en el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el artículo 1 no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta Convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades.

competencia para tomar decisiones conforme a las reglas establecidas en el tratado y para hacer efectivas las resoluciones que emite, mismas que se adoptan como obligatorias para los países firmantes o en su caso como recomendaciones impregnadas de una fuerte connotación de obligatoriedad.

Así, se puede citar a la Comisión Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Interamericana de Derechos Humanos ya que se encuentran establecidas en la Convención Interamericana de Derechos Humanos y conforme a ésta, analizan y resuelven los casos que se les plantean en la materia, existiendo el compromiso por parte de los Estados de cumplir con las resoluciones, conforme a lo siguiente:

Artículo 68

1. Los Estados partes en la Convención se comprometen a cumplir la decisión de la Corte en todo caso en que sean partes.

2 La parte del fallo que disponga indemnización compensatoria se podrá ejecutar en el respectivo país por el procedimiento interno vigente para la ejecución de sentencias contra el Estado.

Al respecto el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado por jurisprudencia lo siguiente:

JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS ES VINCULANTE PARA LOS JUECES MEXICANOS SIEMPRE QUE SEA MÁS FAVORABLE A LA PERSONA.

Los criterios jurisprudenciales de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con independencia de que el Estado Mexicano haya sido parte en el litigio ante dicho tribunal, resultan vinculantes para los Jueces nacionales al constituir una extensión de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, toda vez que en dichos criterios se determina el contenido de los derechos humanos establecidos en ese tratado. La fuerza vinculante de la jurisprudencia interamericana se desprende del propio mandato establecido en el artículo 1 constitucional, pues el principio *pro persona* obliga a los Jueces nacionales a resolver cada caso atendiendo a la interpretación más favorable a la persona. En cumplimiento de este mandato constitucional, los operadores jurídicos deben atender a lo siguiente: (i) cuando el criterio se haya emitido en un caso en el que el Estado Mexicano no haya sido parte, la aplicabilidad del precedente al caso específico debe determinarse con base en la verificación de la existencia de las mismas razones que motivaron el pronunciamiento; (ii) en todos los casos en que sea posible, debe armonizarse la jurisprudencia interamericana con la nacional; y (iii) de ser imposible la armonización, debe aplicarse el criterio que resulte más favorecedor para la protección de los derechos humanos.

Contradicción de tesis 293/2011

Como se observa, la obligatoriedad para el cumplimiento de la resolución como de su Jurisprudencia otorga a este órgano características que marcan una nueva categoría.

Se destaca otra interpretación de Tribunales Colegiados en la materia de normatividad supranacional¹⁰³, conforme a lo siguiente:

PROYECTOS DE SENTENCIA DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO SOBRE LA CONVENCIONALIDAD DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES. DEBEN PUBLICARSE, PREVIO A SER DISCUTIDOS EN LA SESIÓN CORRESPONDIENTE, SÓLO CUANDO EN ELLOS SE REALICE O SE ORDENE A LA AUTORIDAD RESPONSABLE EJERCER EL CONTROL DIFUSO DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO, POR CONSIDERARSE QUE RESPECTO DE DETERMINADO DERECHO HUMANO LA NORMA SUPRANACIONAL TIENE MAYOR EFICACIA PROTECTORA QUE EL DERECHO INTERNO (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 73, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DE AMPARO).

La citada porción normativa prevé, entre otros, que los Tribunales Colegiados de Circuito deben publicar los proyectos de sentencias que serán discutidos en las sesiones correspondientes, cuando versen sobre la convencionalidad de los tratados internacionales. Ahora bien, dicha hipótesis sólo se actualiza cuando en esas resoluciones se realice el control difuso de convencionalidad ex officio o se ordene a la autoridad responsable ejercerlo, por considerarse que respecto de determinado derecho humano, la norma supranacional contiene mayor eficacia protectora que el derecho interno. Esta conclusión se sustenta con base en distintos métodos interpretativos: El gramatical, porque la acepción utilizada por el legislador implica necesariamente una relación directa con el tema de que se trate, y no sólo una mera enunciación. El sistemático, porque otras disposiciones de la Ley de Amparo (81, fracción II, 83 y 96), establecen la misma redacción en cuanto a la posibilidad de recurrir en el recurso de revisión las sentencias dictadas en amparo directo cuando se traten temas de constitucionalidad y convencionalidad, pues sería ilógico suponer que la exigencia de publicación anticipada sólo se actualice porque en una demanda se haga referencia al tema de derechos humanos, si en el proyecto a discusión se propone que no están dadas las condiciones jurídicas para realizar u ordenar se ejerza el control de convencionalidad. El de reducción al absurdo, porque considerar que basta con enunciar en una demanda la necesidad de realizar un control de convencionalidad para proceder a la publicación preferente no tiene sentido. Finalmente, el teleológico, pues no fue la voluntad del legislador elevar el trabajo burocrático de los órganos jurisdiccionales, sino maximizar la eficacia protectora de los ciudadanos mediante esa acción excepcional -la publicación anticipada- cuando los asuntos se resuelvan con apoyo en el derecho internacional por tener mayor eficacia protectora. De no razonarse así, se permitiría que fueran los quejosos quienes, por el solo hecho de invocar en su demanda un tratado internacional, decidieran la forma de tramitar un asunto y hacer procedente un recurso, cuando eso es absurdo, porque no es la voluntad de los operadores jurídicos, sino las reglas previstas por el legislador las que determinan la forma en que los juicios deben desahogarse.

QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA TERCERA REGIÓN, CON RESIDENCIA EN MORELIA, MICHOACÁN.

En esta tesis se observa que la norma del tratado es ubicada como “supranacional” lo que indica que se trata de un contenido convencional pactado por los Estados en un tratado internacional, de contenido común y compartido y de carácter obligatorio para éstos, y que se aplica siempre que sea interpretado de acuerdo con los criterios que se señalen y cuyo resultado sea de mayor beneficio para el particular. La

¹⁰³ Décima Época, reg. 2005946, Tribunales Colegiados de Circuito, J, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 4, Marzo de 2014, Tomo II, p. 1363

modulación que hace el poder judicial del contenido, interpretación y aplicación del tratado da un matiz en la relación entre derecho Interno y Derecho Internacional.

Este caso es una muestra clara de que las reformas constitucionales efectuadas en México desde 1990, oscilan entre la doctrina tradicional protectora de los valores locales y el liberalismo normativo que permite la integración directa al contexto internacional y deja al Poder Judicial la solución de controversias entre la Constitución y los tratados internacionales o entre normas internas y éstos.

De acuerdo con lo anterior, tanto las fuentes del Derecho Internacional como los métodos disponibles para hacerlo efectivo, se han ido modificando dando lugar al surgimiento de instituciones creadas en tratados internacionales, que aplican normas convencionales y normas específicamente creadas por ellas para su funcionamiento, como son los reglamentos que tienen como función ejercer el control sobre la norma convencional y asegurar el cumplimiento por parte de los estados firmantes, lo que ha ido normando el comportamiento internacional de los países y ha ido preparando la globalización jurídica.

Así, a partir de la premisa fundamental de vinculación del Derecho nacional con el internacional, se ha generado, a través de los tratados, una primera etapa normativa en la globalización, utilizando a los Organismos internacionales o intergubernamentales como transformadores de la ideología normativa, que funcionan fuera de las limitaciones territoriales del Derecho tradicional.

Así, como se ha hecho referencia anteriormente a la CIDH como un órgano emblemático de esta categoría de entes supranacionales, en materia comercial se encuentra, por ejemplo, la Organización Mundial de Comercio (OMC) que se estableció en 1995 y cuya sede se ubica en Ginebra, Suiza. Su objeto fue constituirse en un foro para que los países negocien sus acuerdos comerciales. Este organismo lo integran 162 países. Se encarga de administrar los acuerdos comerciales, pero sin duda su función más relevante es la solución de controversias cuyo procedimiento consiste en una revisión por parte de un grupo con conocimientos técnicos en el tema controvertido. Su propuesta de solución la aceptan o la rechazan, la totalidad de los miembros. Si en ese nivel no se logra dirimir la controversia, pasa a nivel de apelación con base en argumentos técnico-jurídicos.

Se destaca que la integración en materia comercial se inició formalmente con el antiguo GATT (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio), firmado inicialmente en 1947 por 23 países y que constituye el antecedente de este organismo, mismo que ya establecía también un procedimiento de solución de controversias. El GATT

finalizó sus trabajos en diciembre de 1994 y actualmente sus antiguos miembros forman parte de la Organización Mundial de Comercio.

Como organización internacional comprende las tres funciones esenciales de un *Estado supra-nacional* incorporadas en sus facultades, ya que incluye desde el diseño normativo de los Tratados en materia de comercio, las reglas de administración y aplicación del Tratado y, por último, la solución de las controversias que plantean los Estados miembros.

México formó parte del GATT desde 1984 y en 1995 quedó integrado a la Organización Mundial de Comercio. En esta materia, conviene destacar que México ha acudido a esta organización en 112 casos de controversia, de los cuales ha participado como denunciante en 23; como demandado en 14; y como tercero, 75.¹⁰⁴

Este ejemplo de organización ha mostrado la posibilidad de un órgano supranacional que, además, resulta funcional y que efectivamente puede ser catalogado como parte de la Gobernanza Global que plantea la necesidad de ajustar, en el marco del federalismo mexicano, las reglas aplicables a las operaciones comerciales que se realizan y que impactan el federalismo fiscal para determinar la sujeción a la tributación mexicana en materia de los gravámenes al comercio exterior y en materia del ISR.

Este concepto, creado por los investigadores, muestra el inicio de la transformación de los sistemas de normas en los que los diseñadores de las mismas surgen de fuentes técnicas y basadas en la experiencia, y no de la fuente tradicional democrática en la que se ha desarrollado el sistema clásico surgido del concepto de *voluntad popular*.

Al respecto, José María Serna de la Garza¹⁰⁵ señala:

Gobernanza es un concepto que en su connotación actual es producto del debate académico sobre las transformaciones del Estado, así como del discurso analítico y descriptivo de diversos organismos y agencias internacionales. Al lado de otros conceptos como Gobernabilidad y Nueva Gestión Pública, es manifestación de una serie de cambios que han ocurrido tanto a nivel de concepción teórica como de realidad empírica acerca de lo que el Estado es y de lo que debiera ser.

Es importante considerar que el concepto es novedoso y sigue el desarrollo de los cambios que se dan para comprender el proceso normativo en la globalización y poder así aplicar la técnica adecuada para incluirlos, en su caso, en los sistemas jurídicos nacionales.

¹⁰⁴ Cfr. Organización Mundial de Comercio, https://www.wto.org/spanish/thewto_s/countries_s/mexico_s.htm, consultado el 13 de febrero de 2016.

¹⁰⁵ Serna de la Garza, José María, op. cit., cita 90 p. 78.

Uno de los aspectos más importantes es el relativo a la creación del orden jurídico y su cesión a la tecnocracia normativa, separando y orientando el factor democrático tradicional hacia niveles más técnicos, basados en la experiencia y de contenido flexible, pues son desarrollados por especialistas en la materia y utilizan mecanismos normativos ágiles y con procedimientos que generan la aceptación rápida de los cambios que se requieren.

Al respecto, Manuel Becerra Ramírez¹⁰⁶ señala:

El fenómeno de la transnacionalización de los aspectos internos o lo que se ha denominado globalización, ejerce una gran influencia no solamente en los aspectos económicos, políticos y sociales, sino también en la estructura jurídica interna de los Estados; o quizá sea mejor decir que la Internacionalización de los asuntos internos presiona la modificación de la estructura jurídica interna. La literatura jurídica en México se ha ocupado ya sobre el problema de la globalización, (16) pero podemos afirmar que el fenómeno es de tal magnitud que requiere y exige la atención de los investigadores.

En este sentido, efectivamente, la investigación se ha enfocado en este tema, observándose el incremento de ella especialmente en la Universidad Nacional Autónoma de México.¹⁰⁷

En contraste, se aprecia falta de simetría en el estudio de estos temas, derivado de la velocidad de los cambios a nivel mundial y considerando que algunas ramas avanzan con mayor dinamismo, mientras otras se rezagan o encuentran límites nacionales.

En este tema es importante destacar lo señalado por Jorge Witcker¹⁰⁸:

La investigación jurídica se encuentra en una crisis generalizada en América Latina; varias causas tentativamente explican la situación: a) El predominio de la concepción positivista-formalista del derecho; b) El aislamiento de los estudios jurídicos respecto al resto de las ciencias sociales que impiden enfoques globales a los problemas jurídicos;¹ c) Una concepción binaria entre teoría y práctica, externo-interno, ser-deber ser, estructura-función, etcétera, que parcializa y segmenta el fenómeno jurídico de su contexto sociocultural,² y finalmente, d) Una enseñanza jurídica discursiva, memorística y repetitiva que omite todo juicio crítico y participativo de estudiantes pasivos y esencialmente receptivos.³

¹⁰⁶ Becerra Ramírez, Manuel, *Posgrado e Investigación Jurídica*, Serie: Estudios Jurídicos, núm. 166, México, UNAM, IJ, 2010, p. 12, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2903/5.pdf>, consultado el 8 de enero 2017

¹⁰⁷ En materia de investigación, en la UNAM se identifican los datos siguientes: libros: 1222 disponibles en la Base de Datos LibriUnam que abordan el tema de la globalización. Tesis: 80 que han sido elaboradas de 1998 a la fecha que se refieren al estudio de la globalización en temas constitucionales, penales, de derechos humanos y otras en temas económicos específicos, de acuerdo con la base de Datos Tesiunam.

¹⁰⁸ Witcker, Jorge, hacia una investigación jurídica integrativa, en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm.122, mayo-agosto de 2008, p.1, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/122/art/art12.htm#N1>, consultado el 20 de mayo de 2016.

Esta situación podría derivar también de la velocidad de los acontecimientos que generan, a su vez, una dinámica que exige una respuesta rápida en el diseño de las normas en la globalización.

Al respecto, cada rama del Derecho ha desarrollado, a su propio ritmo, la evolución hacia la globalización, destacando las áreas de comercio y de derechos humanos. Adicionalmente, uno de los temas con mayor dinamismo es el fiscal, que se ha ido desarrollando en el marco de la OCDE, cuyas características son:

- ✚ Ser una institución intergubernamental.
- ✚ Haber sido creada como una necesidad de poner en contacto todos los sistemas a nivel mundial en 1961, habiendo surgido como un foro de análisis, como respuesta inicial a necesidades de los países europeos.
- ✚ Ser un órgano diseñador de modelos normativos.
- ✚ Contar con expertos en todas las áreas de todos los países con el propósito de compartir experiencias, diseñar políticas comunes, diseñar la incorporación a los sistemas jurídicos nacionales y supervisar la eficacia de la aplicación de dichas políticas.

Los mecanismos que utiliza esta organización se destacan por la interacción no sólo con los 34 países miembros, sino con muchos otros; además, su participación en todos los temas, como cultura, desarrollo humano, salud, etcétera y no sólo en materia fiscal y, su capacidad de contacto no sólo con los países dominantes en la economía, sino con países que tienen diferente nivel de desarrollo, provee de una vasta experiencia en el diseño de objetivos y verificación de resultados.

De acuerdo con lo antes señalado, el avance logrado a la fecha en estos temas enfocados a la globalización normativa, se inició con la búsqueda de simetría como factor esencial en esta materia en la fase de Internacionalización, pasando a la homologación posteriormente, como se verá a continuación.

4.1.3 Homologación en la normatividad Globalizada y fortalecimiento del Estado nacional.

De acuerdo con lo señalado en el apartado anterior, la convergencia institucional inició el proceso de integración mundial, buscando la homologación a través técnicas como la alineación o la generación de modelos, lo que identifica la globalización jurídica.

El proceso de homologación ha logrado acercar procedimientos y resultados como en el caso de las Normas Internacionales de Información Financiera.¹⁰⁹

Estas normas contables identifican reglas comunes para la presentación de la información financiera, lo que permite comparar con base en estándares internacionales.

En materia normativa, la homologación consiste en otorgar la misma dimensión normativa a disposiciones que provienen de sistemas jurídicos distintos, atendiendo a la naturaleza de cada sistema, coincidiendo en los objetivos a alcanzar. En este caso se comparte el contenido de la norma y, por tanto, sus efectos.

El concepto homologación ha sido aplicado en la legislación mexicana en el contexto de validación o certificación de identidad normativa y por tanto validez para su aplicación.^{110 111}

La homologación ha sido incorporada a la forma de evaluación de las políticas públicas en la Ley General de Contabilidad Gubernamental recientemente, como una aportación a la simetría en la obtención de resultados.¹¹²

¹⁰⁹ Las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés) son el conjunto de estándares internacionales de contabilidad promulgadas por el International Accounting Standards Board (IASB), que establece los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar sobre las transacciones y hechos económicos que afectan a una empresa y que se reflejan en los estados financieros. Cfr. https://www2.deloitte.com/co/es/pages/ifrs_niif/normas-internacionales-de-la-informacion-financiera-niif---ifrs-.html, consultado el 12 de marzo de 2018.

¹¹⁰ Homologación. reconocimiento judicial de la regularidad de un acto jurídico, necesario para que éste surta sus efectos característicos. Cfr. Diccionario de Derecho, Rafael de Pina Vara, México, Porrúa, 1988, p. 293. Este término se aplica a la homologación de sentencias provenientes del extranjero.

¹¹¹ ***El concepto homologación se prevé en la Ley Federal de Telecomunicaciones y Radiodifusión en el artículo 3,, conforme a lo siguiente: XXIV. Homologación: Acto por el cual el Instituto reconoce oficialmente que las especificaciones de un producto, equipo, dispositivo o aparato destinado a telecomunicaciones o radiodifusión, satisface las normas o disposiciones técnicas aplicables;***

¹¹² Reforma al último párrafo del artículo 79 de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 19 de enero de 2018.

Art.79.-Á

La Secretaría de Hacienda y el Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social, en el ámbito de su competencia y de conformidad con el artículo 110 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, enviarán al Consejo los criterios de evaluación de los recursos federales ministrados a las entidades federativas, los municipios y los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, así como los lineamientos de evaluación que permitan homologar y estandarizar tanto las evaluaciones como los indicadores para que dicho Consejo, en el ámbito de sus atribuciones, proceda a determinar los formatos para la difusión de los resultados de las evaluaciones, conforme a lo establecido en el artículo 56 de esta Ley.

En materia de homologación el procedimiento para dar simetría en métodos y resultados contables a través de las Normas Internacionales de Información Financiera hace evidente que para comparar resultados financieros es necesario homologar procedimientos y mecanismos contables para obtener un resultado comparable.¹¹³

Al iniciar con el concepto de identidad de conductas, de operaciones comerciales y de prácticas contables internacionales, se crea un esquema adecuado al acercamiento normativo, lo cual constituye el detonador de la globalización jurídica a partir de la homologación de políticas de los países.

Es importante destacar que la identificación de políticas comunes es el elemento que genera la armonización, dada la coincidencia de valores que una sociedad comparte con otras y que requiere funcionalidad simétrica para asegurar estándares como la generalidad, la abstracción, la igualdad y el carácter impersonal de la norma jurídica.

Conforme a lo anterior, al contar con un diseño uniforme compartido en relación con las causas y efectos de las conductas normadas y aplicando técnicas como la simetría, alineación o la adopción de modelos, la aplicación de las normas jurídicas resulta más costeaible, al estandarizar también los modelos administrativos.

Adicionalmente, en ese proceso integrador, la participación de las autoridades nacionales es un factor determinante por lo que no se da el debilitamiento de éstas, sino que se genera una nueva dinámica en la acción del Poder Público. Esta tendencia a la necesidad de fortalecer al Estado nacional se plantea actualmente como un elemento esencial de eficiencia en la globalización.

Al respecto, Pedro Alejandro Villareal Lizárraga, señala: ¹¹⁴

Por el contrario, quizá el Estado ha adquirido una mayor relevancia en tanto ha estado al frente de muchas nuevas actividades detonantes de la globalización,(211) aunado a que la aparición de nuevos actores no estatales en la escena política global y su posición privilegiada en ciertos procesos de toma de decisiones, si bien en ocasiones ha desplazado el papel central del Estado, al grado de que este no es tomado en cuenta, todavía son muy numerosos los casos en los que el Estado interviene directamente en negociaciones que involucran a actores transnacionales e internacionales, trátase ya de un afán de legitimar las decisiones o bien de reconocer el papel decisivo de los gobiernos locales en el impulso y subsecuente éxito a nivel regional de ciertas políticas económicas y sociales. Sin esta participación es claro que muchas decisiones carecerían de la efectividad que pretenden tener.

¹¹³ NIIF s algunas de sus ventajas son: identidad y apoyo para acceder a mercados financieros; facilidad, considerando la transparencia en las cifras de los Estados Financieros, homologación, al presentar Información consistente y comparable y simetría al usar el mismo lenguaje contable y financiero, lo que genera reducción de costos.

¹¹⁴ Villarreal Lizárraga, Pedro Alejandro, Los retos del Estado frente a la fase actual de la globalización, México, UNAM, 2011, p. 119.

Esta nueva funcionalidad del Estado como articulador y supervisor local de la normatividad Globalizada le otorga un perfil más amplio, ya que conserva sus facultades y desarrolla otras en el marco de la armonización.

Así, esta participación más vigorosa y frecuente del Estado contrasta frente a una primera tendencia que auguraba la desaparición de éste al iniciar la Internacionalización y la globalización. Hoy cada vez más se reivindica la actividad del Estado, señalando que su función se ve renovada y fortalecida a través de facultades adicionales en diferentes ordenamientos y creando órganos especializados en diversos temas.

Así, los órganos del Estado en la globalización, no desaparecen, como se había señalado, sino que fortalecen su participación y redefinen su papel, de acuerdo con el análisis realizado por Pedro Alejandro Villarreal Lizárraga¹¹⁵, quien señala:

La desaparición del Estado es quizá conceptualmente posible, más muy poco probable en el plano material debido a que, entre otras cosas, los propios actores transnacionales que se encuentran inmersos en el flujo del capital global aun dependen en gran parte de la existencia de instituciones centrales con capacidad efectiva de decisión a fin de que protejan sus derechos y propiedades al interior de cada nación.

En esta materia, se ha argumentado en contra de la globalización, que ahora la capacidad normativa de los órganos locales se ve limitada y en algunos casos sometida a las directrices de los órganos supranacionales, lo que anula la actividad legislativa de los Estados.

Al respecto, este concepto en la globalización ha evolucionado para enfrentar la propia transformación de las instituciones del Estado en el mundo.

Así, Manuel Hallivis Pelayo¹¹⁶ señala:

Como analizaremos a continuación nosotros tampoco creemos que se haya derrumbado el concepto de soberanía, sino que ha evolucionado y que, ante las pocas posibilidades de mantenerse aislado, nuestro país tiene que afianzar los logros obtenidos hasta el momento, pero también ocuparse en solucionar los rezagos que hemos comentado con anterioridad para así posicionarse y poder aprovechar plenamente las oportunidades que se le presentan, sin perder conciencia e identidad nacionales.

Se hace notar que la globalización jurídica requiere fortaleza interna y cohesión para la incorporación al contexto internacional para asegurar, con ello, la funcionalidad del sistema, razón que explica el fortalecimiento del régimen federal, para evitar, por una parte la balcanización y, por la otra, asegurar la eficiencia normativa.

¹¹⁵ Ídem.

¹¹⁶ Hallivis Pelayo, Manuel, op. cit., cita 65, p. 134.

En este esfuerzo de homologación, en México se ha tenido experiencia específicamente de la modificación de los elementos que se emplean en la elaboración del Derecho, existiendo antecedentes nacionales que se desarrollaron bajo esta técnica.

Así, la homologación actual viene a sustituir los procesos de adaptación de textos que se dieron en el siglo XIX, por ejemplo, en la adopción de la Constitución de 1824 bajo la influencia del modelo norteamericano o bien en el siglo XX con la adopción de los Códigos Civiles locales, a partir del texto aprobado en ese tiempo para el Distrito Federal, que después adoptaron los estados. Igualmente, con la simetría que existe entre el Código Fiscal de la Federación y los Códigos Fiscales de las entidades federativas.

Adicionalmente, se ha establecido el criterio de homologación normativa que recientemente definió la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para identificar un solo modelo normativo que no vulnere los derechos humanos¹¹⁷, cuando se establece discriminación por razón de preferencia sexual.

LIBERTAD CONFIGURATIVA DEL LEGISLADOR. ESTÁ LIMITADA POR LOS DERECHOS FUNDAMENTALES A LA IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN QUE OPERAN DE MANERA TRANSVERSAL.

Si bien los Congresos estatales poseen libertad de configuración para regular el estado civil de las personas, dicha facultad se encuentra limitada por los mandatos constitucionales y el reconocimiento de derechos humanos desde la Constitución y los tratados internacionales suscritos por México. El principio de igualdad y no discriminación aplica de manera transversal a los demás derechos humanos, y cualquier distinción, restricción, exclusión o preferencia en el ejercicio de dicho derecho que, además, se encuentre basada en alguna de las categorías prohibidas, constituye una violación del derecho citado. La discriminación puede operar de manera legal o de hecho, por objeto o resultado (directa o indirecta), o a través de la omisión de adoptar medidas temporales diferenciadas para responder o evitar perpetuar situaciones de discriminación estructural. Además, la discriminación puede tener un efecto único en el tiempo o puede operar también de manera continuada. La mera vigencia de una ley puede discriminar directamente a una persona o grupo de personas, o bien, puede discriminar indirectamente debido a un impacto diferenciado.

Tesis de jurisprudencia 45/2015 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de tres de junio de dos mil quince.

En esta tesis se busca aplicar la Constitución y los tratados internacionales a un diseño normativo local que se considera violatorio de un derecho humano, declarando que el legislador local no puede establecer diseños normativos con impacto diferenciado.

En el caso de la interpretación de la Primera Sala se observa que se trata de:

¹¹⁷ Décima Época, 2009405, Primera Sala, Jurisprudencia. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 19, Junio de 2015, Tomo I, Constitucional, 1a/J. 45/2015 (10a.), p. 533.

a.- Una declaración general sobre el ejercicio de la competencia legislativa del órgano constitucional local.

b.- Una definición precisa sobre un tema de competencia local.

c.- Una definición del ordenamiento, en este caso un tratado internacional, que es violado por la legislación local, tildada de discriminatoria.

d.- Una declaración que constituye un principio de la legislación local al señalar la pauta normativa de los ordenamientos locales.

Lo anterior genera una interpretación que homologa el sistema jurídico mexicano, ya que se está instruyendo a las legislaturas locales sobre el diseño que debe seguir el texto normativo de la legislación local en materia de matrimonio.

Este efecto de homologación de la legislación a través de un principio de interpretación, no dirime exclusivamente una cuestión relativa a la competencia local, sino que, con base en la interpretación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se instruye a la legislatura local para no establecer diferencias que violen los derechos humanos.

Al respecto, conviene destacar que en este tipo de criterio de interpretación, la homologación interna que se está promoviendo en la legislación local, genera la simetría al tratamiento jurídico que se da a una conducta determinada.

Como se observa, una cuestión importante en la tendencia a la homologación, es determinar si la globalización normativa tiene límites o si puede abordar cualquier valor, concepto o tratamiento jurídico o si, como se señalaba, esta transformación alterara las fórmulas de competencia federal y locales vigentes. Al respecto, conviene recordar que la estructura de las facultades federales y locales proviene de las reglas constitucionales previstas en el artículo 73 y que ha tenido importantes reformas para lograr la homologación normativa, en este caso mediante el otorgamiento al órgano federal de temas de competencia que deben tener normas únicas.¹¹⁸ A través de las reglas de competencia nacional se homologan las disposiciones en ejercicio de las facultades legislativas de cada país.

¹¹⁸ La homologación se ha estado aplicando a través de las siguientes modificaciones: Reforma que otorga competencia federal en materia de telecomunicaciones (dof. 11/06/13); control del endeudamiento de las entidades federativas (dof. 26/05/15) secuestro y desaparición forzada (dof. 10/07/2015) legislación única en materia procedimental penal (dof. 2/07/2015) Reglas de Contabilidad Gubernamental (dof. 07/05/08).

Como se aprecia, las técnicas empleadas han sido diferentes, pero el uso de modelos normativos ya se ha utilizado, derivado de la necesidad de uniformar diseños y formas de regular la conducta de los particulares y de controlar sus efectos legales y, sobre todo, de identificar valores jurídicos, que ya no son sólo nacionales, sino internacionales.

La interpretación citada en materia civil, indica la tendencia del órgano jurisdiccional para buscar la homologación también.

Conforme a lo antes señalado, la influencia de los instrumentos internacionales para diseñar condiciones normativas que puedan homologar el tratamiento jurídico de una conducta determinada, se encuentra incorporada ya en la interpretación jurisdiccional nacional, es aplicada como política nacional y el Poder Legislativo Federal utiliza esta técnica en los temas en los que se requiere la homologación.

Al respecto, esta transformación que se está dando en el orden jurídico de cada país que integra medidas y decisiones compartidas a la legislación interna, la destaca Imer B. Flores¹¹⁹, quien señala:

En pocas palabras no hay una globalización, sino varias y como tal el fenómeno no es homogéneo, sino heterogéneo, no es ortodoxo, sino heterodoxo y no es tanto hegemónico, como contra-hegemónico; así mismo, el fenómeno no es meramente ÍglobalÍ ni ÍlocalÍ, sino ÍglocalÍ. Lo anterior ha dado lugar a las tensiones entre aceptación y rechazo, convergencia divergencia y obediencia-resistencia.

Esta denominación “glocal” convoca a entender el derecho nacional como el mecanismo que da funcionalidad a las normas que tienen un origen compartido y que fortalecen el derecho interno y al órgano legislativo local, a partir de la diversidad de procedimientos legislativos y de matices que pueden darse en la globalización.

Para Imer B. Flores¹²⁰,

En este sentido lo ÍglocalÍ y lo ÍtransnacionalÍ se diferencian de lo ÍglobalÍ y de lo ÍsupranacionalÍ porque, a diferencia de estos, aquellos no implican que el fenómeno se impone de arriba hacia abajo, ni mucho menos que está arriba, encima o sobre las naciones, sino que por el contrario va tanto de arriba hacia abajo, como de abajo hacia arriba e incluye no solamente a lo ÍsupranacionalÍ, sino además a lo ÍintranacionalÍ y a lo ÍsubnacionalÍ, así con a actores públicos y privados.

Lo anterior explica los efectos de la globalización en un contexto complejo en las relaciones internacionales, que sin embargo se han ido incorporando a los sistemas jurídicos de cada país y que por esa razón adquiere características precisas en el proceso

¹¹⁹ Flores Mendoza, Imer Benjamín., Hacia un derecho “glocal o “transnacional” y una jurisprudencia “glocalizada”: repensar el derecho a la luz de la “globalización” o “gobernanza global”, en Coord. José María Serna de la Garza, México, UNAM, IJ, 2016, p. 100. <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/4095-gobernanza-global-y-cambio-estructural-del-sistema-juridico-mexicano>, consultado el 21 de junio de 2017.

¹²⁰ Ídem.

de incorporación de las normas y de modificaciones sustanciales en la estructura normativa, como se señala enseguida.

4.1.4 Características de la globalización en el federalismo

Las características de la globalización en el federalismo, se analizarán en este apartado con el propósito de precisar el impactado que ha tenido y que se puede apreciar en los siguientes aspectos:

- Incremento del proceso de homologación de la legislación a través de reformas constitucionales empleando diversas técnicas como la transferencia de facultades a la Federación¹²¹; la homologación de la legislación¹²², la simetría en las normas locales a través de un modelo constitucional, entre otras¹²³
- Otorgamiento de facultades a las autoridades locales para aplicar leyes federales, lo que genera simetría normativa.¹²⁴

¹²¹ Un ejemplo de esta transferencia es la reforma constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación de 20 de diciembre de 2013, relativa al otorgamiento de facultades legislativas al Congreso de la Unión para legislar con el propósito de armonizar y homologar la organización y funcionamiento de los registros públicos inmobiliarios, de personas morales y catastros municipales, conforme a lo siguiente:

Artículo 73.- ...

XXIX-R.- Para expedir la ley general que armonice y homologue la organización y el funcionamiento de los registros públicos inmobiliarios y de personas morales de las entidades federativas y los catastros municipales;

¹²² La homologación de la legislación permite que el órgano legislativo federal regule la conducta en ciertos temas como es el caso de la responsabilidad hacendaria. Así la reforma al artículo 73 constitucional, fracción XXIX W, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de mayo de 2015, otorga al órgano legislativo federal la competencia para regular el manejo sostenible de las finanzas públicas de la Federación y también de los Estados y municipios, conforme a lo siguiente:

XXIX-W. Para expedir leyes en materia de responsabilidad hacendaria que tengan por objeto el manejo sostenible de las finanzas públicas en la Federación, los Estados, Municipios y el Distrito Federal, con base en el principio establecido en el párrafo segundo del artículo 25;

¹²³ La homologación de la contabilidad pública que otorga facultades al Congreso de la Unión para expedir leyes para la Federación, las entidades federativas y municipios para regir la contabilidad pública, es otro de los casos en los que se busca un mejor y mayor control de ejercicio de los recursos públicos, establecido por reforma constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2013,, conforme a lo siguiente:

XXVIII. Para expedir leyes en materia de contabilidad gubernamental que regirán la contabilidad pública y la presentación homogénea de información financiera, de ingresos y egresos, así como patrimonial, para la Federación, las entidades federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, a fin de garantizar su armonización a nivel nacional;

¹²⁴ En la tesis siguiente se valida la técnica utilizada en la Ley de Hacienda del Estado de Yucatán en la que remite a la LISR para el cálculo de la base gravable del impuesto local de referencia.

Décima Época, 2015035, Primera Sala, Tesis: Aislada, SJF, 01 de septiembre de 2017, Administrativa Tesis: 1a. CIII/2017 (10a.)

- Impulso a los mecanismos de coordinación de acciones administrativas a través de órganos como la Conferencia Nacional de Gobernadores. Este organismo se crea para privilegiar los consensos, lo que le atribuye un carácter flexible de órgano de negociación o foro de entendimiento. Se considera que es una característica de la globalización, ya que se busca la eficiencia y agilidad en las decisiones que la velocidad de ciertos acontecimientos requiere.¹²⁵

IMPUESTO CEDULAR SOBRE LOS INGRESOS DE LAS PERSONAS FÍSICAS POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES INMUEBLES. LA REMISIÓN A LA LISR PARA EL CÁLCULO DE SU BASE, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 20-I, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY GENERAL DE HACIENDA DEL ESTADO DE YUCATÁN, ATIENDE A LAS CARACTERÍSTICAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 43 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El artículo 20-I, párrafo primero, de la Ley General de Hacienda del Estado de Yucatán establece que para los efectos de la determinación de la base consistente en la ganancia, la cual se determina restando de los ingresos por enajenación de bienes inmuebles las deducciones a que se refiere el artículo 121 de la Ley del ISR, se atenderá a lo establecido en la sección I del capítulo IV del título IV de ésta y a sus disposiciones reglamentarias. Ahora bien, la remisión normativa prevista en el artículo 20-I aludido para el cálculo de la base, atiende a las características que el Congreso de la Unión estableció en el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por el cual dotó a las entidades federativas del país de potestad tributaria, para que, sin contravenir el compromiso contraído al adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, puedan establecer impuestos cedulares por los ingresos que obtengan las personas físicas, entre otros, por enajenación de bienes inmuebles, siempre que dichos impuestos reúnan ciertas características, por ejemplo, el que se deberá aplicar sobre la ganancia obtenida por la enajenación y que la base del impuesto deberá considerar los ingresos y las deducciones que establece la Ley del ISR, para los ingresos similares a los comprendidos en los impuestos cedulares, sin incluir el impuesto cédular local.

PRIMERA SALA

Amparo en revisión 13/2015. Adela Martín Becil. 29 de marzo de 2017. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, quien formuló voto concurrente, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ausente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: Norma Lucía Piña Hernández. Secretarios: Alma Delia Virto Aguilar y Adrián González Utusástegui.

Como se puede observar la simetría en la regulación es un requisito para determinar la legalidad del tributo local, no se busca dar un trato diferenciado al resto de la regulación nacional, de modo que se trata de un mecanismo de control de simetría previsto en el marco de la Coordinación Fiscal.

¹²⁵ La Conferencia Nacional de Gobernadores es un:

foro permanente de diálogo, concertación y encuentro entre los titulares de los Ejecutivos Estatales y otros actores, con el compromiso de impulsar una visión democrática y federalista desde el seno de las Entidades Federativas, a fin de fortalecer los espacios institucionales y privilegiar los acuerdos que incidan en el desarrollo y bienestar de todos los mexicanos.

La CONAGO se constituye el 13 de Julio de 2002 en Cancún, Quintana Roo, con la presencia de Gobernadores de los partidos PRI y PRD, siendo el 21 de Febrero de 2003 donde se unen Gobernadores del partido político PAN y finalmente el 30 de Julio de 2003 se integran plenamente Gobernadores de todos los partidos políticos reafirmando así la voluntad superior de los estados con el pacto federal.

- Incremento de decisiones jurisdiccionales ¹²⁶ que interpretan y aplican Tratados internacionales, a través del control de la convencionalidad que garantizan la homologación de criterios en la materia.¹²⁷ Esto ha derivado de la reforma constitucional de 2011.¹²⁸
- Fortalecimiento del Estado como institución garante de la incorporación a la globalización jurídica.

De esta forma el Estado se convierte en el articulador a nivel país de las decisiones que se adoptan en el ámbito internacional y requiere de instrumentos nacionales

Cfr. <http://www.veracruz.gob.mx/oficinadelgovernador/que-es-la-conago/> , consultado el 3 de abril 2016.

¹²⁶ Hasta 2017, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido 11 tesis de jurisprudencia y 104 tesis que analizan el tema de control de la convencionalidad. De las tesis de jurisprudencia, la siguiente permite al Poder Judicial revisar el control efectuado por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa que declara la inaplicación de un precepto de Ley.

REVISIÓN FISCAL. PROCEDE CONTRA LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA QUE, EN EJERCICIO DEL CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO, ORDENA INAPLICAR UN PRECEPTO, AL ACTUALIZARSE LOS REQUISITOS DE "IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA" PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 63, FRACCIÓN II, DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Tesis PC IAJ/34 A, SJF, 10ª época, Plenos de Circuito, contradicción de tesis 21/2014.

¹²⁷ *El control de convencionalidad se define conforme a lo siguiente:*

En la jurisprudencia de la Corte Interamericana (Corte IDH), ha surgido el concepto control de convencionalidad para denominar a la herramienta que permite a los Estados concretar la obligación de garantía de los derechos humanos en el ámbito interno, a través de la verificación de la conformidad de las normas y prácticas nacionales, con la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH) y su jurisprudencia.

Cfr. CUADERNILLO DE JURISPRUDENCIA DE LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS N° 7: CONTROL DE CONVENCIONALIDAD, <http://www.corteidh.or.cr/sitios/libros/todos/docs/controlconvencionalidad8.pdf> , consultado el 12 de noviembre de 2017.

¹²⁸ La justificación de la incorporación del concepto de derechos humanos y del control de convencionalidad en la materia abre la dimensión de aplicación normativa a una serie de principios y valores establecidos a nivel internacional en diversas convenciones en la materia, como la Convención Americana de derechos humanos. Así se explica en el dictamen de la Cámara de Diputados, conforme a lo siguiente:

Asimismo, esta modificación al citado artículo 1 conlleva a establecer que, al momento de interpretar las normas relativas a los derechos humanos, no solamente será la Constitución su único referente, sino que además, deberá acudirse a lo establecido en los tratados internacionales.

. . .

Esta reforma tan trascendente para nuestro derecho constitucional, no se consolidaría si no se implantaran las acciones para materializarla; por ello, se debe comprometer al Estado para que realice las acciones necesarias enfocadas a prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a derechos humanos.

Cfr. <http://gaceta.diputados.gob.mx/>, consultada el 12 de febrero de 2018

para realizar esta tarea, por lo que en un régimen federal, que tiene dos niveles normativos ha sido necesario proponer una serie de reformas para adecuar el modelo a nuevas formas de convivencia mundial.

Lo anterior indica que el proceso horizontal de estandarización de conductas en los Estados modernos, es decir, aquellos que reconocen y aceptan la existencia de valores comunes, que comparten normas y formas de convivencia validadas por los sistemas jurídicos que integran la comunidad internacional y que aceptan la integración ¹²⁹, se acompaña de regulaciones nacionales simétricas que conducen a la integración internacional. Por ello, al estudiar la globalización jurídica, se observa que se trata de un proceso paulatino, de modo que los elementos del sistema normativo exigen la existencia del Estado para armonizar e integrar las normas jurídicas al nuevo modelo de legislación mundial.

En relación con este nuevo modelo, la ministra en retiro Olga Sánchez Cordero¹³⁰, al analizar la globalización jurídica en México, señala:

¿Puede existir derecho sin Estado? ¿Cómo se crearía y se aplicaría este derecho sin Estado? ¿Cuál sería su interacción con el derecho nacional? ¿Cuál sería el papel de los tribunales nacionales en su reconocimiento y aplicación?

Estas cuestiones replantean el tema que define el origen de la norma producto del ejercicio pleno del Poder Legislativo que expide la legislación que responde a los valores de la sociedad y, por tanto, tendría que repensarse el modelo de la normatividad en la globalización para rediseñar, desde su origen, el concepto de voluntad popular, como elemento de la Soberanía Global. Así, la simetría que se ha alcanzado en el orden jurídico, permite adelantar que este proceso debe incluir también a las instituciones administrativas,

¹²⁹ De las características señaladas deriva el efecto preciso generado de la aplicación del control de convencionalidad que obliga a modificar la legislación nacional, o a interpretar conforme a la Convención Americana de Derechos Humanos, o bien, conforme a otros instrumentos en la materia, de modo que haya respeto a los derechos humanos en cada país, conforme a lo siguiente:

La Corte IDH ha precisado que el control de convencionalidad puede implicar la expulsión de normas contrarias a la CADH, o bien, su interpretación conforme a la misma. A continuación, reseñaremos aquellos casos en que se manifiesta la primera posibilidad del control de convencionalidad: la obligación de adecuar la legislación interna. Esta fuerza internacional normativa produce 2 efectos el control de la legislación nacional y sus efectos y la simetría normativa atendiendo a la finalidad de la norma.

Cfr. CUADERNILLO DE JURISPRUDENCIA DE LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS N° 7: CONTROL DE CONVENCIONALIDAD, <http://www.corteidh.or.cr/sitios/libros/todos/docs/controlconvencionalidad8.pdf>, consultado el 12 de noviembre de 2017.

¹³⁰ Sánchez Cordero, Olga, op. cit., cita 88, p.14.

así como a los órganos que imparten justicia, en lo que algunos denominan la Gobernanza Global y la Justicia Global.

Así, lo que puede generar una visión parcial de la globalización jurídica, se basa en la creencia de que se importaran formulas normativas ajenas a nuestra tradición o con valores diferentes a los aceptados por la sociedad mexicana. Al respecto es importante resaltar que desde el punto de vista sociológico, cultural o político, el avance en las comunicaciones, las reglas en materia de transparencia y el uso de tecnologías democratizadas, entre otras, han generado una inserción automática y paulatina de la idea de un mundo donde las fronteras hoy se ubican en el atavismo individual del rechazo a esa integración global.

De acuerdo con lo anterior, es el propio sistema de normas interno el que desencadena esta inserción, conduciendo el cambio y la evolución en una transformación guiada y validada por la democracia de cada país que se integra a la globalización.

Algunos autores, entre ellos, Marco Cesar García Bueno¹³¹ hace notar lo siguiente:

El actual sistema legislativo se encuentra en crisis. El torrente de cambios provocados por necesidades y conflictos globales destaca la ineficaz aplicación de normas nacionales a la solución de conflictos globales.

Sin embargo, es necesario recordar que el instrumento técnico de conexión de la realidad global con la nacional es precisamente el derecho nacional que puede matizar, calendarizar, atenuar o posponer los efectos de una regulación homologada.

El efecto de la legislación nacional es resolver la parte local del conflicto global y por ello la fuerza actual del derecho en la globalización que requiere una óptica ampliada de las soluciones compartidas.

Adicionalmente, la importancia de la integración de los sistemas jurídicos la destaca José María Serna de la Garza¹³², al señalar que en la era de la globalización, el estudio constitucional comparado debe ser más amplio que el análisis del producto normativo local, conforme a lo siguiente:

Finalmente, el derecho constitucional comparado no debe ya estudiar nada más el derecho constitucional producido por los Estados, sino el material normativo y el discurso proveniente de instituciones distintas al Estado; así

¹³¹ García Bueno, Marco César, op. cit., cita 6, p. 129.

¹³² Serna de la Garza, José María, Globalización y derecho constitucional comparado, en Constitucionalismo, dos siglos de su nacimiento en américa latina, César Astudillo y Jorge Carpizo, Coords. México, 2013, IIJ, UNAM, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3455/6.pdf>, p. 91, consultado el 11 de mayo de 2017.

como examinar las interrelaciones entre los diferentes órdenes y niveles del complejo universo jurídico que existe en la actualidad.

Igualmente, es importante recordar que la obligatoriedad de los compromisos asumidos en materia internacional deriva del propio texto constitucional, al establecer el criterio de *Ley suprema*, ya que se asumen como obligaciones del Estado mexicano y en estos casos los compromisos que se pactan en los tratados incluyen además de las declaraciones, los criterios normativos que de acuerdo con la mecánica empleada por México, consistente en incluir dichas normas internacionales en los textos nacionales, lo que les atribuye el carácter de “globales” entendidas como normas compartidas, en su contenido, a diferencia de otros países que optan por la aplicación directa del Tratado Internacional, en lo que podría denominarse globalización directa.

Este avance normativo preocupa a algunos autores como Marco Cesar García Bueno¹³³ quien señala:

Los órganos legislativos nacionales son inoperantes en su intento por reglar situaciones no exclusivas de su entorno que se amplían a espacios internacionales.

Al respecto, es importante señalar que la globalización está precedida de una plataforma de coincidencia de valores, prácticas, normas que iniciaron su desarrollo a partir de la idea de compartir la problemática normativa y ofrecer mejores soluciones en la materia.

Actualmente, se podría plantear la posibilidad de concentrar las decisiones en un órgano supranacional que pudiera identificar este proceso armonizador ¹³⁴ con la normatividad única. Este mecanismo utilizado en la Unión Europea¹³⁵ genera la simetría normativa, dada su estructura supranacional que permite a través de normativas la Armonización Fiscal Europea y que corresponde a instrumentos ad hoc de funcionalidad

¹³³ García Bueno, Marco César, op. cit, cita 6, p.131.

¹³⁴ La Armonización fiscal europea implica un proceso integrador que considera, la fiscalidad interna y su armonización, la fiscalidad internacional y la internacionalización de la fiscalidad.

¹³⁵ Cfr. Ruipérez, Javier, el Constitucionalismo democrático, México, UNAM, 2005, p. 199. Este autor analiza el instrumento constitucional que da origen a la Unión Europea, planteando una postura dudosa en el marco del Derecho Constitucional, pero legitimada en el marco del Derecho Internacional, conforme a lo siguiente:

De ahí justamente se deriva el que pueda afirmarse que el proceso de integración europea constituye un ataque palmario, frontal y definitivo al principio de supremacía constitucional. Téngase en cuenta, a este respecto, que el “Tratado por el que se instituye una Constitución para la Unión Europea”, al igual que lo fueron los anteriores Tratados fundacionales, es obra de los poderes constituidos estatales. Poderes que, ciertamente, se encuentran facultados para la aprobación de normas convencionales, pero que, en la medida en que no han recibido ningún poder extraordinario por parte de un inexistente pueblo europeo, no pueden considerarse in vestidos del Poder Constituyente, ni, en consecuencia, tampoco pueden aprobar una Constitución.

El Derecho internacional, sustentado en las disposiciones de las diversas constituciones europeas, permite la existencia de normas simétricas o compartidas que legitiman la acción de los poderes de cada uno de ellos, por lo que negar su legitimación democrática correspondería a la negación del sustento constitucional.

internacional. La Unión Europea se destaca por la simetría propuesta en sus gravámenes al consumo, conforme a lo siguiente:¹³⁶

La armonización fiscal en la Unión Europea viene contemplada en el propio Tratado de la Unión en su artículo 93, si bien ceñida al ámbito de la imposición indirecta. No obstante, la redacción del artículo 94 plantea también la posibilidad de armonización en la fiscalidad directa, aunque no de forma explícita sino referida al correcto funcionamiento del mercado único. La armonización fiscal ha descansado tradicionalmente sobre la imposición indirecta: IVA y accisas o impuestos sobre consumos específicos. En relación al IVA, los avances más significativos se producen con la Sexta Directiva del IVA (1977) y con los acuerdos sobre tipos de 1992 tras la supresión de los controles fronterizos. Así, se estableció un tipo normal no inferior al 15 por 100, uno o dos tipos reducidos no inferiores al 5 por 100 y la eliminación del tipo incrementado para los bienes de lujo (5).

Este proceso de armonización es un claro ejemplo de la búsqueda de simetría impositiva que impacta la política fiscal de cada país y, tal vez, por ello no ha logrado su objetivo conforme a lo siguiente:

La entrada de nuevos países en la UE-27 ha aumentado las discrepancias en la fiscalidad de los Estados miembros lo que genera un nuevo escenario de coordinación fiscal cuyos efectos se verán a medio plazo.

Como se aprecia en el marco del tratado internacional, la armonización permite instrumentar medidas de simetría fiscal para los países miembros.

Es importante distinguir que en la funcionalidad de la globalización, en algunos casos, se ha optado por uniones regionales como el de la Unión Europea en la que existe una estructura supranacional que tiene dos funciones: la armonización fiscal y la fiscalidad internacional, con autoridades que tienen facultades atribuidas por esos órganos y por lo anterior, integrando así el Derecho internacional fiscal.

En este tema, Carlos María Espadafor¹³⁷ señala:

En el ámbito del Derecho comunitario o, en términos más actuales, Derecho de la Unión Europea, nos encontramos con distintos campos de incidencia en materia tributaria: de un lado, nos encontramos con el campo de la armonización fiscal comunitaria, que intenta aproximar las legislaciones tributarias de los distintos Estados comunitarios en determinadas materias; de otro, nos encontramos con los recursos comunitarios de naturaleza tributaria como fuente de financiación comunitaria; por último, nos encontramos con la cooperación en la aplicación de los tributos impuesta a los Estados miembros por las instituciones comunitarias.

En el caso del Estado Federal y en el marco del Derecho Económico Internacional, los tratados bilaterales, con sus mecanismos de reserva o los procedimientos

¹³⁶Delgado Rivero, Francisco J. y Roberto Fernández Llera, Armonización Fiscal y Convergencia de la estructura tributaria en la Unión Europea, Boletín económico, 2003, Cfr. http://www.revistasice.info/cache/pdf/BICE_2907_17-30_71A8E4C36540C0BDD424D1D91A0C3BCA.pdf, consultado el 20 de mayo de 2016.

¹³⁷López Espadafor, Carlos María, Principios Básicos de fiscalidad internacional. España, Marcial Pons, 2013, p.16.

nacionales de aprobación a nivel Derecho nacional o los modelos de interpretación, permiten la suficiente flexibilidad para hacer de un ordenamiento un instrumento adaptable para diferentes ideologías políticas y democráticas.

En México, la participación previa y posterior del Senado de la República en este proceso normativo, cumple esta función de enlace internacional que es fundamental, ya que la representación en el Senado tiene una función dual, por un lado en el marco del federalismo, la integración de la entidades federativas a la Unión y, por la otra, las facultades en materia de relaciones internacionales de la nación mexicana, que corresponde al criterio anglosajón de participación de los órganos legislativos, a diferencia de lo que sucede en Francia, que por ser un régimen centralizado exige la expedición de una Ley para aprobar un Tratado.¹³⁸

La etapa de Internacionalización desarrolla los mecanismos que conducen a la globalización normativa en la cual, por voluntad de los Estados, se crea un órgano supranacional que prepara técnicamente los modelos normativos y se establece a nivel nacional la incorporación de dichos modelos en la legislación nacional.

La dimensión exterior del sistema federal mexicano, como lo denomina José María Serna de la Garza,¹³⁹ ha generado lo siguiente:

Los Estados modernos experimentan los efectos de la erosión progresiva de lo que en algún momento se llegó a conceptualizar como una división estricta entre Ílos asuntos internosÍ y Ílos asuntos externosÍ. La globalización ha llevado a que esferas que anteriormente consideradas de interés doméstico, sean en la actualidad áreas de interés global, potencialmente regulables por fuentes del derecho internacional. 667

Este redimensionamiento de los temas de interés sólo nacional y aquellos que se consideran compartidos en un espacio mucho más amplio derivado de la globalización, ha generado el encuentro de los sistemas normativos que deben redefinir sus criterios y buscar coincidencias que están generando esta nueva dimensión que es necesario plantear en un mundo cuyas diferencias se acortan por dos razones básicas: el desarrollo de la tecnología y el incremento los intercambios internacionales de todo tipo, entre ellos el cultural y el comercial.

En el régimen federal las diferencias normativas locales forman parte de su esencia y se pueden percibir hoy en día con mayor contraste. Sin embargo en el contexto

¹³⁸ En Francia, el procedimiento constitucional de los tratados internacionales en materias que afecten la Hacienda, exige su aprobación mediante Ley y no sólo ratificación del Senado de acuerdo con el artículo 53 de su Constitución de ese país. En esta materia se observa la clasificación de los tratados por materia, distinguiendo diversos procedimientos legislativos, según sea el caso.

¹³⁹ Serna de la Garza José María, op. cit. cita 90, p.363.

de la globalización se aprecia un nuevo elemento a considerar que intenta homologar y hacer simétricos los ordenamientos legales para mostrar la pertenencia a sistemas menos locales y más integrados al contexto internacional.

De esta forma, a nivel nacional la coexistencia de dos poderes políticos en el régimen federal, exige una coordinación a nivel nacional mucho más enfocada a la simetría para que se garantice el cumplimiento de metas medibles y evaluables en materia de desarrollo.

Con la incorporación de la globalización como elemento integrador, el régimen jurídico local debe adaptarse a las transformaciones que se están generando en la materia. Para ello se emplea el instrumento que mide estos cambios, que es el índice de globalización.¹⁴⁰ Este índice prevé tres parámetros: el económico, el social y el político, conforme a lo siguiente:

Índice de globalización.

Descripción general: Mide las tres dimensiones principales de la globalización:

1) Económica.

Esta dimensión se compone de dos subíndices: flujos económicos reales y restricciones de comercio y capital.

2) Social.

Dentro de esta dimensión se encuentran tres subíndices: contactos personales, flujos de información y proximidad cultural.

3) Política.

En esta dimensión se encuentran cuatro indicadores: cantidad de embajadas por país, pertenencia a organismos internacionales, participación en Misiones de Paz de las Naciones Unidas y, por último, tratados internacionales a los cuales se ha adherido el país desde 1945.

¹⁴⁰ La Escuela Politécnica Federal de Zúrich KOF diseñó el Index of Globalization. En la construcción del Índice, cada una de las variables es transformada a una escala de 1 a 100, donde 100 es el valor máximo para una variable específica en el periodo 1970-2010 y 1 es el valor mínimo. Los valores más altos indican una mayor globalización. A partir de los indicadores de las tres dimensiones, se calcula un Índice General de globalización. El primer lugar en América en 2015 lo tienen los Estados Unidos y México ocupó el lugar 39 de 61 países que integran el índice. Cfr. <http://observatorio.competitividad.edu.uy/files/KOFIndexofGlobalization.pdf>, consultado el 10 de noviembre de 2015.

Estos conceptos permiten medir el nivel que los países tienen de integración al sistema globalizado.

Estos indicadores, con una valuación numérica, identifican la intensidad del proceso de globalización, lo que permite en simetría afirmar que en el proceso de globalización jurídica, los elementos de interacción e intercambio podrían ser medibles también.

Por lo anterior, en materia jurídica podrían señalarse cuatro etapas de dicho proceso: la integración a través del Derecho Internacional; la asimilación por incorporación a los textos nacionales de normas homologas o simétricas; la tercera, ya con diseños uniformes y que consiste en el uso de modelos normativos y, la última que implica compartir textos jurídicos, elaborados a través de procedimientos y técnicas compartidas e instituciones comunes.

Al respecto es posible señalar que se ha avanzado para homologar, adecuar y sistematizar el contenido normativo de diversos ordenamientos. Sin embargo, también se deja a los Estados, la utilización de variantes o matices, atendiendo a circunstancias locales específicas que es necesario considerar como es el caso de los estímulos fiscales como elemento de promoción de las inversiones.

En este desarrollo jurídico se observa que el dinamismo y el desarrollo empresarial han impulsado los cambios legales, de modo que entre más actividad económica globalizada realizan los particulares, se requiere una respuesta mucho más ágil del Estado mexicano para actuar al mismo ritmo y con mayor audacia. Este desarrollo jurídico podría definirse como el incremento en la calidad de los textos jurídicos, de modo que pueda medirse ésta por el cumplimiento cabal de sus objetivos y por la reducción o eliminación de la contención, por sus virtudes técnicas. Al respecto, Olga Sánchez Cordero¹⁴¹, señala:

Así, los Estados con mayores flujos y número de agentes que participan en las diferentes redes estarán relativamente más globalizados que otros; y, por consecuencia, la velocidad e intensidad del proceso de globalización determinará entonces la complejidad de su sistema jurídico.

Conforme a lo anterior, la velocidad con la que se incorpora México a la globalización determina el proceso de sistematización y armonización de la legislación que se aprecia a nivel nacional y a nivel local. En este aspecto, es posible adelantar que estos procesos están instrumentando la globalización jurídica.

¹⁴¹ Sánchez Cordero, Olga, op. cit., cita 88, p.22.

Así, la dimensión normativa tiene un impulso distinto en el Derecho Público, cuya finalidad es normar, dentro del marco constitucional la acción del Poder Público que en el Derecho Privado, en el que el impulso de la legislación se desarrolla a partir del interés de los particulares que encuentran en los intercambios internacionales, formas jurídicas distintas que se van incorporando al régimen jurídico nacional.

Considerando las diferencias entre Derecho Público y Derecho Privado, en el sistema jurídico mexicano, la incorporación de la normatividad en la globalización se ha generado con las siguientes características: falta de sistematización, asimetría, dispersión y resistencia, conforme a lo siguiente:

-Falta de sistematización, ya que los cambios se han introducido en diferentes momentos y sin un procedimiento integral y sistematizado de modificación, es decir no hay simetría en la forma en la que un tratado incorpora sus normas al sistema jurídico mexicano.

Como ejemplo se puede señalar que, en materia fiscal, se firmó el primer convenio para evitar la doble tributación en 1992¹⁴² y en la legislación nacional ya se había incorporado el concepto de “globalización de ingresos” y las definiciones de residencia, establecimiento permanente y fuente de riqueza desde la LISR expedida de 1980 cuya exposición de motivos ¹⁴³señalaba:

Las personas físicas que realicen actividades empresariales por las que obtengan anualmente más de un millón quinientos mil pesos, o cuando actúen como comisionistas mediadores arrendadores o con inmuebles deberán acumular a sus demás ingresos como personas físicas, los obtenidos por dichas actividades dándose así un paso más hacia un sistema de globalización de ingresos.

Á

El título V propone un sistema conforme al cual estarán sujetos al ISR en México, los ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional que perciban residente en el extranjero, sin establecimiento permanente en nuestro país o que teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

De esta forma, la Ley citada precisaba en el artículo 1 lo siguiente:

Art. 1.- las personas físicas y las morales están obligadas al pago de ISR en los siguientes casos:

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

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

¹⁴² Firmado el 8 de abril de 1991 y modificado el 12 de noviembre de 2006. file:///C:/Users/mcc/Documents/DOC/Estadoconvenioscelebrados_agosto2017.pdf, consultado el 6 de noviembre de 2017.

¹⁴³ Moreno Padilla, Javier, *Prontuario de leyes fiscales*, México, Trillas, 1981, p. 225.

III.- Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, esos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

Este concepto de obligados al pago de este gravamen, precisaba desde 1980 los criterios de vinculación que sirven actualmente para definir en qué país se debe pagar éste. Diez años después, se inician las negociaciones que culminarían con la firma del primer convenio para evitar la doble tributación con Canadá, en 1992.

En contraste, la definición de incluir las normas de un tratado internacional en materia de “contenido nacional”, en la legislación nacional, se aprobó en el artículo séptimo transitorio del Decreto de reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos publicada en el Diario Oficial de la Federación de 20 de diciembre de 2013 relativa a la reforma en materia de petróleo, en los siguientes términos:

Séptimo. Para promover la participación de cadenas productivas nacionales y locales, la ley establecerá, dentro del plazo previsto en el transitorio cuarto, las bases y los porcentajes mínimos del contenido nacional en la proveeduría para la ejecución de las asignaciones y contratos a que se refiere el presente Decreto.

La ley deberá establecer mecanismos para fomentar la industria nacional en las materias de este Decreto.

Las disposiciones legales sobre contenido nacional deberán ajustarse a lo dispuesto en los tratados internacionales y acuerdos comerciales suscritos por México.

Como se puede apreciar las técnicas han sido distintas, ya que en el primer caso se preparó la legislación fiscal en el ámbito conceptual y , 12 años después, se firmaron las primeras convenciones internacionales; lo anterior significa nacionalizar la norma internacional atendiendo al principio de legalidad de las contribuciones y, en el último, se utilizó, por primera vez, la técnica de reforma constitucional para indicar al legislador nacional que el contenido de la norma mexicana debe ajustarse al tratado internacional, lo que significa la mexicanización de la norma internacional.

-Asimetría, ya que en algunos supuestos se ha incorporado la norma a la legislación mexicana y en otros se ha remitido a lo dispuesto en los tratados internacionales.

-Dispersión, ya que la integración de las normas internacionales nacionalizadas no cuentan con un ordenamiento nacional que las recopile u ordene.

-Resistencia a la integración ya que se considera al Derecho como un producto de contenido sólo nacional, ajeno a los efectos de la globalización.

En el marco de las reflexiones anteriores, José María Serna de la Garza¹⁴⁴ señala que la dimensión o la extensión del efecto globalizador en la legislación podrían generar un conflicto normativo conforme a lo siguiente:

Ahora bien, desde el punto de vista del debate contemporáneo acerca del sistema federal, los alcances legales de la globalización plantean un problema digno de una consideración más cuidadosa. El problema consiste en el conflicto que puede generarse entre la facultad de celebrar tratados y el sistema de distribución de competencia legislativa del arreglo federal.

Estas características reflejan la distancia que se da entre la dinámica de los acontecimientos que la globalización ha generado y que no ha sido posible estudiar o explicar por las ciencias que se encargan del estudio de las relaciones económicas, políticas o jurídicas y la velocidad, la variedad y los niveles que se dan en este proceso.

Al respecto,¹⁴⁵ Luigi Farrajoli describe esta situación como crítica, conforme a lo siguiente:

Hay un segundo e incluso más grave aspecto de la crisis: la impotencia del derecho, es decir, su incapacidad para producir reglas a la altura de los nuevos desafíos abiertos por la globalización. Si tuviera que aportar una definición jurídica de la globalización, la definiría como un vacío de derecho público a la altura de los nuevos poderes y de los nuevos problemas, como la ausencia de una esfera pública internacional, es decir, de un derecho y de un sistema de garantías y de instituciones idóneas para disciplinar los nuevos poderes desregulados y salvajes tanto del mercado como de la política.

El comentario del autor de referencia se ubica en el marco del Derecho Penal, lo que confirma que no ha habido una evolución simétrica en materia de globalización, sino que se han hecho esfuerzos aislados y desvinculados. Considerando la preocupación por lograr una adecuada integración y desarrollo del Derecho en la globalización, es importante destacar que en México, cada rama del Derecho, ha realizado su propio esfuerzo de integración, sin que exista coincidencia ni en la forma ni en la velocidad en que se ha hecho.¹⁴⁶

¹⁴⁴ Serna de la Garza José María, op. cit, cita 90, p. 364.

¹⁴⁵ Farrajoli, Luigi, en Boletín mexicano de Derecho Comparado, número 115, Ene-abril, 2006, p.1, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/115/inf/inf10.htm> . consultado el 10 de septiembre de 2017.

¹⁴⁶ Al respecto, se puede citar un ejemplo de la asimetría jurídica que se hace evidente en el artículo 121 de la Ley General de Cultura Física y Deporte (Diario Oficial de la Federación 7/6/13) en el que se da un avance legislativo, al incorporar a la legislación nacional la aplicación del Código Mundial Antidopaje, para ser aplicado por las autoridades nacionales, conforme a lo siguiente:

Artículo 121. El Comité Nacional Antidopaje será la única autoridad facultada para recolectar muestras biológicas e iniciar la gestión de investigación, para los resultados analíticos adversos y/o atípicos y también para las infracciones no analíticas descritas en el Código Mundial Antidopaje. Asimismo, dará inicio y seguimiento al procedimiento disciplinario hasta su terminación, pronunciando la resolución respectiva, en los términos establecidos en el Código referido en el presente párrafo.

Sin embargo, en el ámbito del Derecho Fiscal, como parte del Derecho Público, se ha avanzado en la instrumentación de la globalización a nivel nacional y local y se ha generado la homologación e integración de la normatividad, a fin de obtener los efectos deseados en este tema, como se analiza en el siguiente apartado.

4.2.- GLOBALIZACIÓN JURÍDICA EN MATERIA FISCAL

La incorporación de la fiscalidad mexicana a la globalización se fue dando en la medida en que los intercambios económicos fueron generándose en México, especialmente, con la firma del Tratado de Libre Comercio de América del Norte.

De esta forma, el interés de los países en celebrar estos tratados se ha dado en relación con el incremento de sus relaciones comerciales, que derivó en la necesidad de celebrar los convenios materia de doble tributación.

El número de tratados firmados ilustra la actividad comercial y, por tanto, la aplicación de la fiscalidad internacional con cada país. Así, Australia ha signado 46 tratados internacionales; España tiene celebrados 81 y el primero lo firmó en 1966. Estados Unidos de América tiene firmados 69 tratados y el primero lo firmó en 1948 con Dinamarca; México tiene firmados tratados internacionales en la materia, con 61 países siendo el primero el firmado con Canadá en 1992.

El Tratado de referencia, que incluye un mercado de más de 400 millones de consumidores generó la necesidad de evitar la doble tributación internacional en beneficio de los residentes de los países firmantes, aplicando el mismo principio de la fiscalidad nacional, el de la supresión de la doble tributación. De esta forma, frente a nuevos retos relativos a la liberalización del comercio, el sistema fiscal se adaptó para responder a esta transformación mundial. Así los conceptos fiscales de residencia, establecimiento permanente y fuente de riqueza fueron sistematizados y armonizados para lograr el propósito citado.¹⁴⁷

¹⁴⁷ Es importante recordar que el TLCAN, hoy en un proceso de modernización, incluye productos que son materia del mismo y que por lo tanto no pagan aranceles en la importación, lo que genera que el producto pueda ser vendido considerando un costo menor. Igualmente, en él se especifica, a través de las reservas, aquellos productos o servicios que no están incluidos en él. Así lo establecen las disposiciones que se resumen enseguida, mencionando las más destacadas, como ejemplo.

Anexo I: Reservas en relación con medidas existentes y compromisos de liberalización

Estados Unidos de América, se reserva, es decir no los liberaliza, por ejemplo los servicios de energía atómica y tampoco los prestados a través de la profesión de abogado y tramitador de patentes, ni los de intermediación en las exportaciones. En cuanto a productos, se destacan los productos químicos para la agricultura como fertilizantes o herbicidas.

Adicionalmente, se destaca que el citado Tratado de Libre Comercio de América del Norte, establece la autonomía reglada, en relación con los convenios para evitar la doble tributación internacional, fijando reglas específicas.¹⁴⁸

Conforme a lo anterior, la evolución de la integración fiscal federal a la globalización, se orienta a lo siguiente:

- **Desarrollo de un sistema fiscal nacional competitivo**, como resultado de la participación creciente de más actores políticos en la búsqueda de recursos para financiar el desarrollo. La competitividad es medida en relación a tres elementos básicamente: el nivel de las tasas impositivas¹⁴⁹¹⁵⁰, la facilidad en materia de impuestos para

México restringe las actividades agrícolas, ganaderas, silvícola y actividades madereras. También la radiodifusión, telecomunicaciones y construcción. En productos, se reserva petróleo y gas, minería, uranio, entre otros.

Canadá restringe, servicios de agentes aduanales y de patentes, pesca, transporte aéreo y por agua y en productos incluye, entre otros, petróleo, gas, uranio.

Cfr. http://www.sice.oas.org/Trade/nafta_s/Indice1.asp consultado el 9 de febrero de 2018.

¹⁴⁸ **Artículo 2103: Tributación**

1. Salvo lo dispuesto en este artículo, ninguna disposición de este Tratado se aplicará a medidas tributarias.
2. Nada de lo dispuesto en el presente Tratado afectará los derechos y las obligaciones de cualquiera de las Partes que se deriven de cualquier convenio tributario. En caso de incompatibilidad entre las disposiciones de este Tratado y cualquiera de estos convenios, prevalecerán las disposiciones del convenio, en la medida de la incompatibilidad.
3. No obstante lo dispuesto en el párrafo 2:
 - (a) el Artículo 301, "Trato nacional y acceso de bienes al mercado - Trato nacional", y aquellas otras disposiciones en este Tratado necesarias para hacer efectivo dicho artículo, se aplicarán a las medidas tributarias en el mismo grado que el Artículo III del GATT; y
 - (b) el Artículo 314, "Trato nacional y acceso de bienes al mercado - Impuestos a la exportación", y el Artículo 604, "Energía y petroquímica básica - Impuestos a la exportación", se aplicarán a las medidas tributarias.
4. Salvo lo dispuesto en el párrafo 2:
 - (a) el Artículo 1202, "Comercio transfronterizo de servicios - Trato nacional", y el Artículo 1405, "Servicios financieros - Trato nacional", se aplicarán a medidas tributarias sobre la renta, ganancias de capital o capital gravable de las empresas, y a los impuestos listados en el párrafo 1 del Anexo 2103.4, referentes a la adquisición o al consumo de servicios específicos;

¹⁴⁹ México se ubica como el 4° país con los menores impuestos totales gracias a sus bajos costos laborales, legales y otros impuestos corporativos, de acuerdo con el estudio *Alternativas Competitivas 2016*. *Reporte Complementario: Enfoque Fiscal* de KPMG International.

El reporte complementario evalúa la competitividad de 51 ciudades en 10 países (México, Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos de América, Francia, Italia, Japón, los Países Bajos y el Reino Unido). Se enfoca en ciudades internacionales con poblaciones mayores a 2 millones de habitantes, y compara la carga fiscal total que asumen las empresas, incluyendo el ISR, sobre el capital, sobre ventas, el impuesto predial, impuestos comerciales locales diversos, así como costos laborales legales.

Cfr., Veritas, revista del IMCP, <https://veritasonline.com.mx/mexico-top-5-competitividad-fiscal-nivel-global/>, consultado el 15 de enero de 2018

¹⁵⁰ En base a la **facilidad existente para las empresas a la hora de pagar impuestos**, México se encuentra en el puesto 107, de un universo de 185. Así lo han definido el Banco Mundial, la Corporación

hacer negocios en un país¹⁵¹ y la relación entre la recaudación y el producto Interno Bruto.¹⁵² Lo anterior genera que en la búsqueda de los estándares internacionales en tasas impositivas, en facilidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y en el impacto económico de la recaudación en el PIB, México requiere que su sistema fiscal sea competitivo.

- **Mayor eficiencia en la búsqueda de recursos fiscales** por la ubicación de la fuente de riqueza, así, el origen de las fuentes gravables generan recaudación en el país donde ésta se localiza.
- **Mayor armonización** con base en el principio de ingreso universal y de gravamen único.

Así, la fiscalidad internacional es simétrica, ya que se basa en la teoría del ingreso universal y de gravamen único¹⁵³. Con base en lo anterior, para lograr la simetría se requiere armonización. Lo anterior significa la consolidación de ingresos por todas las actividades del contribuyente que surte efectos en diversas jurisdicciones fiscales, por lo que el libre mercado indica que la operación y el ingreso se integran en una solo patrimonio empresarial que se rige en la tributación de acuerdo con los tratados para evitar la doble tributación

Financiera Internacional y la consultoría PricewaterhouseCoopers. Impuestos, 27 de noviembre de 2012 <http://losimpuestos.com.mx/competitividad-fiscal-en-mexico/>, consultado el 20 de enero de 2018.

¹⁵¹ En comparativa con los **BRICs**, el sistema mexicano de impuestos para el sector industrial resulta más competitivo que el de Brasil, que ocupa el sitio 156 del ranking global con nueve trámites anuales, que consumen 2,600 horas al año para su cumplimiento.

Si lo ponemos en contraposición con el sistema de China, también somos más competitivos. El **sistema tributario asiático ocupa el puesto 122 del comparativo mundial**, con siete trámites anuales que consumen 338 horas para su cumplimiento. Una hora más que el de México.

Cfr. <http://losimpuestos.com.mx/competitividad-fiscal-en-mexico/>, consultado el 20 de enero de 2018.

¹⁵² Históricamente, la recaudación tributaria en México, sin considerar los ingresos petroleros ni las contribuciones de seguridad social, ha sido del orden de 10 por ciento del PIB. Por el contrario, en los países de América Latina y de la OCDE, de la cual somos uno de sus 34 miembros, es de 15.5 y 23.1 por ciento del PIB en promedio, respectivamente. Se estima que con la reforma hacendaria los ingresos tributarios aumentarán a 11.7 por ciento del PIB para finales de la administración del presidente Enrique Peña. Cfr. Víctor Piz, 24 de septiembre de 2014, <http://www.elfinanciero.com.mx/opinion/mexico-cae-en-competitividad-fiscal-por-reforma-hacendaria.html>, consultado el 22 de enero de 2018.

¹⁵³ En este artículo, que presenta evidencia empírica, se propone aplicar un sistema de impuestos unitarios a las ganancias de las empresas transnacionales, que eliminaría uno de sus mecanismos más eficaces de elusión tributaria: la asignación de precios de transferencia. Se concluye que una propuesta de crear un sistema de impuestos unitarios a nivel mundial puede destrabar las negociaciones relativas a un código multilateral sobre inversiones. Cfr. <https://www.cepal.org/es/publicaciones/10939-propuesta-gravar-impuestos-unitarios-ganancias-empresas-transnacionales>, 2004, Revista Cepal, núm. 82, consultado el 10 de enero de 2018.

internacional. Los criterios de vinculación derivan en la facultad de un Estado para gravar una determinada fuente de ingresos, la residencia, la fuente de riqueza o el concepto de establecimiento permanente determinan el ámbito de validez de las normas fiscales.¹⁵⁴

En el caso de la fiscalidad nacional, los objetivos son distintos ya que la finalidad de la misma varía en cada país, dependiendo de la intensidad de la participación del Estado en las actividades de los particulares y, por tanto de los objetivos del gasto público.¹⁵⁵ En México, el INEGI y el CONEVAL, establecidos constitucionalmente en el artículo 26, se encargan de medir algunos de los indicadores del desarrollo económico. En contraste, en Francia el esfuerzo recaudatorio se enfoca a la seguridad social, es decir a la atención de una sociedad que envejece.¹⁵⁶

Lo que sí es importante destacar es que la potestad Tributaria del Estado se ve fortalecida y el particular se encuentra adecuadamente administrado en sus obligaciones fiscales con el país de vinculación respectivo, de acuerdo con los criterios de referencia.

Frente a la transformación en materia de fiscalidad internacional que se está dando, se hizo necesario contar con instrumentos jurídicos simétricos en los 88 países¹⁵⁷

¹⁵⁴ Cfr. Doernberg, Richard, L., *International taxation*. EUA, WPC, 1990, p. 28 y ss.

¹⁵⁵ En México, el desarrollo nacional está previsto constitucionalmente como el objetivo del esfuerzo del Estado para lograr el incremento en calidad y cantidad de los satisfactores. Los indicadores económicos de crecimiento del PIB, por ejemplo o el índice de desarrollo humano marcan, entre otros muchos indicadores, la forma en que se logran los objetivos públicos. El artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé lo siguiente:

Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución. La competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo.

¹⁵⁶ Cfr., Informe sobre la economía francesa, OCDE, 2017 <http://www.oecd.org/fr/economie/etude-economique-france.htm>, consultado el 4 de marzo de 2018. El crecimiento anual de PIB debería alcanzar al menos el 1.6 % en 2017-18, impulsado por el consumo y la inversión. El mercado laboral mejora, pero el incremento de la productividad es muy modesto para mantener a largo plazo los requerimientos de la seguridad social, de los servicios públicos de calidad y del crecimiento de los ingresos individuales.

¹⁵⁷ México ha firmado con 61 países convenios para evitar la doble tributación y evitar la evasión fiscal. En agosto de 2017 se encuentran en negociación los tratados con 19 países, entre ellos, Guatemala.

con los que se tienen intercambios comerciales de diverso nivel¹⁵⁸, para acompañar esa regulación con los instrumentos fiscales internacionales adecuados para asegurar la recaudación y para ello se adoptó el modelo elaborado por la OCDE, lo que ha generado una influencia recíproca, así como intercambio de experiencias entre los países y el modelo normativo globalizado.

En este tema se destaca la influencia de las modificaciones comerciales y fiscales en la legislación nacional. Al respecto, Manuel Hallivis Pelayo¹⁵⁹ señala:

Ya a nadie sorprende que prácticamente todos los Estados, incluidos los más poderosos, se vean influenciados no sólo en su comportamiento internacional, sino también en el interior de sus países, por la compleja interrelación que se presenta en el escenario internacional, de manera que criterios de carácter global, influyen y condicionan, cada vez con mayor agudeza, los criterios locales, todo lo cual ha empujado a que en la mayoría de los países se perciba una predisposición interna a asumir pautas globales. (59) Ejemplos de estas pautas globales, los tenemos en materia de ecología, derechos humanos, genocidio, comercio y, por supuesto, en tributación.

Esta predisposición a asumir pautas globales, genera el primer elemento de la normatividad, la simetría de la conducta a regular, ya que a partir de los mismos hechos se pueden atribuir consecuencias jurídicas similares, que en materia de recaudación federal consisten en lograr el cumplimiento integral de las obligaciones de los particulares en relación con las fuentes gravables y con los criterios de vinculación.

Estos objetivos compartidos con otros países han impulsado la globalización, igualmente se ha identificado esta transformación, como un remedio a las patologías de sistemas jurídicos locales y además, es importante señalar que también ha sido impulsada por el hecho de compartir valores internacionales¹⁶⁰ como en el caso de los derechos humanos. De acuerdo con lo anterior, la búsqueda de soluciones jurídicas simétricas se ajusta plenamente a la búsqueda de identidad mundial.

Para incorporarse a la globalización, el estudio de Derecho Comparado permite conocer las dos grandes tendencias en la materia. Por un lado, aquellos países como Francia que opta por incluir de manera precisa el alcance de la incorporación a la globalización o a la mundialización que es la denominación que prefieren utilizar y, por la

¹⁵⁸ “México cuenta con una red de 12 Tratados de Libre Comercio con 46 países (TLCs), 32 Acuerdos para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones (APPRI) con 33 países y 9 acuerdos de alcance limitado (Acuerdos de Complementación Económica y Acuerdos de Alcance Parcial) en el marco de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI).” Apud, [ps://www.gob.mx/se/acciones-y-programas/comercio-exterior-paises-con-tratados-y-acuerdos-firmados-con-mexico?state=published](https://www.gob.mx/se/acciones-y-programas/comercio-exterior-paises-con-tratados-y-acuerdos-firmados-con-mexico?state=published), consultado el 10 de febrero de 2018.

¹⁵⁹ Hallivis Pelayo, Manuel, op. cit., cita 65, p.106.

¹⁶⁰ Sirello, Gael y Sirello Olivier, op. cit., cita 1, p.11.

otra, aquellos países como los Estados Unidos de América, cuyo régimen constitucional permite ajustes operativos, sin necesidad de modificar el texto constitucional.

De acuerdo con lo anterior, como se señaló anteriormente, México ha optado por una reforma constitucional intermedia, dejando el texto constitucional sin modificación en la parte relativa a la jerarquía normativa y al concepto genérico de los Tratados y, por otro lado, fortaleciendo las facultades del Presidente de la República. Igualmente, se ha adoptado legislación reglamentaria en materia de facultades del Senado para señalar los principios en la materia y distinguiendo los tratados de contenido general, de aquellos que se refieren a los temas económicos.

La instrumentación de la normatividad Globalizada ha sido a través de Tratados e Instrumentos legales y reglamentarios, pero siguiendo un patrón simétrico a través de modelos de legislación, en un proceso que algunos autores denominan la unificación del Derecho.

Al respecto, Olga Sánchez Cordero¹⁶¹ señala:

La generación de estos espacios normativos a los que hemos dado en llamar horizontales, puede sugerir, en una primera aproximación, que nos acercamos a la uniformidad y, en última instancia, a la unificación del derecho en todo el mundo.

En este tema, cabría preguntarse si la unificación podría ser la única técnica viable para la normatividad en la globalización, ya que este modelo implica más acuerdos políticos, que técnicos, para cumplir sus objetivos. ¿Cómo se integraría un órgano legislativo global? ¿Tendría que existir una Suprema Corte Global? ¿Habría un órgano ejecutivo supranacional?

Estas cuestiones parecen orientar el futuro hacia órganos que podrían ser menos costosos y más rentables, más administradores y menos políticos y más técnicos y menos ideológicos.

De acuerdo con lo señalado, el federalismo se ha adaptado a la globalización, ya que aplica dos características que se definen a nivel constitucional. Por una parte, el monopolio de las relaciones internacionales a las autoridades federales y las limitaciones a las entidades federativas en esta materia.

De acuerdo con lo anterior, la articulación jurídica ha permitido la funcionalidad del federalismo en la globalización:

¹⁶¹ Sánchez Cordero, Olga, op. cit., cita 88 p. 82.

- ❖ La distinción de facultades entre los órganos federales y los locales se aplica de acuerdo con las disposiciones constitucionales nacionales. La incorporación de disposiciones al Derecho interno se efectúa de acuerdo con la competencia de cada nivel de autoridad.
- ❖ La implementación de las normas globalizadas se desarrolla con base en las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo Federal y al Senado de la República en la Ley sobre la Celebración de Tratados.
- ❖ En el ámbito de Derecho Interno, se instrumenta a través de dos ordenamientos emitidos en el marco de las disposiciones aplicables en cada materia y de acuerdo al tipo de norma de que se trate.
- ❖ La legislación nacional incorpora los compromisos adquiridos de acuerdo con el tipo de ordenamiento jurídico y el tema a regular.
- ❖ La legislación nacional realiza los ajustes correspondientes para matizar los aspectos que lo requieren en el Derecho nacional.

Como se puede apreciar, la importancia de la incorporación al sistema normativo nacional permite al Estado una oportunidad para negociar y corregir medidas que por inexperiencia o falta de conocimiento sobre el tema se aceptaron en ciertos términos y en condiciones específicas en algún momento preciso de la relación internacional.

Conforme a lo anterior, la globalización que se inició con la Internacionalización de la fiscalidad generó el acercamiento normativo al ir identificando sistemas con simetría en sus conceptos básicos. De esta forma los contribuyentes y los Estados plantearon la necesidad de un mecanismo para evitar la doble tributación y para asegurar el control fiscal, derivado de las operaciones y actividades que se realizan en las economías con mercados abiertos.

En este proceso se buscó la simetría con la forma en que las empresas se organizaron para realizar sus operaciones a nivel mundial, de modo que las autoridades hacendarias organizaron sus funciones y promovieron el diseño jurídico necesario para asegurar el control de los contribuyentes.

En la integración mundial los procesos normativos deben ajustarse para garantizar el principio de legalidad. Es por ello que la simetría es el primer paso para alinear

la normatividad y asegurar la competitividad en materia fiscal, entendida como la posibilidad de ofrecer un sistema fiscal, moderno, simétrico e integrado a la globalización.¹⁶²

La coincidencia impositiva en materia del ISR generó que se requiriera una solución jurídica para estos casos. De este modo, se produjo la necesidad de acordar entre las soberanías fiscales de cada Estado, un mecanismo que asegurara el pago del impuesto en alguna de ellas y que evitara, desde luego, el pago doble del tributo y al mismo tiempo, la evasión fiscal¹⁶³. Actualmente, también se plantean medidas de control para evitar la erosión de la base gravable y la transferencia de beneficios. Por lo anterior, se diseñó un modelo legal y no constitucional de la fiscalidad, por lo que México convino:

- a Pactar los criterios de vinculación.
- b Homologar el control del contribuyente.
- c. Aprobar las medidas necesarias para evitar la doble tributación internacional.
- d Establecer los mecanismos para evitar la defraudación fiscal.

El mecanismo constitucional para lograr estos objetivos se fundó en el uso de las facultades del Ejecutivo Federal para firmar la Adhesión a la OCDE y de esta forma incorporarse a este mecanismo de integración fiscal que implica la utilización del Modelo diseñado por esta Institución, lo que permite la simetría que se aplica en la materia.

Los Tratados en la materia parten del concepto de ingreso universal, que garantiza a las empresas el pago por una sola vez del tributo correspondiente que incrementa su riqueza por los ingresos mundiales, consolidando con ello la carga tributaria.

¹⁶² México se colocó en el cuarto lugar de competitividad fiscal en el “*Focus on Tax 2016*” análisis elaborado por la firma KPMG y que evalúa los costos tributaros totales para las empresas en 10 países – Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, Francia, Holanda, Italia, Japón, México y Reino Unido) y 111 ciudades.

..

Cabe señalar que el ITT mide los impuestos pagados por las empresas en un lugar determinado, expresado como porcentaje del total de tributaciones pagadas por las empresas en EU, que tiene un IIT de 100, lo que representa el punto de referencia cuando se compara con otros países.

Cfr. <https://idconline.mx/fiscal/2016/10/31/mxico-cuarto-lugar-de-competitividad-fiscal> , consultado el 3 de marzo de 2018

¹⁶³ Es por ello que la evasión tributaria constituye uno de los principales puntos débiles de las economías de América Latina. La CEPAL estima que en 2015 ascendió a un monto equivalente a 2,4 puntos porcentuales del producto interno bruto (PIB) regional en el caso del impuesto al valor agregado (IVA) y 4,3 puntos del PIB en el caso del ISR, lo que suma 340.000 millones de dólares (6,7% del PIB en total).Cfr. La evasión fiscal en América Latina llega a 340,000 millones de dólares y represente el 6.7 del PIB regional. <https://www.cepal.org/es/noticias/evasion-fiscal-america-latina-llega-340000-millones-dolares-representa-67-pib-regional> , Revista CEPAL, sep. 2016, consultado el 4 de marzo de 2018.

Adicionalmente, este tratamiento fiscal genera la disminución de los costos y, por tanto, mejores precios para los consumidores.

Desde la perspectiva del Estado, la necesidad de cumplir con los principios establecidos en los artículos 25 y 26, 31, fracción IV, 73 y 74 constitucionales debe garantizar el pago del tributo por los ingresos que generan los residentes, los no residentes con establecimiento permanente, así como por aquellos ingresos que provienen de fuentes de riqueza ubicadas en territorio nacional. La fortaleza de la recaudación a través de este mecanismo garantiza el ingreso por actividades en relación con las cuales existe criterio de vinculación y asegura el control de los contribuyentes.

Conforme a lo anterior, el concepto de globalización jurídica como integración de los sistemas jurídicos a partir de la armonización derivada de la aplicación de un modelo de normatividad, constituye un diseño adoptado por el sistema jurídico mexicano.

En materia fiscal, específicamente este proceso ha sido más ágil, más instrumentado y más detallado en su normatividad interna, ya que al ser una de las funciones esenciales del Estado mexicano la recaudación de ingresos, requirieron un procedimiento rápido y directo de incorporación, cuyas características y efectos se analizan enseguida.

4.2.1.- Características de la globalización jurídica en materia fiscal.

La doble imposición internacional se inició a analizar desde los años subsecuentes a la Primera Guerra Mundial y se fue incrementando a lo largo del siglo XX. Así, de forma paulatina y de acuerdo con la Internacionalización de las actividades comerciales de cada país, se desarrolló la fiscalidad internacional, con el propósito de evitar la doble tributación. La globalización que derivó de la Internacionalización, se fue desarrollando a partir de esos intercambios, aunque no hay precisión sobre el inicio de este proceso.

Al respecto existen diferentes criterios sobre el inicio de la globalización. Al respecto Héctor Alegría ¹⁶⁴ señala:

Acerca de esta disputa sobre el inicio de la globalización también escribe Ulrich Beck. Explica que para muchos el inicio del sistema mundial capitalista se remonta al colonialismo del siglo XVI; para otros fue marcado por el advenimiento de las empresas internacionales; habiendo finalmente otra

¹⁶⁴ Alegría Héctor, globalización y Derecho, Edición no comercial restringida. Disponible en, www.libreroonline.com , consultado el 1 de febrero de 2016.

*corriente de pensamiento que atribuye su gestación al tiempo en que se suprimen los tipos de cambio fijos o al colapso del bloque socialista oriental.*²⁰

Sobre el inicio de la globalización, los autores no se ponen de acuerdo, pero es evidente que el movimiento de personas y bienes es muy antiguo y generó, por ejemplo el descubrimiento de América y el consecuente intercambio económico y político entre el viejo y el nuevo mundo. De esta forma, el Derecho recibió la influencia de esta transformación económica y jurídica y se desarrolló con mayor intensidad el Derecho Internacional de modo que el Derecho Mercantil impulsó los primeros cambios y generó que los temas fiscales también se incorporaran a los tratados internacionales en materia de doble tributación, denominación genérica para aquellos instrumentos internacionales que reconocieron la posibilidad de armonizar la fiscalidad evitando la doble tributación. Este primer acercamiento de los sistemas jurídicos anunciaba ya la evolución hacia la globalización jurídica, misma que constituye un proceso no simétrico en el orden jurídico nacional.¹⁶⁵

Adicionalmente, es importante recordar que una estructura fuerte y Globalizada, es la Iglesia Católica que, al igual que otras Iglesias aplican normas mundiales; que cuentan con estructura administrativa organizada y que tienen mecanismos de expansión y control que integran al mundo, lo que hace recordar que, desde hace siglos, vivimos y aplicamos normas en un contexto globalizado que se encuentra legitimado.

El concepto de globalización resulta inacabado y en crisis para algunos autores¹⁶⁶, para otros, el avance es innegable hacia la mundialización del Derecho.¹⁶⁷

Al respecto se destaca que la globalización o mundialización del Derecho es actualmente el único procedimiento que puede conducir la transformación que debe ocurrir en cada país y que presenta ventajas en el sistema jurídico nacional, considerando el principio de legalidad que exige la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,

¹⁶⁵ Cfr. Compañ González, María del Carmen del Socorro, II.- Procedimiento de elaboración de las leyes, tratados internacionales y disposiciones reglamentarias y administrativas en materia fiscal. Panorama de Derecho mexicano, Derecho Financiero, coord. Beatriz Chapoy Bonifaz. México, IIJ, UNAM y Mc graw Hill 1997.

¹⁶⁶ Rolando Cordera señala lo siguiente: "Empero, la globalización incompleta en sus alcances y contenidos y, ahora en crisis, lejos está de haber arrojado los resultados esperados." pese a los grandes esfuerzos realizados, los resultados de los nuevos patrones de desarrollo son insatisfactorios". En Rolando Cordera Campos (2014), « El desarrollo ayer y hoy: idea y utopía », Revista de la CEPAL, vol. 2014/113. DOI : <http://dx.doi.org/10.18356/b29706a3-es> http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/economic-and-social-development/el-desarrollo-ayer-y-hoy-idea-y-utopia_b29706a3-es - page 9, consultado el 11 de enero de 2018.

¹⁶⁷ El Derecho mundializado es el conjunto de normas que coinciden en su contenido por el valor compartido que protegen; que provienen de un órgano mundial; que siguen un procedimiento de elaboración en el que participan los diversos miembros de la comunidad mundial y que tiene un mecanismo de aplicación que asegure su efectividad en cualquier lugar del mundo. Brigitt Stern, La mondialization du droit 2002, p.4, <http://www.revue-projet.com/articles/la-mondialisation-du-droit/>, consultado el 7 de enero de 2018.

lo que ha generado que se opte por la incorporación a los textos nacionales de normas simétricas en materia fiscal.

Lo anterior ha generado un Derecho que podría identificarse como de segunda generación, conforme a lo siguiente:

1.-La elaboración del Derecho en la globalización puede derivarse de circunstancias muy variadas, dada la multiplicidad de actores y de fuerzas socioeconómicas que interactúan en relaciones muy diversas.

2.-El Derecho en la globalización establece un nivel técnico que analiza y estudia un determinado acto o práctica que afecta, modifica o altera las relaciones en la globalización, cuya función principal es generar propuestas simétricas para las diferentes sociedades que participan en esta nueva forma de integración, no geopolítica, pero sí, geo-jurídica.

Esta característica podría generar la argumentación de falta de legitimidad por tratarse de normas surgidas de un órgano técnico que podría estimarse que no conoce la realidad de la sociedad a normar, que no surge de un órgano revestido de la voluntad popular, generada por el voto de los ciudadanos y que está privado de ideología como la que se expresa en el proceso legislativo.

3.-El Derecho en la globalización cuenta con un doble sistema de control, el nacional a través de los órganos encargados de integrar las normas globalizadas a la legislación de cada país e internacional a través de los tratados internacionales.

La funcionalidad de los Tratados le dan al Estado los mecanismos de control que éste requiere, ya que las empresas buscan en la globalización económica las mayores ventajas para lograr la reducción de costos y la máxima utilidad.

De esta forma, la fiscalidad internacional ha logrado asegurar que se puedan cumplir los criterios recaudatorios a través de la colaboración internacional que se realiza a través de los Convenios internacionales de intercambio de información ¹⁶⁸que se firman en la materia.

¹⁶⁸ Se destaca que 113 países han firmado la Convención de intercambio de información en materia fiscal. Entre ellos, México firmó el 27 de mayo de 2010 y esta Convención se aplica a partir del 1 de septiembre de 2012. http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_Convention.pdf, consultado el 9 de febrero de 2018.

Lo anterior genera que, al enfrentar esta nueva realidad, los países no se aislen en la búsqueda de su propia subsistencia, por lo que optan por adaptarse al cambio y reforzar su acción en el marco de dichos cambios.

Al respecto, Manuel Hallivis Pelayo¹⁶⁹ señala:

En el contexto en el que se han desenvuelto las circunstancias, sería muy difícil que algún país decidiera, con éxito, revertir el proceso y cerrarse totalmente, puesto que, por lo menos en nuestro caso se perderían décadas de esfuerzo y sería muy difícil lograr condiciones que resultaran favorables para el desarrollo.

En este contexto el conocimiento compartido de la problemática común en América Latina, ha apoyado también la solución compartida de los problemas de pobreza, lo que justifica que los países rechacen el aislamiento, como ya está sucediendo en materia de integración geopolítica en Cuba y en otros países.

4.-El Derecho en la globalización sistematiza principios y no técnicas, ya que los Estados tienen una estructura específica constitucionalmente definida; tienen procedimientos nacionales de acuerdo con su estructura interna y en el aspecto operativo puede haber diferencias sobre la forma de aplicar los tratados internacionales.

México, igual que el resto de los países, se ha incorporado a la globalización jurídica a través de la integración normativa que se ha dado en materia fiscal y que tiene las siguientes características en materia de Tratados para Evitar la Doble Tributación:

- ✓ Existencia de un órgano intergubernamental con facultades compartidas para orientar, asesorar y evaluar las políticas de cada país.
- ✓ Definición de modelos estandarizados de normatividad.
- ✓ Implementación a través de los órganos nacionales, conforme a la competencia nacional y de acuerdo con la arquitectura jurídica de cada nación, y cumpliendo con su proceso normativo interno.
- ✓ Implementación de mecanismos de control de la normativa global, como son la revisión de parámetros de eficiencia; medición de efectos; propuestas de corrección, entre otros.

La transformación de las relaciones internacionales, que pasaron de la celebración de Tratados a mecanismos institucionales compartidos para generar oportunidades para la economía mundial, se efectuó a través de un órgano

¹⁶⁹ Hallivis Pelayo Manuel, op. cit., cita 65, p.135.

intergubernamental que pudiera establecer un marco de coincidencias orientadoras en diversas materias, entre ellas, la fiscal. Por esta razón se creó en 1961 la OCDE.¹⁷⁰

Esta organización tiene como objetivos los siguientes:

Artículo I

La Organización de Cooperación y de Desarrollo Económicos (llamada en adelante la Organización) tiene como objetivos el promover políticas destinadas a:

- a) realizar la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a un aumento del nivel de vida en los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y a contribuir así al desarrollo de la economía mundial;**
- b) contribuir a una sana expansión económica en los países miembros y en los no miembros en vías de desarrollo económico;**
- c) contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria, conforme a las obligaciones internacionales.**

Estos objetivos precisan que en la expansión de la economía participan y se integran todos los países que quieran cumplir con el perfil diseñado para el desarrollo del comercio mundial. De esta forma los países firmantes se comprometen a lo siguiente:

Artículo II

En la persecución de esos objetivos, los miembros convienen que tanto en forma individual, como conjunta:

- a) promoverán la utilización eficiente de sus recursos económicos;**
- b) en el terreno científico y técnico, promoverán el desarrollo de sus recursos, fomentarán la investigación y favorecerán la formación profesional;**
- c) perseguirán políticas diseñadas para lograr el crecimiento económico y la estabilidad financiera interna y externa y para evitar que aparezcan situaciones que pudieran poner en peligro su Economía o la de otros países;**
- d) continuarán los esfuerzos por reducir o suprimir los obstáculos a los intercambios de bienes y de servicios y a los pagos corrientes y por mantener y extender la liberalización de los movimientos de capital;**
- e) contribuirán al desarrollo económico tanto de los países miembros como de los no miembros en vías de desarrollo económico, a través de los medios apropiados, en particular a través de la afluencia de capitales a esos países, considerando la importancia que tiene para sus economías la asistencia técnica y el asegurar una ampliación de los mercados ofrecidos a sus productos de exportación.**

Es importante destacar que esta Organización sigue una ruta de acción que se inicia con la obtención de información de los países, la analiza y propone soluciones, mientras que se reserva a cada uno de los países miembros la toma de decisiones sobre múltiples temas, con el propósito de generar desarrollo económico en las naciones y de combatir la pobreza.

La información permite proponer medidas o recomendaciones para corregir efectos y evitar situaciones negativas. Estas medidas tienen diversas formas de implementarse a nivel nacional. Es por ello que aquellas que requieren tomar decisiones

¹⁷⁰ Convención sobre la OCDE <http://www.oecd.org/about/oecd-convention.htm>, consultada el 12 de diciembre de 2016.

normativas al interior de cada país, siguen los procedimientos correspondientes y en la medida en la que deciden incorporar dichas recomendaciones en su orden jurídico interno.

Una vez que se adoptan las medidas y que se inicia su ejecución se realiza una supervisión del cumplimiento de las metas aceptadas en cada país.¹⁷¹

De esta forma, al concentrar en un solo órgano el conocimiento de la problemática, se genera la posibilidad de compartir experiencias, establecer estándares y diseñar modelos normativos.

Adicionalmente, a través de diversos comités, la OCDE analiza y propone medidas y estándares de desarrollo. Específicamente, en materia de doble imposición, el modelo y los criterios de interpretación son elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales y constituyen dos de las nuevas formas de armonizar la normatividad y, así, responder a las necesidades de orientar las funciones de los Estados en relación con las políticas y estrategias que las empresas utilizan en el mundo globalizado.

Con estos objetivos, se plantean primeramente los casos de doble imposición internacional, de acuerdo con el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, mismo que prevé que dicha doble imposición puede ocurrir en tres casos:

- a) Cuando los dos Estados Contratantes gravan a una misma persona por su renta y patrimonio totales (sujeción fiscal integral concurrente);***
- b) cuando una persona, residente de un Estado Contratante (Estado de Residencia), obtenga rentas o posea elementos del patrimonio en el otro Estado Contratante (Estado de la fuente o Estado donde están situados un establecimiento permanente o una base fija) y los dos Estados gravan estas rentas o su patrimonio;***
- c) cuando los dos Estados Contratantes gravan a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro de los Estados Contratantes, por las rentas provenientes o por el patrimonio que posea en un Estado Contratante.***

Esta definición que prevé la OCDE determina criterios idénticos en la relación tributaria, ya sea que dos Estados gravan a un mismo contribuyente en dos jurisdicciones, o bien, cuando el residente de un estado obtiene ingresos de fuentes gravables de otro Estado y cuando dos Estados gravan a un residente de un tercer Estado con ingresos generados en alguno de los dos Estados.

Este primer elemento que deriva de la existencia de un órgano único intergubernamental a nivel internacional, cuya actividad consiste en analizar e identificar los aspectos de coincidencia jurídica entre los países miembros, le otorga a la normatividad la característica de Globalizada, por provenir de un órgano supranacional, dado los aspectos

¹⁷¹ Cfr. OCDE. What do we do? <http://www.oecd.org/about/whatwedoandhow/>, consultado el 13 de febrero de 2017.

técnicos que incluye y por la aceptación de los países miembros del modelo de regulación , así como de sus comentarios, como instrumento de interpretación.

Conforme a lo anterior, el diseño constitucional de la imposición no se altera en esta materia, ya que el establecimiento de las contribuciones es facultad exclusiva del país que la establece y su dimensión y diseño corresponde al Poder Legislativo nacional. Por lo anterior, el ISR es un gravamen nacional y en los casos de tributación internacional se aplican, además, las reglas establecidas en los tratados internacionales.

El concepto integrador de la normatividad con la fuerza de la legislación local identifica la nueva identidad global.

Es importante hacer notar que los países en lo individual no podrían enfrentar a las multinacionales, por ello, la homologación jurídica plantea ventajas frente a la planeación fiscal internacional. Es por ello que la OCDE es el organismo que puede tener una perspectiva mundial del comportamiento de las empresas y de las medidas adoptadas por los fiscos nacionales con el propósito de estructurar las medidas *modelo* que deben adoptarse.

Se destaca que hoy el rango de factores que influyen en la definición de la política fiscal de cada país se amplía para considerar las prácticas y políticas empresariales internacionales. Este es uno de los efectos de la fiscalidad internacional, considerando que las prácticas empresariales mundiales o globales, generan que los países diseñen políticas armonizadas o alineadas. Es importante destacar que los criterios y los modelos que se establecen derivan de la experiencia y de la práctica internacional.

En este marco, Eugenio Grageda Núñez¹⁷² señala:

El fenómeno que ha caracterizado la globalización de las últimas décadas es la apertura sin precedentes de la economía mundial. La búsqueda de la maximización de utilidades de las empresas las ha llevado a reordenar y multiplicar sus centros de producción, adquirir nuevos canales de comercio y ubicar oficinas en distintos países formando un mismo grupo de intereses económicos. Sin embargo, esta mundialización de sus ingresos ha traído consigo complicaciones de naturaleza tributaria tanto para las empresas en el pago de sus gravámenes, como para las autoridades hacendarias en la recaudación de los mismos.

Estas dificultades derivadas de la mundialización de los ingresos generan que la simetría sea necesaria para que los contribuyentes encuentren en cada sistema fiscal una respuesta jurídica similar en estructura para evitar la evasión fiscal. Lo anterior explica la uniformidad técnica que se requiere en la materia, ya que hay coincidencia en el tipo de

¹⁷² Grageda Núñez, Eugenio, op. cit, cita 55, p. 51.

operaciones que se realizan, aunque el tratamiento fiscal pueda variar en cada país, de acuerdo a su propio sistema jurídico y económico.

Bajo esta perspectiva se considera que los rasgos de identidad han generado la inquietud de poder esquematizar los principios comunes a las necesidades actuales de los Estados, que han podido coincidir en temas específicos como el cuidado del medio ambiente, el uso de energías renovables, la eliminación del tráfico de personas, la seguridad nacional de los países o el respeto a los derechos humanos.

Ante esta coincidencia de objetivos mundiales, actualmente se plantea la posibilidad de una *Carta Magna para el Mundo*, partiendo de la idea de una identidad Global en la que las coincidencias se manifiestan en muchos aspectos. Lo anterior se destacó en la celebración del aniversario 800 años de la Carta Magna en Inglaterra, documento que se considera el inicio del concepto de Constitución, como acotamiento del poder del Estado.¹⁷³

Adicionalmente, las propuestas se plantean en los foros mundiales a los que concurren los Jefes de Estado, como si se tratara de un: *Poder Ejecutivo Mundial*, en los que se plantean problemas y soluciones Globales como en el caso de las conclusiones del Foro Económico 2015, en las que señalaron que a nivel mundial deberían tomarse las siguientes medidas: disminuir los subsidios a los combustibles para reducir su consumo; utilizar nuevos instrumentos económicos para el sostenimiento de los ecosistemas y la biodiversidad; aplicación del concepto de economía circular entendida como aquella que aplica el reciclado, el reúso eficiente o la reparación para generar una mejor economía global y, por último, lo importante que es cuidar el desarrollo urbano que tendrá un crecimiento muy importante en los próximos diez años, especialmente en relación con el agua.¹⁷⁴

Como se aprecia, la coincidencia en la problemática mundial justifica plenamente la adopción de medidas simétricas y coordinadas a nivel global. Lo anterior da lugar ya al concepto de *Derecho globalizado*.

Por ello, ante la variedad de temas que requieren acciones coordinadas, se utiliza el sistema normativo actual que define la celebración de tratados internacionales en materias muy diversas, considerando la flexibilidad intermedia de estos instrumentos

¹⁷³ Cfr. O.C.D.E. A Magna Carta for the earth, <http://www.oecd.org/forum/oecdyearbook/towards-a-new-charter-for-our-earth.htm>, consultado el 7 de enero de 2016.

¹⁷⁴ Carta Magna para el mundo. Discurso del Príncipe Carlos de Inglaterra, <http://www.bl.uk/magna-carta>, consultado el 9 de diciembre de 2017.

jurídicos y que al interior de cada país se puede dar la dimensión, contenido y alcance normativo pertinente.

En materia fiscal específicamente, y en este ambiente de convergencia normativa, el principio de tributación única tiene dos interpretaciones: por un lado, definir que sea una sola Soberanía la que cobre el tributo y, por la otra, asegurar que esa Soberanía obtenga correctamente su ingreso proveniente de la imposición.

Para lograr este objetivo, dentro de los criterios de política fiscal se busca que los Estados Miembros de la OCDE realicen actividades que apoyen la recaudación a través del mejoramiento de la conciencia fiscal.

México ha expuesto en el marco de la OCDE,¹⁷⁵ lo siguiente:

De cara al futuro se prevén ulteriores avances en el ámbito de la educación fiscal en las universidades, entre las que destacan:

Posible obtención de un título en el ámbito de la Educación Fiscal.

Desarrollo de programas de especialización y acreditación en la materia;

Concesión de un certificado de Educación Fiscal a los funcionarios del SAT;

Este compromiso plantea un estándar de conciencia tributaria a partir de la aplicación correcta de los recursos fiscales para promover la cultura fiscal, misma que se ha visto reforzada en los últimos diez años con el avance tecnológico aplicado al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En México, el avance tecnológico parece haber ido más rápido que la creación de conciencia tributaria, ya que los mecanismos de retención, de cálculo automático y pre-llenado de declaraciones y, actualmente, facturación y la contabilidad electrónica, por su agilidad técnica, significan un avance en la eficiencia tributaria, por lo que la parte psicológica y pedagógica parecen haber quedado superadas, sustituyéndola por una acción técnica más asertiva de la autoridad hacendaria.

Actualmente, la formación de conciencia fiscal se dirige ahora hacia un objetivo que puede aumentar la legitimidad del Estado, a través de la aplicación de los recursos hacia el gasto público para lograr los objetivos de desarrollo, conforme a los artículos 25 y 26 constitucionales que también alinean los objetivos del Estado mexicano, dando fundamento a la tributación y justificando la necesidad de lograr una recaudación óptima.

¹⁷⁵ OECD (2015), México: Educación Fiscal en la Enseñanza Superior, OECD/FIIAPP, Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía: Guía sobre educación tributaria en el mundo, OECD Publishing, Paris. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264222786-20-es>, consultado el 6 de mayo de 2016.

La creación de diseños simétricos implica un trabajo previo de homologación que en el sistema federal mexicano tiene su antecedente en el contenido de los artículos, 115, 116, 117 y 118 constitucionales, en los que se establece un diseño homologado de la estructura política y jurídica de los estados y municipios y en el 122,¹⁷⁶ relativo a la Sede de los Poderes Federales o Ciudad de México, recientemente modificado.

Esta forma simétrica de organizar al Estado Federal, le proporciona experiencia en su operación y en el control de su funcionalidad, esto es, la simetría no es ajena a México, habiendo aplicado desde el siglo pasado una solución que generó niveles de alineación económica entre las entidades federativas que no ha terminado su proceso, y que se sigue implementando a través de la Coordinación Fiscal.

Es importante destacar que esta recomposición de los elementos del Estado federal no implica modificación sustancial del régimen federal, ya que desde tiempo atrás se contaba con un órgano legislativo local. Además existe un diseño constitucional para determinar los elementos normativos de la Constitución de la Ciudad de México y su responsabilidad como sede de los Poderes Federales.

Al respecto, se destaca que la globalización es una forma de funcionamiento de los estados, independientemente de la forma de gobierno que adopten. La doctrina francesa¹⁷⁷, país que tiene una organización centralizada, ubica esta transformación bajo el concepto de Mundialización jurídica, explicando que surge de la necesidad de convergencia de los sistemas jurídicos a un modelo hegemónico y de la impotencia del Estado nacional de resolver problemas que desbordan sus fronteras y sus límites normativos.

Esta perspectiva genera que en los sistemas jurídicos se desarrollen diseños simétricos, pero reconociendo al Derecho Internacional Público como el sistema de normas que gestiona las relaciones internacionales, de forma que el sistema normativo nacional se constituye en el articulador y en el elemento más importante de este nuevo desarrollo del Derecho. Así a la inversa de lo que podría pensarse, el federalismo y en especial el

¹⁷⁶ El Decreto de reformas constitucionales publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 29 de enero de 2016 modifica 57 artículos constitucionales que incluye la reforma al artículo 31, fracción IV, conforme a lo siguiente: "IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes." Así mismo se modifica el artículo 124, que no había sido modificado desde 1856 en que su texto se incorporó a este ordenamiento, y que constituye el concepto central del federalismo, buscando precisar para la Ciudad de México, también, las facultades residuales en los siguientes términos: "Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados o a la Ciudad de México, en los ámbitos de sus respectivas competencias".

¹⁷⁷ Sirello, Gael y Sirello, Olivier, op. cit., cita 1, p.6.

federalismo fiscal se ve fortalecido en la globalización desde el punto de vista político y técnico, ya que cuenta con tres niveles de autoridad y dos niveles normativos.

En el aspecto interno, el federalismo fiscal se ve fortalecido a través de:

- La Coordinación Fiscal, por tratarse de un modelo estándar de convención que distribuye los ingresos a las entidades federativas y considerando que el efecto de la globalización en el entorno regional, deriva en el aumento de los ingresos generados por el incremento de las actividades económicas. De esta forma, si la actividad económica se desarrolla con mayor vigor en la entidad federativa, tanto el ISR como el impuesto al valor agregado impactan los beneficios de la coordinación fiscal en dicha entidad.¹⁷⁸
- La recaudación se fortalece por medio de las fórmulas establecidas en el marco de la competitividad administrativa y el avance tecnológico para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. De acuerdo con la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para 2018 ¹⁷⁹ , el 52.7% de los ingresos fiscales provienen de la

¹⁷⁸ En los criterios de Política económica para 2018 se señala la evolución de los ingresos tributarios en el rubro de ISR, destacando que creció de 2011 en que se tenía 5.1 del PIB a 7.0 en 2017 y en el marco general de los ingresos tributarios va de 13.8 a 18.8, lo que implica un crecimiento significativo derivado de la actividad económica desarrollada en el periodo citado. Cfr. http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/paquete_economico/cgpe/cgpe_2018.pdf , p. 109.

Adicionalmente, como ejemplo, y para reforzar el planteamiento formulado, el primer informe trimestral de finanzas públicas del estado de Veracruz señala lo siguiente en relación a sus ingresos fiscales del primer trimestre de 2017:

3.2 Ingresos Provenientes de la Federación Las transferencias de la Federación en el rubro de Participaciones y Aportaciones —que incluye el concepto de Convenios Federales— alcanzaron un importe de 23,454.2 mdp, superior en 2,472.4 mdp y 11.8 por ciento nominal al lapso homólogo precedente, con una presencia relativa de 90.5 por ciento en los Ingresos Presupuestarios. En estricto rigor las Participaciones y Aportaciones acumularon 21,823.7 mdp y registraron ingresos adicionales en 2,012.7 mdp y 10.2 por ciento nominal; mientras que los Convenios Federales percibieron 1,630.5 mdp y mayores ingresos en 459.7 mdp y 39.3 por ciento en términos nominales. Cfr. <http://www.veracruz.gob.mx/finanzas/files/2017/04/Primer-Informe-Trimestral-2017.pdf> , consultado el 10 de enero de 2018.

Por su parte en el mismo periodo la Ciudad de México reporta lo siguiente en relación con sus ingresos:

Adicionalmente, se destaca que en relación a la integración de sus ingresos, las entidades federativas reciben de la federación una participación muy importante conforme a lo siguiente: Quintana Roo tiene ingresos propios por 12.5% y recibe de la federación 87.5%; Estado de México, 11.6 de ingresos propios y 73.4 federal; la Ciudad de México genera ingresos propios por 29.9% y recibe 58.5% de la federación; Veracruz genera el 8.2 % de recursos propios y 91.8 lo recibe de la federación. Cfr. <http://www.indetec.gob.mx/2015/publicaciones/federalismo-hacendario/>, p.30 y ss. Consultado el 1 de febrero de 2018, (nota en algunos casos hay ingresos por endeudamiento o bien por otros conceptos, por ello la relación no es igual a 100).

¹⁷⁹ Iniciativa de Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 2018, http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/paquete_economico/cgpe/cgpe_2018.pdf , p. 109, consultado el 9 de febrero de 2018.

recaudación del ISR. Lo anterior muestra que más de la mitad del financiamiento tributario se realiza por esta vía. Este monto de ingresos se ve fortalecido con la recaudación por IVA que se proyecta en 29.6 % para el mismo periodo.

Considerando lo anterior, la distribución de ingresos conforme a las fórmulas establecidas en la Ley de Coordinación fiscal otorgan recursos importantes a las entidades federativas.

- El control de los contribuyentes se fortalece a través de la armonización normativa y operativa en la fiscalización de éstos.
- El cumplimiento de los compromisos internacionales en materia de fiscalidad en el nivel normativo federal o local se implementan, dependiendo de las reglas de competencia establecidas por cada país.¹⁸⁰

En materia fiscal, las técnicas empleadas significan dos niveles de regulación. Por un lado, la Constitución Federal con rango de Ley Suprema y, por otro, los tratados internacionales y la legislación secundaria en materia fiscal, acompañada de las facultades reglamentarias para lograr el cumplimiento integral de este tipo de normas.

Conforme a lo señalado el impacto de la integración al sistema fiscal internacional ha impulsado los cambios señalados en busca de la fortaleza de las finanzas públicas nacionales y locales, destacando que de los gravámenes municipales el impuesto predial presenta hoy el diagnóstico más claro en cuanto su nivel recaudatorio y su debilidad en el control del mismo, lo que refleja el interés en la siguiente reforma fiscal más importante de los años por venir.¹⁸¹

¹⁸⁰ Los efectos de la globalización económica a través de la movilidad y el crecimiento de la inversión ha impactado las finanzas locales. Así en el caso del impuesto predial reservado a los municipios por disposición del artículo 115 constitucional, en el marco del federalismo hacendario, la CEPAL ha señalado en un estudio comparado de este tributo en América Latina, lo siguiente:

ÍEsta clase de tributos abarca un gran número de alternativas, siendo el impuesto inmobiliario la opción adoptada por la casi totalidad de los países latinoamericanos. A pesar de la diversidad de impuestos al patrimonio establecidos en la región, su desempeño como fuente de ingresos es marginal, representando en promedio 0,94% del PBI (4,94% de la carga tributaria);Í

Considerando lo anterior, este tipo de gravamen de impacto menor está siendo analizado para fortalecer su incidencia ya sea con la mejoría en el control inmobiliario o con la clasificación de las tasas aplicables, aunque de inmediato, por el volumen de operaciones que se realizan, sí incrementa la recaudación como efecto de la globalización de las actividades de los contribuyentes.

¹⁸¹ El 14 de marzo de 2017 el Secretario de Hacienda y Crédito Público declaró: En México, nuestra gran oportunidad para hacer las cosas mejor es el predial. <http://www.indetec.gob.mx/2015/revista-federalismo-hacendario-no-5/> consultada el 10 de febrero de 2018.

Por su parte la federación nacional de Municipios de México señala lo siguiente:

Resulta muy interesante la forma en que en materia fiscal se están alineando jurídicamente los instrumentos que se requieren para el fortalecimiento de esta fuente de ingresos, es decir el impuesto predial ya que:

-Se publicó en el Diario Oficial de la Federación 20 de diciembre de 2013 la reforma constitucional que otorga facultades a la federación en materia de registros públicos inmobiliarios.

-La declaración del Secretario de Hacienda y Crédito público citada, en la que define que el futuro de la fiscalidad está en el impuesto predial.

- La definición de la O C D E en el sentido de fortalecer esta fuente impositiva.

De esta forma, la tendencia mundial en cuanto a la regulación del impuesto predial es una muestra de la forma en que se van alineando los diseños fiscales. Así el efecto globalizador se aprecia en este caso y, además, del análisis comparativo de las finanzas públicas nacionales, se observa que el Derecho Internacional articula la nueva funcionalidad del Derecho en la globalización. Al respecto, Juan Carlos Velázquez Elizarrarás¹⁸² señala:

Los procesos actuales de las relaciones internacionales y el proceso globalizador de la sociedad internacional, influyen de manera determinante en la naturaleza, conceptualización, contenido, extensión y diversificación de la ciencia del Derecho Internacional e incluso han llegado a jugar un papel fundamental en el redimensionamiento de su función normativa y regulatoria de las complejas y dinámicas interrelaciones del mundo en que vivimos; y que, por el otro, una vez establecido el derecho internacional ejerce acción recíproca hacia las relaciones y la política internacionales y hacia el proceso globalizador y, no en pocas ocasiones, ordena, atempera, limita y condiciona su comportamiento.

Así, se observa que el Derecho Internacional se ha transformado en el marco de la globalización, ya que ésta constituye un fenómeno económico que requiere

El reporte revela que en México la recaudación a nivel nacional que genera el impuesto predial representa tan sólo el 0.20% del Producto Interno Bruto (PIB), mismo que constituye un porcentaje mínimo en comparación de países como Francia (4 veces más) o Japón (20 veces más). Ello se debe en gran medida a problemáticas tales como las exenciones, subsidios, descuentos, tasas preferenciales, ÍtopesÍ, bonificaciones, etc. Las deficiencias técnicas en el diseño y estructura del catastro propician la interposición de recursos y amparos que impiden la determinación y correcto cobro del impuesto predial; finalmente, intervienen acciones administrativas y/o políticas que limitan la captación de este ingreso.

Cfr. http://www.fenammm.org.mx/site/index.php?option=com_content&view=article&id=1293:indetec-propone-medidas-para-incrementar-la-captacion-del-impuesto-predial-en-municipios-mexicanos, consultado el 3 de enero de 2018.

¹⁸² Velázquez Elizarrarás, Juan Carlos, globalización y Derecho Internacional en la primera década del siglo XXI, García Flores, Eugenio, (Coord.) México, UNAM, IJ, 2013, Anuario de Derecho Internacional, vol. XXV, p. 916.

instrumentos de aplicación mucho más potentes, de modo que se ha señalado que este Derecho se ha convertido en un conjunto de normas con contenido sustancial, lo que ha generado que en ese proceso de cobertura global, se apoye en el Derecho interno para terminar de diseñar el modelo de globalización jurídica.

Este Derecho Internacional con contenido, se ha generado como resultado de las relaciones económicas internacionales a través de los Tratados de Libre Comercio que dieron lugar a la regulación de la doble imposición internacional a través de la celebración de los Tratados para evitar la Doble Tributación y la Evasión Fiscal, los cuales atienden a varios modelos y, de ellos, dos son los más utilizados: el de la Organización de las Naciones Unidas y el de la OCDE.

En relación con el primero, el documento que contiene el Modelo señala lo siguiente:

2. Estos modelos, en particular la Convención modelo de las Naciones Unidas y la Convención modelo sobre la doble tributación de la renta y del capital de la OCDE (Convención modelo de la OCDE), han ejercido una profunda influencia en la práctica internacional en materia de tratados y tienen importantes disposiciones comunes. Las semejanzas entre esos dos modelos principales revelan la necesidad de buscar la coherencia cuando sea posible. Por otro lado, las considerables divergencias revelan, y permiten examinar más atentamente, algunas diferencias clave de enfoque o insistencia, puestas de manifiesto en la práctica de los países. Esas diferencias se hacen visibles, en particular, cuando se intenta determinar hasta qué punto, en virtud de un acuerdo fiscal y para evitar la doble tributación y alentar la inversión, uno u otro país, debe renunciar a derechos de tributación reconocidos en la legislación nacional.

Se hace notar que en la parte medular los modelos son similares y contienen normas que se comparten en relación con la armonización de los sistemas fiscales para lograr que no exista doble tributación internacional.¹⁸³

En esta materia, y elaborado por la OCDE, el Modelo de Convenio es una guía para los países que no son miembros de la OCDE y se adopta como tal, por aquellos que sí lo son, a la fecha 34 naciones. Estos tratados son bilaterales y se negocian con cada país de acuerdo con las circunstancias específicas de las relaciones fiscales que tienen.¹⁸⁴

¹⁸³La Convención modelo de las naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo señala la integración del Comité que revisa el modelo conforme a lo siguiente: 10. En noviembre de 2004, por la resolución 2004/69 del ECOSOC, el Grupo ad hoc de Expertos adquirió rango de Comité, que continúa siendo su forma actual. Los 25 miembros del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación son propuestos por los países y elegidos por el Secretario General de las Naciones Unidas para que actúen a título personal a lo largo de un período de cuatro años. El Comité rinde ahora informes directamente al ECOSOC y se reúne cada año, en vez de cada dos años. http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf, consultado el 21 de febrero de 2018.

¹⁸⁴ Se anexa al final el documento generado por la SHCP que contiene la relación de convenios celebrados por México. Anexo V.

El Modelo de la OCDE incluye los siguientes conceptos: sujetos y materia del Tratado; definiciones; tratamiento fiscal para los gravámenes al ingreso y para los provenientes del capital; técnicas para evitar la doble tributación por exención o acreditamiento; reglas sobre temas específicos y disposiciones finales.

Este contenido indicativo de los temas¹⁸⁵ que deben incluir los Tratados Bilaterales, son un diseño de Derecho Globalizado que los países que negocian aceptan y se sujetan a sus reglas de interpretación que son un manual para resolver posibles dudas de interpretación denominado, *Comentarios al Modelo*. De esta forma, desde 1992, México se incorporó a este tipo de normatividad globalizada.

Al respecto¹⁸⁶ se señala:

En el caso de México, la trascendencia de la celebración de esos Tratados radica en que han sido un incentivo para atraer flujos de inversión a nuestro país, al otorgar al extranjero inversor seguridad jurídica respecto a la división de potestades tributarias entre otros países y el nuestro.

En materia de tratados internacionales, México tiene experiencia desde la Independencia, en que inició los intercambios con otras naciones. En materia fiscal, la negociación inicial de la participación de México en el ámbito internacional se diseñó derivado del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, México, Canadá y Estados Unidos de Norteamérica (TLCAN), cuyo objetivo consiste es formar una Zona de Libre Comercio, estableciendo reglas claras y permanentes para el intercambio comercial, que permita el incremento de flujo comercial e inversión, así como nuevas oportunidades de empleo y mejores niveles de vida. Derivado de lo anterior fue necesario revisar la legislación fiscal mexicana, para ubicar primeramente los aspectos simétricos y después articularlos en el marco del Derecho Internacional.¹⁸⁷

¹⁸⁵ Al respecto existen actualmente problemas en algunos aspectos que destaca Miguel de Jesús Alvarado Esquivel sobre la problemática que se ha generado a partir del desarrollo del comercio electrónico al señalar un problema de fondo en este tipo de operaciones, conforme a lo siguiente: Determinación efectiva de la jurisdicción fiscal competente para gravar una operación. Como consecuencia lógica de lo anterior, otra dificultad es saber qué país tiene derecho a gravar una determinada operación (delimitación de la potestad tributaria), lo que obliga a plantear en el ámbito inter nacional la revisión de conceptos de nacionalidad, fuente de riqueza o residencia fiscal tradicionalmente utilizados, para de esta forma evitar la desimposición (ausencia de gravamen) o la doble imposición y el debilitamiento de las posibilidades de obtención e intercambio de la información tributaria relevante entre países. Cfr. Los tributos que gravan el comercio electrónico: el caso de México, en La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario: algunos casos de derecho comparado entre España y México / Gabriela Ríos Granados, coordinadora, México, IJ, UNAM, 2006. http://biblioteca.juridicas.unam.mx:8991/F/8AGKIX4GBMYXDTIM75RKUYXNETGCPHAA26VY64ME4DP9M29RP-00193?func=direct&doc_number=001873569&format=040, consultado el 6 de enero de 2018.

¹⁸⁶ Van Hek, Koen et al. Ernst&Young, Introducción a los tratados para evitar la doble tributación y el modelo de la OCDE, http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2011_196-A23.pdf, consultado el 8 de enero de 2018.

¹⁸⁷ Cfr. Alma Arámbula Reyes Tratados comerciales de México, Cámara de Diputados, 2008, <http://www.diputados.gob.mx/sedia/sia/spe/SPE-ISS-05-08.pdf>, consultado el 10 de febrero de 2018.

Para efectos de la fiscalidad internacional, los contribuyentes siempre buscarán los destinos con menor gravamen. Por ello, los tratados incluyen estándares para evitar los paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes, es decir, países con baja imposición fiscal. Los tratados incluyen con frecuencia tasa reducidas en ciertos casos que funcionan como incentivos fiscales.

La celebración de los tratados internacionales responde a la misma forma en que las empresas transnacionales efectúan planeaciones internacionales, buscando reducir los impuestos en el país en el que tributan o bien, obtener ventajas en las inversiones que realizan en el mundo, por ello la homologación en la regulación es muy importante para asegurar un tratamiento fiscal eficiente.

Los Tratados para Evitar la Doble Tributación son instrumentos del Estado para asegurar la recaudación y para garantizar la vinculación de los contribuyentes con alguna jurisdicción fiscal. De este modo, la globalización del Derecho transita de procesos de alineación hasta la unificación del mismo, como se señaló anteriormente. Sin embargo, la velocidad de esta transformación se realiza atendiendo a las circunstancias de cada país y debiendo considerar poblaciones con desigualdades económicas y sociales de origen o con causalidad local, lo que genera que los procesos de integración sean más lentos.

Por lo anterior, es necesario que en los sistemas globalizados existan organismos encargados de medir los efectos jurídicos de ésta, señalar propuestas de corrección y que den seguimiento a los logros alcanzados. Actualmente sólo a través del Senado de la República, de acuerdo con la Ley sobre la Aprobación de los Tratados Internacionales en Materia Económica, se plantea esta posibilidad de vinculación entre los tratados internacionales y los objetivos nacionales que se incorporan en la legislación nacional.

Considerando los temas que se desarrollan en el marco de la globalización, el Estado federal debe adoptar ciertas medidas que pueden atemperar los efectos no deseados de la globalización. Así en cuanto a técnica normativa, se pueden plantear 4 opciones:

- Categorizar, por niveles, la incorporación al orden jurídico nacional de las medidas globalizadas.

- Prever la posibilidad de aislar los efectos mediante medidas de carácter reglamentario.

-Utilizar la técnica de remisión del detalle de la regulación a otros ordenamientos.

-Prever mecanismos jurisdiccionales de control interno.

Esta mecánica de nacionalización de textos normativos fortalece el criterio de aplicación de Derecho interno ya que éste es diseñado para armonizar precisamente las normas nacionales con el contenido de los tratados y aplicar el principio de legalidad.

En este aspecto, Margarita Palomino Guerrero¹⁸⁸ señala:

Los tratados internacionales no pueden dejar sin efecto normas internas, ya que sería un serio problema dentro del esquema de respeto a la soberanía, así como una vulneración al principio de la división de poderes.

...

Lo anterior implica que, como lo ha establecido el Poder Judicial Federal, los elementos del tributo se establecen en la legislación nacional y los tratados aplican las reglas de armonización. De esta forma el principio de legalidad tributaria se respeta diferenciando su alcance.

Al respecto, Margarita palomino Guerrero¹⁸⁹ propone lo siguiente:

Todo lo referido nos evidencia la necesidad de establecer alternativas en la interpretación de los tratados, y una de ellas la constituye el principio perimetral, en él se plantea considerar el contexto del derecho fiscal, los tratados internacionales y por supuesto la Constitución no sólo a partir de lo que establece el artículo 133, sino además específicamente en materia tributaria a la luz del artículo 31, fracción IV.

Este criterio permite eslabonar y matizar la interpretación de los tratados, fortaleciendo su instrumentación nacional.

Es conveniente recordar que el sistema internacional fiscal implica la creación de gravámenes comunitarios supranacionales que conviven con la fiscalidad nacional y con la fiscalidad internacional, como sucede en la Unión Europea. En este caso la instrumentación es específica para cada tipo de fiscalidad.

Para México, la fiscalidad se encuentra armonizada con base en el modelo global diseñado por la OCDE.

Como se ha señalado la celebración de los tratados bilaterales inician la incorporación al sistema jurídico nacional, ya que la implementación se da a través de los

¹⁸⁸ Palomino Guerrero, Margarita, Interpretación y aplicación de los tratados, en Derecho Internacional Tributario, Coord. Gabriela Ríos Granados, México, IJ, UNAM, 2010, p.73.

¹⁸⁹ Ibídem, pp. 71 y 72.

órganos nacionales y conforme a la competencia nacional, de acuerdo con la arquitectura jurídica de cada nación y conforme a su proceso normativo interno.

En la globalización, la fiscalidad se entiende alineada para evitar doble o múltiple gravamen. Considerando lo anterior, la globalización jurídica en materia fiscal se da en diferentes niveles, tanto en grupos de países que tienen estructuras supranacionales como en aquellos que no funcionan así, cuando:

Hay identidad conceptual en la fiscalidad.

Hay modelos de regulación y de tratados internacionales.

Hay simetría en el tributo establecido por cada país miembro.

Hay reciprocidad en la colaboración entre países.

Hay un mecanismo de control simétrico.

Como se puede observar, los Estados inician su proceso de globalización a través de la estandarización, que consiste en integrar su sistema fiscal conforme a los modelos internacionales, es decir que los gravámenes sean equivalentes; que la administración tributaria siga el modelo establecido en cuanto a las funciones que debe desarrollar, entre ellas, la de recaudación o la de fiscalización; que su control administrativo y fiscal del cumplimiento de dichas obligaciones siga el modelo establecido y que, por último, la resolución de las controversias fiscales cuente con órganos especializados para resolver las mismas.

Estos modelos normativos del Derecho Fiscal Internacional, tuvieron su origen en ese esfuerzo. Así lo señala Jorge Jiménez¹⁹⁰:

En ese contexto, existieron dos sectores preocupados por regular tales hechos a partir de un modelo general de convenio o tratado. Por una parte, tres organizaciones internacionales, la Sociedad de Naciones; la Organización para la Cooperación de Desarrollo Económicos (OCDE) y la Organización de las Naciones Unidas (ONU)¹⁴ y, por otra parte, la doctrina científica. Ambos sectores iniciaron el análisis y sistematización de criterios al respecto.

Así, en materia fiscal se genera, en el marco del Derecho internacional, el Derecho Fiscal Internacional, ya que los instrumentos aplicados en su regulación tienen su origen en el primero y sirven para armonizar primero e integrar después los sistemas fiscales.

Conforme a lo anterior, el Derecho Fiscal Internacional toma como base las estructuras del Derecho internacional para enlazar las normas contenidas en tratados

¹⁹⁰ Jiménez, Jorge, Fiscalidad Internacional Latinoamericana, Elementos Metodológicos para su Entendimiento, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2015, p. 8.

internacionales con las de Derecho interno, lo que identifica una estructura jurídica globalizada cuyas características incluyen: Un órgano supranacional que se encarga de identificar y hacer coincidir los principios de la fiscalidad internacional; diseño de un modelo de normas coincidentes en materia del ISR, la incorporación en la legislación nacional del contenido del modelo y la evaluación y control de su funcionalidad por el órgano supranacional.

Esta mecánica normativa en la globalización genera ciertos efectos, mismos que se analizan enseguida.

4.2.2.-Efectos de la globalización jurídica en materia Fiscal

En esta materia, el primer efecto es la alineación de las políticas fiscales nacionales, lo que se desarrolla al hacer coincidir los objetivos a alcanzar por los gobiernos nacionales en materia fiscal en cada país.

Lo anterior genera fortaleza a los Estados para transitar en esta evolución a partir de elementos jurídicos simétricos que permitan a las autoridades locales, en el marco de sus normas nacionales, asegurar a los particulares un trato homogéneo en sus relaciones transnacionales, así como la aplicación de los principios de tributación internacional.

Estos principios tienen un carácter vinculatorio derivado de la incorporación de México a la OCDE a través de la Adhesión a dicha organización el 18 de mayo de 1994. Esta organización, como se señaló anteriormente, se integró inicialmente por 14 países que firmaron el Tratado respectivo el 14 de diciembre de 1960, actualmente lo integran 34.

La OCDE realiza las actividades relativas al seguimiento de la operación de los tratados internacionales para detectar y corregir prácticas inadecuadas de planeación fiscal internacional que puedan afectar las finanzas nacionales.

Esta situación deriva de la forma en que las empresas transnacionales diseñan sus estrategias, por ello, el fisco nacional debe anticiparse a las prácticas internacionales inadecuadas, como lo señala, Manuel Hallivis Pelayo,¹⁹¹ considerando lo siguiente:

Otro de los principales efectos de la globalización es que los Estados contemporáneos se ven enfrentados con el poderío de las empresas transnacionales, que actúan a nivel internacional y Global imponiendo sus criterios sobre temas tan importantes como las políticas de inversión, crédito, comercio, fiscal, monetaria y de acceso a los recursos naturales.

¹⁹¹ Hallivis Pelayo, Manuel, op. cit., cita 65, p.111.

Considerando lo anterior, además de la alineación de la política fiscal local, la globalización implica la armonización de la legislación nacional de acuerdo con la Ley sobre la Celebración de Tratados, misma que se complementó a través de la Ley sobre la Aprobación de Tratados Internacionales en materia Económica aplicable a los tratados internacionales en esa materia, entre los que se encuentran aquellos cuyo objetivo es evitar la doble tributación y la evasión fiscal. Esta Ley da al Senado de la República una participación importante en los tratados en materia económica lo que implica diversos aspectos a destacar en la definición de la globalización jurídica, que son:

- a) *La clasificación de los tratados internacionales en materia económica destacando que tienen una naturaleza distinta al resto de los Tratados que pueden ser celebrados.*
- b) *En este tipo de tratados en materia económica se incorpora una relación sui generis, ya que los obligados que son los promotores de las normas y, a su vez, los Estados, obligados también al cumplimiento de ellas, son al mismo tiempo, garantes y ejecutores de los compromisos signados.*
- c) *La gestión inicial y la aplicación de estos tratados se promueve por los particulares.*
- d) *Se generan beneficios en cuanto a la inversión privada para el país, puesto que se dan así los parámetros que se exigen en los prospectos de inversión.*
- e) *Se otorga seguridad jurídica a los particulares en la materia.*

De acuerdo con lo anterior, el objetivo de esta Ley reglamentaria del artículo 93 constitucional consiste en proveer una guía de intereses nacionales que es necesario salvaguardar por el Senado de la República, conforme a lo siguiente:

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

Se hace notar que no se trata de un texto aislado o independiente de la legislación en la materia, sino que en el artículo 2 se vincula su expedición con la ley anterior en la materia que comprende la regulación en general de todos los tratados internacionales. El artículo de referencia establece lo siguiente:

Artículo 2. Para los efectos de esta ley se entenderá por tratados lo establecido por la Ley Sobre la Celebración de Tratados. Estarán de acuerdo con la Constitución General de la República respetando:
I. Las garantías individuales, y
II. La división de poderes, la distribución de facultades y las potestades de los órganos representantes del pueblo.

En este artículo se define el marco en el cual se considera que los Tratados en materia económica están conformes con la Constitución nacional y se prevé un esquema en el que las disposiciones esenciales de la estructura básica del Estado se mantienen como inalterables frente a los tratados internacionales. Como se observa, no se trata de la totalidad del texto constitucional, sino de las materias previstas en este artículo integrando garantías y estructura jurídica del gobierno nacional como si se tratara de definiciones de carácter político, de la exclusiva competencia de los procedimientos y autoridades nacionales.

Al respecto, es importante destacar que en el Senado de la República se presentó una iniciativa el 10 de febrero de 2009, por la Senadora Rosario Green, entre otros legisladores, de Ley General para la Celebración y Aprobación de Tratados Internacionales, para unificar los dos ordenamientos que regulan el tema de los tratados internacionales. Esta iniciativa no logró un acuerdo entre la Cámara de Diputados ni en la de Senadores, aunque fue dictaminada, por lo cual la minuta quedó en un intento integrador, hoy materia de análisis de los investigadores.

Lo anterior demuestra que el tema es controvertido, pero que hay intentos para que junto con la Internacionalización y la globalización, la legislación nacional mexicana aporte mayores elementos para dar mayor fuerza al Estado, ya que éste se erige en conductor de los cambios y articula en el orden jurídico nacional, los compromisos adquiridos, por lo que es un mecanismo de control nacional.

De esta forma el Estado debe prevalecer y fortalecer su función y, en su caso, ampliar su participación, aunque puedan darse matices locales por dos razones: la filosofía liberal del Estado varía de país a país y el avance de la globalización es diverso para cada economía.

La Ley de referencia, genera una serie de preguntas en relación al nuevo papel que adopta el Senado de la República, ya que asume facultades que dibujan ya la estructura internacional en el marco de la llamada Gobernanza Global. Es decir, el Senado es garante del cumplimiento de los compromisos adquiridos, reforzando así su posición frente a aquellos que señalan que ésta debe ser una facultad compartida con la Cámara de Diputados, ya que juntos integran el Poder Legislativo nacional.

De esta forma, el Poder Legislativo de cada país implementa la integración de las normas de los tratados internacionales a la legislación nacional. Así, en uso de esta facultad, este órgano cumple con las normas constitucionales y legales para la expedición de las normas nacionalizadas, teniendo como marco de acción los principios y criterios de política que tiene cada Estado.

Al respecto, Roxana de Jesús Ávalos¹⁹² señala lo siguiente:

Las atribuciones estatales cuya esencia deriva del concepto de soberanía se han modificado en la globalización. Así, la facultad legislativa se encuentra enmarcada y limitada por los acuerdos internacionales celebrados por el Estado; . . .

Esta perspectiva plantea las reglas de simetría. ¿Cómo integrarse si no hay una cercanía legal y cultural? Este concepto, es parte de la modificación del sistema jurídico de los países en la globalización, ya que es necesaria la simetría, es decir normar con el mismo contenido y extensión el compromiso contenido en el Tratado Internacional, pero existiendo la libertad de incluir los matices que derivan de las reservas o normas transitorias para implementar las medidas diseñadas o, bien, establecer modalidades o remisiones acordes con el sistema nacional.

Hoy, la diversidad normativa se empieza a estructurar de forma horizontal, es decir sobre temas en los que los Estados pueden dar valor específico a ciertos principios, formas de vida y costumbres como impulsoras de normas jurídicas. En materia de Derechos Humanos o seguridad nacional o régimen fiscal es importante que cada Estado pueda dimensionar los alcances de la incorporación de las normas globalizadas a la legislación nacional. Se trata de la evolución paulatina del sistema jurídico. De este modo el Poder Legislativo incrementa sus fuentes y armoniza las disposiciones vigentes, teniendo libertad en el diseño normativo como se verá enseguida.

4.2.3.- Límites de la globalización y la integración

Los límites en esta materia están definidos por la legislación nacional en relación al contenido material del tratado y sobre las reglas de solución de controversias y de interpretación de su contenido, reservado a los órganos nacionales.

Las disposiciones contenidas en los tratados internacionales para evitar la doble tributación incluyen medidas impositivas que prevén tasas de retención menores y reglas específicas sobre la forma de control de pago del tributo o, bien, otras modalidades

¹⁹² Ávalos, Roxana de Jesús, *globalización y Soberanía ¿Desaparición del Estado Nación?*, p.83, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=3540>, consultado el 10 de agosto de 2018.

que por ser normas de beneficio para los particulares pueden incluirse en estos ordenamientos.

La mecánica de integración a la legislación nacional de normas relativas a los tratados internacionales, se realiza a través de la adecuación del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del ISR. Estas leyes se modifican anualmente realizando los ajustes que se requieran en este tema.

En esta materia es importante distinguir el contenido normativo del tratado y el de la legislación nacional, siendo esta última la que define el gravamen y todos sus elementos, por lo que los tratados tienen como función la armonización entre las diferentes legislaciones nacionales, respetando su contenido.

Este criterio lo reitera Manuel Pérez de Acha¹⁹³, conforme a lo siguiente:

En nuestra opinión y haciendo de lado las consideraciones que pudiera haber realizado la Suprema Corte de Justicia sobre el particular, la relación de los tratados internacionales para evitar la doble tributación con la LISR es de subordinación normativa, toda vez que la materia de regulación de un tratado lo es la citada ley, no como norma en sí misma, sino que las hipótesis normativas previstas en el tratado están supeditadas a los elementos del impuesto determinados en Ley.

Esta relación de integración normativa permite la armonización de dos ordenamientos de diferente naturaleza que ensamblan la funcionalidad del orden jurídico en la globalización normativa.

A.-Conforme a lo anterior, el Tratado Internacional tiene como límite el contenido material que no puede incorporar elementos del tributo reservados a la Ley Nacional.

Este criterio ha sido precisado por el Poder Judicial mexicano,¹⁹⁴ mismo que ha definido la naturaleza de estos tratados, reiterando que las legislaciones nacionales son las que establecen las cargas impositivas de acuerdo con los criterios de vinculación que las mismas prevén por lo que éstas no derivan del tratado internacional, conforme a lo siguiente:

DOBLE TRIBUTACIÓN. LAS CARGAS FISCALES DERIVAN DE LAS LEGISLACIONES NACIONALES Y NO DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES CELEBRADOS PARA EVITARLA.

¹⁹³ Pérez de Acha, Manuel, distribución de la potestad tributaria, en Interpretación y aplicación de los tratados, en Derecho Internacional Tributario, Coord. Gabriela Ríos Granados, México, IIJ, UNAM, 2010, p. 101.

¹⁹⁴ 9ª. Época, TA, T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta, Tomo XVIII, septiembre de 2003, Pág. 1372. I.9º.A.74 A. Núm. de registro 183296.

Esta definición, otorga a cada texto legal una finalidad distinta. La ley fiscal local establece el gravamen, de acuerdo con las disposiciones constitucionales y legales de México y el tratado armoniza y resuelve posibles diferencias derivadas de su interpretación o aplicación, con el propósito de evitar la doble tributación, así como la evasión y elusión fiscales.

De acuerdo con lo anterior, y específicamente en materia fiscal la estructura del gravamen se fortalece, considerando lo siguiente:

1. Aplicación del principio constitucional de legalidad de las contribuciones.
2. Participación directa anterior y posterior a la celebración de un Tratado de esta naturaleza, del Senado de la República.
3. Participación, de acuerdo con la estructura nacional, del Poder Legislativo en la aprobación de reformas en materia de fiscalidad internacional.
4. Ejecución de los tratados para evitar la doble tributación y evitar la evasión y elusión fiscal a través de un órgano especializado.

La vinculación con la legislación local es un doble control, ya que estos Tratados agregan el tema relativo a evitar la defraudación fiscal, al igual que el tema de intercambio de información que también se incluye, en ocasiones, en el mismo tratado o en otro por separado. Estos dos aspectos de aplicación y control de la fiscalidad fortalece la estructura de la fiscalidad de los Estados participantes.

Las soluciones en materia fiscal se dan en el marco de la legislación nacional. En este aspecto uno de los cuestionamientos más importantes se centra en las fuentes del Derecho Fiscal globalizado, si fuera posible referirse de este modo a las reformas fiscales que se requieren para vincular los objetivos de la globalización con la normatividad interna.

El principio de legalidad en materia tributaria se ajusta a las formas en las que la economía puede ser más eficiente y puede estar mejor controlada.

El Estado está obligado a garantizar la eficiencia recaudatoria, como se ha señalado, por ello, el principio de legalidad es esencial en la aplicación de los tratados. Así, lo reitera Manuel Pérez de Acha,¹⁹⁵ conforme a lo siguiente:

¹⁹⁵ Pérez de Acha, Manuel, op. cit., cita 193, p.102.

Desde el punto de vista constitucional, uno de los argumentos principales para la resolución de conflictos normativos que pueden surgir entre los tratados fiscales y la legislación interna se centra en determinar si el principio de reserva legal consagrado en el artículo 31, fracción IV, tiene el alcance de limitar el contenido normativo de los tratados.

Al respecto, la tesis citada anteriormente plantea la distinción entre los elementos esenciales del tributo que corresponden al orden jurídico interno y la aplicación de los tratados cuya finalidad se ubica en el marco de la armonización.

Conforme a lo anterior, el Derecho globalizado tiene en las siguientes características:

- ✚ El tributo se encuentra establecido en la legislación nacional mexicana.
- ✚ El procedimiento legislativo completo y original consistente en el análisis de ambas Cámaras del Congreso se encuentra satisfecho.
- ✚ Las autoridades que se encargan de administrar el tributo correspondiente, son mexicanas.
- ✚ Los tribunales que aplican la Ley nacional son aquellos constituidos conforme a la legislación mexicana.
- ✚ Los Tratados internacionales establecen la forma de resolver conflictos de competencia entre autoridades que establecen y aplican el Derecho tributario de cada país, como sucede con otras normas que entran en conflicto en el ámbito internacional. De igual modo establecen los mecanismos para resolver diferencias entre los países firmantes.

Como se aprecia, tratándose de Derecho Público Internacional, la función del Estado se ve reforzada con los diferentes instrumentos internacionales y encuentra en esta rama del Derecho su mejor instrumento de funcionalidad. La forma en la que el tratado se instrumenta adecuadamente, es la incorporación al Derecho nacional de las normas contenidas en instrumentos internacionales.

Conforme a lo anterior, la globalización normativa no es una etapa que pueda atribuirse a una ideología determinada, sino que es un proceso técnico-jurídico que es necesario implementar en los países. Hoy la globalización permite que, con independencia del régimen político de cada país, así como del nivel o profundidad de su concepción, ésta pueda desarrollarse con matices o reservas, si se requiere, pero que

se instrumenta y, además, avanza a gran velocidad lo que es materia de preocupación para algunos autores como Jaime Cárdenas Gracia,¹⁹⁶ quien señala:

La globalización Neoliberal no sólo afecta la soberanía de los Estados-nación, sino que también incide en conceptos como la validez, norma jurídica, ordenamiento, coercibilidad del Derecho, jerarquía jurídica, sistema jurídico dinámico, pluralismo jurídico y, sobre todo, en las relaciones entre el Derecho de origen interno y el Derecho de origen externo.

Es importante recordar que en materia de fiscalidad internacional las normas sustantivas no tienen un origen externo, sino que se elaboran a través de órganos nacionales, con procedimientos nacionales, existiendo un proceso de armonización que se realiza a través de órganos técnicos que incluyen la experiencia mexicana sobre la operación nacional de las normas fiscales. Esta armonización genera el enlace de la regulación de Derecho Internacional con el Derecho nacional.

Lo anterior, se realiza de esta manera ya que los tratados bilaterales contienen normas compartidas que es necesario negociar. Es por ello, que cada tratado, aunque provenga de un modelo, contiene normas diferentes.

Al respecto, existe un punto de encuentro entre el Derecho Fiscal Internacional que se integra por el conjunto de normas que armonizan las disposiciones nacionales de cada país y que se encuentran contenidas en los tratados internacionales y la globalización que constituye el procedimiento empleado para elaborar normas comunes de aplicación directa que comparten los países y que conduce a la globalización normativa.

Al respecto, conviene recordar que la OCDE plantea sólo recomendaciones para cada país y ha diseñado un modelo de tratado y un instrumento de apoyo para la interpretación de los mismos, dejando el diseño de las normas a la arquitectura jurídica de cada Estado y respetando las normas y procedimientos constitucionales de cada país.¹⁹⁷

En esta perspectiva, la integración jurídica es la parte más delicada del proceso y en ella participan los tres Poderes, legislativo, Ejecutivo y Judicial de cada país.

Al respecto, los Estados deben:

¹⁹⁶ Cárdenas Gracia, Jaime, Las características jurídicas del neoliberalismo. Revista Mexicana de Derecho Constitucional, número 32 Enero-Junio 2015, p. 3, <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/CuestionesConstitucionales/indice.htm?n=32> consultado el 10 de enero de 2017.

¹⁹⁷ En materia de federalismo fiscal en la globalización, en los últimos años se han logrado ajustes importantes que muestran avances específicamente en materia de armonización, dado que cada país puede diseñar un matiz nacional diferente en cada caso, pero simétrico. En este caso, se destaca que conforme al estudio realizado por la OCDE, cada país expidió la legislación que consideró adecuada para este alineamiento jurídico. Así en Italia se expidió la Ley 42 sobre federalismo fiscal (2009); Suiza expidió la reforma de igualación fiscal y asignación de responsabilidades (2004); y, en Canadá, la reforma de igualación fiscal (2007).

- Conservar la fuerza normativa y coercitiva de cada uno de forma que aseguren el cumplimiento de los compromisos en la globalización.
- Asegurar la incorporación a textos normativos nacionales de los compromisos internacionales.
- Prever un esquema de intercambio de información que asegure la acción inmediata de cualquiera de las autoridades de los países involucrados.
- Contar con un esquema de apoyo recíproco.

En este marco y frente a la problemática de la doble tributación internacional, los países, están obligados a diseñar su legislación, conforme a lo siguiente:

- Neutralidad fiscal lo que implica que los sistemas normativos no generen beneficios adicionales de un país a otro, sino que el tratamiento fiscal no sea un elemento a considerar en materia de inversión, por los beneficios adicionales que pueden significar, por ejemplo, la reducción del impuesto o los beneficios de las deducciones. Así una primera aplicación de este principio define que no exista diferencia fiscal entre la inversión en un país o, en otro, en razón del sistema impositivo. Otro aspecto es el tratamiento administrativo fiscal que se le otorgue a una inversión y, por último, debe proporcionarse el mismo tratamiento económico a una inversión extranjera respecto del que se le otorgue a una nacional.
- Acreditamiento del impuesto extranjero que permite que el impuesto pagado en otra jurisdicción se reste a la obligación tributaria del país en el que tributa el sujeto.
- Retención del impuesto a cargo por los sujetos vinculados por alguno de los criterios legales, que debe hacer el sujeto nacional que se relaciona en México con el obligado principal.
- Aplicación de normas de reciprocidad, al estandarizar normas contables, procedimientos administrativos de control y medidas coercitivas simétricas.

B.- Las soluciones a las controversias entre los particulares y el contenido de un Tratado está reservado a los Tribunales nacionales, lo que limita su extensión.

En el aspecto jurisdiccional, los conflictos sustantivos los resuelve el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y el Poder Judicial Federal.

Lo anterior es aplicable en el ámbito de las controversias entre particulares y el Estado mexicano, pero si se tratara de una controversia de Derecho Internacional en el marco del Tratado, en él se establecen mecanismos de solución de controversias.

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido recientemente, un criterio aislado que orienta la interpretación en materia de tratados internacionales, en el sentido de reconocer la interpretación literal del texto de los mismos, conforme a lo siguiente:¹⁹⁸

TRATADOS INTERNACIONALES. SU INTERPRETACIÓN DEBE SER CONFORME AL TEXTO DE LOS MISMOS CUANDO EL SENTIDO DE LAS PALABRAS SEA CLARO Y VAYAN DE ACUERDO A SU OBJETO Y FIN.

De conformidad con el artículo 31, numeral 1, de la Convención de Viena, un tratado internacional debe interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin. Así, la interpretación de buena fe de los tratados se concentra en su texto mismo y enfatiza en el significado de las palabras empleadas, esto es, se basa en su propio texto por considerarlo como la expresión auténtica de la interpretación de las partes, por lo que el punto de partida y el objeto de la interpretación es elucidar el sentido del texto, no investigar ab initio la intención de las partes. Así, cuando el significado natural y ordinario de las palabras está claro, un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin, por lo que no hay por qué recurrir a otros medios o principios de interpretación. Amparo en revisión 435/2014. Avertisub II, INC. 6 de mayo de 2015. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, quien formuló voto concurrente. Disidente: Jorge Mario Pardo Rebolledo, quien formuló voto particular. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Ricardo Manuel Martínez Estrada. Esta tesis se publicó el viernes 4 de septiembre de 2015 a las 10:15 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Con lo anterior se acota el sentido del tratado a su contenido literal y a su objeto y fin, aplicando la evolución de los criterios elaborados por el Poder Judicial.

De esta forma se sostiene el contenido literal del tratado internacional al señalar que no requiere un proceso de interpretación, es decir un proceso para averiguar o descubrir el sentido del texto, ya que la interpretación se efectúa sólo cuando el texto normativo no es claro o tiene imprecisiones o lagunas para poder dar solución a un conflicto. Sin embargo, si los conceptos son claros, precisos, congruentes y sistemáticos, basta su contenido para realizar una interpretación correcta, lo que implica no utilizar otros métodos

¹⁹⁸ Décima Época, registro 2009868, Primera Sala, tesis Aislada, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 22, Septiembre de 2015, Tomo I Materia(s): Constitucional Tesis: 1a. CCLX/2015 (10a.) Página: 324.

de interpretación. En este caso, la determinación de la claridad o, bien, la obscuridad del contenido normativo, se resuelve por el Poder Judicial nacional.

Otro criterio que se distingue como limitante del contenido de los tratados internacionales es el que se refiere a la interpretación del artículo 133 constitucional al impedir que el propio Tratado, inadecuadamente aplicado, genere evasión fiscal.¹⁹⁹

RENTA. LAS DISPOSICIONES DEL CAPÍTULO I DEL TÍTULO VI DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECEN LA FORMA EN QUE SE TRIBUTA POR LOS INGRESOS SUJETOS A REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, NO SOMETEN A IMPOSICIÓN EN MÉXICO LOS BENEFICIOS EMPRESARIALES DE UNA EMPRESA RESIDENTE EN PAÍSES CON LOS QUE SE TENGA CELEBRADO UN TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN, POR LO QUE NO TRANSGREDEN EL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).

El artículo 212 de la Ley del impuesto sobre la Renta establece que los residentes en México o en el extranjero con establecimiento permanente en el país pagarán el impuesto por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes que generen directamente o los que generen a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que aquéllos participen, en la proporción que les corresponda. Por otro lado, diversos tratados internacionales para evitar la doble tributación celebrados por México establecen que los ingresos de una empresa residente en un Estado contratante sólo pueden gravarse en ese Estado. En relación con lo anterior, se aprecia que lo que la legislación nacional grava no son directamente las utilidades de las empresas residentes en el extranjero, sino los beneficios que los residentes en México (y los no residentes con establecimientos permanentes en el país) obtienen de su participación en la generación de ingresos en aquellas jurisdicciones, lo que no se contrapone con los tratados mencionados. Esto es, la legislación nacional grava el ingreso que corresponde al residente en territorio nacional o al establecimiento permanente del no residente, determinado conforme al ingreso o rendimiento de la figura jurídica "residente en el extranjero", aun si el dividendo, utilidad o rendimiento no ha sido distribuido y, de esta forma, la legislación mexicana atribuye al contribuyente residente en México o no residente con establecimiento permanente un monto equivalente a los ingresos obtenidos de la entidad o figura residente en aquel Estado conforme a lo que corresponda a la participación directa o indirecta que se tenga en esta última, de donde se advierte que no se grava el ingreso de la entidad residente en el extranjero, sino la parte del rendimiento que corresponde al inversionista y que es susceptible de gravarse, atendiendo a la distinta personalidad del contribuyente en México, y cumpliendo con la intención de hacer pesar en el patrimonio de éste el impacto positivo que corresponde al ingreso, según su participación en el capital, y evitando el diferimiento en su reconocimiento. En ese sentido, se concluye que las disposiciones contenidas en el Capítulo I del Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta no transgreden el artículo 133 constitucional.

Como se observa, la globalización jurídica puede limitarse a través del Poder Legislativo nacional para armonizar los efectos de la aplicación incorrecta del tratado y la interpretación del Poder Judicial nacional evita que se dé una dimensión errónea al alcance

¹⁹⁹ Novena Época, 166820, Pleno, tesis Aislada, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXX, Julio de 2009, Constitucional, Administrativa, P. XXXV/2009, Pág. 86.

del mismo, ya que los particulares argumentan posiciones, tratando de evitar el pago del impuesto.

Adicionalmente el Poder Judicial Federal aplica criterios de interpretación constitucional para armonizar la aplicación del tratado internacional, frente a la legislación nacional.

Como se ha señalado, los límites en la integración de las normas globalizadas en los ordenamientos nacionales, fortalecen las facultades de las autoridades locales y para ello se aplican diversas técnicas como se verá enseguida.

4.3.-TÉCNICAS APLICADAS EN LA REGULACIÓN DERIVADAS DE LA GLOBALIZACIÓN

La transformación del sistema jurídico mexicano se ha realizado a gran velocidad y se han integrado nuevas variables que es necesario instrumentar mediante técnicas que logren la correcta implementación de los tratados internacionales.

De esta forma, en el estudio de la transformación del Derecho en los últimos años se observa que la dinámica del mercado ha acelerado la actualización y la transformación del sistema. Así lo señalan el Dr. Héctor Fix Fierro y Sergio López Ayllón²⁰⁰, conforme a lo siguiente:

En efecto el sistema jurídico ha experimentado grandes transformaciones en ese periodo de treinta años y, de manera particular, en los últimos dieciocho en que se ha instalado una infraestructura jurídica (normas, instituciones y procedimientos) que es nueva casi en su totalidad (López Ayllón 1997).

Así, específicamente en materia fiscal el periodo de referencia también marcó la transformación del sistema fiscal, como se señaló en el capítulo I, es decir, el nuevo diseño de la imposición mexicana se planteó en el mismo periodo en el que se expidieron la Ley del Impuesto sobre la Renta, La Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley de Coordinación Fiscal, la Ley Aduanera y la apertura a la fiscalidad internacional se inicia con la firma del primer Tratado para evitar la doble tributación y la evasión fiscal con Canadá en 1992.

Hoy México tiene suscritos tratados con 76 países y 30 en proceso de negociación relativos al ISR en México, y los impuestos homólogos en los diversos países;

²⁰⁰ Fix Fierro, Héctor y Sergio López Ayllón, Tan cerca, tan Lejos. Estado de Derecho y cambio jurídico en México en Culturas Jurídicas latinas en Europa y América en tiempos de la globalización, México, IJ UNAM, 2000, pp. 533 y 534, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1078>, consultado el 4 de mayo de 2016.

su integración al sistema normativo nacional se ha hecho de acuerdo con la velocidad con la que los contribuyentes expanden sus mercados y la interpretación del Poder Judicial Federal modula y ajusta el contenido del Derecho Fiscal Internacional.

En este marco de convergencia, las plataformas normativas simétricas buscan incorporar conceptos globalizados a través de la inclusión de las normas en los ordenamientos específicos de cada materia. Lo anterior se justifica considerando que la globalización jurídica es difusa, por lo que requiere ubicarse a nivel nacional, en el ámbito específico de aplicación que tiene características precisas, como sucede con el Derecho Fiscal, el Penal o el de Telecomunicaciones y dado que México no cuenta con una dependencia gubernamental que concentre la incorporación a la legislación nacional de las normas globalizadas.

En México la incorporación de estos conceptos que muestran esa convergencia, se han articulado a través de la expedición de legislación marco en materia internacional que permite que las autoridades federales preparen en la legislación nacional la correcta armonización de las normas nacionales respecto de las internacionales y con las globalizadas.

De esta manera se asegura una vinculación que busca lograr la armonización correcta a través de las técnicas que se analizan enseguida.

4.3.1 Técnica de vinculación constitucional y legal

La técnica de vinculación entre las disposiciones que derivan del nivel constitucional con el legal permite que el diseño de la normatividad globalizada tenga en el órgano legislativo su primer contacto con la regulación nacional, al prever la participación del Senado de la República para contar con un inventario de reformas comprometidas y con el análisis del impacto normativo, de acuerdo con el nivel de competencia que se requiere.

Por lo anterior, la Ley sobre la Aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica establece lo siguiente:

Artículo 6. Con base en la información sobre el avance de las negociaciones las comisiones a las que haya sido turnado el informe, o en su caso, la subcomisión a la que se refiere el artículo anterior, deberán requerir a las Secretarías de Estado y a cualquier organismo de la Administración Pública Federal que represente a México en las negociaciones, con la anticipación necesaria a la fecha determinada para la firma del tratado correspondiente, un informe sobre el resultado final completo de las negociaciones, y sobre la forma en que se atendieron los objetivos de esta ley. Asimismo, el informe contará con una explicación amplia y detallada de:

I. Los beneficios que se obtuvieron en la negociación;

II. Los alcances de la negociación;

III. Los compromisos de la negociación, y

IV. Las normas legales y administrativas que tendrían que modificarse de acuerdo con el tratado.

En aplicación de este artículo, el Poder Legislativo está en posibilidad de planear sus actividades para promover, en su caso, las reformas necesarias solicitando al Ejecutivo Federal el informe en el que se conocen las normas que deben ajustarse para atender el compromiso internacional que va a firmar el Presidente de la República.

Lo anterior impulsa la interpretación teleológica de la norma globalizada al señalar que los objetivos, los alcances y compromisos adquiridos deben determinar el contenido de la norma nacional.

Es importante hacer notar que previo a la firma del Tratado y adquisición del compromiso internacional, el Senado de la República recibe la información sobre las posibles modificaciones que deben efectuarse a los ordenamientos nacionales.

Así, la justificación de la norma de integración al sistema se convierte en una disposición necesaria que se explica considerando la simetría y homologación internacional.

Al respecto, el propio Derecho Internacional se transforma para darle contenido, en una nueva perspectiva que transita hacia las normas simétricas, homologadas y sistematizadas que se basan en modelos normativos. Es por ello que Brigitte Stern señala que la mundialización del Derecho es una etapa en la que existirá un texto base a partir del cual se generen principios y reglas universales.²⁰¹

El concepto globalización no se utiliza en Francia, prefiriendo el de Mundialización, tal vez por la idea comercial que lleva implícito el primero.

Estas reglas podrían ser comunes y ajustables al sistema jurídico de cada país. En México, la transición ha diseñado un modelo intermedio ya que en algunas ramas del Derecho se acepta la aplicación directa del Tratado internacional, pero en otras como la económica, se adopta la técnica de incorporación al sistema jurídico nacional, respetando los niveles normativos de cada país y, para ello, el Senado escucha las observaciones que puedan formular los Gobiernos y Congresos locales, en los siguientes términos:

²⁰¹ Stern Brigitte, op. cit., cita 165, p. 12.

Artículo 12. El Senado de la República, a través de sus comisiones, escuchará y tomará en cuenta las propuestas que le hagan llegar o que presenten los Gobiernos y Congresos Locales.

Este mecanismo de participación política de los órganos de la estructura nacional refuerza la congruencia en la alineación y homologación que se desarrolla en la globalización jurídica, esto es, que cada órgano legislativo participe en el ámbito de su competencia y que pueda asegurar el cumplimiento del Tratado firmado.

Con este criterio, en materia fiscal, la Ley del Servicio de Administración Tributaria establece la participación de dicho órgano en la celebración y aplicación de los tratados internacionales.

De esta forma el Servicio de Administración Tributaria participa en la negociación de los tratados internacionales en materia tributaria de acuerdo con lo siguiente:

Artículo 7º.- El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

I a VII...

VIII. Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia;

...

El ejercicio de la facultad señalada la ejerce el Presidente del Servicio de Administración Tributaria, en los siguientes términos:

Artículo 14. El Presidente del Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

...

VII. Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera;

...

Esta facultad permite al órgano que aplicará el Tratado poder diseñar la estrategia de aplicación y operación del mismo. Lo anterior, considerando que la naturaleza de este tipo de Tratados requiere precisión técnica y necesita más detalle de regulación en la normatividad interna mexicana. Al respecto conviene señalar que la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal no le otorga esta facultad al Secretario de Hacienda y Crédito Público, y sí establece, para la Secretaría de Energía, la facultad de participar en la negociación de tratados internacionales, misma que se prevé en el artículo 33, fracción XXIII de dicha Ley.

La participación directa de la Secretarías de Estado marca la modificación de la regla tradicional, consistente en otorgar competencia sólo a la Secretaría de

Relaciones Exteriores en la negociación de los tratados internacionales, misma que parecería superada, ya que el contenido normativo de dichos Tratados es más sustantivo ahora, implica modificaciones a la legislación vigente y requiere negociación y precisión en la redacción de las normas contenidas en los tratados por referirse a temas más específicos como si se tratara de ordenamientos comunes a varios países. El contenido de estos instrumentos jurídicos ha desbordado los temas que se negociaban anteriormente, para convertirse en normas compartidas.

Por lo anterior, la competencia de todas las Secretarías de Estado debería otorgarse de forma general, ya que actualmente este tipo de ordenamientos constituyen el engarce entre el marco normativo globalizado y el ámbito normativo nacional. Con lo anterior podría ser más precisa y adecuada la legislación nacional en los temas globalizados.

Adicionalmente, convendría analizar la estructura de la Administración Pública Federal para plantear el establecimiento de una *Secretaría de Relaciones Globalizadas*, superando el concepto de *Relaciones Exteriores* que incluya la competencia para armonizar y sistematizar los procedimientos en el ámbito del Poder Ejecutivo, que actualmente están dispersos y aplican criterios diferentes en la asimilación de las normas.²⁰²

Específicamente, en materia fiscal, la técnica de asimilación y nacionalización del contenido normativo de los Tratados para evitar la Doble Tributación y la Defraudación Fiscal, los tratados de intercambio de información y los de Asistencia Jurídica, se ha aplicado de forma sistemática, lo que contrasta con otras ramas del Derecho en las que la homologación de diseños jurídicos se va realizando con otra dinámica.²⁰³

²⁰²En Francia la Secretaría homóloga se denomina: Ministerio de Asuntos extranjeros y Desarrollo Internacional. En Estados Unidos de América la Secretaría de Asuntos extranjeros es también la encargada del Desarrollo Internacional, entendido como una coordinación con entidades privadas que otorgan ayuda a muchos países del mundo. En España en el Ministerio de asuntos extranjeros cuentan con una unidad de asuntos globalizados, entre los que se encuentran la Seguridad Internacional, sustentabilidad, delincuencia internacional, Seguridad energética, flujos migratorios, etc.

²⁰³ En este aspecto, es importante hacer referencia a las disposiciones en materia de Derecho Civil sobre la Adopción Internacional, que remite de forma directa a la regulación del Tratado Internacional en la materia, conforme al cual se aplica el Código Civil nacional, en lo conducente, pero deja la regulación precisamente al Tratado Internacional en la materia, cediendo la normatividad a dicho instrumento internacional, conforme a lo siguiente:

Artículo 410 E.- La adopción internacional es la promovida por ciudadanos de otro país, con residencia habitual fuera del territorio nacional; y tiene como objeto incorporar, en una familia, a un menor que no puede encontrar una familia en su propio país de origen. Esta adopción se regirá por los tratados internacionales suscritos y ratificados por el Estado Mexicano y, en lo conducente, por las disposiciones de este Código.

...

En este marco, la evolución del Derecho ha iniciado la globalización con el propósito de lograr la eficiencia de las normas que son la base del Estado de Derecho, pero con nuevos instrumentos ágiles y oportunos para lograr la simetría y armonización que se requiere.

La modificación de la estructura tradicional de la normatividad implica que se utilicen nuevos instrumentos jurídicos que tienen como características las siguientes:

1.- Rediseño del sistema normativo que se impulsa a través de los órganos técnicos generadores de éste, que se legitima por medio del órgano legislativo local y de los procedimientos locales aplicables.

2.- Respeto del régimen tradicional local que se expresa a través de la soberanía nacional que ha venido limitando su participación a nivel de emisión de normas generales.

3.- Impulso del sentido local de la globalización a través de la interpretación del Poder Judicial nacional, misma que se incrementó con la reforma en materia de Derechos humanos y el control de la convencionalidad.

4.- Desarrollo de la facultad reglamentaria para establecer las normas que precisan, aclaran o complementan las disposiciones globalizadas.

En este caso la técnica consistió en incluir un artículo específico en el texto nacional que vinculó el ordenamiento nacional con la voluntad normativa delegada al Presidente de la República a través de un Tratado Internacional.

Esta falta de simetría en la técnica aplicable es una de las características de la globalización Jurídica en México, considerando la diversidad ideológica en cada materia que hace inferir la prevalencia de valores internacionales frente a los nacionales.

En el caso de la adopción internacional Nuria González Martín señala:

México es criticado con frecuencia por su práctica de firmar y ratificar con cierta facilidad y alegría todos los instrumentos internacionales que se le ofrecen o proporcionan. Para nosotros esa práctica por supuesto que no es objeto de ninguna sanción o castigo; no obstante, lo que sí es preocupante es no utilizarlos o armonizarlos con nuestra normativa autónoma mexicana, en atención a la protección internacional del menor y, por ende, en atención al principio toral que es el interés superior del menor.

Cfr., Adopción internacional, México, UNAM, 2012, p.19.

Como se observa, el Derecho Civil se incorpora la globalización Jurídica, aunque la armonización se da por remisión expresa al Tratado Internacional. Lo anterior contrasta con el Derecho Fiscal en el que las normas se incorporan al orden jurídico nacional y se desarrolla, complementa o precisa en un instrumento reglamentario muy flexible como lo es la llamada Miscelánea Fiscal.

5.- Disminución del régimen de coercitividad que se aplica en el sistema clásico, ya que en este nuevo sistema se promueve el cumplimiento de la norma a cambio de beneficios a través de incentivos.

6.- Ampliación de facultades administrativas con base en la aplicación de criterios técnicos, que no permiten consideraciones de carácter político y que por su propia naturaleza son decisiones de gran impacto cuya aplicación, generalmente, debe ser inmediata y su eficacia se refleja a una velocidad inusual en las normas jurídicas tradicionales.

En el esquema conservador, el Estado busca a través del Derecho mantener sus principios y valores generalmente diseñados a nivel nacional. En la globalización este aspecto se ve modificado para participar en una realidad mucho más amplia que las fronteras nacionales y que busca la eficiencia de las normas.

Al respecto, Olga Sánchez Cordero señala:²⁰⁴

3. Como resultado de la globalización, el fenómeno jurídico es hoy mucho más complejo y admite una diversidad de fuentes que se generan por mecanismos supra e infra estatales. Ello implica un cambio en la manera de entender el Derecho, ya no como un sistema piramidal y territorial, sino como un sistema de red en el cual, aunque el Estado permanece al centro, no puede más que reivindicar un papel único y exclusivo.

En México, la Internacionalización preparó la globalización y, específicamente en materia fiscal el avance ha sido más ágil para integrarse por razones ideológicas, en algunos casos, y técnicas en otras. Conforme a lo anterior, en el sistema jurídico mexicano se observa mayor dinamismo en algunas ramas del Derecho y menor integración en otras, de modo que el Derecho va avanzando de manera asimétrica.²⁰⁵

²⁰⁴ Sánchez Cordero, Olga, op. cit., cita 88, p. 82.

²⁰⁵ Precisamente en materia mercantil el avance ha sido marcado, aceptando el Modelo de la Organización de las Naciones Unidas como un instrumento que puede impulsar la estandarización de la normatividad mundial.

En este aspecto, la tesis siguiente, reconoce lo anterior indicando que la simetría se busca también a nivel órganos jurisdiccionales, en los términos siguientes:

CONCURSOS MERCANTILES. EL TÍTULO DÉCIMO SEGUNDO DE LA LEY RELATIVA. ES CONSTITUCIONAL AL OTORGAR UN TRATO IGUALITARIO A LOS ACREEDORES NACIONALES Y EXTRANJEROS.

Del proceso legislativo que originó la Ley de Concursos Mercantiles, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de mayo de 2000, se advierte que el citado Título se incorporó atendiendo a la integración del país a la economía mundial y ante un proceso de globalización, con la finalidad de facilitar la cooperación entre tribunales de diferentes países en materia de quiebras y concursos, con motivo del incremento de las transacciones realizadas fuera del país; además, el Título aludido fue tomado de la Ley Modelo creada por la Comisión de las Naciones Unidas para el Desarrollo Mercantil Internacional sobre Insolvencia Transfronteriza, la cual contiene un capítulo de cooperación con tribunales y representantes extranjeros, cuyo objetivo es permitir que los tribunales y administradores de la insolvencia de dos o más países sean eficaces, a fin de evitar la dispersión de los bienes y optimizar su valor. Ahora bien, la mencionada Ley Concursal -en concordancia con la Ley Modelo citada- en su artículo 290 establece la igualdad de derechos de los acreedores extranjeros y los

En este aspecto, si el Estado ha utilizado como elemento fundamental el orden jurídico y su aplicación coercitiva como instrumento de legitimación, es precisamente este elemento el que debe renovarse con la idea de normas de auto-cumplimiento o bien de cumplimiento automatizado.

La incorporación a la normatividad nacional de las normas globalizadas se da de acuerdo con los niveles normativos que cada país establece y con base en la competencia de cada órgano nacional, por lo que las normas se encuentran dispersas en los diferentes instrumentos que rigen la materia.

Para implementar las medidas correspondientes se aplica el criterio nacional reiterado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que las normas que otorgan competencia a la autoridad para el ejercicio de sus facultades deben estar previstas en ley. De esta forma, la Ley del Servicio de Administración Tributaria prevé el mecanismo de enlace que estructura la implementación administrativa de las disposiciones contenidas en los tratados, otorgando a dicho órgano las facultades siguientes:

Artículo 7.-

...

XVI. Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan.

...

nacionales respecto de la apertura del procedimiento en México, mientras que el numeral 291 señala la obligación de notificar tanto a los acreedores nacionales como a los extranjeros y el artículo 300 de dicho ordenamiento prevé las medidas necesarias para proteger los bienes del comerciante o los intereses de los acreedores. En ese sentido, se concluye que el Título décimo segundo de la Ley de Concursos Mercantiles no es inconstitucional, pues lejos de privilegiar el procedimiento o ley extranjera, en su artículo 283 claramente establece que sus disposiciones no podrán interpretarse en sentido contrario a la propia Ley, ni a los principios de derecho que imperan en la República Mexicana, con lo cual el legislador salvaguarda dichos principios fundamentales y el orden jurídico nacional y, asimismo, otorga un trato igual a los acreedores extranjeros y nacionales sin establecer alguna clase de prelación que atienda tal circunstancia.

Amparo en revisión 1588/2004. Jacobo Xacur Eljure y otros. 26 de octubre de 2005. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Rosaura Rivera Salcedo.

Nota(el subrayado es personal)

Esta tesis marca perfectamente cuatro aspectos:

- a.-La influencia de la globalización en el órgano legislativo para considerar elementos comunes de un procedimiento legal, en este caso, la Ley de Concursos Mercantiles.
- b.-El reconocimiento de valores comunes en sociedades distintas pero con objetivos iguales.
- c.-El reconocimiento jurídico de los efectos del Modelo de Naciones Unidas en la materia.
- d.- la validación nacional a través de un procedimiento legislativo para incorporar los principios citados, en la Ley nacional en la materia.

Como se ha podido observar, la homologación esto es, la búsqueda de simetría en los ordenamientos jurídicos nacionales se ha dado en todas las ramas del Derecho, sea Público o Privado, marcando así la transformación mundial de los procedimientos normativos.

Esta facultad permite incorporar a nivel administrativo las disposiciones técnicas de los Tratados en materia de doble tributación de intercambio de información o de Asistencia Jurídica y regular las modalidades nacionales.

Destaca en esta materia la cuestión relativa a la facultad reglamentaria del Presidente de la República, ya que el texto constitucional sólo se refiere a proveer en la esfera administrativa a la exacta aplicación de las leyes, no así de los tratados internacionales que en materia fiscal adquieren una dimensión distinta a otro tipo de tratados, por tener la funcionalidad de operar como mecanismos armonizadores de la legislación nacional con la legislación de muchos otros países, pero con base en criterios homologados por un organismo intergubernamental.

Lo anterior plantearía la posibilidad de cuestionar las facultades del Servicio de Administración Tributaria en la materia, al ubicar estas normas a nivel administrativo a través de Disposiciones de Carácter General.

De igual forma, en la Ley del Servicio de Administración Tributaria se establecen las facultades en materia de intercambio de información, conforme a lo siguiente:

Artículo 7.- ...

VI. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;

...

La facultad que se otorga en esta materia es amplísima e incluso permite que de manera directa se solicite, conforme a las leyes y los tratados internacionales, información o bien se proporcione la misma. La finalidad de esta facultad se acota a la evasión o elusión fiscal, con la distinción que, en el fondo, amplía las facultades no sólo a los casos previstos en la legislación fiscal en materia de los tipos penales establecidos como evasión fiscal, sino a los casos de elusión.

Las facultades en materia de recaudación y cobro de las contribuciones, aplicando las disposiciones de los tratados internacionales se prevén en el mismo artículo 7 citado, en los términos siguientes:

IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;

Estas facultades se apoyan en la legislación fiscal nacional y en los Tratados de asistencia jurídica que México ha firmado en la materia.

En el mismo artículo 7 se establece también lo siguiente:

IX. Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con las cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, la información y documentación que sea objeto de la solicitud.

Estas facultades otorgadas a la autoridad mexicana corresponden a la técnica aplicada en la globalización jurídica, ya que las autoridades comparten a partir de la celebración de tratados internacionales, funciones administrativas para controlar a los contribuyentes de ambos países, de acuerdo con el concepto fiscal internacional de *Jurisdicción Asociada*, que corresponde a los países que tienen firmado un Acuerdo para aplicar el Tratado de Libre Comercio de América del Norte.²⁰⁶

En el caso de México, el Acuerdo de Jurisdicción Asociada se ubica en el Anexo 25-A de la Resolución Miscelánea, destacando que el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América publica periódicamente la lista de países con Jurisdicción Asociada.

Este concepto no existe en Derecho nacional, pero corresponde a un rasgo de la globalización jurídica, en la cual, las autoridades actúan atendiendo a alguno de los criterios de vinculación, lo que les otorga competencia para ejercer sus facultades.

En el capítulo anterior se identificaron las disposiciones que permiten aplicar los instrumentos internacionales al incorporarlos al Derecho, en las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, así como en la LISR en el proceso de Internacionalización.

Adicionalmente, ya en el proceso de globalización, la incorporación de elementos normativos se hace a través de la facultad reglamentaria, misma que se analiza a continuación.²⁰⁷

²⁰⁶ Cfr. Compilación del anexo 25-A de la Resolución Miscelánea fiscal 2015, en el cual se incluyen los procedimientos de intercambio de información en el caso de instituciones financieras. En él se observa la adopción de conceptos que no corresponden a Derecho mexicano, pero que se asimilan en este instrumento administrativo, como en el caso del concepto TIN (tax identification number), que corresponde en México al RFC (Registro Federal de Contribuyentes).

²⁰⁷ Esta posibilidad de acreditar el impuesto pagado en el extranjero aplica ciertas reglas previstas en la Circular contenida en el Anexo 25 citado. De ellas se destaca el criterio de homologación conforme al cual, al analizar la simetría del tributo se deben considerar los siguientes elementos:

Sexto.-En la determinación sobre la procedencia del acreditamiento del monto pagado en el extranjero, en los términos de los Lineamientos anteriores:

- a.- el título o la denominación del impuesto.
- b.-la naturaleza del impuesto en los términos en que haya sido señalada por el país que lo establece.
- c.-la naturaleza del impuesto en los términos en que haya sido señalada por terceros países. Sin embargo en caso de duda se podrá tomar en cuenta dicho señalamiento sólo como referencia.

4.3.2- Técnica de regulación reglamentaria

El desarrollo de normas de precisión o complementarias de la ley se elabora en México de conformidad con las disposiciones administrativas.

Esta facultad normativa tributaria en materia internacional incluida en las facultades del Servicio de Administración tributaria es un indicador de la creación del Soft Law nacional, aplicable en México desde hace más de 50 años, a través del ejercicio de la facultad reglamentaria administrativa, útil y efectiva, para detallar o precisar la legislación fiscal.

Este tipo de normas se identifican con el concepto de Soft Law o Derecho flexible, cuya facilidad de aceptación por los países permite incorporarse a la evolución internacional, sin comprometer la tradición jurídica de cada país. Actualmente, la convivencia de ambos sistemas, denominados Hard Law y Soft Law, genera controversia, en relación con su naturaleza. Así lo señala Héctor Alegría²⁰⁸, conforme a lo siguiente:

Si se entiende por Hard Law el derecho vinculante, imperativo, cuyo incumplimiento trae aparejada una sanción, el soft law sería aquel derecho laxo, flexible y no vinculante, manifestado (en el ámbito internacional) generalmente a través de recomendaciones, buscando como principal objetivo el consenso entre los Estados y la adopción voluntaria de estas regulaciones, como signo de ese consenso y de esa integración a la comunidad internacional.

Al respecto es importante destacar que la funcionalidad de las normas jurídicas se basan en la eficacia de éstas y que, tratándose de temas técnicos, la intervención del órgano legislativo legitima su contenido, pero no le otorga por ese hecho su funcionalidad o su sentido positivo. En esta nueva etapa del Derecho, las normas que son técnicamente correctas adquieren la legitimidad formal al ser aprobadas por el órgano legislativo.

Adicionalmente, este Derecho Consensual basado en los acuerdos que se contienen en los tratados internacionales o, bien, en los criterios de interpretación o en las reglas operativas de estos Tratados, pueden tener un impacto distinto en cada país. El hecho de normar la conducta de los Estados y de sus ciudadanos de manera indirecta o de influir, para determinar el contenido normativo de la legislación nacional, le podría otorgar el carácter de sistema normativo instrumental intermedio entre los tratados internacionales y la legislación nacional.

d.-Si el impuesto es establecido por la Federación, por el gobierno central o por alguna subdivisión o por ambos.

²⁰⁸ Alegría, Héctor, op. cit., cita 162, p. 6.

Al respecto, Mauricio Iván del Toro Huerta²⁰⁹ señala:

Es en este contexto donde se desarrolla la problemática del denominado soft law o weak law,³ o como se le ha denominado en castellano: derecho flexible, pre-derecho, derecho blando o en agraz.⁴ Pues, normalmente la discusión en torno al concepto de soft law se sitúa en el amplio contexto de la reflexión permanente sobre las fuentes del Derecho Internacional Público.⁵

Las fuentes del Derecho Internacional son variadas e incluyen los tratados internacionales, la Costumbre Internacional; los Principios Generales; las Decisiones Judiciales y la Doctrina. Este es el marco normativo e interpretativo del Derecho Internacional Público en el que se ubica el Derecho Tributario Internacional. Sin embargo, el Soft Law, elaborado por las organizaciones internacionales no forma parte de las fuentes formales, pero se integra a través de los propios Tratados y tienen una funcionalidad pragmática que podría asimilarse, como *práctica experimentada*, por su alto contenido de análisis, sistematización, corrección y verificación.

En relación con estos aspectos, Alberto Vega García²¹⁰ señala lo siguiente:

II. Los instrumentos jurídicamente no vinculantes elaborados por organizaciones internacionales, como recomendaciones o directrices, no constituyen una fuente formal del Derecho Internacional Público, pero pretenden incidir en la conducta de los Estados e influir en sus ordenamientos jurídicos. De ahí que la doctrina se haya planteado la posible normatividad relativa del soft law, esto es, la idea de que el soft law pueda ocupar una posición intermedia entre las normas jurídicas en sentido estricto y los instrumentos desprovistos por completo de tal naturaleza. Sin embargo, esta concepción resulta controvertida y parece que lo más razonable es considerar que el soft law carece por completo del carácter de norma jurídica, si bien ello no impide que pueda incidir en las fuentes formales del Derecho, por ejemplo condicionando su evolución o su interpretación.

Este tipo de normatividad consensada por los Estados es una nueva plataforma de negociación y adopción de normas de convivencia internacional, pero de naturaleza técnica, lo que le otorga legitimidad a las mismas.

Los criterios contenidos en el *Soft law* de carácter interpretativo u orientadores, son técnicamente útiles y describen o detallan las normas de los Tratados, por lo que pueden ser considerados como instrumentos de precisión normativa, que apoyan las labores de los operadores nacionales, homologando el alcance de su contenido.

En esta materia, Alberto Vega García²¹¹ señala:

IV. Probablemente, el hecho de que los Estados, a través de la OCDE, hayan preferido emplear soft law, se debe a las ventajas de este tipo de instrumentos, como su mayor flexibilidad o el hecho de que comporten un menor

²⁰⁹ Del Toro Huerta, Mauricio Iván, op. cit., cita 8, p. 2.

²¹⁰ Vega García, Alberto. El soft Law en la fiscalidad internacional. Tesis Doctoral. España, Universidad de Pompea Fabra, 2014, p. 543. <http://www.tdx.cat/handle/10803/279394?show=full>, consultado el 10 de enero de 2018.

²¹¹ ídem.

condicionamiento de la soberanía de los Estados. Sin embargo, el soft law no está exento de riesgos, ya que puede conllevar problemas de seguridad jurídica y de falta de legitimidad.

En materia de seguridad jurídica, la certeza en el contenido normativo, la precisión del resultado que se produce, así como el conocimiento y difusión de la norma, hacen que este sistema garantice la aplicación correcta del ordenamiento. En esta materia, el efecto que se produce en los países con la nacionalización de las normas, constituye un segundo mecanismo de seguridad y certeza jurídica.

Es importante destacar que con la transformación del Derecho Internacional a partir de la Segunda Guerra mundial, las reglas y los principios de convivencia de las naciones se transformaron preparando la incorporación a la globalización.

Lo anterior lo destaca, Mauricio Iván del Toro Huerta²¹², quien señala:

A lo largo del siglo XX, los cambios fundamentales en la disciplina sobrevinieron con la reestructuración de la sociedad internacional a partir de la segunda posguerra y no han dejado de producirse hasta nuestros días impulsados por fenómenos complejos como la globalización, el fin del mundo bipolar o el surgimiento de nuevos unilateralismos.

Esta transformación jurídica distingue el Derecho tradicional por su origen, sus procedimientos de adopción y sus mecanismos de control que le dan al Estado el elemento sustancial de la funcionalidad del éste.

Sin embargo, en el ámbito del Derecho Internacional se inició la modificación conceptual democrática, al generar instrumentos y órganos supranacionales con facultades normativas consensadas que aplican criterios técnicos en la resolución de problemas comunes en la sociedad globalizada. Se destaca que la convivencia del orden jurídico nacional con las normas internacionales permite dar flexibilidad al ordenamiento jurídico y permite contar con instrumentos que completen o integren las normas, al existir este encuentro de sistemas jurídicos. Es importante recordar que este punto de coincidencia se conoció y desarrollo en la antigüedad.²¹³

En este marco se encuentran las Constituciones nacionales que específicamente reconocen esta fuente de obligaciones para los Estados, creando la responsabilidad estatal de cumplir con los tratados adoptados por ellos, de acuerdo con el

²¹²Del Toro Huerta, Mauricio Iván, op. cit., cita 8, p. 1.

²¹³ En esta materia es importante recordar que ya en Derecho Romano, se daba la convergencia normativa que constituía el concepto de un espacio común para los intercambios entre las naciones o imperios. Así, se buscaba distinguir el *Ius Civile* como conjunto de normas que se aplicaban al interior de sus murallas y el *Ius Gentium* como un fondo jurídico común aplicable a los pueblos del Mediterráneo. Adicionalmente, se consideraba el concepto *Ius Honorarium* como un Derecho que complementaba reforzaba o enmendaba el Derecho civil, atendiendo a la flexibilidad que se requería para lograr los objetivos de las normas.

principio: *Pacta sunt servanda*. Igualmente, en el caso mexicano la Constitución reconoce un orden normativo que incluye los tratados internacionales cuya competencia corresponde de manera exclusiva al nivel federal.

Al respecto conviene señalar que la naturaleza jurídica de este tipo de normas puede ser cuestionada tanto por el órgano que emite dichas disposiciones como por el alcance de las mismas. Sin embargo, en el Sistema Jurídico mexicano, las normas se nacionalizan con el propósito de cumplir con el principio de legalidad y se distingue entre aquellas normas que son materia de ley y aquellas que pueden ser incluidas en el nivel reglamentario y que en México correspondería al concepto de *Derecho Flexible*.

De acuerdo con lo anterior, el soft law en el régimen federal tiende a armonizar las normas internas integrando su contenido en el ordenamiento correspondiente al diseño previsto en la legislación nacional.

De esta forma el soft law interactúa con el sistema fiscal nacional, dejando que sea éste el que resuelva tanto el nivel normativo que se requiere, como los criterios de interpretación jurisprudencial que cada país otorga a estos instrumentos internacionales.

Lo importante en esta materia es el contenido normativo. Al respecto Alberto Vega García ²¹⁴ señala lo siguiente:

IX. El soft law elaborado por la OCDE influye de forma muy significativa sobre las fuentes formales del Derecho, tanto desde la perspectiva de las fuentes del Derecho Internacional Público (tratados, normas consuetudinarias y principios generales del Derecho), como desde la perspectiva de las fuentes de origen interno.

De esta manera, el Derecho interno incorpora el soft law que genera la OCDE, de la cual forma parte México, cuya técnica normativa tiene un amplio campo de acción, específicamente en materia fiscal.

Así, la integración de las normas de referencia al Derecho Interno incluye los tres niveles, el legislativo, en las disposiciones que requieren esta ubicación; las reglamentarias a través del uso de las facultades establecidas en el artículo 89, fracción I, y, otras, otorgadas por el Poder legislativo a través de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y las derivadas de las leyes fiscales que remiten a las disposiciones administrativas, la regulación de aspectos técnicos en la materia.

Esta tendencia mundial hacia la normatividad flexible fortalece la participación del Poder Ejecutivo Federal que además de tener la facultad de celebrar los

²¹⁴ Vega García, Alberto, op. cit., cita 208, p. 543.

tratados internacionales, tiene facultades en materia de iniciativa de leyes y desarrolla la normatividad reglamentaria.

La naturaleza y jerarquía de un Tratado es fundamental, pero, además, en el caso de la materia fiscal, la facultad reglamentaria está diseñada como remisión hecha en las leyes fiscales por el legislador al Ejecutivo, para emitir la normatividad complementaria o bien a las autoridades fiscales en el caso de la Resolución Miscelánea.

Al respecto, Héctor Alegría²¹⁵ destaca esta función, conforme a lo siguiente:

Llegaríamos de esta manera a la idea que los distintos instrumentos de soft law vienen como complementarios a la normativa clásica, vinculante de los distintos ordenamientos positivos, superando en una primera etapa la diversidad de los mismos y estableciendo estándares de conducta con vocación de uniformidad.

Este diseño normativo de amplias facultades del Poder Ejecutivo es aplicado también en otros países como en Francia, donde se le denomina normatividad de referencia común. Hay que destacar que en este país la facultad reglamentaria es muy amplia y se encuentra regulada constitucionalmente, distinguiendo los temas que son materia de ley y de aquellas que corresponden a la facultad reglamentaria.

Es importante revisar este antecedente del Soft Law pues deriva del intenso intercambio de experiencias jurídicas y del contraste en las formas de regular las actividades de los particulares. De esta forma el Soft Law deriva de la aplicación del Derecho Internacional, se incorpora la regulación interna y al nacionalizarse sigue los procedimientos de cada país para su expedición y para la aplicación de los mecanismos de control.

Al respecto, Mauricio Iván del Toro Huerta²¹⁶ señala:

Aunque se reconoce que el término soft law fue introducido al lenguaje del derecho internacional por Lord McNair,¹⁰ lo cierto es que éste acuñó el término para distinguir entre proposiciones de lege lata y de lege ferenda¹¹ y no para distinguir un fenómeno complejo que supone la existencia de variaciones normativas que van desde lo no vinculante hasta lo vinculante, del no derecho al derecho, de lo soft a lo hard.

Lo importante en este diseño normativo es que inicia la desvinculación de las cuestiones políticas con las técnicas, tal vez como signo de la tecnocracia dominante en el mundo. La voluntad popular empieza a reservarse a la ideología liberal en la que el órgano legislativo participa cuando se trata de restringir la libertad de los particulares y no cuando se trata de detallar las disposiciones o de otorgar beneficios que disminuyen la

²¹⁵Alegría Héctor, op. cit., cita 162, p. 252.

²¹⁶ Del Toro Huerta, Mauricio Iván, op. cit., cita 8, p. 3.

obligación establecida a nivel legal, de modo que se deja a nivel de control doméstico de las autoridades administrativas las disposiciones generalmente de beneficio para los contribuyentes.

Conforme a lo anterior, en materia fiscal, México incorpora el sistema de *Soft Law* a través de las facultades del Congreso al remitir a Disposiciones de Carácter General aspectos técnicos y de las facultades reglamentarias del Ejecutivo Federal, así como de las facultades de las legislaturas locales y de los Ejecutivos locales.

De acuerdo con lo antes señalado, se analiza la facultad normativa como mecanismo de nacionalización de las disposiciones que provienen del *Soft Law* y que, por su forma de operar en México, reúnen las siguientes características:

1.- El país receptor de la normatividad decide de acuerdo a su orden jurídico nacional y en el caso de México de acuerdo con la estructura federal, el nivel de regulación que se requiere.

2.-La autoridad nacional modula o matiza la normatividad internacional, y permite atemperar los efectos de una medida, en su intensidad, frecuencia o alcance. La dimensión de las medidas a adoptar, derivan de la decisión del Estado receptor de la norma para atribuir los efectos que estime pertinentes para hacer efectiva la disposición adoptada.

3.- En México se utilizan los instrumentos jurídicos que, dependiendo del tipo adecuado de norma en el sistema jurídico nacional, se requieren para hacer efectivas las disposiciones en materia de tratados internacionales por lo que se incorporan a la legislación o a los instrumentos correspondientes de la facultad reglamentaria a través de normas expedidas por el Presidente de la República y de las facultades administrativas del órgano de control administrativo local en materia fiscal, el Servicio de Administración Tributaria.

La denominada Resolución miscelánea fiscal ha sido cuestionada en muchos foros e impugnada considerando diversos aspectos de su contenido, desde el órgano que la expide hasta los alcances de su contenido.

Al respecto, Gabriela Ríos Granados²¹⁷ señala la ventaja que representa el uso adecuado de las reglas contenidas en la Resolución Miscelánea, pero también advierte que puede tener un efecto que genere inseguridad jurídica al desbordar su propia

²¹⁷ Ríos Granados, Gabriela. Innovación tecnológica en la gestión tributaria. Un estudio comparado: España y México. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, [S.l.], jan. 2003. p.1023 ISSN 2448-4873. <<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3775/4680>>, consultado el 3 de febrero de 2018.

dimensión, es decir debe proveer de elementos técnico-fiscales, para dar cumplimiento a las disposiciones legales.

En nuestra opinión resulta positivo el uso racional de estas reglas de carácter general para la implantación de los instrumentos electrónicos, informáticos y telemáticos, al servicio de la gestión de las contribuciones. Sin embargo, también somos conscientes de que no se debe abusar de estas reglas, además de la tecnificación de la administración tributaria, porque puede producir mayor inseguridad jurídica al contribuyente, y a su vez generar la ineficiencia del uso de las nuevas tecnologías por parte de la administración tributaria.

De acuerdo con lo anterior, las normas pueden ser un instrumento político o, bien, un filtro técnico en el nivel reglamentario, mismo que permite apreciar la naturaleza del Soft Law, como se observa en el caso siguiente.

Al implementar el Soft Law mexicano, la autoridad administrativa cuenta con facultades en la materia para sustentar su actuación frente al particular y otorgarle también facilidades administrativas. Así, el artículo 6 del Reglamento de la LISR establece la forma en la que se acredita la residencia para efectos de los Tratados Internaciones en los siguientes términos:

Artículo 6. Para efectos del artículo 4 de la Ley, los contribuyentes que deseen acreditar su residencia fiscal en otro país con el que México tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, podrán hacerlo mediante la constancia de residencia a que se refiere el último párrafo de dicho artículo, o bien, con la documentación emitida por la autoridad competente del país de que se trate, con la que dichos contribuyentes acrediten haber presentado la declaración del Impuesto del último ejercicio.

En el caso de que al momento de acreditar su residencia no haya vencido el plazo para presentar la declaración del último ejercicio, se aceptará la documentación emitida por la autoridad competente del país de que se trate con la que acrediten haber presentado la declaración del Impuesto del penúltimo ejercicio.

Las constancias de residencia y documentación a que se refiere este artículo tendrán vigencia durante el año de calendario en el que se expidan.

La facilidad de acreditar la residencia a través del documento que pruebe haber presentado la declaración fiscal correspondiente, constituye una medida que otorga una facilidad administrativa, que resulta en beneficio del particular por tratarse de un documento con el que cuenta el contribuyente y porque prueba un acto realizado ante una autoridad extranjera, sin necesidad de cumplir con requisitos que se exigen en materia de certificación internacional.

Otro caso, es el que se refiere a la siguiente regla establecida en el Reglamento citado, que otorga la facilidad de no presentar el dictamen que exige la LISR cuando se tiene un representante legal en el país, conforme a lo siguiente:

Artículo 283. Para efectos de lo dispuesto en los artículos 4 y 161, párrafo séptimo de la Ley, los contribuyentes podrán no presentar el dictamen a que hace referencia este último artículo, en los casos en que la enajenación de acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes, se encuentre

exenta en términos de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, siempre que los contribuyentes designen representante en el país, conforme al artículo 174 de la Ley y presenten ante la autoridad fiscal competente, dentro de los treinta días siguientes a la designación del representante, aviso de dicha designación mediante escrito libre, anexando copia de la constancia de residencia del contribuyente residente en el extranjero que efectuó la enajenación de las acciones de que se trate.

Esta disposición constituye una medida de control nacional y al mismo tiempo una facilidad para los contribuyentes.

Otro aspecto que cubre esta normatividad es la relativa a establecer técnicas alternativas a ciertos procedimientos contables, como en el siguiente caso.

Artículo 302. Para efectos del artículo 180, párrafo segundo de la Ley, el rango de precios, de montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, se podrá ajustar mediante la aplicación del método *intercuartil*, el cual se describe a continuación:

...

Cualquier método estadístico diferente al anterior podrá ser utilizado por los contribuyentes, siempre y cuando dicho método sea acordado en el marco de un procedimiento amistoso previsto en los tratados para evitar la doble tributación suscritos por México o cuando dicho método sea autorizado mediante reglas de carácter general que al efecto expida el SAT.

El procedimiento amistoso a que hace referencia este artículo, constituye un elemento adicional de Soft Law, ya que puede ser distinto con cada país con el que se tiene celebrado Tratado pero, además, atiende a circunstancias específicas. Lo importante de esta técnica es la remisión de un Reglamento a un mecanismo internacional regulado por un Tratado Internacional, que se incorpora a la legislación local y que se regula, en disposiciones de carácter administrativo.

Es importante recordar que estas medidas en el ámbito del Poder Ejecutivo recogen las experiencias en la materia, derivadas del estudio y análisis de la problemática en la materia y que pueden tener variantes, dependiendo de cada Tratado firmado.

Como se puede observar en la fiscalidad internacional, el desarrollo del Soft Law se hace a través de los estándares establecidos por la OCDE en el modelo de Tratado a que se hizo referencia anteriormente y a sus *Comentarios al Modelo* que constituye una fuente de Derecho Internacional.²¹⁸

En esta materia se observa que el nivel normativo es flexible y, por tanto sujeto a modificaciones ágiles que contienen disposiciones que aclaran, facilitan o complementan las disposiciones fiscales.

²¹⁸ Alegría, Héctor, op. cit., cita, 162, p.18.

Al respecto, Alberto Vega García²¹⁹ señala lo siguiente:

La regulación a nivel global de la fiscalidad internacional se lleva a cabo en gran medida mediante instrumentos jurídicamente no vinculantes o soft law desarrollados fundamentalmente en el contexto de la OCDE. Este papel clave del soft law puede observarse también en la regulación internacional de otros ámbitos materiales, como las relaciones monetarias y financieras internacionales, los derechos humanos o la protección del medio ambiente.

La transformación de la normatividad a través de instrumentos flexibles ha sido criticada por algunos autores, sin embargo, el reconocimiento de este tipo de normas integradoras y complementarias, reconocidas desde el Derecho Romano demuestran que la ley no puede técnicamente prever todos los casos y circunstancias que la realidad puede generar, y que sí se requieren instrumentos ágiles y flexibles para lograr la funcionalidad del orden jurídico.

De acuerdo con lo anterior, Mauricio Iván del Toro Huerta²²⁰ señala:

Así, la expresión soft law parece haber ganado terreno (a pesar de las fuertes críticas que ha recibido)⁶ y se presenta dentro de la doctrina como una pieza que si bien no acaba de encajar todavía en el amplio rompecabezas del derecho internacional contemporáneo sí tiene ya ganado su lugar en el debate académico sobre los problemas en la formación de obligaciones internacionales.⁷

Al respecto, será necesario reordenar la discusión de los elementos de la integración internacional, reclasificando los compromisos internacionales para distinguir aquellos que implican consecuencias coactivas en el marco del Derecho Internacional y aquellas que constituyen normas de convivencia con un impacto que no requiere apoyarse en la coercitividad y que actualmente se enmarcan en el *Soft Law*.

Así, en el marco del Derecho Tributario Internacional, la regulación operativa se efectúa a través de esta modalidad, que no implica la modificación sustantiva del poder tributario del Estado nacional, sino que se ubica en la parte de aplicación de la norma y no de su concepción en cuanto al contenido axiológico, buscando la funcionalidad internacional de los sistemas fiscales.

Al respecto, Eugenio Grageda Núñez²²¹ señala:

El carácter de estos Modelos, junto a esa falta de coercibilidad, ha llevado a la doctrina a considerar a estos modelos tipo como ley suave o soft law. El uso de estas directrices modelo de aplicación internacional como una nueva fuente de derecho tributario supone que los impuestos serán regulados a través de fuentes que siguen principios distintos a los clásicos impositivos, como el de legalidad establecidos en el artículo 31 fracción IV¹⁷ de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Esto implicaría que serán producidas al margen y sin intervención directa del Poder Legislativo¹⁸, lo que podría llegar

²¹⁹ Vega, García, Alberto, op. cit., cita 208, p. 545.

²²⁰ Del Toro Huerta, Mauricio Iván, op. cit., cita 8, p. 2.

²²¹ Grageda Núñez, Eugenio, op. cit., cita 55, p. 54.

a representar una trasgresión al principio de reserva de ley de las normas tributarias.

Al respecto se hace notar que precisamente el carácter que adopta la legislación fiscal en México, como límite constitucional de la actividad del Estado, permite a través de las medidas implementadas en el *Soft Law*, facilitar, agilizar, aclarar o complementar las disposiciones legales para hacer eficiente la norma jurídica.

De esta forma la doctrina interpretativa del Poder Judicial de la Federación permite acotar el contenido normativo que puede estar incluido como parte del *Soft Law* nacional o internacional, pero que ha sido reconocido como fuente de interpretación aplicable en México, en el caso del documento normativo denominado *Comentarios al Modelo OCDE*, atribuyéndole el carácter de fuente interpretativa.²²²

Como se señaló anteriormente, de la misma forma en que en el Reglamento de la LISR se precisan normas sobre la forma de acreditar la residencia, en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación se establece una facilidad administrativa para residentes en el extranjero, que no tienen un establecimiento permanente ni tienen representante legal en México, para que puedan solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, en los términos siguientes:

Artículo 24.- . . .

IV. Los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México que no tengan representante legal en territorio nacional, presentarán su solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes, así como los avisos a que se refiere el artículo 29 de este Reglamento, incluso por correo certificado con acuse de recibo, ante el consulado mexicano más próximo al lugar de su residencia o ante la autoridad que para estos efectos autorice el Servicio de Administración Tributaria.

Esta facilidad implica un control difuso de la autoridad administrativa, pues el trámite puede llevarse a cabo a través de otra Secretaría, la de Relaciones Exteriores, en los consulados, lo que evita el desplazamiento del contribuyente y facilita y agiliza el cumplimiento de sus obligaciones.

Adicionalmente, el artículo 29, último párrafo, del Reglamento citado establece que un residente en el extranjero debe presentar los avisos previstos en las disposiciones legales, conforme a lo siguiente:

Artículo 29.- . . .

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional que se encuentren obligados a inscribirse en el registro federal de

²²² DOBLE TRIBUTACIÓN. LOS COMENTARIOS A LOS ARTÍCULOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ELABORADO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), NO SON LEY, SINO POSIBLES INSTRUMENTOS DE INTERPRETACIÓN. Amparo directo 464/2002. Tupperware Products, S.A. 25 de junio de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: Omar Pérez García.

contribuyentes de conformidad con el artículo 22, fracciones I y VII de este Reglamento, en su caso, deberán presentar los avisos establecidos en esta Sección.

De esta forma y para precisar la vinculación de la autoridad nacional con un residente en el extranjero que se sujeta a dicha autoridad por existir uno de los criterios de vinculación, que es el establecimiento permanente, se obliga a presentar los avisos previstos en la Ley.

Este tipo de normatividad de Derecho flexible o *Droit souple* en Derecho francés, genera la reflexión básica sobre su legitimación y sus efectos en el aspecto de seguridad jurídica. Por un lado, el hecho de generarse a través de órganos supranacionales y la posibilidad de su falta de estabilidad involucran cuestiones sustanciales, sin embargo el procedimiento de nacionalización de la norma que proviene del *Soft law*, encuentra en las facultades normativas del Servicio de Administración Tributaria una ubicación pertinente para la dinámica de este tipo de normatividad.

Por una parte, el Derecho flexible se genera a través de un órgano formalmente establecido; sigue procedimientos preestablecidos de consulta, revisión, aprobación, etc. y sí se prevén mecanismos de control, que si bien no se consideran punitivos, si son mecanismos de verificación de su aceptación y cumplimiento.

Al respecto, se puede considerar al Derecho Flexible como una técnica Internacional que permite establecer un marco normativo común, sin tener que firmar un tratado para cada tema, y podría ser considerado como Derecho Comunitario instrumental en el caso de los tratados internacionales, que resulta mucho más ágil y constituye una etapa en la transición dentro de la globalización jurídica.

La posibilidad de dotar a las normas previstas en los Tratados internacionales de la velocidad de respuesta que se requiere y la flexibilidad necesaria para hacer los ajustes cuando es necesario, justifica la existencia a nivel nacional de este tipo de normas administrativas.

Así, las facultades establecidas en la Ley del Servicio de Administración Tributaria sirven de enlace con las normas contenidas en los demás ordenamientos, como son la facultad reglamentaria del Ejecutivo Federal, antes detallada, y las disposiciones administrativas que constituyen facultades del Presidente del Servicio de Administración Tributaria.

Es importante destacar que a nivel normatividad reglamentaria, el Derecho fiscal mexicano ha aplicado la técnica de *Soft Law* , desde que en 1950 en la Ley de

Ingresos de la Federación se incluyeron diversas disposiciones que debían ser flexibles por la temporalidad, es decir con vigencia de un año o bien porque concedían facilidades a los particulares. Más adelante, al fortalecer la aplicación del Derecho Fiscal se expidió la primera llamada *Ley Miscelánea Fiscal* en 1961, que después desarrolló su normatividad administrativa a partir de 1970 en la llamada Resolución Miscelánea que corresponde a una serie de disposiciones que atemperan el texto legal y facilitan su cumplimiento, esto es, se trata de normas técnicas, operativas y complementarias de las disposiciones legales.

Así se observa por ejemplo en la reciente jurisprudencia 72/2017 de la Segunda Sala que resuelve que si la Ley del Impuesto especial sobre producción y Servicios define que el pago de impuesto se calcula por litros, tratándose de bebidas azucaradas, la Resolución Miscelánea puede complementar la disposición legal que señala que cuando exista una fracción de litro, el cálculo se hará de manera proporcional al volumen correspondiente. Lo anterior no viola el principio de reserva de Ley pues complementa la Ley y además proporciona certeza jurídica.²²³

La Resolución Miscelánea incluye disposiciones relativas a las leyes nacionales y a los tratados para evitar la doble tributación y el fraude fiscal.

Conforme a lo anterior y con fundamento en las facultades de la autoridad fiscal, se expide cada año la Resolución Miscelánea que para 2016 estableció diferentes normas en materia de tratados internacionales que precisan algunos conceptos o bien otorgan facilidades administrativas.²²⁴ De acuerdo con lo anterior, estas disposiciones tienen las siguientes características:

a) Se incorporan a la regulación nacional modulando y complementando las disposiciones de los tratados internacionales.

b) Su finalidad consiste en asegurar que el contenido de los tratados internacionales cumpla con su propósito de evitar la doble tributación y la evasión fiscal.

²²³ RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2014. SU REGLA I.5.1.6 ES ACORDE CON LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY, SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA, LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA. [J]; 10a. Época; 2a. Sala; Semanario Judicial de la Federación; 2a./J. 72/2017 (10a.); Publicación: Viernes 16 de Junio de 2017 10:22 h

Se destaca que de las tesis emitidas relativas a la Resolución Miscelánea 2015, 9 tesis declaran la constitucionalidad de la disposición contenida en ella y 4 tesis declaran la inconstitucionalidad, haciendo notar que de ellas la más importante señala inconstitucional el anexo 24 por remitir a una empresa el diseño del programa relativo a la contabilidad electrónica.

²²⁴ Ver anexo III sobre algunas de las disposiciones que complementan las normas de los tratados internacionales.

c) Se integran a la regulación conforme al diseño del país en el que se aplican.

d) Permiten la flexibilidad que se requiere en este tipo de disposiciones.

e) Acreditan el cumplimiento del requisito de incorporación a la regulación nacional de las disposiciones contenidas en los Tratados.

Este tipo de normatividad ha sido analizada ya por el Poder Judicial Federal, conforme a lo siguiente.

4.3.3 Interpretación del poder Judicial en materia de Soft Law.

El Poder Judicial Federal ha iniciado la interpretación del concepto Soft Law incluyéndolo en 5 tesis. En dos de ellas se cita como parte del rubro y en otras 3, como parte del texto de éstas que ²²⁵ corresponden a los años 2009 a 2015. La interpretación hecha sobre Soft Law se refiere a la materia penal, de Derechos Humanos y una a materia fiscal.

En esta última, se señala que el Soft Law es una fuente de interpretación, no es un tratado internacional y tampoco es una fuente de derecho fiscal.

RENTA. LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, EMITIDOS POR LA OCDE, SON UNA FUENTE DE INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE LOS TRATADOS BILATERALES QUE SE CELEBREN CON BASE EN AQUÉL, EN MATERIA DEL IMPUESTO RELATIVO.

Los comentarios al indicado Modelo de Convenio pueden ubicarse entre las fuentes que doctrinalmente se denominan ley suave (soft law, en inglés), entendido dicho concepto como referencia a instrumentos cuasi legales que, o bien no tienen fuerza vinculante, o la que lleguen a tener es de algún modo más débil que la legislación tradicional. Así, en el contexto del derecho internacional, el término ley suave generalmente se refiere a acuerdos entre Estados que no llegan a calificar como derecho internacional en sentido estricto, entre los que se cuentan las directivas, comunicaciones y recomendaciones, entre otras, que son elaborados por algunas organizaciones internacionales con el objeto de establecer o codificar parámetros uniformes a nivel internacional. En relación con lo anterior, los comentarios al Convenio Modelo, aprobados en el Comité de Asuntos Fiscales

²²⁵ SOFT LAW. LOS CRITERIOS Y DIRECTRICES DESARROLLADOS POR ÓRGANOS INTERNACIONALES ENCARGADOS DE LA PROMOCIÓN Y PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES SON ÚTILES PARA QUE LOS ESTADOS, EN LO INDIVIDUAL, GUÍEN LA PRÁCTICA Y MEJORAMIENTO DE SUS INSTITUCIONES ENCARGADAS DE VIGILAR, PROMOVER Y GARANTIZAR EL APEGO IRRESTRICTO A LOS DERECHOS HUMANOS. Amparo en revisión 215/2014. 16 de octubre de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: Livia Lizbeth Larumbe Radilla. Secretario: José Francisco Aguilar Ballesteros.

MINISTERIO PÚBLICO. LAS DIRECTRICES SOBRE LA FUNCIÓN DE LOS FISCALES APROBADAS POR EL OCTAVO CONGRESO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE PREVENCIÓN DEL DELITO Y TRATAMIENTO DEL DELINCUENTE, CELEBRADO EN LA HABANA (CUBA) DEL 27 DE AGOSTO AL 7 DE SEPTIEMBRE DE 1990 (SOFT LAW), SON PARÁMETROS ÚTILES PARA MEJORAR LAS PRÁCTICAS EMPLEADAS POR AQUÉL EN SU FUNCIÓN INVESTIGADORA, CON BASE EN EL PRINCIPIO DE OPORTUNIDAD. Amparo en revisión 215/2014. 16 de octubre de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: Livia Lizbeth Larumbe Radilla. Secretario: José Francisco Aguilar Ballesteros.

de la OCDE, pueden considerarse como una explicación de sus artículos y como una fuente de interpretación de éstos, tomando en cuenta que el Consejo de la mencionada Organización recomendó a los gobiernos de los países miembros que sus administraciones tributarias sigan los comentarios al Modelo de Convenio cuando apliquen e interpreten las disposiciones de sus convenios fiscales bilaterales, pero sin soslayar el hecho de que los comentarios no son un tratado internacional ni son una fuente formal de derecho fiscal. En tal virtud, si bien no son la única ni la principal forma de acercarse al contenido de las disposiciones de los tratados que concretamente celebre México, los mencionados comentarios no pueden desatenderse como una fuente de interpretación, motivo por el cual la argumentación que se haga contra su contenido, cuando menos, debe presentar razones suficientes para superar la forma de interpretación que el autor del Convenio Modelo le otorga al mismo, como documento base para la celebración de los tratados bilaterales que lleguen a celebrarse, para lo cual, adicionalmente, deberá valorarse en cada caso si existen observaciones o reservas a los artículos de que se trate.

La participación del Poder Judicial en la interpretación de los elementos de Soft Law, en este caso del concepto de establecimiento permanente, es una de las características de la globalización jurídica. Como se observa, no se trata de interpretar dicho concepto definido en los términos de la LISR, sino el concepto de los textos de este tipo de normas del Derecho Flexible.²²⁶

La siguiente tesis define lo anterior en los términos siguientes:²²⁷

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. SU CONCEPTO PARA EFECTOS FISCALES, DE ACUERDO CON EL ARTÍCULO 5o., NUMERALES 1 A 3, DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE.

El establecimiento permanente es una condición necesaria para gravar los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por las empresas no residentes en él. Así, el concepto de aquel que más aplicación ha tenido en los tratados internacionales, para efectos fiscales, es el estipulado en el Modelo de Convenio de la OCDE (OCDE), el cual ha sido seguido por el Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y por los distintos países que han suscrito estas modalidades de convenios. En este orden de ideas, el modelo citado en primer lugar, en el numeral 1 de su artículo 5o. define al establecimiento permanente como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad ; a su vez, sus numerales 2 y 3 prevén, respectivamente, que aquél comprende, en especial: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; y f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, y que una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye un establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

Esta interpretación utiliza un instrumento internacional de Soft Law para dirimir la controversia planteada, extendiendo el ámbito de fuentes a las que puede recurrir el Poder Judicial para determinar los alcances de un término o criterio de vinculación con el fisco mexicano.

²²⁶ Novena Época, núm., 166817, Pleno, tesis aislada, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXX, Julio de 2009, Administrativa, P. XXXVII/2009, p. 91.

²²⁷ Décima Época, núm., 2000792, Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis Aislada, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro VIII, Mayo de 2012, Tomo 2 Materia Administrativa, I.4o.A.8 A (10a.), p. 1920.

Así, este tema de regulación reglamentaria ha sido planteada en su análisis constitucional por los particulares y se han emitido criterios de fondo sobre la aplicación de las normas establecidas en un Tratado Internacional, los beneficios que éstos otorgan y la aplicación del Soft Law en la siguiente tesis que sujeta la aplicación de la norma de beneficio, considerada como tal por contener una tasa de retención reducida, al requisito nacional reglamentario de proporcionar la información correspondiente a la autoridad fiscal mexicana.²²⁸

RENTA. PARA QUE PROCEDA LA RETENCIÓN DE INTERESES PAGADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL PAÍS, QUE PROVENGAN DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL, A RAZÓN DE LA TASA PREFERENCIAL CONSIGNADA EN EL ARTÍCULO 195, FRACCIÓN II, INCISO A), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES INDISPENSABLE CUMPLIR OPORTUNAMENTE CON EL REQUISITO A QUE SE REFIERE LA REGLA 3.23.8., FRACCIÓN III, DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2005.

El artículo 195, fracción II, inciso a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta condiciona la aplicación de la tasa preferencial del 4.9% respecto de los intereses pagados a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, que provengan de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, al cumplimiento de los requisitos establecidos en dicho precepto, así como a los que se establezcan en las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria y, para el caso de que no sea así, la tasa aplicable será del 10%. En ese contexto, debe tomarse en cuenta lo previsto en la regla 3.23.8., fracción III, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de mayo de ese año, consistente en que el residente en México, emisor de los títulos, presente ante la Administración General de Grandes Contribuyentes, dentro de los 15 primeros días hábiles de los meses de julio y octubre de 2005 y enero y abril de 2006, un escrito de su representante legal en el que manifieste el monto y la fecha de los pagos de intereses realizados, y señale bajo protesta de decir verdad, que ninguno de los accionistas del emisor de los títulos, que sean propietarios, directa o indirectamente, en forma individual o conjuntamente con personas relacionadas, de más de 10% de las acciones con derecho a voto del emisor, o las personas morales que en más del 20% de sus acciones sean propiedad, directa o indirectamente, en forma individual o conjuntamente con personas relacionadas del emisor, es beneficiario efectivo, ya sea directa o indirectamente, en forma individual o conjuntamente con personas relacionadas, de más del 5% de los intereses derivados de los títulos de que se trate. Consecuentemente, para que proceda la retención de intereses pagados a las personas inicialmente aludidas, a razón de la tasa consignada en el mencionado artículo 195, fracción II, inciso a), es indispensable cumplir oportunamente con el requisito a que se refiere la citada regla, pues en el supuesto de que el contribuyente cumpla extemporáneamente con la presentación de la indicada información, debe aplicarse la tasa del 10% y no la preferencial, toda vez que se incumple con un requisito de oportunidad, ya que la referida regla complementa lo consignado en la ley.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

²²⁸ Décima Época, reg. 2002035, Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis Aislada, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIII, octubre de 2012, Tomo 4, Administrativa Tesis: I.7o.A.57 A (10a.), pág. 2752. (el subrayado es personal).

Lo anterior demuestra que la interpretación de las normas contenidas en los tratados internacionales en materia de doble tributación es modulada a través de la legislación fiscal nacional o a través de la función reglamentaria en la materia y controlada en sus aspectos de legalidad y constitucionalidad a través del Poder Judicial Federal.

Este elemento de nacionalización de la norma fiscal genera que la autoridad nacional matice y module el beneficio consignado en el Tratado Internacional, sujetándolo a requisitos de control.

Adicionalmente, la obligación tributaria debe cumplirse de acuerdo con las leyes nacionales y por ello la siguiente tesis precisa que si la fuente de riqueza de la que proviene un ingreso para un residente en el extranjero, genera gastos que hace la persona que en territorio nacional la contrata, estos gastos se consideran ingresos para el residente en el extranjero, quien debe pagar el ISR por el ingreso percibido, en este caso, en especie, y el residente en México debe efectuar la retención por el monto total de los ingresos efectivamente percibidos. De esta forma, la citada tesis²²⁹ señala:

RENTA. PARA EFECTOS DE LA RETENCIÓN DEL IMPUESTO RELATIVO, LOS GASTOS DE HOSPEDAJE, GESTORÍA, CUOTAS DE INMIGRACIÓN, TRANSPORTE Y SINDICATO DE MÚSICOS EFECTUADOS POR LA EMPRESA QUE CONTRATA LOS SERVICIOS DE UN RESIDENTE EN EL EXTRANJERO PARA LA PRESENTACIÓN DE UN ESPECTÁCULO EN TERRITORIO NACIONAL CONSTITUYEN INGRESOS PARA ÉSTE, POR HABERLE BENEFICIADO O EVITADO UNA EROGACIÓN.

Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierte que el deber de contribuir no es exclusivo de los mexicanos, sino también de los extranjeros acorde al principio de residencia que la fuente de riqueza. De ahí que el artículo 179 de la Ley del impuesto sobre la renta al establecer que la obligación de los residentes en el extranjero de cubrir el impuesto relativo se actualiza cuando obtienen ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito de fuentes de riqueza ubicadas en el territorio nacional, incluye una idea amplia respecto del concepto del ingreso que obtienen, pues no lo limita a la mera retribución en numerario, sino que también incluye a los ingresos en especie. Por tanto, en términos del artículo 203 de la Ley del ISR, todos los beneficios obtenidos por el residente en el extranjero por la presentación de un espectáculo público, en territorio nacional, constituyen parte de sus ingresos para efectos de la retención del ISR a que se refiere el mencionado artículo 179, y no gastos estrictamente indispensables para la realización del objeto social de la empresa contratante, sobre todo cuando éstos generalmente debían realizarse por el propio extranjero y son pactados como elementos adicionales al pago en numerario respectivo.

Contradicción de tesis 291/2009. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Sexto y Octavo, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 30 de septiembre de 2009. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Eduardo Delgado Durán.

Tesis de jurisprudencia 171/2009. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiocho de octubre de dos mil nueve.

²²⁹ Novena Época, Reg.: 165920, Segunda Sala, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXX, Noviembre de 2009, Administrativa, Tesis: 2a. /J. 171/2009, p. 433.

Como se puede observar los contribuyentes buscan opciones para reducir la carga tributaria, generando el efecto globalizado de la evasión y la elusión fiscal, por lo cual, en el marco de los tratados internacionales se protegen las finanzas públicas nacionales.

Precisamente la celebración de los tratados internacionales tiene la función de armonizar las normas a fin de evitar que, en la competencia internacional, el sistema fiscal pueda determinar las decisiones de inversión.

Uno de estos conceptos que participan en la integración de la base gravable en el ISR es el que se refiere a los precios de transferencia identificados como los precios en los que partes relacionadas venden o compran insumos o servicios. Lo anterior tiene por objeto que se asegure un tratamiento fiscal equitativo, con efectos simétricos en todas las operaciones y, así evitar que se puedan transferir utilidades a otro país de menor imposición, por lo que la operación debe realizarse a precios comparables.

Para efectos contables, la medida consiste en mantener una relación de ingreso-gasto, equitativa y justa entre las empresas relacionadas y una transacción limpia que impida que las utilidades sean transferidas a otra jurisdicción fiscal.

Si bien inicialmente el concepto de globalización se definió como un cambio en la forma en que funciona la economía mundial, hoy sus efectos se incluyen en la legislación de cada país y sus reglas son sometidas a la interpretación de los Tribunales nacionales.

Por lo anterior, tanto los tratados internacionales, como la legislación nacional y el Soft law nacional e internacional, deben regular correctamente los diversos casos en la materia, para evitar ciertas prácticas nacionales que pueden generar efectos perversos como los siguientes:

- Acreditar en el estado extranjero un impuesto condonado en el estado nacional. (Tax Sparing).

- Buscar el mejor Tratado, es decir, analizar las condiciones de cada Tratado firmado para aprovechar los mayores beneficios. (Treaty shopping).

- Acreditamiento improcedente es el mecanismo técnico para restar al impuesto a cargo en un país, el monto pagado a otra jurisdicción fiscal que no se ubica en el tratado.

-Retención omitida, consistente en no aplicar el mecanismo técnico para obligar a las personas vinculadas a un contribuyente no residente a pagar al fisco nacional el impuesto causado por alguno de los criterios de vinculación.

Por estas circunstancias es que se busca aplicar el principio de neutralidad fiscal que significa que la armonización jurídica no permita que las decisiones de inversión en la globalización se tomen con base en las características del sistema fiscal de un país determinado. Así, este principio de neutralidad fiscal incluye varios aspectos:²³⁰

Neutralidad en la exportación de capital, que significa que la decisión de invertir en otro país, no se tome considerando el tratamiento fiscal que se dé a la inversión en el mismo.

Neutralidad fiscal nacional, que significa que la tasa que se transfiere al Estado en una inversión por el ingreso recibido sea igual en los países.

Neutralidad en la inversión foránea, que consiste en que se grave a la misma tasa una inversión nacional y una extranjera.

De acuerdo con lo anterior, los particulares han encontrado formas de evadir y de eludir el ISR o bien de transferir utilidades a países de baja imposición y mantener los gastos en los países con beneficios o incentivos, es por ello que enseguida se analizan las medidas que se están aplicando para fortalecer los objetivos de la fiscalidad internacional.

4.4.-SITUACIÓN ACTUAL DE LA GLOBALIZACIÓN EN MATERIA FISCAL

En el proceso de globalización jurídica en materia fiscal se pueden identificar cuatro etapas: alineación de la fiscalidad; celebración de los tratados internacionales; cooperación administrativa, que incluye el intercambio de información y la actual, concentrada en el control de la fuente de ingresos y la correcta aplicación de la fiscalidad.

Se destaca que el intercambio de información es uno de los instrumentos más útiles para la autoridad fiscal como se señala más adelante, ya que inicia la etapa de control de la fiscalidad internacional lo que ha generado el fortalecimiento de la fiscalización de este tipo de operaciones, por ello la situación actual muestra lo siguiente: se desarrolla la normatividad estandarizada; se incrementa la adopción de normas flexibles que exigen una correcta aplicación e interpretación; se detectan medidas para proteger la base

²³⁰ Doernberg, Richard L., op. cit., cita 153, p.3.

gravable y evitar la reubicación de la utilidades y, por último, se firmó el 7 de junio de 2017 un Tratado multilateral cuyo objetivo es proteger las finanzas nacionales, y que por tratarse de una técnica aplicada a la globalización marca un avance en las formas de abordar la problemática planteada.²³¹

La forma en que la fiscalidad internacional se desarrolla hoy en día incluye la normatividad estandarizada, el diseño de modelos, el reforzamiento de la regulación y, por último, el establecimiento de medidas de control normadas y ya no sugeridas solamente.

4.4.1.-Desarrollo de normatividad estandarizada

El Derecho Fiscal Internacional se ha ido conformando con base en normas que tienen dos propósitos: detallar la regulación contenida en los tratados y asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a través de disposiciones de control del cumplimiento. De acuerdo con lo anterior, las empresas aplican la Planeación Fiscal Internacional que incluye los diversos enfoques en la materia como son: el costo fiscal de una inversión, la posibilidad de un mejor tratamiento de las utilidades por país, aprovechamiento de ventajas locales en proyectos específicos, entre otros.

Conforme a lo anterior, la planeación fiscal internacional es un instrumento económico de análisis para los movimientos de capitales, dinero y personas. De esta forma, la integración de la normatividad globalizada a la regulación nacional, con el propósito de cumplir con el principio constitucional de legalidad de las contribuciones, se convierte en un instrumento de negociación de las empresas y de los legisladores y autoridades administrativas, por ello la aplicación de los Tratados para evitar la Doble Tributación se refuerza a través de la legislación local y de la facultad reglamentaria del Ejecutivo Federal.

De acuerdo con lo señalado, la globalización jurídica en materia fiscal ha evolucionado con base en la eficacia funcional que se requiere en esta área, para cuidar la recaudación que corresponde a las fuentes gravadas por México, de acuerdo con los criterios de vinculación.

²³¹ OCDE, Discurso de José Ángel Gurría. En este evento se afirmó lo siguiente: *La firma del pionero Convenio Multilateral contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios colmará las lagunas normativas y el vacío legal de los que adolecen miles de convenios fiscales a escala mundial*. 7 de junio 2017. <http://www.oecd.org/newsroom/la-firma-del-pionero-convenio-multilateral-beps-colmara-las-lagunas-normativas-de-los-convenios-fiscales.htm>, consultado el 10 de septiembre de 2017.

Lo anterior obliga al Estado a adoptar medidas precisas para desarrollar políticas internas que puedan impulsar el desarrollo nacional a través de criterios de política fiscal nacional. Así, el avance de la regulación fiscal hace necesario complementar las medidas simétricas y homologadas para desarrollar un mayor control de los contribuyentes para asegurar una recaudación eficiente y correcta en el marco de los intercambios internacionales.

El régimen fiscal federal requerirá un análisis profundo, derivado de:

- las modificaciones en materia del ISR en los Estados Unidos de América, generadas por la política proteccionista recientemente adoptada de ese país.

- la transformación de la fiscalidad inmobiliaria en México, como se señaló anteriormente en este capítulo.

-Las dimensiones del comercio mundial a través del internet

En materia fiscal, como se ha señalado en el Capítulo anterior, el avance es importante ya que es una de las ramas del Derecho que ha estado a la vanguardia, especialmente impulsada por las políticas de desarrollo que se han aplicado en México y con una visión específica de competitividad no sólo de la economía, sino también del sistema jurídico.

Al respecto, Manuel Hallivis Pelayo²³² señala:

Existe consenso en que la legislación tributaria de todo país en Desarrollo debe alentar la competitividad de la economía, el empleo y el desempeño eficiente de los mercados, otorgar seguridad jurídica al contribuyente y marcar directrices generales para redistribuir en forma efectiva el ingreso nacional.

Estos conceptos de competitividad y seguridad jurídica apoyan el efecto redistributivo del sistema fiscal mexicano, que requiere ser utilizado como impulso del desarrollo nacional y, por tanto, su sistema jurídico debe generar viabilidad de los proyectos que se desarrollen en México.

El federalismo fiscal en la globalización se ha convertido en un mecanismo que cuenta con la estructura política y jurídica que tiene niveles normativos diversificados, pero que en materia de tributación internacional requiere fortalecer el diseño a nivel nacional, que debe ser estandarizado y de aplicación uniforme, con una autoridad nacional capaz de aplicar las normas de manera eficaz para integrarse a la simetría internacional.

En esta tendencia de homologación de las normas, en México se avanza hacia la estandarización, de modo que en la reforma fiscal de 18 de noviembre de 2015, se

²³² Hallivis Pelayo, Manuel, op. cit., cita 65, p.117.

incluye por primera vez el siguiente artículo en el Código Fiscal de la Federación, que establece el diseño del estándar para el Intercambio Automático de Información para las instituciones financieras, especificando en el propio artículo que la disposición se sustenta en una Recomendación de la OCDE, conforme a lo siguiente:

Artículo 32-B Bis. Las personas morales y las figuras jurídicas, que sean instituciones financieras y sean residentes en México o residentes en el extranjero con sucursal en México, conforme al Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal, a que se refiere la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE el 15 de julio de 2014, tal como se publicó después de la adopción de dicha recomendación o de la actualización más reciente, estarán obligadas a implementar efectivamente y a cumplir con dicho Estándar.

. . .

Este contenido normativo, que implica la obligación de utilizar un Estándar Internacional y la referencia expresa al origen del diseño, es novedoso en este ordenamiento fiscal. En este artículo, recién adicionado, se señala que las reglas previstas en él se interpretarán conforme a los Comentarios al Estándar, si no contraviene lo dispuesto en la Resolución Miscelánea. Esta norma ubica la posible contradicción entre el Soft law nacional y el Soft law internacional, resolviendo el legislador la discrepancia al hacer prevalecer el texto de la Resolución Miscelánea, esto es, el texto nacional frente al internacional.

Adicionalmente, se establece la asimilación de la sanción por incumplimiento del Estándar a las infracciones correspondientes previstas en el Código Fiscal de la Federación.

De acuerdo con lo anterior, para la fundamentación de los actos de control que se realicen en la materia, la autoridad administrativa requerirá aplicar los conceptos globalizados y, en este caso, estandarizados e incorporados a la legislación nacional por referencia que permite su aplicación y, en su caso, argumentar que el Estándar y los Comentarios al mismo, pueden sustentar el ejercicio de sus facultades.

Lo anterior implica la detección de la OCDE de conductas que pueden ser utilizadas por los contribuyentes para cometer fraude fiscal en una o varias jurisdicciones, por lo que fue necesario tomar medidas simétricas, en este caso, sobre la forma en la que se genera la información en la materia, a fin de asegurar el pago correcto del ISR.

Sobre este tema de intercambio de información, Gabriela Ríos Granados²³³

señala:

El objetivo del intercambio de información tributaria entre las diversas administraciones que han signado tratados para evitar la doble tributación o acuerdos en esta materia es mejorar la recaudación y evitar la elusión y evasión tributaria de sus connacionales. Es así como el flujo de información debe referirse a monto de dividendos, intereses, regalías pagadas a un residente, ISR pagado en otro país, beneficios tributarios, ganancias distribuibles, etc.

Es importante señalar que este mecanismo de control fortalece las facultades de la autoridad fiscal, especialmente porque en el ámbito internacional la reciprocidad se pacta, generando así un doble control administrativo del contribuyente globalizado.

Sin embargo la técnica empleada en la modificación del diseño de normas jurídicas nacionales, como en el caso señalado, es decir de aceptar fuentes diversas al Derecho nacional, es una forma de evaluar el sistema jurídico de un país. Lo anterior ha llevado a la confrontación de ideas, de modo que, por un lado existe una visión conservadora y, en términos generales, reacia a aquellos cambios que trastornan la funcionalidad del orden jurídico, que es permanente y constante en su concepción ideológica. Igualmente, hay otro grupo de promotores de la innovación a toda costa, que argumentan que los cambios se justifican como un avance en la concepción del Derecho.

Actualmente, los valores protegidos por el Derecho se han visto impactados, entre otros aspectos, por la concepción y la protección constitucional de los Derechos Humanos; la forma de limitar o inhibir la aplicación del Derecho nacional cuando se contravienen principios convencionales; la apertura comercial al aplicar los Tratados de Libre Comercio; la aplicación de los Tratados para evitar la doble tributación, así como la aceptación y ejecución de resoluciones de instituciones supranacionales como la Organización Mundial de Comercio, la OCDE o de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y otras instituciones, marcan ya una nueva perspectiva de protección supranacional de valores globalizados que debe respetar el Derecho nacional.

Específicamente, en materia de intercambio de información Gabriela Ríos Granados²³⁴ señala:

¿Cuáles serían los problemas concretos que deben resolverse para poder alcanzar una libre circulación de datos con relevancia tributaria entre las

²³³ Ríos Granados, Gabriela, Intercambio de información tributaria, en Interpretación y aplicación de los tratados, en Derecho Internacional Tributario, Coord. Gabriela Ríos Granados, México, IIJ, UNAM, 2010, p. 232.

²³⁴ *Ibidem*, p. 233.

distintas administraciones fiscales y no vulnerar derechos fundamentales como la intimidad, el derecho a audiencia, el derecho a ser informado sobre nuestros registros tributarios, el avío de las personas morales, etcétera? En principio, propongo que se armonicen los cuerpos legislativos en materia de protección de datos personales y secreto bancario, con la posibilidad de abrir este último con finalidad fiscal y resguardar los datos personales.

Así, la armonización a partir del hecho de compartir objetivos, permite fundar válidamente el uso de esta técnica que genera identidad en los ordenamientos nacionales de cada país y, al mismo tiempo, permite visualizar la posibilidad de compartir textos normativos.

Esta situación genera en realidad un nuevo orden jurídico nacional en el que no es posible pensar en la sustracción a los mecanismos internacionales de control del funcionamiento del orden jurídico nacional, puesto que, con base en ese desarrollo de las instituciones y de las normas aplicables, es que se evalúa el avance de la globalización en cada país.

Este sistema de instituciones y normas supranacionales y su incorporación al sistema jurídico nacional exigen que la enseñanza del Derecho requiera reestructurarse para estudiar estos nuevos métodos de generar y aplicar el Derecho globalizado. Al parecer la confrontación surge ahora entre la integración o la desintegración jurídica y ya no entre un Derecho Neoliberal y un Derecho Social.

Este reflejo de la modificación conceptual se percibe en todos los órganos de generación y aplicación del Derecho y provoca confrontación en dos sentidos: vertical que corresponde a la diferencia intergeneracional de los abogados en México, que marca una distancia sustancial entre aquéllos que aplican métodos tradicionales y aquéllos que entienden las transformaciones jurídicas, tecnológicas e informáticas y, horizontal, en el sentido ideológico, que confronta un sistema jurídico cerrado y reacio al avance globalizador y el sector vanguardista que muestra demasiada prisa por la transformación a toda costa del sistema.

Este desencuentro conceptual del Derecho se da en distintos foros e instituciones, marcando la transición en la que se encuentra esta disciplina. Así lo señala el director del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México al analizar la renovación de la presidencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en enero de 2015, al observar el enfrentamiento generacional e ideológico que se dio en esa ocasión.

Así, Pedro Salazar Ugarte²³⁵ señaló lo siguiente:

En realidad se trata de una querrela que se expresa en muchas sedes. En la academia, los colegios de abogados, los despachos- y que se libra en muchas pistas. Por un lado se defiende una concepción nacionalista, parroquialista, formalista y conservadora del Derecho y, por el otro, se promueve un proyecto universalista, interpretativista, garantista y liberal del mismo. Podemos decir que, por una parte, resisten los pupilos del maestro Ignacio Burgoa y, por la otra, pujan los alumnos del maestro Héctor Fix Zamudio. Se trata de dos tradiciones respetadas pero significativamente distintas en sus fundamentos, orientaciones y efectos. Es cierto que en medio hay muchos grises pero también lo es que no es fácil conciliarlas. Enfrentamos una verdadera dicotomía. Quizá la única tercera vía sea la de los juristas técnicos, casi mecánicos, que saben poco de teoría y cuya ideología consiste en pensar que es posible no tenerla.

La posibilidad de encontrar esa tercera vía resulta necesaria, ya que, en algunos temas, el Derecho resulta de alta complejidad como los casos de telecomunicaciones, derechos de autor o en materia fiscal. Tal vez la diferencia estriba en buscar el cumplimiento de los objetivos del Estado que, en el tema fiscal coinciden en el mundo globalizado, ya que lo que se busca es que la recaudación, como objetivo medular del Estado, se logre con eficiencia, para cumplir en cada país con su propio modelo de desarrollo nacional.

La cuestión importante es que la evolución debería ser integral, incluyendo todas las ramas del Derecho y, por tanto, debería realizarse de forma simétrica y sistematizada, sin embargo la transformación se ha ido desarrollando de manera paulatina y en diferentes niveles de integración como se ha señalado.

Lo anterior, técnicamente justifica la necesidad de sistematizar y armonizar la integración internacional en el marco del federalismo, para coordinar y articular todos los aspectos que derivan de los tratados internacionales, teniendo una visión globalizadora con participación en los diversos foros que se dedican al estudio de la normatividad estandarizada.

4.4.2.-Diseño de modelos de uniformidad conceptual

Adicionalmente a la integración completa que se requiere en la globalización con la participación de todas las Secretarías y entidades gubernamentales, es muy importante avanzar en la identificación conceptual, pues de ella derivan consecuencias legales que requieren ser reguladas de manera simétrica.

²³⁵ Salazar Ugarte, Pedro. La Corte, de nuevo. El Universal, 29 de enero de 2015. <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/HechosyDerechos/cont/25/art28.htm> , consultado el 20 de abril de 2015.

En esta materia podría pensarse que este tema estaría superado considerando el avance en el diseño del Modelo de Tratado Internacional para evitar la Doble Tributación y el Fraude Fiscal, sin embargo se siguen presentando problemas conceptuales que no permiten optimizar el funcionamiento del mismo.

Así, uno de los primeros elementos para lograr la uniformidad se refiere a dar a cada concepto fiscal la misma dimensión jurídica a través de la técnica de diseño simétrico, así como de la incorporación en la regulación nacional.

Por lo anterior, los modelos normativos diseñados por la OCDE son objeto de revisión para plantear correcciones por efectos no deseados en la legislación o en la regulación interna de los países o por prácticas de planeación fiscal internacional que tienden a erosionar la base gravable y a disminuir los ingresos fiscales de los Estados nacionales al transferir utilidades a otros Estados.

Es importante recordar que el diseño global se realiza a través de la Comité Fiscal de la OCDE, ya que es el organismo que posee una visión integral de las prácticas fiscales de las empresas multinacionales, es por ello que se encarga de la simetría en la conceptualización fiscal.

Las directrices previstas por esta organización tienen el carácter de recomendaciones, modelos, comentarios o propuestas, es decir, soluciones normativas recomendadas para evitar la doble tributación internacional y su instrumentación.

En este aspecto hay conceptos como el de *ingreso universal que justifica el principio de tributación única y el concepto de residencia que vincula al contribuyente con alguna jurisdicción fiscal*.

Al respecto, Eugenio Grageda Núñez²³⁶ señala:

El objetivo primordial de los diferentes ordenamientos normativos es el de permitir un control sobre el ingreso universal¹¹, así como evitar el pago de una doble tributación y una elusión o evasión fiscal por parte de las compañías que se aprovechan de la flexibilidad del concepto de residencia.

En este sentido, la globalización ha facilitado los diseños estandarizados a partir de los tratados internacionales. Así conforme a lo anterior se puede afirmar que existe una estructura globalizada del nuevo orden mundial.

Este nuevo orden presenta las siguientes características:

-Definición de conceptos que se incorporan al orden normativo nacional.

²³⁶ Grageda Núñez, op. cit., cita 55, p. 51.

- Diseño de normas simétricas.
- Recomendaciones sobre medidas de control administrativo.
- Diseño de medidas de control.

En este marco de homologación de conceptos, se utiliza como técnica para introducir al sistema jurídico nacional figuras del mismo género, para dar un tratamiento fiscal simétrico en todos los países.

En esta materia la dimensión de la norma jurídica nacional debe incorporar todos los elementos para lograr los efectos legales previstos; entre estos conceptos se encuentran el de residencia, establecimiento permanente, partes relacionadas o precios de transferencia.

En este proceso pueden surgir ciertos elementos técnicos o políticos que modifican el diseño original, por lo que puede darse la distorsión o la degradación de la figura jurídica. Por lo anterior, la OCDE ha propuesto medidas de protección o de prevención de la evasión y la elusión fiscales. Una de las prácticas que se ha venido desarrollando se refiere al concepto y alcance de los Precios de Transferencia.

La regulación simétrica de los precios de Transferencia junto con la definición de partes relacionadas determina ciertos efectos fiscales no deseables en la Fiscalidad Internacional. Este concepto permite mantener el nivel de recaudación fiscal ya que en la LISR se prevé que las empresas relacionadas, como en el caso en el que se comparten accionistas, los precios de los intercambios entre dichas empresas debe realizarse de acuerdo con los procedimientos convenidos, ya que de no hacerlo así la deducción del costo puede ser mayor a lo realmente erogado y con ello se erosiona la base sobre la cual se calcula el impuesto a cargo.

Al respecto, Herbert Bettinger²³⁷ señala:

Se pudiera señalar que los precios de transferencia son una herramienta eficaz de control para las autoridades fiscales y que es probable que con la globalización de los mercados, su intensidad en observancia y aplicación se disminuya, ya que el acercamiento de las economías minimiza los riesgos para la configuración del ingreso universal y, por lo tanto, sólo quedaría prestar atención a aquellas operaciones que se llevan a cabo entre partes relacionadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

De acuerdo con lo señalado, la simetría conceptual es el primer elemento técnico-jurídico que es necesario identificar en la legislación nacional. Sin embargo al tener lenguajes distintos, conceptos jurídicos distintos e interpretaciones no homogéneas en los

²³⁷ Bettinger Barrios, Herbert, Precios de Transferencia en materia tributaria, p. 21 Biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/337/6.pdf, consultado el 3 de mayo de 2016.

diferentes órganos judiciales nacionales, la tarea consistente en lograr la homologación conceptual, resulta laboriosa.

En México, la situación actual de interpretación judicial de los temas relativos a la fiscalidad internacional, es similar a la evolución en otros temas fiscales, es decir, se genera la interpretación judicial de tres a cinco años posteriores al inicio de la vigencia de la norma; se inicia con tesis aisladas; se publican en el Semanario Judicial de la Federación y, el resultado reitera el apego a la finalidad de los Tratados internacionales en el sentido de robustecer las finanzas públicas nacionales. Al respecto se destaca una de las conclusiones del Primer Congreso de Derecho Tributario Internacional, en el sentido de la fuerza de la interpretación judicial, así como de la actividad del Poder Legislativo mexicano en esta materia que pretende identificar las prácticas no deseables de la planeación fiscal como pueden ser la capitalización insuficiente o la doctrina de abuso del derecho, conforme a lo que señala Manuel E. Tron²³⁸:

Se destacó que tanto el poder Legislativo como el Judicial son protagonistas de la creación de estas reglas usualmente a petición de la autoridad fiscal.

Lo anterior se puede observar en las tesis siguientes del Poder Judicial de la Federación, que establecen criterios de interpretación de los instrumentos internacionales citados anteriormente, conforme a lo siguiente:

a.- Concepto previsto para los precios de transferencia en un instrumento jurídico globalizado ²³⁹

RENTA. EL ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 216 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE JERARQUÍA NORMATIVA. Las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la OCDE en 1995, prevén, entre otras cuestiones, que el principio de plena competencia consiste en tratar a los miembros de un grupo multinacional como si operaran como empresas separadas en lugar de partes inseparables de una sola empresa unificada, a fin de que se ajusten los beneficios que obtienen, tomando como referencia las condiciones que hubiesen concurrido entre empresas independientes en operaciones comparables. En consecuencia, el antepenúltimo párrafo del artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no transgrede el principio de jerarquía normativa contenido en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que no se contraponen ni va más allá de lo establecido en las guías mencionadas, porque sólo prevé una prelación en la forma en que los contribuyentes que tributen conforme al título II del ordenamiento legal indicado y celebren operaciones entre partes relacionadas residentes en el extranjero, están obligados a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando los precios y montos de las contraprestaciones que hubiesen

²³⁸ Tron, Manuel, Conclusiones del Primer Congreso de Derecho Tributario Internacional, en Derecho Internacional Tributario, Coord. Gabriela Ríos Granados, México, IIJ, UNAM, 2010, p. 308.

²³⁹ Novena Época, 163284, Primera Sala, Tesis Aislada, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXXII, Diciembre de 2010, Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a. CXXIX/2010 Página: 171

utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, aplicando para ello cualquiera de los métodos que prevé dicho precepto legal, a saber: a) el de precio comparable no controlado; b) el del precio de reventa; c) el del costo adicionado; d) el de partición de utilidades; e) el residual de partición de utilidades; o, f) el de márgenes transaccionales de utilidad de operación. Ello es así, en el entendido de que deben utilizar, en primer término, el método de precio comparable no controlado y, sólo cuando éste no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado, los contribuyentes pueden utilizar cualquier otro método, por lo que no se establece uno aplicable, ni se desestima la aplicación de cualquier otro en particular.

Esta tesis aislada proporciona los siguientes elementos en el caso planteado de contradicción entre la Ley nacional y un Tratado Internacional, de acuerdo con lo siguiente:

- Los instrumentos Jurídicos internacionales que no son Tratados, sino complemento de éstos, son materia de estudio por parte de un tribunal nacional para determinar el alcance de los mismos.
- Lo anterior, implica reconocer el valor normativo de un instrumento jurídico que no se genera por las autoridades nacionales, sino precisamente por un órgano cuya naturaleza es la de organismo intergubernamental.
- La vinculación definida en esta tesis aislada entre el motivo y justificación del establecimiento de diferentes métodos para calcular los precios de transferencia citados y las disposiciones legales que incorporan dichas reglas en el ordenamiento nacional, reiteran el principio de legalidad de las contribuciones.
- El criterio consistente en que la ley nacional no transgrede el principio de jerarquía constitucional, precisa que dicha Ley se apega al concepto y finalidad establecido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos es por ello que, resulta acorde al texto constitucional, el citado artículo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b.- Concepto aplicable en el tiempo para determinar los precios de transferencia

No se viola el principio de irretroactividad ya que el procedimiento para determinar el valor de las operaciones entre partes relacionada debe hacerse conforme a la legislación aplicable en el momento de calcular el precio. Los contribuyentes no pueden

argumentar tener derecho a calcular esos precios conforme al procedimiento anterior, sino que es la ley vigente al momento del cálculo la que debe aplicarse.²⁴⁰

RENTA. EL ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 216 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.

El citado principio contenido en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tutela la irretroactividad de los efectos de una ley, entendida en el sentido de que ésta no puede establecer normas retroactivas, ni aplicarse a situaciones jurídicas acaecidas con anterioridad a su vigencia, o bien, afectar derechos adquiridos. Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la teoría de los derechos adquiridos es inaplicable en materia tributaria. En ese tenor, el antepenúltimo párrafo del artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer una prelación en la forma en que los contribuyentes deben aplicar los métodos para determinar sus ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y los montos de las contraprestaciones que hubiesen utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, no transgrede el citado principio constitucional. Lo anterior es así, ya que es a partir de la fecha de su vigencia cuando el contribuyente debe aplicar, en primer término, el método del precio comparable no controlado y, sólo cuando constate que éste no sea el apropiado, puede utilizar cualquier otro método previsto en el indicado precepto legal, para determinar si las operaciones realizadas entre las partes relacionadas se hicieron o no a precios de mercado, pues no puede sostenerse que se hubiese adquirido indefinidamente el derecho a utilizar, sin limitación alguna cualquiera de los métodos que prevé el referido artículo 216, ya que como se señaló, tratándose de la materia tributaria no es válido sostener que los contribuyentes hubiesen adquirido el derecho para determinar los precios de transferencia de la misma forma y en los mismos términos en los que lo hacían conforme a la legislación anterior.

Las reglas señaladas que se dan por efecto de la interpretación, en este caso, realizada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación plantea tres aspectos importantes: a) la aplicación de las reglas nacionales; b) la prelación de la legislación nacional; y c) la posibilidad normativa de modificar las reglas de cálculo de este concepto para reaccionar frente a las prácticas empresariales que tienden a erosionar la base gravable.

c.- Conceptos asimétricos

Otro tema que se refiere a conceptos que no están homologados es el aspecto relativo a las diferencias conceptuales que no ha tenido una solución, ya que el término, *Residencia*, en el caso de personas morales, asimilado a sede de dirección efectiva, no ha sido homologado en el marco de estos Tratados, sino que se resuelve de manera distinta, ya que lo que existe es un criterio discrepante para considerar a una empresa residente de algún país. De esta forma la legislación interna de un país puede

²⁴⁰ Novena Época, 163285, Primera Sala, Tesis Aislada, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, Diciembre de 2010, Constitucional, Administrativa, 1a. CXXVIII/2010, p. 170.

considerar como residente y, por tanto, contribuyente de éste, a una sociedad constituida conforme a su legislación mercantil nacional y otro país donde opere la empresa pueda aplicar en su legislación interna el criterio de “sede efectiva” y, si la misma empresa está constituida efectivamente en ese país, pero su sede efectiva se ubica en otro, por criterio de vinculación, resulta ser contribuyente en las dos jurisdicciones.

En estos casos, los Tratados pueden prever o no una regla de desempate. Se observa que en el caso del Tratado con los Estados Unidos de América la regla que se aplica es negativa, es decir en caso de que pudiera haber coincidencia en el criterio para considerar a una empresa residente de ese país y en otro, se le considera residente de ninguno de ellos. En tanto en el caso de la mayor parte de los Tratados hay coincidencia en el concepto de Sede de Dirección para considerar a la empresa como residente de ese país; en otros casos los dos Estados involucrados pactan de qué país se considerará residente a la empresa, existiendo diversos matices en esta materia.

En relación a este tema, Eugenio Grageda Núñez²⁴¹ señala:

Al respecto, la norma de desempate utilizada por el MOCDE es la sede de dirección efectiva. Sin embargo, actualmente no existe un acuerdo sobre el significado de dicho concepto. Por tanto, no hay una regla uniforme para identificar qué país se considera poseedor de la sede de dirección efectiva de la entidad y en consecuencia quién podrá imponer un impuesto sobre el total de sus rentas mundiales.

En materia fiscal es importante definir la ubicación de la fuente de ingresos ya que el concepto de sede de dirección efectiva, en realidad corresponde a un término administrativo de la empresa, que tiene mucho significado para efectos de control tributario de la misma. En los casos de fiscalidad internacional se da una separación entre el sujeto y el objeto del gravamen y la ubicación de cada uno de ellos.

Además de estas cuestiones relativas a la necesidad de uniformar o bien homologar conceptos que son una dificultad para la aplicación de los Tratados para evitar la Doble Tributación, la fiscalidad internacional avanza en su fuerza normativa, como se verá enseguida.

4.4.3 Incremento de la fuerza normativa globalizada con apoyo en la legislación nacional

Es importante destacar que la fuerza normativa internacional se ha ido incrementando en la medida en que los tratados internacionales para evitar la doble

²⁴¹ Grageda Núñez, Eugenio, op. cit., cita 55, p. 51.

tributación y la evasión fiscal se han ido confrontando a la realidad de las prácticas internacionales de comercio y empresariales. Esta situación ha llevado, en el marco de los convenios citados, a prácticas no deseadas que distorsionan la finalidad u objetivo por el cual se celebran los mismos.

Al respecto, César Augusto Domínguez Crespo²⁴² señala:

Para quienes estudiamos el derecho tributario internacional, pensar en qué es abuso en los convenios llega a colocarnos en la misma situación que el concepto de ÍtiempoÍ ubicaba a San Agustín, a saber: ÍSi nadie me lo pregunta, lo sé. Si quisiera explicárselo al que me lo pregunta, no lo séÍ. Esta incertidumbre la provoca, al menos en el derecho mexicano, la ausencia de una definición sobre el abuso de las normas.

En el concepto de prácticas no deseadas que conducen al abuso de las normas, se han señalado las siguientes clasificaciones:²⁴³

a.- Compra de tratado que es la utilización incorrecta o abusiva que se produce cuando residentes de un tercer país crean una entidad jurídica en alguno de los países contratantes para beneficiarse de reducciones en las retenciones u otros beneficios fiscales.

b.- conductas que pueden consistir en una reacción del contribuyente frente a una disposición de un tratado, en las que no se prejuzga sobre la intencionalidad de aquéllas que están acompañadas de la intención de abuso.²⁴⁴

Estas prácticas de abuso por incongruencia u omisión normativa o por prácticas empresariales no deseadas se incluyen en los tratados internacionales, pero también pueden ser controladas a través de mecanismos locales, conforme a la legislación nacional y con el apoyo de la interpretación del Poder Judicial.

En este aspecto, se destaca que la normatividad interna permite al Poder Legislativo y, en su caso, en el ámbito de su competencia, al Ejecutivo, ajustar las disposiciones previstas en los tratados internacionales, atendiendo a la experiencia de control que tiene el sistema mexicano. Uno de estos casos es el regulado en el Título VI de la LISR, que prevé mecanismos de control contra medidas de beneficio de regímenes fiscales preferentes, para evitar que se erosione la base gravable. Para ello tanto la normatividad nacional, como la interpretación de los tribunales nacionales pueden apoyar la eficiencia de los principios de los tratados internacionales en materia fiscal.

²⁴² Domínguez Crespo, César Augusto, op. cit., cita 24, p.175.

²⁴³ ibídem, pp. 178 y ss.

²⁴⁴ Ibídem, p.183. En la práctica mexicana encontramos que el convenio celebrado con los Estados Unidos de América contiene una carga más amplia de disposiciones consideradas anti abuso.

Entre estas medidas se encuentra determinar la simulación de actos en el caso de partes relacionadas. Así, a partir de 2005 se modificó el régimen fiscal aplicable a los ingresos obtenidos en regímenes fiscales preferentes, antes denominados paraísos fiscales, cuyo objetivo es evitar que el contribuyente eluda o difiera el pago del impuesto en México, al operar en jurisdicciones a las que no les son aplicables las reglas sobre territorios con regímenes fiscales preferentes, por no estar incluidas en la lista de los países que tienen esa condición, pero que sí cuentan con beneficios fiscales importantes en su legislación interna, aplicable a ingresos de no residentes. En esa ocasión también se modificó el concepto de residencia para efectos fiscales para no considerar que se cambiaba la residencia en casos en los que el contribuyente se ubicaba para efectos fiscales en los países de baja imposición, es decir con régimen fiscal preferente que corresponde a tener una imposición menor a 21% como tasa en el ISR.

Lo anterior permitió a la autoridad nacional establecer y verificar requisitos ²⁴⁵adicionales en estos casos para lograr un mejor control del contribuyente.

Sobre estas facultades atribuidas a la autoridad fiscal nacional, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia emitió el siguiente criterio de interpretación.²⁴⁶

RENDA. EL ARTÍCULO 213, EN RELACIÓN CON EL 212 Y EL 214 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UN RÉGIMEN TRIBUTARIO PARTICULAR PARA LOS INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN EL EXTRANJERO, SUJETOS A RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).

El artículo 213, en relación con los diversos numerales 212 y 214 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2005, al establecer un mecanismo de tributación particular para los contribuyentes que perciban ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, sujetos a regímenes fiscales preferentes, distinto al de los que no obtengan ese tipo de ingresos, no viola la garantía de equidad tributaria contenida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que dicho trato diferenciado se justifica porque: A) De los procesos legislativos que han configurado el tratamiento legal aplicable a la inversión a través de los citados regímenes fiscales, así como de los documentos que acreditan la intención internacional de combatir su proliferación, se advierte que la legislación mexicana procura regular mecanismos para combatir las prácticas de competencia fiscal internacional nocivas e impedir la manipulación de la base de tributación, mediante el uso de instrumentos jurídicos que aprovechan los beneficios inherentes a la inversión en regímenes fiscales preferentes, lo cual, en principio, se estima ajustado a los artículos 3o., 16 y 25 constitucionales. B) El establecimiento del mecanismo particular de tributación es una medida adecuada y racional para

²⁴⁵ La reforma fiscal en los Estados Unidos de América presentada por el Presidente de esa nación, requiere un análisis especial en esta materia ya que su planteamiento consiste en la reducción de la carga impositiva, cuya dimensión está por determinarse para efectos de estos convenios.

²⁴⁶ Novena Época, 166825, Pleno, Aislada, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, julio de 2009, Constitucional, Administrativa, P. XXX/2009, p. 79.

alcanzar la finalidad apuntada, ya que puede coadyuvar en la fiscalización de los ingresos vinculados a los regímenes fiscales preferentes y desalentar la inversión en los territorios sujetos a ellos, al menos, por lo que se refiere a las actividades que generen ingresos pasivos. C) La diferenciación de dichos ingresos, mediante un régimen particular, es una respuesta razonable del Estado mexicano que comparte la preocupación de la comunidad internacional en torno al combate de las prácticas que puedan constituir competencia fiscal nociva; consecuentemente, la utilización de instrumentos jurídicos que aprovechen las características inherentes a los regímenes fiscales preferentes en general -y a los denominados paraísos fiscales en particular, como la falta de mecanismos de intercambio de información y la nula imposición de la renta o su imposición a una tasa reducida-, se presenta como una práctica que válidamente puede combatirse o desalentarse, como lo hace el Estado mexicano, a fin de que -entre las personas- la inversión vinculada a regímenes fiscales preferentes no motive una injustificada redistribución de la carga tributaria, o bien, -entre los Estados- no se dé lugar a una concentración de actividad económica en un determinado territorio, si ello deriva de una práctica fiscal internacional nociva. Cabe aclarar que lo anterior no debe entenderse como un juicio anticipado de constitucionalidad sobre cada medida que pudiera establecerse como parte del régimen de desaliento analizado, sino que ello dependerá del estudio que en cada caso realice el juzgador constitucional.

Otro elemento importante en este análisis deriva de las medidas establecidas en la legislación nacional para proteger la recaudación, evitar la erosión de la base gravable y asegurar la equidad tributaria a nivel internacional, referida al requisito de sujetar los beneficios de un tratamiento fiscal normal, a la existencia, en el caso de países con régimen fiscal preferente, de un acuerdo amplio de intercambio de información.

Sobre este tema, la interpretación hecha por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que la exigencia de este requisito no viola la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.²⁴⁷

RENTA. EL OCTAVO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 212 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER LA EXISTENCIA O INEXISTENCIA DE UN ACUERDO AMPLIO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN COMO PARÁMETRO DE IDENTIFICACIÓN DE LOS INGRESOS SUJETOS A RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).

El citado precepto legal establece que si el país en el que se generan los ingresos, distintos a los ingresos pasivos señalados en el propio artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuenta con un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria celebrado con México, que se encuentre vigente, los ingresos no se considerarán sujetos a régimen fiscal preferente. Ahora bien, debe tomarse en cuenta que México tiene celebrados diversos tratados en los que establece compromisos en materia de intercambio de información tributaria, en los que claramente se aprecia la intención de parte de los Estados que los suscriben, de poner a disposición del otro Estado la información necesaria. Adicionalmente, en el caso del intercambio de información con el gobierno de los Estados Unidos de América y con el de Canadá, México tiene suscritos sendos acuerdos que se refieren específicamente a la materia aludida. En este sentido, cualquier compromiso suscrito en los términos apuntados puede ser entendido como un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria, sin que deba atribuirse mayor trascendencia a la denominación concreta del acuerdo internacional de que se

²⁴⁷ Novena Época, 166823, Pleno, Aislada, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, Julio de 2009, Constitucional, Administrativa, P. XXXIII/2009, p. 82.

trate, de ahí que una recta interpretación de tal concepto no deja lugar a dudas sobre el alcance del artículo 212 de la Ley del ISR, evidenciándose que la referencia al acuerdo amplio de intercambio de información tributaria como un parámetro para determinar si los ingresos de que se trate se encuentran o no sujetos a regímenes fiscales preferentes, no genera incertidumbre para el contribuyente, por lo que es evidente que el indicado precepto no viola el principio de legalidad en materia tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como se ha señalado, la interpretación hecha por el Poder Judicial confirma el criterio de política fiscal nacional a fin de proteger las finanzas públicas nacionales.

De esta manera, la interpretación que hace el Poder Judicial Federal en relación a la aplicación de reglas establecidas en los tratados internacionales, permite aplicar criterios técnico-jurídicos de prevención y control del cumplimiento de los citados Tratados.

Las cuestiones de interpretación que se dan en la materia plantean el análisis de alguno de los siguientes aspectos: jerarquía del Tratado internacional; discrepancia entre la Constitución nacional y el Tratado; diferencias entre el contenido del Tratado y la legislación nacional y diferencias del Tratado en relación con un instrumento reglamentario nacional.

En principio, de la definición que establece el artículo 133 constitucional sobre la jerarquía normativa, la Constitución y el Tratado se ubicarían en secuencia y, en cualquier otra contradicción, debe prevalecer el Tratado.

Esta es una de las razones que obligan a considerar que el rango del Tratado Internacional atribuido a estos instrumentos, en realidad correspondería a una ley de armonización fiscal en el ámbito de la competencia legislativa nacional.

Este enfoque no ha sido aceptado por el Poder Judicial, que se inclina por el análisis constitucional tradicional. Así, se puede observar que en el caso de las reglas sobre precios de transferencia, concepto manejado en fiscalidad internacional, tiene el propósito de hacer prevalecer el precio de mercado en el cálculo de la deducción correspondiente, para evitar que se aumente el monto de la misma ²⁴⁸. Esta medida protege la base gravable de las técnicas empleadas por los contribuyentes para reducir ésta y así pagar un impuesto menor.

RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII, INCISO B), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE PARA LA DEDUCCIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES SE CONSIDERARÁ COMO INGRESO OBTENIDO EL QUE RESULTE MAYOR ENTRE EL PRECIO PACTADO

²⁴⁸ Décima Época Reg. 2006523, Pleno, Tesis Aislada, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 6, Mayo de 2014, Tomo I, Constitucional, P. XIX/2014 (10a.) Página: 414.

Y EL DE VENTA CONFORME A LA METODOLOGÍA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2008 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).

El precepto indicado, al establecer que para deducir las pérdidas, tratándose de acciones y partes sociales que no se coloquen entre el gran público inversionista, se considerará como ingreso obtenido el mayor entre el precio pactado en la operación de que se trate y el de venta determinado conforme a la metodología establecida en los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (precios de transferencia), implica que el contribuyente, en su caso, deberá recalcular el monto de las pérdidas obtenido conforme al artículo 24 del mismo ordenamiento para hacerlas deducibles. Ahora, tomando en consideración que dicha exigencia: a) Es objetiva y obedece a una finalidad constitucionalmente válida, en tanto se propone combatir las acciones tendientes a eludir el cumplimiento de la obligación contributiva; b) Es un medio adecuado para lograr el fin que pretende y, por tanto, es razonable, porque al tratarse de títulos que no cotizan en la bolsa de valores, puede asegurarse que al menos se tome como precio de enajenación el de mercado y no uno inferior, en el entendido de que tal formalidad es únicamente para efectos fiscales; y, c) Tiene una proporcional correspondencia con el fin que pretende, ya que no afecta derechos innecesaria o excesivamente, pues aun cuando la deducción deberá tomarse considerando un precio distinto al convenido en caso que el de mercado resulte ser mayor, éste no es arbitrario, sino el que pactarían partes independientes en operaciones comparables; luego, se concluye que el artículo 32, fracción XVII, inciso b), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante la vigencia referida, no viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que la exigencia que contiene atiende a la capacidad contributiva de los sujetos obligados, al cumplir con los parámetros de razonabilidad en caso de considerarse un precio distinto al pactado (el de mercado) para hacer deducibles las pérdidas respectivas.

En este caso, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que una norma de la LISR no contraviene el principio de proporcionalidad previsto en el artículo 31, fracción IV constitucional, en la forma de calcular los precios de transferencia, precisando así, que la técnica aplicable a la determinación de valor prevista en la Ley, protege las finanzas nacionales.

La siguiente tesis de Tribunal Colegiado amplía el concepto de establecimiento permanente a dos casos adicionales a los descritos en el Modelo de Convenio de la OCDE, con el propósito de lograr que el criterio de la fuente de riqueza prevalezca a efecto de que el contribuyente pague en México los impuestos correspondientes y no en el lugar de la sede de la empresa.²⁴⁹

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. VARIANTES DE SUJECCIÓN DE LAS PERSONAS Y ENTIDADES NO RESIDENTES, ADICIONALES A LAS SEÑALADAS EN EL CONCEPTO RELATIVO PREVISTO EN LOS PUNTOS 1 A 3 DEL ARTÍCULO 5o. DEL MODELO DE CONVENIO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS.
El Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), en los numerales 1 a 3 de su artículo 5o., ofrece un

²⁴⁹ Décima Época, 2000793, Tribunales Colegiados de Circuito, Aislada, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro VIII, Mayo de 2012, Tomo 2, Administrativa, Tesis: I.4o.A.10 A (10a.), p. 1920.

concepto de lo que debe entenderse por establecimiento permanente para efectos fiscales. No obstante, existen además dos variantes de sujeción de las personas y entidades no residentes, dependiendo del hecho de que los rendimientos o ganancias se obtengan sin mediación de un establecimiento permanente o a través del mismo. En el primer caso, el gravamen recae sobre cada operación en función de los ingresos brutos generados por el no residente, devengándose el impuesto, en consecuencia, de manera instantánea. En la segunda hipótesis, los contribuyentes son gravados por la totalidad de rendimientos imputables al establecimiento; en consecuencia, puede señalarse que cuando una empresa no residente disponga en un Estado, por cualquier título, en forma continuada o habitual de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en las que se realice toda o parte de su actividad, o cuando actúe en ese país por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la empresa o entidad no residente, siempre que ejerza habitualmente dichos poderes, se considerará que él no residente actúa en dicho Estado a través de un establecimiento permanente. Por tanto, el tratamiento tributario que se aplica a los establecimientos permanentes es similar a los de una filial o sucursal de una sociedad matriz en otro Estado, por lo que sus rendimientos se gravan en el lugar en que están situados, independientemente de la casa matriz, pero sólo en la medida en que dichos beneficios o rendimientos sean imputables a ese establecimiento permanente.

Lo anterior demuestra dos aspectos importantes en la globalización jurídica: por una parte la posibilidad de que el diseño nacional de la norma pueda incluir elementos adicionales al modelo OCDE y, por la otra, la viabilidad de una interpretación más extensa que el contenido del modelo o aún de sus comentarios, a fin de proteger la fuente de ingreso como atribuible al fisco mexicano.

Lo anterior, hace evidente que los contribuyentes realizan su planeación fiscal atendiendo a criterios específicos, por lo que en el avance de la globalización en el ámbito internacional, genera que se identifiquen espacios normativos que permiten dicha planeación, por lo que los países dan seguimiento a las medidas adoptadas y a las distorsiones que se generan en la materia.

Las primeras soluciones apuntaron a recomendaciones sobre prácticas empresariales no deseables y sobre criterios y recomendaciones para evitar dos problemas de la fiscalidad internacional, por una parte las prácticas relativas a la erosión de la base gravable y, por la otra, la transferencia de beneficios a otros países.

Ante lo insuficiente de estas recomendaciones, se estimó necesario la elaboración de un convenio multilateral que incluyera medidas que pudieran resolver esta problemática.

Así, el Convenio Multilateral para adoptar las medidas de prevención para evitar la erosión de la base gravable y la transferencia de utilidades, identificado por sus siglas en inglés como BEPS, fue firmado por 76 países el 7 de junio de 2017, y plantea la modificación de los tratados bilaterales en busca de simetría normativa, constituyendo un

esfuerzo adicional y un avance técnico fiscal para lograr fortalecer las finanzas locales que se han visto afectadas por las prácticas empresariales no deseables. Se destaca que junto con estas medidas de control, como se señaló al inicio de este capítulo se han agregado las medidas consistentes en los Auditores Fiscales sin Fronteras, lo que fortalece la acción internacional en materia de fiscalidad.

Lo anterior hace concluir que en materia de globalización se está avanzando a la convergencia con el Derecho tradicional que utiliza instrumentos de control mucho más vigorosos y que permite que cada estado pueda decidir la dimensión de la fuerza de dichas medidas de acuerdo con su política nacional en la materia.

4.4.4.- Medidas de control globalizado

Como se señaló en el punto anterior, el control legal y administrativo nacional y la interpretación del poder Judicial mexicano han procurado cumplir los objetivos de los tratados internacionales para evitar la doble tributación y la evasión fiscal consistentes en asegurar la recaudación fiscal.

Sin embargo, las medidas o normatividad local no pueden resolver un problema global, por ello, como se planteó al inicio de esta investigación, se justifica el fortalecimiento de las medidas contra prácticas no deseables en materia de fiscalidad internacional, para el control globalizado de los contribuyentes por lo que se ha firmado un Convenio multilateral en la materia que modificará los convenios para evitar la doble tributación que entrarán en vigor de acuerdo con el procedimiento interno de cada país y con las reglas internacionales en la materia.

Esta problemática ha sido expuesta por los países miembros de la OCDE y ha sido analizada por esta organización intergubernamental generando el siguiente diagnóstico que explica cuál es la situación actual de la globalización en materia fiscal

Por ello la OCDE inició desde 2013 un amplio análisis de las prácticas inadecuadas de las empresas y de los problemas normativos que tenían los convenios bilaterales y las legislaciones de cada país, por lo que elaboró un documento en el que se recogía la problemática y las posibles soluciones a ella. Así, el 5 de octubre de 2015 se difundió²⁵⁰ el texto definitivo que se sometió a los Ministros de Finanzas del G20 sobre las

²⁵⁰ OCDE, Reporte Final sobre los BEPS. Octubre de 2015. Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>, consultado el 7 de noviembre de 2017.

acciones que se proponían para ser adoptadas por dichos países y por los demás que aceptarán el diseño propuesto.

Este texto incluía los siguientes temas:

- Ubicación de los retos de la fiscalidad en la era digital.
- Neutralización de los efectos de las incongruencias y lagunas fiscales de naturaleza híbrida.
- Diseño de reglas efectivas para el control de empresas extranjeras.
- Límite de la erosión de la base gravable derivada de la deducción de intereses y otras erogaciones financieras.
- Control de manera más eficiente de las prácticas fiscales perjudiciales.
- Prevención para que los beneficios otorgados por los tratados no se den en circunstancias inapropiadas.
- Prevención de la elusión simulada del estatus de establecimiento permanente.
- Alineación del resultado de los precios de transferencia con valor creado.
- Evaluación y monitoreo los BEPS.
- Establecimiento de reglas obligatorias de transferencia.
- Diseño de la Guía de documentación de precios de transferencia.
- Diseño efectivo de los mecanismos de solución de controversias.
- Desarrollo de un instrumento multilateral que apoye los tratados bilaterales.

De estas medidas propuestas, la última constituye la reestructuración de la normatividad internacional al modificar la mecánica de los tratados bilaterales por la de un tratado multilateral lo que implica el manejo de reglas comunes, ya aceptadas por todos los países y con estándares aprobados a través de su elaboración paulatina.

Así las prácticas no deseables de planeación fiscal internacional han generado que ese control nacional deba ser reforzado a través de medidas comunes y estandarizadas que han sido analizadas por la OCDE y han generado la expedición del Convenio Multilateral que modifica los convenios bilaterales con el fin de evitar la erosión de la base gravable y la transferencia de beneficios.

México firmó el tratado multilateral que incluye a los 61 países con los que tiene tratados bilaterales firmados y aplicables a la fecha, de acuerdo con el anexo al Convenio firmado. Este instrumento que forma parte del Convenio, contiene el registro de seguimiento de los procedimientos nacionales que cada país debe cumplir conforme al derecho nacional, para lograr la instrumentación plena del mismo.

La técnica aplicada en este instrumento internacional plantea una reforma expansiva que modifica los convenios bilaterales, de acuerdo con el artículo 1 del citado Convenio Multilateral:

Artículo 1* *Ámbito de la Convención La presente Convención modifica todos los Convenios fiscales comprendidos, tal como se definen en el subapartado a) del apartado 1 del Artículo 2 (Interpretación de términos).

Este artículo plantea para el derecho mexicano un reto para medir sus alcances en relación: con el marco constitucional mexicano en la materia; con las facultades específicas del Senado en materia de convenios fiscales; con las facultades del congreso en materia fiscal para modificar las disposiciones fiscales nacionales y con el Servicio de Administración Tributaria para instrumentar este Convenio.

Al respecto, se destaca la importancia de este instrumento²⁵¹ conforme a lo siguiente:

La firma, hoy y aquí, de este Convenio Multilateral marca un antes y un después en la historia de los convenios fiscales» *Éfirmó el Sr. Ángel Gurría, Secretario General de la OCDE* *ÍVamos camino de conseguir una rápida implementación de las profundas reformas acordadas en virtud del Proyecto BEPS que afectan a más de 1100 convenios fiscales en todo el mundo, lo que supone una drástica transformación de la forma en que se modifican el contenido y la redacción de tales instrumentos. Aparte de evitarles a los signatarios la necesidad de renegociar bilateralmente estos tratados, el nuevo Convenio ofrecerá una mayor seguridad y previsibilidad jurídicas a las empresas y garantizará un mejor funcionamiento del sistema tributario internacional, lo que redundará en beneficio de nuestros ciudadanos. Asimismo, la adhesión llevada a cabo hoy aquí nos demuestra que, cuando la comunidad internacional aúna esfuerzos y trabaja por y para un mismo fin, no hay reto ni desafío que no podamos afrontar eficazmente.*

Esta declaración marca una transformación mucho más clara de la transición entre el derecho internacional y el derecho globalizado, ya que los instrumentos jurídicos se comparten y las normas derivadas de él forman parte del nuevo orden jurídico mundial.

En el aspecto técnico jurídico, este Convenio modificará los Convenios Bilaterales, sin embargo se regula la posibilidad de establecer reservas a las normas previstas en el mismo. Este Convenio se instrumentará a través de la modificación de la

²⁵¹ OCDE Discurso del Lic. José Ángel Gurría el 7 de junio de 2017, <http://www.oecd.org/newsroom/la-firma-del-pionero-convenio-multilateral-beps-colmara-las-lagunas-normativas-de-los-convenios-fiscales.htm>, consultado el 8 de septiembre de 2017.

legislación interna. Considerando lo anterior, las reformas fiscales en México considerarán estos ajustes, incorporando o modificando la legislación nacional en la materia.

El contenido de la modificación ajusta de forma simétrica todos los tratados firmados, en principio por 76 países, ya que el Convenio está abierto para los que deseen adherirse. La técnica empleada en este caso consistente en modificar todos los tratados bilaterales se presenta como un gran avance, sin embargo su contenido podría generar confusión, por lo que algunos organismos como la Oficina Internacional de Documentación Fiscal, IBDF o la misma OCDE preparan cursos y material informativo sobre el tema²⁵²

Se destaca que, en el orden material, se incluyen los siguientes temas: mecanismos híbridos; abuso de tratados; establecimiento permanente y procedimientos amistosos.

Este novedoso instrumento internacional está diseñado con normas de precisión que reiteran la complejidad del Derecho fiscal internacional.

De acuerdo con lo señalado, esta complejidad del contenido normativo de los tratados internacionales en la materia ya había sido destacada por César Augusto Domínguez Crespo²⁵³, conforme a lo siguiente:

Debemos considerar que los tratados internacionales para evitar la doble imposición son instrumentos de alta complejidad cuyos objetivos rebasan por mucho la simple eliminación de la doble imposición. Son auténticos sistemas de distribución de potestades tributarias, acuerdos de colaboración entre administraciones tributarias, instrumentos de uniformidad conceptual, herramientas contra la evasión fiscal internacional.

Dicha complejidad ahora se incrementa lo que se explica por la OCDE, destacando los siguientes aspectos que se consideraron para llegar a la firma del mismo, ya que se requería evitar la dispersión de las medidas así como un adecuada aplicación de ellas, buscando la simetría a través de este tipo de instrumento que modifica los convenios bilaterales, conforme a lo siguiente: ²⁵⁴

a.- existen más de 3000 convenios en materia fiscal y de ellos, 1100 relativos a doble imposición, de modo que realizar la negociación bilateral hubiera implicado 10 años o más para lograrla.

²⁵² Oficina Internacional de Documentación Fiscal, https://www.ibfd.org/?utm_source=June-academic-newsletter-2017&utm_medium=email&utm_campaign=AN21-06-2017&utm_term=&utm_content=IBFD-Homepage, consultado el 20 de septiembre de 2017.

²⁵³ Domínguez Crespo, César Augusto, op. cit. cita 24, p.185.

²⁵⁴ Cfr. Nota de la OCDE sobre la implementación jurídica de la Convención Multilateral firmada el 7 de junio de 2016, en <http://www.oecd.org/tax/treaties/legal-note-on-the-functioning-of-the-MLI-under-public-international-law.pdf>, consultado el 23 de septiembre de 2017.

b.- existe consenso expresado en las reuniones de 2013, 2014 y 2015, en el sentido de que las prácticas inadecuadas de las empresas dañan las finanzas públicas de los países.

c.- la participación de 100 países, compartiendo la misma problemática, número que rebasa a los miembros de la OCDE, demuestra el interés mundial en el tema.

d.- expertos en Derecho Internacional de diversos países como Concepción Escobar, de España, Matías Forteau, de Francia e Itai Grinberg, de Estados Unidos de América, entre otros, opinaron en el sentido de que era viable la firma de un tratado multilateral que modificara los convenios bilaterales.

e.- el tratado multilateral permite a los países: implementar el acuerdo sobre las medidas de control relativas a la erosión de la base gravable y la transferencia de beneficios; proveer flexibilidad en el nivel de cumplimiento y asegurar transparencia y claridad en la aplicación de las disposiciones.

De esta forma, el Convenio multilateral contiene normas compartidas por los países sobre: medidas híbridas; entidades con doble residencia; medidas para evitar la doble imposición; casos de utilización de medidas abusivas de los tratados; medidas para impedir el uso abusivo; casos de limitación de beneficios; operaciones con dividendos, ganancias de capital; elusión del estatus de establecimiento permanente; mejoras al procedimiento amistoso; arbitraje obligatorio y vinculante y disposiciones finales que incluyen, entre otros, los temas de reserva o el desistimiento.

Las medidas incorporadas en el Convenio incluyen nuevos *estándares mínimos* que establecen requisitos para tener mayor información: los informes país por país (*country by country reporting*) que permiten a las autoridades fiscales nacionales una visión global de las operaciones de las empresas multinacionales.

Igualmente, se establecen medidas estándar para la prevención del abuso de los tratados, lo que se conoce como *treaty shopping*, para erradicar el uso de sociedades «canalizadoras de inversiones» (tipo *conduit*) que permiten analizar ventajas para las inversiones en materia fiscal.

Adicionalmente, se busca limitar las prácticas tributarias perniciosas, principalmente en el ámbito de la propiedad intelectual y mediante el intercambio automático de ciertas determinaciones o acuerdos entre la administración y el contribuyente (*tax rulings*), empleando en este caso, la propia facultad reglamentaria nacional para contener esta práctica.

Así mismo, se promueven los procedimientos de acuerdo mutuo efectivos, con el fin de garantizar que la lucha contra la doble imposición (o desimposición) no genere situaciones de doble imposición.

Los procedimientos amistoso y arbitral se refuerzan para fortalecer la solución internacional.

Conforme a lo anterior, los gobiernos deben implementar una serie de medidas nuevas a través de modificaciones de las normas de derecho interno, incluyendo normas fortalecidas sobre Empresas extranjeras Controladas (*CFC*), un enfoque común para limitar la erosión de la base gravable, mediante la deducibilidad de intereses y sobre nuevas normas para neutralizar los mecanismos híbridos, que pueden producir la doble imposición a través de complejos instrumentos financieros.

Los esfuerzos realizados para lograr la funcionalidad de la fiscalidad internacional con medidas, modelos, estándares, etc., que de manera indicativa, sugerida o como recomendación, propone la OCDE, se refuerzan a través de la identificación de coincidencias ya validadas de conceptos y elementos que tienen mayor aceptación, permanencia y estabilidad y que permitieron plantear la celebración de un instrumento con mayor cobertura, mayor nivel de estandarización y más elementos de control para la eficacia de los tratados internacionales en la materia.

Se destaca que el Convenio multinacional permite a los países establecer reservas, aplicar de forma total o parcial las medidas, salir del Convenio y la incorporación de nuevos integrantes. Este Convenio por su flexibilidad y cobertura toma el carácter de un documento indicativo y orientador de las reglas aplicables, lo que generará mucho más trabajo de aplicación para las autoridades administrativas y de interpretación en los tribunales.

Al estandarizar las medidas a nivel internacional se trata de evitar el uso de medidas unilaterales en las que los Estados, ante la problemática que se presenta en la aplicación de los tratados internacionales, establecen mecanismos nacionales para resolver los casos que alteran la funcionalidad de los tratados y asegurar de esta forma los ingresos públicos. En este caso se ubicó el Reino Unido, cuando ante la problemática de empresas que mediante prácticas de defraudación internacional, evitaban la imposición en la hipótesis de establecimiento permanente o a través de la deducción de gastos generados y pagados a empresas que se ubican en territorios de baja imposición, no empleó sus técnicas de control nacional, sino que creó un impuesto *denominado Google Tax*, cuyo objetivo es

gravar los ingresos eludidos con una tasa de 25% que es mayor a la general de 21% para sociedades.

En este caso se utilizó un mecanismo impositivo de control y no el propio convenio para controlar sus efectos. Situación similar se dio en México, pero por razones nacionales de control, en el caso del Impuesto Empresarial a Tasa Única, por el nivel de evasión detectado por la autoridad en el ISR.

Otra práctica que se realiza en algunos países es el Tax ruling, que consiste en responder consultas de los particulares, otorgando por esta vía beneficios a los contribuyentes. (Investigación en curso en Holanda y Luxemburgo) y que constituye una práctica que se trata de erradicar, ahora a través de las medidas de control convenidas.

En el caso de Bélgica la Comisión Europea ordenó en enero de 2016 al gobierno belga que recaude los 700 millones de euros de impuestos que 35 multinacionales radicadas en el país no pagaron durante 10 años.²⁵⁵ Esta medida de control supra-nacional responde a las medidas que es necesario aplicar cuando los gobiernos nacionales otorgan resoluciones que benefician fiscalmente a ciertas empresas, lo que contradice el principio de neutralidad fiscal.

Es importante recordar que las soluciones a los problemas de fiscalidad internacional pueden ser abordados desde otra perspectiva, considerando que existen reglas generales de los Tratados, para asegurar igualdad y seguridad a todos los contribuyentes, por lo que cuando se alteran estos principios a través de resoluciones que otorgan beneficios, se inicia un procedimiento de investigación. Se destaca que en el ámbito internacional este tipo de medidas no son compatibles con los Tratados para Evitar la Doble Tributación, porque anulan sus efectos.

Igualmente se observa que hay otras organizaciones como la Comisión independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional que hace un planteamiento más amplio de la problemática en la materia, así entre las medidas que propone se señalan la reducción de la competencia entre los países para atraer inversión a través de las tasas impositivas, así como la sanción penal al abuso en las prácticas fiscales de las multinacionales, conforme a lo siguiente:²⁵⁶

²⁵⁵ Comisión Europea, http://www.ieco.clarin.com/economia/UE-Belgica-impuestos-impagados-multinacionales_0_1502850021.htm, consultado el 3 de noviembre de 2017.

²⁵⁶ Declaración de la Comisión independiente para la reforma de la fiscalidad corporativa internacional http://www.icriict.org/wp-content/uploads/2015/06/ICRICT_Com-Rec-Report_SP_v1.2.pdf, consultado el 12 de enero de 2018.

Los países desarrollados, posiblemente a través de la OCDE, deberían dar el primer paso para frenar la actual competencia a la baja en materia de impuestos a las sociedades, acordando una tasa mínima del impuesto a los beneficios o utilidades de las empresas.

. . .

Los Estados deberían imponer sanciones penales a las prácticas abusivas en el ámbito tributario.

La posibilidad de resolver una problemática jurídica en la materia, lleva necesariamente al derecho internacional público, ya sea a través de los convenios bilaterales ahora con la modificación a través del Convenio Multilateral, previo cumplimiento del procedimiento constitucional correspondiente, dando paso al Derecho global por la mecánica que aplica y por su incorporación en el derecho nacional.

Esta transformación en materia fiscal es una de las características de la globalización jurídica, al pasar de compartir normatividad a compartir textos jurídicos de aplicación intermedia o directa.

Lo importante de esta transformación es que en el régimen federal la distribución de competencia genera que la ubicación del bien o del servicio pueda detonar mayor recaudación local, dependiendo de la actividad económica de cada entidad federativa y por ello es que la legislación local es muy importante para alinear los intereses multinacionales con las políticas nacionales y locales de cada país. Hoy, como se señaló anteriormente las entidades federativas compiten por atraer inversión, ya que esto detona mayores ingresos propios por gravámenes locales y mayor nivel de participaciones federales.

Se destaca que al igual que en otros aspectos de la economía, en el caso del federalismo fiscal, el Derecho tiene una función muy clara, la de regular lo regulable, la de normar lo que la técnica permite normar y en ordenar un fenómeno determinado en el que los valores los determina quien ejerce el poder político y no el mercado, por ello es necesario hacer compatible el interés de las empresas por alcanzar sus objetivos de expansión con los del Estado por lograr el Desarrollo nacional.

La transformación del Estado en la globalización obliga a analizar tanto la justificación del ejercicio del poder, como la finalidad que éste tiene en esta nueva realidad.

Al respecto, es necesario considerar que la fiscalidad internacional tiene por objeto asegurar los ingresos de los Estados para aplicarlos al Desarrollo.

La fiscalidad permite que la ideología del Estado definida a nivel constitucional, determine la aplicación de los recursos públicos y administre a través de la

política fiscal los ingresos de sus contribuyentes. Adicionalmente, la fiscalidad tiene entre sus objetivos corregir las distorsiones que genera el propio régimen económico.

Es importante recordar que la globalización implica también un efecto negativo que consiste en la generalización de las tendencias globales o locales nocivas. En efecto, la réplica y la extensión ilimitada de tendencias, modas o prácticas son parte inherente de la globalización, lo que justifica la homologación normativa como respuesta simétrica a una transformación que así lo requiere, fortaleciendo al estado nacional en sus mecanismos de detección y control de conductas contrarias al orden jurídico.

Al respecto se destaca que se trata de una transformación mundial de las relaciones entre los ciudadanos de diversos Estados al interior de cada uno de ellos, por lo que los académicos, estudiosos, analistas y políticos deben buscar soluciones en las dos dimensiones de la globalización, la internacional y la nacional, integrando en un diseño ad hoc el sistema jurídico del siglo XXI.

Adicionalmente, la estrategia jurídica para enfrentar y corregir los efectos de las desventajas en la globalización y el aprovechamiento de las ventajas, es parte de la política legislativa nacional que deben desarrollar los Estados en busca de condiciones de igualdad o de corrección de efectos derivados de la desigualdad del diseño normativo de cada país. Por ello, México ha implementado técnicas normativas nacionales que lo ha ido fortaleciendo en el ámbito internacional.

En relación con las medidas de control contra las prácticas que pervierten la fiscalidad internacional, hay opiniones que consideran que este esfuerzo es insuficiente²⁵⁷, señalando lo siguiente:

Para proceder a dicha reforma, la cooperación internacional debe ir más allá de la actual iniciativa BEPS de la OCDE y empezar a investigar y a negociar los elementos específicos de una consolidación internacional y el sistema de reparto entre países de los impuestos a las multinacionales, incluidas qué normas deberían aplicarse para determinar la base imponible y la atribución de los beneficios entre países en los que operan y cómo evitar la desintegración vertical que podría suscitar.

Adicionalmente, La Comisión Económica para América Latina y el Caribe²⁵⁸, destaca que el documento de la OCDE en materia de medidas para evitar la erosión de la

²⁵⁷ Cfr., Ey taxflash Estás listo para los BEPS http://www.eyboletin.com.mx/eysite2/pdf/comentarios_2139.pdf, consultado el 20 de septiembre de 2017.

²⁵⁸ Cfr. Perspectivas y Desafíos del Desarrollo en América Latina y el Caribe, en el marco de los ODS. http://www.cepal.org/sites/default/files/presentation/files/160413_alicia_barcelona_coop_sur-sur_distrib.pdf, consultado el 3 de enero de 2018.

base gravable y la transferencia de utilidades se ha quedado corto en relación con la importancia del problema.

Sobre este tema, Adolfo Arrijo Vizcaino²⁵⁹ señala:

Solamente un compendio equilibrado de imaginación y estrategia que permita aprovechar las ventajas relativas y minimizar las desventajas relativas que el marco de la interdependencia económica trae aparejadas, permitirá a México formular una política exterior realista-y sobre todo de largo plazo- que lo coloque en el lugar que debe corresponderle como la Nación geopolíticamente más importante de toda Iberoamérica.

La ventaja territorial de referencia, corresponde a la posibilidad en América latina, de un liderazgo natural en materia jurídica que apoye la integración económica en la que todos los países puedan incrementar su recaudación y beneficiarse de las ventajas de un mejor control de los contribuyentes globalizados. Al mismo tiempo, la vecindad con los Estados Unidos de América coloca a México en una posición estratégica.

Adicionalmente, la participación activa de México le asegura un lugar privilegiado en la instrumentación de las medidas previstas. Así se ha destacado.²⁶⁰

México - como miembro de la OCDE - ha participado activamente en los grupos de trabajo para el desarrollo de los diferentes Reportes, y ha introducido cambios legislativos desde 2014 (por ejemplo regulación anti-híbrida del artículo 28, fracción XXIX y XXXI de la LISR y la introducción a partir del 2016 de las declaraciones informativas de precios de transferencia basados en la Acción 13 (archivo maestro, archivo local y país por país).

México cumple con los compromisos internacionales y sobre todo aplica los procedimientos correspondientes lo que le permite experimentar y avanzar en la fiscalidad internacional.

El Servicio de Administración Tributaria se prepara para los cambios que se están dando en la materia, tanto en la preparación de las iniciativas que mostrarán los nuevos compromisos adquiridos con el Convenio multilateral firmado recientemente como en la instrumentación de las medidas que se analizan.²⁶¹

²⁵⁹ Arrijo Vizcaino, Adolfo, op. cit., cita 88, p. 528.

²⁶⁰ Ey taxflash Estás listo para los BEPS http://www.eyboletin.com.mx/eysite2/pdf/comentarios_2139.pdf, consultado el 2 de febrero de 2018.

²⁶¹ Así, el SAT participa con la OCDE (OCDE) en el análisis de la problemática a nivel global sobre prácticas fiscales nocivas y contribuye al Plan de Acción para Combatir la Erosión de la Base Gravable y la Transferencia de Utilidades (BEPS por sus siglas en inglés), mediante sus propias experiencias y la colaboración para delinear el conjunto de acciones a tomar por todos los países interesados en combatir este fenómeno. Cfr. SAT, reporte Anual 2013 y retos 2014. http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2014_t4/Reporte_Anual2013_Retos_2014.pdf, consultado el 10 de octubre de 2017.

Programa de capacitación para aplicación de estas medidas. En 2016, 300,000 pesos aproximadamente en cursos impartidos por SAETA Consulting SA de CV Cfr. www.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/ProyFinanPEF2016.xls, consultado el 8 de noviembre de 2017.

Adicionalmente, para 2017 se presentó en la iniciativa de Ley que reforma adicional y deroga diversas disposiciones fiscales, medidas específicas en la LISR para evitar las prácticas que disminuyen la base gravable de este impuesto.²⁶²

Considerando lo anterior, las medidas internacionales se ven complementadas con medidas nacionales que coinciden en objetivos y que darían respuesta al planteamiento de esta tesis en el sentido de si ¿el tratado multilateral que modifica de forma flexible los tratados para evitar la doble tributación, reducirá las prácticas no deseables, incrementando la recaudación fiscal?

Este planteamiento si coincide con el objetivo del tratado internacional de referencia que implica una fuerza regulatoria considerable y podrá evaluarse en cuanto a la efectividad de su contenido conforme se siga en cada país el procedimiento constitucional correspondiente y de acuerdo con dos indicadores que se informaran a la OCDE que son el índice de reducción de prácticas no deseable y el índice de recaudación en materia de fiscalidad internacional.

Por último, se destaca que el Convenio Multilateral sobre las medidas de erosión de la base gravable y transferencia de utilidades²⁶³ tiene características que reiteran el avance en la técnica normativa cuya implementación a nivel nacional debe cuidarse. Así, este instrumento incluye cambios en los mecanismos de control y constituyen un paso más para lograr una recaudación más eficiente. Igualmente diseña formas novedosas de armonización de las disposiciones internacionales y nacionales que marcan la intención de los países de avanzar en la simetría normativa y, además, en la alineación

²⁶² Con esta modificación será posible evitar que para efectos del ISR, en la industria petrolera existan incentivos para la erosión de la base gravable a través de operaciones con partes relacionadas. En ese contexto, se propone reformar el segundo párrafo de la fracción IX del artículo 76 de la Ley del ISR, para establecer que la obligación de obtener y conservar la documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia será aplicable tratándose de los asignatarios y contratistas a que se refiere la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, con independencia del nivel de ingresos que tengan.

Cfr. http://ppef.hacienda.gob.mx/work/models/PPEF2017/paquete/ingresos/LISR_LIVA_CFF.pdf , consultado el 3 de noviembre de 2017.

²⁶³ Nota Explicativa Del Convenio Multilateral Para Implementar Medidas Relativas A Los Tratados Tributarios Para Prevenir La Erosión De La Base Y El Traslado De Utilidades.13. El Convenio opera para modificar tratados tributarios entre dos o más Partes en el Convenio. No funcionará de la misma manera que un protocolo de enmienda a un único tratado existente, que modificaría directamente el texto del Tratado Tributario Cubierto; sino que, se aplicará junto con los tratados tributarios existentes, modificando su aplicación para implementar las medidas BEPS. Como resultado, aunque para fines internos, algunas Partes pueden elaborar versiones consolidadas de sus Tratados Tributarios Cubiertos modificadas por el Convenio; hacerlo no es un requisito previo para la aplicación del Convenio. Como se señala a continuación, es posible que las Jurisdicciones Contratantes acuerden posteriormente modificaciones a su Tratado Tributario Cubierto distintas de las previstas en el Convenio

https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/banner_principal/nota_explicativa_mli.pdf, consultado el 3 de marzo de 2018.

de los mecanismos de control retomando el objetivo de los tratados para evitar la doble tributación que ha buscado el fortalecimiento de la recaudación en cada país, en el marco de la globalización.

De acuerdo con lo anterior y para finalizar el análisis realizado en los cuatro capítulos anteriores, que iniciaron con el origen y evolución del federalismo mexicano, haciendo posteriormente el análisis comparado de éste entre Argentina y Brasil y México, describiendo y precisando posteriormente el desarrollo que ha tenido el federalismo mexicano a través de la Coordinación Fiscal, hasta su internacionalización y, por último, la globalización que incorpora nuevos instrumentos normativos, permite llegar a las conclusiones que se presentan enseguida.

CONCLUSIONES

1.-El pensamiento liberal tuvo una influencia determinante en el federalismo mexicano en la modificación de la correlación de fuerzas y en la creación de dos niveles de normatividad fiscal a través de la distinción entre impuestos indirectos y directos. El diseño original atribuido a los Estados Unidos de América, se adecuó con la aportación de elementos ideológicos de la Constitución francesa de 1791, a través de la Constitución de Cádiz de 1812, así como de elementos ideológicos nacionales incorporados en las Constituciones de 1824 y de 1857, derivado de la fuerza económica de la provincia. La influencia de las instituciones fiscales españolas marcó la diferencia en el destino del federalismo fiscal mexicano durante el siglo XIX. La Constitución de 1917 agregó elementos sociales que marcaron un cambio en la ideología que impactó el sistema fiscal y lo modificó para incorporar el impuesto al ingreso.

1.1.- La *Contribución Federal* fue un elemento esencial y característico del modelo fiscal Federal mexicano por el destino específico que se le asignó. Este gravamen se estableció en 1824 a cargo de las entidades federativas y tenía como destino el pago de la Deuda. Esta Contribución fue abrogada en 1949, derivado de las solicitudes formuladas por dichas entidades en las Convenciones Fiscales y por resultar ya de muy baja recaudación.

1.2.-La regla fundamental de distribución de competencia federal, contenida en el actual artículo 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se incluyó hasta la Constitución de 1857. Lo anterior deriva del hecho de que la enmienda X a la Constitución de los Estados Unidos de América, que es el antecedente de este concepto, no se conoció antes en México. Además, al incorporarse en la Constitución mexicana, se modificó el texto original, agregando el concepto, *expresamente*. En la redacción de la Constitución de 1857 se observa el intento por distinguir la competencia Federal y la local, atendiendo a la naturaleza de los impuestos directos y los indirectos. Esta propuesta no fue adoptada, por lo que sólo se incorporó la regla genérica del actual artículo 124. Adicionalmente esta Constitución incorporó el artículo 34, cuyo texto provino de la Constitución de Cádiz, incorporando así el concepto de solidaridad de la tributación.

1.3.-Al interpretar en 1879 el artículo 34 constitucional, correspondiente al actual artículo 31, Ignacio L. Vallarta diseñó el concepto de competencia concurrente que ha sido la base del desarrollo fiscal de la teoría mexicana sobre el ejercicio de facultades locales y federales. Igualmente, esta tesis limitó el amparo en materia fiscal al considerar

que el artículo relativo a las obligaciones de los mexicanos se ubicaba fuera del capítulo de garantías y por ello no era procedente éste.

1.4.- El concepto de facultades expresas impulsó las reformas constitucionales que fueron ampliando la competencia a favor de la federación y la Suprema Corte de Justicia de la Nación validó la competencia federal expresa.

1.5.- El Siglo XX se caracterizó por diversos intentos para definir la competencia federal y local en las Convenciones fiscales, por la confrontación constante entre las entidades federativas y la federación. Las 3 Convenciones Fiscales del siglo XX iniciaron un largo camino para buscar una mejor distribución de los recursos públicos que garantizaran un desarrollo equilibrado y que evitaran la concentración de dichos recursos.

1.6.- La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917 no se ocupó del tema fiscal, por lo que el texto conservó el contenido de la Constitución de 1857. Sin embargo, la incorporación del impuesto al ingreso impactó el sistema fiscal, dando lugar en 1921 a la expedición de la Ley del Centenario.

1.7.- La Coordinación Fiscal regulada se inició en el artículo 8º transitorio de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, publicada el 31 de diciembre de 1947 y en la nueva ley de la materia, expedida el 31 de diciembre de 1951, se estableció por primera vez la posibilidad de celebrar convenios. Más tarde, por decreto publicado en 30 de diciembre de 1972, se estableció la coordinación en materia del impuesto sobre la renta en ciertos rubros, lo que le dio el carácter de Coordinación difusa.

1.8.- A partir de 1978 se inició la Coordinación concentrada y regulada en un ordenamiento específico y estableciendo instrumentos políticos, administrativos y económicos. En 1983, se reformó la Constitución para rediseñar la fiscalidad municipal garantizando fuentes exclusivas para los municipios, lo que fortaleció las finanzas locales. La Coordinación Fiscal nacional se amplió a partir de 1997 para convertirse en Coordinación Hacendaria, ya que amplió su ámbito de aplicación a la asignación de fondos. Finalmente en 2016, se expidió la Ley Federal de Zonas Económicas Especiales para incentivar fiscalmente la inversión en zonas de menos desarrollo. Así mismo, se expidió la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y Municipios que permite regular el endeudamiento y el uso de las participaciones federales para garantizar el mismo.

1.9.- A partir de 2013, se establece en México el rubro de impuestos al patrimonio, coincidiendo prácticamente con el centenario del establecimiento del impuesto

sobre la renta en, lo que, para efectos económicos, marca una perspectiva distinta en el futuro del sistema fiscal mexicano y la modificación de los criterios de política fiscal.

2.- En el análisis comparado efectuado entre Argentina Brasil y México, tres países con un pasado histórico similar y con un futuro compartido, se destaca que el modelo federal no es simétrico y que se trata de tres modelos distintos de federalismo latinoamericano.

2.1.-Argentina establece competencia temática en su Constitución, distinguiendo las fuentes gravables de acuerdo con su clasificación en impuestos directos e indirectos y remite a las Leyes-Convenio para organizar su fiscalidad.

2.2.-Brasil define constitucionalmente de manera muy amplia, los campos impositivos, incluyendo los temas de legalidad, intervención y distribución de fondos y remite a la Ley Complementaria la regulación de temas específicos.

2.3.-Cada uno de estos tres países aplica un modelo distinto de federalismo fiscal que le atribuye a cada régimen jurídico, identidad plena en tres tipos de federalismo: coordinado, el modelo mexicano; consensuado autónomo, el argentino y estructurado, el brasileño.

2.4.- Argentina tiene un diseño de federalismo fiscal similar al del régimen mexicano, por el contenido genérico de sus normas y por remitir a leyes secundarias el detalle de la regulación, en Argentina, a las Leyes-Convenio, en México a la Ley de Coordinación Fiscal. Brasil incluye un contenido constitucional muy amplio, detallado y preciso de las normas que rigen el régimen fiscal federal.

2.5.-Argentina incluye contenido general y no define el nivel de fuentes gravables. La Constitución brasileña de 1988 integra el detalle de la fiscalidad, aplicando el modelo de Estado democrático de Derecho, con fuerte influencia técnica de la Constitución alemana y con criterios específicos de distribución de fuentes gravables, diferentes a los que aplican Argentina y México. La influencia de la Constitución portuguesa de 1976 determinó el contenido de la Constitución brasileña de 1988, inspirando su contenido social. La Constitución brasileña incorpora rasgos de un modelo horizontal de distribución de competencia legislativa, es decir otorga a la federación la regulación en materia de reglas generales y otorga a las provincias la regulación complementaria.

2.6.-De acuerdo con lo anterior, en Brasil se incluyen principios constitucionales sobre fiscalidad, que son los siguientes:

-Definición constitucional de la competencia federal y local.

-Remisión a la Ley complementaria para resolver conflictos de competencia tributaria.

-Régimen fiscal específico para el Distrito federal que comparte con los Estados.

-Reglas específicas sobre legalidad tributaria.

-Reglas sobre la *intervención* en materia fiscal, y

-Reglas específicas de la distribución de recursos.

3.- El régimen fiscal mexicano enfrenta retos en la etapa actual del federalismo *alineado*, ya que busca una transformación importante al fortalecer las fuentes de ingreso de las entidades federativas, lo que está generando competitividad fiscal local, ya que cada entidad puede establecer criterios diferentes y contrastantes en materia de política fiscal. La Coordinación Fiscal ha asumido el reto de una distribución equitativa de los ingresos con base en indicadores económicos que fomentan la competitividad. Por último, la internacionalización iniciada en 1992 marcó una nueva etapa de la fiscalidad que es correlativa a la apertura comercial que se dio en esa década y que implicó el reto de armonizar la legislación fiscal.

3.1.-El marco constitucional de la Coordinación Fiscal se sustenta en las reformas hechas en materia de participaciones federales y resulta adecuado su sustento legal con base en la flexibilidad que se requiere en la materia. La modificación teórica del federalismo y la redistribución de fuentes gravables se basa en la naturaleza convencional de la Coordinación Fiscal.

3.2.-El tema de las participaciones federales fue materia de impugnación jurisdiccional extraordinaria en la primera década del siglo XXI, coincidiendo con la primera alternancia en México, lo que derivó en 18 tesis de jurisprudencia sobre el tema, en un esquema de hiperactividad contenciosa no desarrollado en los 50 años anteriores de existencia de las participaciones federales. Lo anterior destaca el nivel de controversia que se generó en este momento de la historia fiscal de México.

3.3.- La regulación constitucional del endeudamiento público local tiene un matiz político, más que técnico, en virtud de que los controles de endeudamiento ya existían y lo que generó el sobreendeudamiento fue la no aplicación de los mismos.

3.4.- La Coordinación Fiscal ha avanzado a través de las nuevas líneas de modificación conceptual del federalismo que aplica la simetría y homologación, así como la reclasificación y estratificación de las fuentes de ingresos fiscales federales.

3.5.--El sistema fiscal requiere simetría a nivel nacional, avanzando en los mecanismos de coordinación y armonización para lo cual se puede plantear la posibilidad de un Modelo de Legislación Estandarizada Municipal (MOLEM), que permita desarrollar el esquema constitucional previsto en el artículo 115, en relación con lo previsto en los artículos 25 y 26 constitucionales. Es adecuado para el desarrollo nacional, crear células normativas que detonen la funcionalidad del federalismo, es decir, potenciar que las partes integrantes de ésta, sean el motor de desarrollo. Por ello, este modelo definiría los recursos asignables, las reglas de operación y los mecanismos de evaluación a partir del diagnóstico y clasificación de la situación socio-económica de cada municipio.

3.6.- En relación con lo anterior, se destaca que existen esfuerzos dispersos de órganos del gobierno federal en temas de coordinación de acciones como el Instituto Nacional para el Federalismo y Desarrollo Municipal, organismo de carácter político, por lo que convendría contar con un órgano coordinador de todos los mecanismos de alineación y homologación jurídica que se están realizando en México. Los esfuerzos dispersos constituyen medidas desarticuladas que podrían generar contradicciones en las reformas que buscan homologar o dar simetría a la regulación federal en materias distintas a la fiscal como la penal, la anticorrupción o la electoral, entre otras.

3.7.- La expedición de la Ley Federal de Zonas Económicas Exclusivas que prevé un esquema de promoción fiscal, no requería este nivel normativo para desarrollar su contenido ya que las facultades del Poder Ejecutivo son muy amplias en la materia y tienen la flexibilidad que se requiere en estos casos, sin someter al estrés político el diseño de los beneficios.

3.8.- A partir de 1992, México se incorporó a la fiscalidad internacional al firmar el primer tratado para evitar la doble tributación internacional, aplicando el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. De esta forma se inició el alineamiento de la fiscalidad nacional al diseño internacional. La transformación económica de México ha ido ajustando el modelo Federal al nuevo orden internacional globalizado, adoptando estándares internacionales que posicionan a México para buscar un diseño fiscal competitivo.

3.9.-Los acontecimientos en materia de competitividad internacional justifican la integración fiscal a través de tratados internacionales y la integración y armonización normativa de los textos nacionales, instrumentada en los últimos 25 años. La incorporación de México a la fiscalidad internacional asegura la recaudación, el control de

los contribuyentes y la integración económica. Adicionalmente, el Estado mexicano no podría permanecer aislado de la transformación económica mundial y requiere de instrumentos jurídicos para evitar la evasión fiscal internacional.

3.10.-Resulta más adecuado y congruente con el marco constitucional, no incluir una regulación en este nivel de los elementos y variables del tema en materia de tratados internacionales ya que los tipos, nivel y contenido de los mismos, son muy variables y responden a reglas específicas de cada una de las materias que regulan. Adicionalmente, el marco legal flexibiliza la regulación de cualquier materia que pudiera requerirse para contener o bloquear medidas unilaterales de otros países. La ley nacional, es un escudo contra posibles agresiones jurídicas internacionales.

4.-La Globalización jurídica en materia fiscal deriva de la internacionalización que ha preparado los cambios que se están generando en el siglo XXI. Los retos que impone la integración normativa e institucional se orienta a reforzar el poder de los Estados, ya que los objetivos económicos de éstos son coincidentes, esto es, mantener e incrementar los ingresos públicos, así como evitar la doble tributación y la evasión fiscal mundial. Atendiendo a estos nuevos retos del federalismo, México se enfrenta a ellos, con base en el Estado de Derecho. Sus instituciones jurídicas enfrentan hoy la Globalización.

4.1.-El Derecho Globalizado es un conjunto de normas que se originan en un órgano intergubernamental o internacional, que se incorporan en un tratado internacional y que, en algunos casos, se instrumentan a través de un procedimiento de nacionalización, conforme al sistema jurídico local. La Globalización del Derecho, describe el nivel en que todo el mundo aplica el mismo grupo de normas jurídicas.

4.2.-La Globalización jurídica es el proceso que consiste en integrar el impacto de esta transformación y reflejarlo en los órganos del Poder Legislativo, Ejecutivo y Judicial, en la práctica profesional y docente, así como en la investigación jurídica.

4.3.-Una norma globalizada se identifica por la coincidencia de valores; de contenido lingüístico; de diseño y estructura, así como de mecanismos de control de eficiencia. Lo anterior deriva en el efecto práctico de compartir ordenamientos jurídicos, iniciando por compartir contenidos normativos.

4.4.-En México, las disposiciones constitucionales no incluyen normas relativas a la Globalización del orden jurídico, pero si está previsto el diseño constitucional de la internacionalización, ya que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ha sido modificada con reformas precisas, que incluyen dos aspectos: el Ejecutivo Federal

tiene un marco de control de los principios que se deben respetar en la materia; y la participación más amplia del Senado de la República al aprobar los tratados, así como la participación de ambas Cámaras, Diputados y Senadores, en la incorporación al Derecho interno de las normas Globalizadas.

4.5.-La Globalización en materia jurídica incluye un proceso de cuatro etapas: la integración a través del Derecho Internacional; la asimilación por incorporación a los textos nacionales de normas homologas o simétricas; la aplicación de modelos normativos y, la última, que implica compartir textos legales elaborados a través de procedimientos y técnicas generadas por instituciones comunes.

4.6.- Es importante analizar la competencia de la Secretaría de Relaciones Exteriores para considerar su participación expresa en el tema de la Globalización, con el propósito de sistematizar y armonizar en todas las materias, los efectos que alcanza actualmente la forma en que interactúan los gobiernos, así como la iniciativa privada, las organizaciones y los particulares en un mundo global. Las relaciones internacionales han adquirido una dimensión muy amplia que es necesario atender de forma integral y con criterios sistematizados.

4.7.-Las facultades del Servicio de Administración Tributaria contenidas en el Reglamento Interior en materia de Reglas de Carácter General para regular la aplicación de los tratados internacionales y no sólo de la legislación nacional en materia fiscal, plantea una cuestión de legalidad sobre el alcance de dicha facultad, ya que la facultad se utiliza con base en la remisión que se hace en las leyes fiscales a la normatividad reglamentaria en diversos temas.

4.8.- El Soft Law se incorpora al sistema mexicano con una concepción diferente en relación con el diseño normativo constitucional nacional y tiene como antecedente el uso de la facultad reglamentaria. El Soft law, es decir, las normas de auto-cumplimiento o de cumplimiento automatizado se han empleado en México para disminuir la intensidad de la norma establecida por el legislador, lo que le otorga un carácter más amplio que el uso de la facultad reglamentaria. Este sistema de instituciones y normas que tienen una fuente supranacional, así como el empleo de la técnica de Soft Law, impactan también la enseñanza del Derecho, lo que convoca a estudiar los nuevos métodos para generar y aplicar el Derecho Globalizado.

4.9.- El paquete BEPS o conjunto de medidas para controlar la erosión de la base gravable y la transferencia de utilidades otorga a los gobiernos una serie herramientas

nuevas cuya implementación debe realizarse a través de modificaciones de las normas de derecho interno, incluyendo normas fortalecidas sobre Empresas extranjeras Controladas (CFC).

4.10.-Los esfuerzos realizados para lograr la funcionalidad de la fiscalidad internacional con medidas, modelos o estándares sugeridos o recomendados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, se refuerzan a través de la identificación de coincidencias ya validadas de conceptos y elementos que tienen mayor aceptación, permanencia y estabilidad y que permiten plantear la celebración de un instrumento con mayor cobertura, mayor nivel de estandarización y con más elementos de control para la eficacia de los tratados internacionales en la materia, es decir un tratado multilateral.

De esta forma, el federalismo fiscal en la globalización cuenta con instrumentos nacionales e internacionales que lo fortalecen e impulsan en un mundo globalizado en el que la competitividad de las entidades federativas impulsa a su vez la mejor ubicación de las fuentes gravables que detonan en el ámbito fiscal nacional la aplicación de los mecanismos de coordinación fiscal que distribuyen los ingresos de acuerdo con las fórmulas establecidas en la Ley de la materia.

ANEXOS

I.- CUADRO COMPARATIVO DE LAS CONSTITUCIONES MEXICANA DE 1824, ESPAÑOLA DE 1812 Y FRANCESA DE 1791.

CONSTITUCIÓN MEXICANA DE 1824	CONSTITUCIÓN DE CÁDIZ ²⁶⁴	CONSTITUCIÓN FRANCESA DE 1791
<p>50.-Las facultades exclusivas del Congreso General son las siguientes:</p> <p>VIII.- Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno.</p> <p>161. Cada uno de los Estados tiene obligación:</p> <p>VII- De contribuir para consolidar y amortizar las deudas reconocidas por el congreso general.</p>	<p>Artículo 131.-. . .</p> <p>Duodécima. Fijar los gastos de la administración pública.</p> <p>Décima tercia. Establecer anualmente las contribuciones e impuestos.</p> <p>Décima cuarta. Tomar caudales a préstamo en caso de necesidad sobre el crédito de la nación.</p> <p>Décima quinta. Aprobar el repartimiento de las contribuciones entre las provincias.</p> <p>Décima sexta. Examinar y aprobar las cuentas de la inversión de caudales públicos.</p> <p>Décima séptima .establecer las aduanas y aranceles de derechos.</p> <p style="text-align: center;">TÍTULO VII DE LAS CONTRIBUCIONES CAPÍTULO ÚNICO</p> <p>Art. 338. Las Cortes establecerán o confirmarán anualmente las contribuciones, sean directas o indirectas, generales, provinciales o municipales, subsistiendo las antiguas, hasta que se publique su derogación o la imposición de otras.</p> <p>Art.344. Fijada la cuota de la contribución directa, las cortes aprobarán el repartimiento de ellas entre las provincias, a cada una de las cuales se asignará el cupo correspondiente a su riqueza, para lo que el</p>	<p>Sección Primera: Poderes y funciones de la Asamblea Nacional legislativa.</p> <p>Artículo Primero. La Constitución delega exclusivamente en el Cuerpo legislativo los poderes y funciones siguientes: 1º Proponer y decretar las leyes: el Rey solamente puede invitar al Cuerpo legislativo a tomar un asunto en consideración; 2º Fijar los gastos públicos; 3º Establecer las contribuciones públicas, determinar la naturaleza, cuota, duración y modo de percepción; 4º Hacer el reparto de la contribución directa entre los departamentos del reino, supervisar el empleo de cualquier renta pública y obligar a dar cuenta de ello;</p> <p style="text-align: center;">TITULO V DE LAS CONTRIBUCIONES PÚBLICAS</p> <p>Artículo Primero. Las contribuciones públicas se deliberarán y fijarán cada año por el Cuerpo legislativo y no podrán subsistir más allá del último día de la sesión siguiente, si no han sido expresamente renovadas.</p> <p>Sección segunda. De la administración interna.</p> <p>4. Los administradores están esencialmente encargados de repartir las contribuciones directas y vigilar los fondos provenientes de todas las contribuciones y rentas</p>

²⁶⁴ Constitución de Cádiz, http://cadiz2012.universia.es/pdf/doc_0007_cons_1812.pdf.

	<p>Secretario de despacho de Hacienda presentará también los presupuestos necesarios.</p>	<p>públicas en su territorio. Corresponde al poder legislativo determinar las reglas y el modo en que desarrollarán sus funciones sobre las materias señaladas o sobre cualquier otra relativa a la administración interna.</p>
	<p>Artículo 8.- También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción a sus haberes para los gastos del Estado</p>	<p>Artículo 13.- Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común; ésta debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad.</p> <p>Artículo 14.- Los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración.</p>
<p>De las restricciones de los poderes de los Estados.</p> <p>162. Ninguno de los Estados podrá:</p> <p>I.- establecer, sin el consentimiento del congreso general, derecho alguno de tonelaje, ni otro alguno de puerto.</p> <p>II.- Imponer, sin el consentimiento del congreso general derechos sobre importaciones y exportaciones, mientras la ley no regula cómo deban hacerlo.</p>	<p>Artículo 131.-Las restricciones de la autoridad de Rey son las siguientes:</p> <p>Octava. No puede el rey imponer por sí directa o indirectamente contribuciones, ni hacer pedidos bajo cualquier nombre o para cualquier objeto que sea, sino que siempre lo han de decretar las Cortes.</p>	<p>4. Los administradores de departamento y los subadministradores no podrán ni establecer ninguna contribución pública ni hacer ningún reparto más allá del tiempo y de las sumas fijadas por el Cuerpo legislativo, ni deliberar o permitir, sin ser autorizados por él, ningún empréstito local que cargue a los ciudadanos del departamento.</p>
	<p>Art. 339.Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.</p>	

	<p>Art. 340. Las contribuciones serán proporcionales a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos.</p>	
	<p>Art. 341. Para que las Cortes puedan fijar los gastos en todos los ramos del servicio público, y las contribuciones que deban cubrirlos, el secretario del Despacho de Hacienda las presentará, luego que estén reunidas, el presupuesto general de los que se estimen precisos, recogiendo de cada uno de los demás secretarios del Despacho el respectivo a su ramo.</p>	
	<p>Art. 342. El mismo secretario del Despacho de Hacienda presentará con el presupuesto de gastos el plan de las contribuciones que deban imponerse para llenarlos.</p>	
	<p>Art. 343. Si al Rey pareciere gravosa o perjudicial alguna contribución, lo manifestará a las Cortes por el secretario del Despacho de Hacienda, presentando al mismo tiempo la que crea más conveniente sustituir</p>	
	<p>Art. 345. Habrá una tesorería general para toda la Nación, a la que tocará disponer de todos los productos de cualquiera renta destinada al servicio del Estado.</p> <p>Art. 346. Habrá en cada provincia una tesorería, en la que entrarán todos los caudales que en ella se recaude para el erario público. Estas tesorerías estarán en correspondencia con la general, a cuya disposición tendrán todos sus fondos.</p>	

II.-MODIFICACIONES A LA LEY DE COORDINACIÓN FISCAL

DOF	DESCRIPCIÓN	COMENTARIO
27/12/78	EXPEDICIÓN DE LA LEY	Se concentran, uniforman y sistematizan las normas en materia de coordinación Fiscal. Se establecen: Las instituciones, los instrumentos legales y los fondos.
1979	S/M	
30/12/80	Se acota le concepto de ingresos totales anuales	
31/12/81	Se precisa que las participaciones son inembargables, no modificables y no pueden ser materia de retención. Se derogó la Ley del Impuesto sobre las erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Subordinado.	Este impuesto fue cedido a las entidades en
31/12/82	Se establece que los Estados adheridos al SNCF en el Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, recibirán el 80% de la recaudación del Impuesto sobre Tenencia y uso de Vehículos, del cual deberían entregar el 20% a los Municipios. Se modifica la distribución de los Fondos fiscales. Se expide la Ley Federal de Derechos.	Participación cruzada de las entidades en los ingresos federales otorgado a las entidades
30/12/83	Se modifica la fórmula de participaciones y la distribución de los Fondos fiscales a los Municipios. Se establecen plazos y sanciones a las entidades que no entreguen los recursos a los Municipios	Se corrigen problemas de cumplimiento de las disposiciones legales en materia de coordinación.
1984	S/M	
1985	S/M	
31/12/86	Se modifica la distribución de los fondos	Ajustes técnicos
31/12/87	S/M	
31/12/88	Se otorga a las entidades el 80% de la recaudación de los tres ejercicios posteriores si éstas por verificación identifican a quienes ya no lo son.	Cesión de ingresos como incentivo por fiscalización.

28/12/89	Se modifica la integración y distribución de los fondos. Se modifican las reglas de distribución de facultades.	
26/12/90	Reestructuración de la distribución de los fondos.	Reforma importante
20/12/91	Se otorga el Registro Estatal Vehicular	
7/07/92	Se armonizan las disposiciones al TLC. Puentes de peaje y fondo para carreteras.	Se inicia la transformación hacia la globalización.
3/12/93	Ajuste en la fórmula de participaciones	Se ajustan las fórmulas
29/12/93	Ajuste en la fórmula de participaciones.	Se modifican conceptos
1994	S/M	
11/05/95	Al expedir la Ley reglamentaria del artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y preverse las Controversias Constitucionales y Acciones de Inconstitucionalidad se suprime el mecanismo creado en el artículo 12 para resolver controversias en materia de coordinación fiscal.	Se modifica el sistema de impugnación.
15/12/95	Al expedir la Ley del Servicio de Administración Tributaria, la Ley Aduanera, entre otras se modifica la composición del Fondo general de Participaciones. Se abroga la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.	Se Remite a la Ley Reglamentaria del artículo 105, la solución de conflictos en materia de coordinación fiscal. Se cede la fuente gravable a las entidades federativas.
30/12/96	Se modifica la integración del registro federal de participaciones	
20/12/97	Se agrega el capítulo V de los Fondos de Aportación Federal.	Se incorpora el tema presupuestario a la Ley de Coordinación Fiscal.
31/12/98	Se agregan los fondos de aportaciones para el fortalecimiento municipal; el de educación tecnológica y de adultos y el de seguridad pública.	Se ajustan las reglas de distribución de fondos.
31/12/99	Participación a los municipios de 80% de recaudación de contribuyentes domiciliados en su territorio. Distribución de fondos de infraestructura. Regulación de Fondos.	Se fortalecen estimulan las actividades de los municipios.
31/12/00	Incorpora al DF en el Fondo de Aportaciones para el fortalecimiento de los municipios. Se incrementan los medios de defensa de las entidades para promover impugnaciones.	Se equipara el trato para el Distrito Federal.

	<p>Se señala que procede la Inconformidad con la declaratoria para dejar de estar adherido al SNCF.</p> <p>Establece la posibilidad de no coordinarse en materia de derechos.</p> <p>Se establece que la terminación de los convenios debe ser aprobada por las legislaturas de las entidades.</p> <p>Regulación de los Fondos de Aportaciones para el Fortalecimiento de las entidades.</p>	
2001	S/M	
13/03/02	Responsabilidad de las autoridades federales, locales y municipales en el manejo de los recursos federales.	
14/07/03	Publicación de variables y fórmulas para los cálculos.	Ajuste de fórmulas
14/07/03	Reforma en materia de puentes de peaje internacionales.	Se agregan conceptos
30/12/03	Reforma en materia de puentes de peaje.	Se ajusta la distribución
26/08/04	Modificaciones en relación al Fondo de Aportaciones para seguridad.	Redistribución conforme a variables distintas
10/02/05	Modificaciones al Fondo de Aportaciones para Seguridad	Incorpora elementos
27/12/06	Modificación a la regulación de los fondos federales.	Mejora a la distribución
01/10/07	Fortalecer el control del gasto federalizado	Mejora el control
21/12/07	<p>Modificación de la forma en que se integra la recaudación federal participable.</p> <p>Modificación en la forma de distribuir el Fondo de Fomento Municipal.</p> <p>Modificaciones a los fondos de fiscalización; de distribución de IEPS; y Fondo de extracción de hidrocarburos.</p>	Se incorporan las fórmulas para la distribución de los Fondos, conforme a los indicadores que se señalan.
11/07/08	Se modifica la fórmula del fondo de extracción de hidrocarburos.	Se modifican las fórmulas
31/12/08	Se Modifica la fórmula del fondo de extracción de hidrocarburos.	Se hacen ajustes a las fórmulas.
24/06/09	Se señala que el Fondo de Aportaciones Múltiples se aplicará a desayunos escolares y a infraestructura escolar.	Se amplían beneficios a las entidades.

12/12/11	Se modifica la regulación sobre la venta final de gasolina y diésel.	Se precisan conceptos.
2012	S/M	
9/12/13	Modificaciones a 50 artículos es el marco de redefinición de conceptos y fórmulas para el reparto de las participaciones y fondos.	Reforma sustancial de inicio de sexenio y redefiniciones
11/08/14	Al expedir la Ley de Ingresos en materia de hidrocarburos se ajustan los conceptos que integran el Fondo General de Participaciones.	Se amplían los recursos modificando la integración de los fondos
2015	S/M	
27/04/16	Al expedir la Ley de Disciplina Financiera de las entidades federativas y municipios, se precisa en esta Ley que la afectación de participaciones al pago de la deuda local sea autorizada por los Congresos Locales y la legislación local deberá armonizarse con la federal.	Reformas para armonizar el control de los recursos federales.
8/07/16	Se precisan las normas sobre auditoría de recursos federales otorgados a las entidades, municipios y alcaldías y se crea el fondo para la fiscalización de esos recursos.	Fortalecimiento del control del gasto público federal aportado a entidades federativas.

III.- RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL 2016

Regla 2.1.16.	Formas de acreditar la representación del particular o de autoridades del extranjero
	Presentación de documentos públicos extranjeros.
Regla 3.12.1	Requisitos para acreditar la residencia y para estar en posibilidad de aplicar los beneficios de un Tratado Internacional.
3.1.3	Casos de excepción a los requisitos para acreditar la existencia de doble tributación.
3.2.21	No obligación de retener cuando el contribuyente manifieste ser residente de un país con el que México tiene celebrado Tratado
3.3.1.31	Deducción de pagos hechos por sociedades transparentes de países con Tratado.
3.11.16	Forma de probar la residencia en México para tener derecho a la deducción en caso de venta de casa habitación, cuando se trate de extranjeros provenientes de países con los que se tiene firmado Tratado.
3.18.18	Requisitos para acceder al tasa preferencial de 4.9 de retención en los casos de residentes de países con los que se tiene firmado Tratado.
3.21.4.1	No retención en el caso de pagos a fideicomisos.

IV.-CONVENCIÓN MULTILATERAL PARA APLICAR LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS TRATADOS FISCALES PARA PREVENIR LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

Las Partes de esta Convención,

Reconociendo la cuantiosa pérdida de recaudación en el impuesto sobre sociedades que sufren las Administraciones debido a la planificación fiscal agresiva que resulta en el traslado artificial de los beneficios hacia emplazamientos en los que están sujetos a una tributación reducida o nula;

Conscientes de que la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (en lo sucesivo “BEPS”, por sus siglas en inglés) es un problema acuciante no sólo para los países industrializados, sino también para las economías emergentes y los países en desarrollo;

Reconociendo la importancia de garantizar que los beneficios tributen allí donde se lleven a cabo las actividades económicas sustanciales que generen los beneficios y donde se cree valor;

Acogiendo favorablemente el paquete de medidas desarrollado al amparo del proyecto conjunto de la OCDE y el G20 (en lo sucesivo, el “Paquete BEPS de la OCDE/G20”);

Observando que el Paquete BEPS de la OCDE/G20 incluye medidas relacionadas con los tratados a fin de abordar ciertos mecanismos híbridos, impedir la utilización abusiva de los tratados fiscales, hacer frente a la elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente y mejorar la resolución de controversias;

Conscientes de la necesidad de asegurar la implementación rápida, coordinada y coherente de las medidas de BEPS relacionadas con los tratados en un contexto multilateral;

Observando la necesidad de garantizar que los convenios existentes para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta se interpreten en el sentido de eliminar la doble imposición en relación con los impuestos comprendidos en esos convenios, sin generar oportunidades de no imposición o de imposición reducida a través de la elusión y la evasión fiscales (comprendida la práctica de la búsqueda del convenio más favorable), con la intención de conseguir las desgravaciones previstas en los convenios para el beneficio indirecto de residentes de terceras jurisdicciones);

Reconociendo la necesidad de contar con un instrumento eficaz para implementar los cambios acordados sincronizada y eficientemente en toda la red de convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta sin necesidad de renegociar bilateralmente cada uno de ellos;

Han acordado lo siguiente:

I PARTE

ÁMBITO E INTERPRETACIÓN DE TÉRMINOS

Artículo 1 –Ámbito de la Convención

La presente Convención modifica todos los Convenios fiscales comprendidos, tal como se definen en el subapartado a) del apartado 1 del Artículo 2 (Interpretación de términos).

Artículo 2 – Interpretación de términos

A los efectos de este Convenio se aplican las siguientes definiciones:

El término “Convenio fiscal comprendido” significa:

un convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta (con independencia de que incluya o no otros impuestos): en vigor entre dos o más: Partes; o jurisdicciones o territorios que sean parte de uno de los convenios antes descritos y de cuyas relaciones internacionales sea responsable una Parte; y respecto del que cada una de dichas Partes haya notificado al Depositario su inclusión, así como la de los instrumentos que lo modifiquen o complementen (identificados por título, nombre de las partes y fecha de firma y, cuando corresponda en el momento de la notificación, la fecha de entrada en vigor), como convenio que desea quede comprendido en este Convenio.

El término “Parte” significa:

Un Estado para el que el presente Convenio esté en vigor conforme al artículo 34 (Entrada en vigor); o una jurisdicción que haya firmado este Convenio conforme a los subapartados

b) o c) del apartado 1 del artículo 27 (Firma y ratificación, aceptación o aprobación) y para la que el presente Convenio esté en vigor de conformidad con el artículo 34 (Entrada en vigor).

El término “Jurisdicción contratante” designa a las partes de un Convenio fiscal comprendido.

El término “Signatario” significa un Estado o jurisdicción que haya firmado el presente Convenio, pero para el que aún no esté en vigor.

Para la aplicación del presente Convenio en cualquier momento por una Parte, cualquier término no definido en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya el Convenio fiscal comprendido pertinente.

II PARTE.

MECANISMOS HÍBRIDOS

Artículo 3 – Entidades transparentes

A los efectos de un Convenio fiscal comprendido, las rentas obtenidas por o a través de una entidad o instrumento considerado en su totalidad o en parte como fiscalmente transparente conforme a la legislación fiscal de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes, serán consideradas rentas de un residente de una Jurisdicción contratante, pero únicamente en la medida en que esas rentas se consideren, a los efectos de su imposición por esa Jurisdicción contratante, como rentas de un residente de esa Jurisdicción contratante.

Las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido que obliguen a una Jurisdicción contratante a conceder una exención del impuesto sobre la renta o una deducción o crédito equivalente al impuesto sobre la renta pagado en relación con la renta obtenida por un residente de esa Jurisdicción contratante que, conforme a las disposiciones del Convenio fiscal comprendido, pueda someterse a imposición en la otra Jurisdicción contratante, no serán aplicables en la medida en que dichas disposiciones permitan la imposición por esa otra Jurisdicción contratante únicamente porque la renta sea también renta obtenida por un residente de esa otra Jurisdicción contratante.

En relación con los Convenios fiscales comprendidos respecto de los que una o más Partes hayan formulado la reserva descrita en el subapartado a) del apartado 3 del artículo 11 (Aplicación de los Convenios fiscales para restringir el derecho de una Parte a someter a imposición a sus propios residentes), se añadirá la siguiente frase al final del apartado 1: “Las disposiciones de este apartado no se interpretarán en modo alguno en detrimento del derecho de una Jurisdicción contratante a someter a imposición a sus propios residentes.”

El apartado 1 (como pueda resultar modificado por el apartado 3) se aplicará en sustitución o en ausencia de disposiciones de un Convenio fiscal comprendido en la medida en que estas aborden la cuestión de si la renta obtenida por o a través de entidades o instrumentos considerados fiscalmente transparentes por la legislación fiscal de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes (bien por una norma general o identificando detalladamente el tratamiento de patrones de hechos específicos y tipos de entidades o instrumentos) se tratarán como rentas de un residente de una Jurisdicción contratante.

Toda Parte podrá reservarse el derecho:

a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos;

a no aplicar el apartado 1 a aquellos de sus Convenios fiscales comprendidos que contengan una de las disposiciones descritas en el apartado 4;

a no aplicar el apartado 1 a aquellos de sus Convenios fiscales comprendidos que contengan una de las disposiciones descritas en el apartado 4 por la que se denieguen los beneficios del convenio en el caso de rentas obtenidas por o a través de una entidad o instrumento establecido en una tercera jurisdicción;

a no aplicar el apartado 1 a aquellos de sus Convenios fiscales comprendidos que contengan una de las disposiciones descritas en el apartado 4 en la que se identifique detalladamente el tratamiento de patrones de hechos específicos y de tipos de entidades o instrumentos.

a no aplicar el apartado 1 a aquellos de sus Convenios fiscales comprendidos que contengan una de las disposiciones descritas en el apartado 4 en la que se identifique detalladamente el tratamiento de patrones de hechos específicos y tipos de entidades o instrumentos y se denieguen los beneficios del convenio en el caso de rentas obtenidas por o a través de una entidad o instrumento establecido en una tercera jurisdicción;

a no aplicar el apartado 2 a sus Convenios fiscales comprendidos;

a aplicar el apartado 1 únicamente a aquellos de sus Convenios fiscales comprendidos que contengan una de las disposiciones descritas en el apartado 4 en la que se identifique detalladamente el tratamiento de patrones de hechos específicos y tipos de entidades o instrumentos.

Toda Parte que no haya formulado la reserva descrita en los subapartados a) o b) del apartado 5 notificará al Depositario si cada uno de sus Convenios fiscales comprendidos contiene una de las disposiciones descritas en el apartado 4 que no esté sujeta a reserva conforme a los subapartados c) a e) del apartado 5, y, en caso afirmativo, el número de artículo y apartado de cada una de dichas disposiciones. Cuando una Parte haya formulado la reserva descrita en el subapartado g) del apartado 5, la notificación a la que se refiere la frase anterior se limitará a los Convenios fiscales comprendidos que estén sujetos a dicha reserva. Cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido tal notificación respecto de una disposición de un Convenio fiscal comprendido, esta se sustituirá por lo dispuesto en el apartado 1 (como pueda resultar modificado por el apartado 3), en la medida de lo dispuesto en el apartado 4. En otro caso, el apartado 1 (como pueda resultar modificado por el apartado 3) sustituirá a las disposiciones del Convenio fiscal comprendido únicamente en la medida en que estas sean incompatibles con aquel (como pueda resultar modificado por el apartado 3).

Artículo 4 – Entidades con doble residencia

Cuando por razón de las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido una persona, distinta de una persona física, sea residente de más de una Jurisdicción contratante, las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes harán lo posible por determinar, mediante acuerdo mutuo, aquella de la que deba considerársela residente a los efectos del Convenio fiscal comprendido, teniendo en cuenta su sede de dirección efectiva, el lugar de su constitución o de creación, y cualquier otro factor relevante. En ausencia de ese acuerdo, dicha persona no tendrá derecho a las desgravaciones o exenciones previstas en el Convenio fiscal comprendido, salvo en la medida y en la forma que puedan acordar las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes.

El apartado 1 se aplicará en sustitución o en ausencia de disposiciones en un Convenio fiscal comprendido que establezcan normas para determinar si una persona distinta de una persona física será considerada residente de una de las Jurisdicciones contratantes en aquellos casos en los que pudiera considerársela residente de más de una Jurisdicción contratante. No obstante, el apartado 1 no se aplicará a las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido que aborden expresamente la residencia de las sociedades que participen en acuerdos de sociedades de doble cotización.

Toda Parte podrá reservarse el derecho:

a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos;

a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos que ya aborden los casos en los que una persona distinta de una persona física es residente de más de una Jurisdicción contratante instando a las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes a que hagan lo posible por llegar a un acuerdo mutuo sobre una única Jurisdicción contratante de residencia;

a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a aquellos de sus Convenios fiscales comprendidos que ya aborden los casos en los que una persona distinta de una persona física es residente de más de una Jurisdicción contratante denegando los beneficios del convenio sin requerir a las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes que hagan lo posible por llegar a un acuerdo mutuo sobre una única Jurisdicción contratante de residencia;

a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a aquellos de sus Convenios fiscales comprendidos que ya aborden los casos en los que una persona distinta de una persona física sea residente de más de una Jurisdicción contratante instando a las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes a que intenten llegar a un acuerdo mutuo sobre una única Jurisdicción contratante de residencia, y en los que se determine el tratamiento de esa persona en virtud del Convenio fiscal comprendido en caso de no poder alcanzar dicho acuerdo;

a sustituir la última frase del apartado 1 por el siguiente texto a los efectos de sus Convenios fiscales comprendidos: “En ausencia de dicho acuerdo, dicha persona no tendrá derecho a las desgravaciones o exenciones previstas en el Convenio fiscal comprendido.”;

a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a aquellos de sus Convenios fiscales comprendidos con Partes que hayan formulado la reserva descrita en el subapartado e).

Toda Parte que no haya formulado la reserva descrita en el subapartado a) del apartado 3 notificará al Depositario si cada uno de sus Convenios fiscales comprendidos contiene una de las disposiciones descritas en el apartado 2 que no esté sujeta a reserva al amparo de los subapartados b) a d) del apartado 3 y, en caso afirmativo, el número de artículo y apartado de cada una de ellas. Cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido tal notificación respecto de una disposición de un Convenio fiscal comprendido, esta se sustituirá por el apartado 1. En otro caso, el apartado 1 reemplazará a las disposiciones del Convenio fiscal comprendido únicamente en la medida en que estas sean incompatibles con aquel.

Artículo 5 – Aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición

1. Toda Parte puede optar por aplicar o bien los apartados 2 y 3 (Opción A), los apartados 4 y 5 (Opción B), o los apartados 6 y 7 (Opción C), o por no aplicar ninguna de estas opciones. Cuando cada Jurisdicción contratante de un Convenio fiscal comprendido elija una opción distinta (o cuando una Jurisdicción contratante opte por aplicar una de ellas y la otra por no aplicar ninguna) la Opción elegida por cada Jurisdicción contratante se aplicará en relación con sus propios residentes.

Opción A

Las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido que a fin de eliminar la doble imposición dejen exentas las rentas que obtenga un residente de una Jurisdicción contratante en esa Jurisdicción o el patrimonio que allí posea, no serán aplicables cuando la otra Jurisdicción contratante aplique las disposiciones del Convenio fiscal comprendido para eximir dicha renta o patrimonio o para limitar el tipo al que estos estarían sujetos a imposición. En este caso, la Jurisdicción contratante mencionada en primer lugar permitirá la deducción en el impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto pagado en la otra Jurisdicción contratante. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto,

calculada antes de la deducción, correspondiente a los elementos de renta o de patrimonio que puedan someterse a imposición en esa otra Jurisdicción contratante.

El apartado 2 se aplicará a aquellos Convenios fiscales comprendidos que, de otro modo, obligarían a una Jurisdicción contratante a exonerar las rentas o el patrimonio identificados en dicho apartado.

Opción B

Las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido que a fin de eliminar la doble imposición dejen exentas las rentas que obtenga un residente de una Jurisdicción contratante en esa Jurisdicción por razón de su consideración como dividendos, no serán aplicables cuando conforme a la normativa interna de la otra Jurisdicción contratante dicha renta genere una deducción a los efectos de determinar el beneficio imponible de un residente de esa otra Jurisdicción contratante. En tal caso, la Jurisdicción contratante mencionada en primer lugar permitirá la deducción en el impuesto sobre la renta de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en la otra Jurisdicción contratante. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculada antes de la deducción, correspondiente a la renta que pueda someterse a imposición en esa otra Jurisdicción contratante.

El apartado 4 se aplicará a aquellos Convenios fiscales comprendidos que, de otro modo, obligarían a una Jurisdicción contratante a exonerar las rentas identificadas en dicho apartado.

Opción C

6.

Cuando un residente de una Jurisdicción contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido, puedan someterse a imposición en la otra Jurisdicción contratante (salvo en la medida en que esas disposiciones permitan la imposición por esa otra Jurisdicción contratante únicamente porque la renta sea también renta obtenida por un residente de esa otra Jurisdicción contratante), la Jurisdicción contratante mencionada en primer lugar permitirá:

la deducción en el impuesto sobre la renta de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en esa otra Jurisdicción contratante;

la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en esa otra Jurisdicción contratante.

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas o al patrimonio que puedan someterse a imposición en esa otra Jurisdicción contratante.

Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio fiscal comprendido, las rentas obtenidas por un residente de una Jurisdicción contratante, o el patrimonio que posea, estén exentos de imposición en esa Jurisdicción contratante, esta podrá, no obstante, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de rentas o patrimonio de dicho residente.

El apartado 6 se aplicará en sustitución de las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido que, a fin de eliminar la doble imposición, obliguen a una Jurisdicción contratante a eximir de imposición en esa Jurisdicción la renta obtenida o el patrimonio que posea un residente de la misma que, conforme a lo dispuesto en el Convenio fiscal comprendido, puedan someterse a imposición en la otra Jurisdicción contratante.

Toda Parte que haya decidido no aplicar ninguna de las Opciones del apartado 1 podrá reservarse el derecho a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo respecto de uno o más Convenios fiscales comprendidos concretos (o respecto a todos sus Convenios fiscales comprendidos).

Toda Parte que no opte por aplicar la Opción C podrá reservarse el derecho, respecto de uno o más Convenios fiscales comprendidos concretos (o respecto a todos sus Convenios fiscales comprendidos), a no permitir a la otra Jurisdicción o Jurisdicciones contratantes aplicar la opción C.

Toda Parte que decida aplicar una Opción según el apartado 1 notificará al Depositario la opción elegida. Dicha notificación incluirá también:

en el caso de una Parte que opte por aplicar la Opción A, el listado de sus Convenios fiscales comprendidos que contienen una disposición descrita en el apartado 3, así como el artículo y apartado correspondiente;

en el caso de una Parte que opte por aplicar la Opción B, el listado de sus Convenios fiscales comprendidos que contienen una disposición descrita en el apartado 5, así como el artículo y apartado correspondiente;

en el caso de una Parte que opte por aplicar la Opción C, el listado de sus Convenios fiscales comprendidos que contienen una disposición descrita en el apartado 7, así como el artículo y apartado correspondiente.

Una Opción será aplicable en relación con una disposición de un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando la Parte que ha optado por aplicarla haya remitido dicha notificación en relación con esa disposición.

III PARTE. UTILIZACIÓN ABUSIVA DE LOS TRATADOS

Artículo 6 – Objeto de los Convenios fiscales comprendidos

Los Convenios fiscales comprendidos se modificarán a fin de incluir el siguiente preámbulo:

“Con la intención de eliminar la doble imposición en relación con los impuestos comprendidos en este convenio sin generar oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales (incluida la práctica de la búsqueda del convenio más favorable que persigue la obtención de los beneficios previstos en este Convenio para el beneficio indirecto de residentes de terceras jurisdicciones),”.

El texto citado en el apartado 1 se incluirá en un Convenio fiscal comprendido en sustitución o en ausencia de un preámbulo en el mismo que exprese su intención de eliminar la doble imposición, con independencia de que mencione también o no la intención de no generar oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida.

Toda Parte también podrá decidir si incluir el siguiente preámbulo en relación a sus Convenios fiscales comprendidos que no contengan un preámbulo en el que se haga referencia al deseo de establecer relaciones económicas o de mejorar la cooperación en materia fiscal:

“Con el deseo de seguir desarrollando sus relaciones económicas y de reforzar su cooperación en materia tributaria,”.

Toda Parte puede reservarse el derecho a no aplicar el apartado 1 a aquellos de sus Convenios fiscales comprendidos que ya recojan en el preámbulo la intención de las Jurisdicciones contratantes de eliminar la doble imposición sin generar oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida, tanto si dicha formulación se limita a casos de evasión o elusión fiscales (comprendida la práctica de la búsqueda del convenio más favorable, que persigue la obtención de los beneficios previstos en el Convenio fiscal comprendido para el beneficio indirecto de residentes de terceras jurisdicciones) o tiene una aplicación más amplia;

Cada Parte notificará al Depositario si cada uno de sus Convenios fiscales comprendidos, distintos de los comprendidos en el ámbito de una reserva formulada al amparo del apartado 4, contiene en el preámbulo la redacción mencionada en el apartado 2 y, en caso afirmativo, el texto del mismo. Cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido dicha notificación respecto a ese texto del preámbulo, este quedará sustituido por el texto mencionado en el apartado 1. En otro caso, el texto mencionado en el apartado 1 se añadirá a la redacción existente en el preámbulo.

Toda Parte que opte por aplicar el apartado 3 notificará su opción al Depositario. Dicha notificación incluirá asimismo el listado de sus Convenios fiscales comprendidos cuyos preámbulos no contengan aún la referencia a su deseo de desarrollar una relación económica o de reforzar la cooperación en materia tributaria. El texto citado en el apartado 3 se incluirá en un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan optado por aplicar ese apartado y hayan remitido dicha notificación en relación con el Convenio fiscal comprendido.

Artículo 7 – Impedir la utilización abusiva de los Convenios

No obstante las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo, excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del Convenio fiscal comprendido.

El apartado 1 se aplicará en sustitución o en ausencia de disposiciones en un Convenio fiscal comprendido que denieguen total o parcialmente la concesión de los beneficios que se desprenderían del mismo, cuando el propósito o uno de los propósitos principales de un acuerdo u operación, o de alguna de las personas relacionadas con un acuerdo u operación, fuera el de obtener dichos beneficios.

Toda Parte que no se haya reservado el derecho descrito en el subapartado a) del apartado 15, podrá también decidir si aplicar el apartado 4 en relación con sus Convenios fiscales comprendidos.

Cuando se deniegue a una persona la aplicación de un beneficio previsto en un Convenio fiscal comprendido en virtud de disposiciones en él incluidas (como puedan resultar modificadas por este Convenio) que denieguen total o parcialmente la concesión de los beneficios si el propósito o uno de los propósitos principales de un acuerdo u operación, o de alguna de las personas relacionadas con un acuerdo u operación, fuera el de obtener dichos beneficios, la autoridad competente de la Jurisdicción contratante que en ausencia de dichas disposiciones hubiera concedido el beneficio tratará no obstante a esa persona como legitimada para la obtención del mismo, o de otros beneficios en relación con un determinado elemento de renta o de patrimonio, si dicha autoridad competente, a instancia de esa persona y tras haber considerado los hechos y circunstancias oportunos, determina que esa persona hubiera obtenido los beneficios aún sin mediar tal operación o acuerdo. La autoridad competente de la Jurisdicción contratante a la que un residente

de la otra Jurisdicción contratante haya presentado una solicitud en el sentido de este apartado, consultará con la autoridad competente de esa otra Jurisdicción contratante antes de rechazar la solicitud.

El apartado 4 se aplicará a las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido (como puedan resultar modificadas por este Convenio) que denieguen total o parcialmente los beneficios del Convenio fiscal comprendido cuando el propósito o uno de los propósitos principales de un acuerdo u operación, o de alguna de las personas relacionadas con un acuerdo u operación, fuera el de obtener dichos beneficios.

Toda Parte también podrá optar por aplicar las disposiciones contenidas en los apartados

8 a 13 (en lo sucesivo, la “Disposición simplificada sobre limitación de beneficios”) a sus Convenios fiscales comprendidos, mediante la notificación descrita en el subapartado c) del apartado 17. La disposición simplificada sobre limitación de beneficios se aplicará a un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan optado por aplicarla.

Cuando algunas pero no todas las Jurisdicciones contratantes de un Convenio fiscal comprendido opten por aplicar la Disposición simplificada sobre limitación de beneficios conforme al apartado 6, no obstante lo dispuesto de ese apartado, la Disposición simplificada sobre limitación de beneficios será aplicable a la concesión de los beneficios del Convenio fiscal comprendido:

por todas las Jurisdicciones contratantes, cuando todas las Jurisdicciones contratantes que no opten por aplicar la Disposición simplificada sobre limitación de beneficios conforme al apartado 6, estén de acuerdo en tal aplicación optando por adherirse a este subapartado y remitiendo la notificación correspondiente al Depositario; o

únicamente por las Jurisdicciones contratantes que opten por aplicar la Disposición simplificada sobre limitación de beneficios, cuando todas las Jurisdicciones contratantes que no opten por aplicar la Disposición simplificada sobre limitación de beneficios conforme al apartado 6, estén de acuerdo en tal aplicación optando por adherirse a este subapartado y remitiendo la notificación correspondiente al Depositario.

Disposición simplificada sobre limitación de beneficios

8. Salvo cuando se disponga de otro modo en la Disposición simplificada sobre limitación de beneficios, un residente de una Jurisdicción contratante de un Convenio fiscal comprendido no tendrá derecho a los beneficios que de otro modo hubiera concedido el Convenio fiscal comprendido, salvo aquellos previstos en las disposiciones del Convenio fiscal comprendido:

que determinen la residencia de una persona, distinta de una persona física, residente de más de una Jurisdicción contratante por razón de las disposiciones del Convenio fiscal comprendido que definen el concepto de residente de una Jurisdicción contratante;

que establecen que una Jurisdicción contratante otorgará a una empresa de esa Jurisdicción contratante el ajuste correlativo que corresponda tras un ajuste inicial efectuado por la otra Jurisdicción contratante conforme al Convenio fiscal comprendido, por el importe del impuesto exigido en la Jurisdicción contratante mencionada en primer lugar sobre los beneficios de una empresa asociada; o

que permita a los residentes de una Jurisdicción contratante solicitar a la autoridad competente de esa Jurisdicción contratante que admitan a trámite los casos de tributación no conforme con el Convenio fiscal comprendido;

a menos que, en el momento en que se hubiera concedido el beneficio, dicho residente sea una

“persona calificada” conforme a la definición dada en el apartado 9.

9. Un residente de una Jurisdicción contratante de un Convenio fiscal comprendido será una persona calificada en el momento en que el Convenio fiscal comprendido le hubiera otorgado un beneficio si, en ese momento el residente es:

una persona física;

esa Jurisdicción contratante, o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, o un organismo o agencia de dicha Jurisdicción contratante, subdivisión política o entidad local;

una sociedad u otra entidad cuya clase principal de acciones se coticen regularmente en uno o más mercados de valores reconocidos;

una persona, distinta de una persona física, que sea:

una organización sin ánimo de lucro que pertenezca a una categoría acordada por las Jurisdicciones contratantes mediante intercambio de Notas diplomáticas; o

una entidad o un acuerdo establecido en esa Jurisdicción contratante que la legislación fiscal de esa Jurisdicción contratante considere como persona independiente y:

cuya finalidad, tanto en su constitución como en su explotación, sea única o casi únicamente, administrar u ofrecer prestaciones por jubilación y beneficios complementarios o accesorios a personas físicas y que esté regulada como tal por esa Jurisdicción contratante, o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales; o

cuya finalidad, tanto en su constitución como en su explotación, sea única o casi únicamente la inversión de fondos en beneficio de las entidades o acuerdos a que se refiere el subapartado A);

una persona, distinta de una persona física, si, durante al menos la mitad de los días de un período de doce meses, comprendido el momento en el que el beneficio se hubiera otorgado, las personas residentes de esa Jurisdicción contratante que tengan derecho a acogerse a los beneficios del Convenio fiscal comprendido en virtud de los subapartados a) a d) poseen, directa o indirectamente, al menos el 50 por ciento de las acciones de dicha persona.

10.

a) Un residente de una Jurisdicción contratante de un Convenio fiscal comprendido tendrá derecho a acogerse a los beneficios de dicho Convenio fiscal comprendido respecto de un elemento de renta procedente de la otra Jurisdicción contratante, con independencia de que sea o no una persona calificada, si el residente ejerce activamente una actividad económica en la Jurisdicción contratante mencionada en primer lugar, y la renta que proceda de la otra Jurisdicción contratante proviene de esa actividad económica o es accesoria a ella. A los efectos de la Disposición simplificada sobre limitación de beneficios, el “ejercicio activo de la actividad económica” no incluye las siguientes actividades ni sus combinaciones:

su explotación como sociedad de tenencia de valores;

supervisión general o servicios de gestión de un grupo societario;

actividades de financiación del grupo (incluida la centralización de tesorería); o

realización o gestión de inversiones, excepto cuando dichas actividades las realice un banco, una entidad de seguros o un agente de valores registrado, en el curso ordinario de su actividad como tal.

Si un residente de una Jurisdicción contratante de un Convenio fiscal comprendido obtiene un elemento de renta de una actividad económica efectuada por ese residente en la otra Jurisdicción contratante, u obtiene un elemento de renta de la otra Jurisdicción contratante procedente de una persona relacionada, las condiciones descritas en el subapartado a) se considerarán satisfechas en relación con ese elemento de renta únicamente si la actividad económica desarrollada por el residente en la Jurisdicción contratante mencionada en primer lugar, con la que se relaciona el elemento de renta, es sustancial respecto de la misma actividad económica o una actividad complementaria a ella, efectuada por el residente o por dicha persona relacionada en la otra Jurisdicción contratante. Para determinar si una actividad económica es sustancial a los efectos de este subapartado se analizarán todos los hechos y circunstancias.

A los efectos de la aplicación de este apartado, las actividades desarrolladas por personas relacionadas en relación con residentes de una Jurisdicción contratante de un Convenio fiscal comprendido, se considerarán desarrolladas por dicho residente.

Un residente de una Jurisdicción contratante de un Convenio fiscal comprendido, que no sea una persona calificada, también tendrá derecho a acogerse a los beneficios que se derivarían de dicho convenio en relación con un elemento de renta si, durante al menos la mitad de los días de un plazo de doce meses que comprenda el momento en el que el beneficio se hubiera otorgado, las personas que sean “beneficiarios equivalentes” poseen, directa o indirectamente, al menos el 75 por ciento del derecho de participación del residente.

Si un residente de una Jurisdicción contratante de un Convenio fiscal comprendido no fuera una persona calificada conforme a las disposiciones del apartado 9 de este artículo, ni tuviera derecho a los beneficios en virtud de los apartados 10 u 11, las autoridades competentes de la otra Jurisdicción contratante podrán concederle no obstante los beneficios del Convenio fiscal comprendido, o beneficios relativos a un elemento de renta concreto, teniendo en cuenta el objeto y propósito del Convenio fiscal comprendido, pero únicamente si dicho residente demuestra satisfactoriamente a dichas autoridades competentes que ni la constitución, adquisición o mantenimiento, ni la operativa, tuvieron como uno de sus principales propósitos la obtención de los beneficios del Convenio fiscal comprendido. Antes de aceptar o rechazar una solicitud planteada al amparo de este apartado por un residente de una Jurisdicción contratante, la autoridad competente de la otra Jurisdicción contratante a la que se ha presentado la solicitud, consultará con la autoridad competente de la Jurisdicción contratante mencionada en primer lugar.

A los efectos de la Disposición simplificada sobre limitación de beneficios:

“mercado de valores reconocido” significa:

un mercado de valores constituido y regulado como tal conforme a la legislación interna de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes; y

cualquier otro mercado de valores acordado por las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes;

“Clase principal de acciones” significa la clase o clases de acciones de una sociedad que representan la mayoría del voto y valor totales de la sociedad o la clase o clases de derechos de participación en una entidad que representan, conjuntamente, la mayoría del voto y valor totales de la entidad;

“beneficiario equivalente” significa una persona con derecho a los beneficios respecto de un elemento de renta concedidos por una Jurisdicción contratante de un Convenio fiscal

comprendido en virtud de su normativa interna, del Convenio fiscal comprendido o de cualquier otro instrumento internacional, que sean equivalentes o más favorables que los beneficios que se otorgarían a ese elemento de renta conforme al Convenio fiscal comprendido; a los efectos de determinar si una persona es un beneficiario equivalente en relación con un dividendo, se considerará que la persona posee el mismo capital de la sociedad que paga el dividendo que el capital que posee la sociedad que reclama los beneficios respecto a los dividendos;

en relación con las entidades que no sean sociedades, el término “acción” significa los derechos comparables a acciones;

dos personas serán “personas relacionadas” si una de ellas posee directa o indirectamente, al menos el 50 por ciento del derecho de participación en la otra (o, en el caso de una sociedad, al menos el 50 por ciento del total de voto y valor de las acciones de la sociedad) u otra persona posee, directa o indirectamente, al menos el 50 por ciento del derecho de participación (o, en el caso de una sociedad, al menos el 50 por ciento del total de voto y valor de las acciones de la sociedad) en cada una de ellas; en todo caso, una persona estará relacionada con otra si, sobre la base de los hechos y circunstancias pertinentes, una tiene el control sobre la otra o ambas están bajo el control de una misma persona o personas.

La Disposición simplificada sobre limitación de beneficios se aplicará en sustitución o en ausencia de disposiciones de un Convenio fiscal comprendido que limiten la aplicación de los beneficios del Convenio fiscal comprendido (o que limiten los beneficios distintos de los concedidos al amparo de las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido relativas a la residencia, empresas asociadas o no discriminación, o los beneficios no restringidos únicamente a residentes de una Jurisdicción contratante) exclusivamente a residentes que se consideren calificados para la obtención de dichos beneficios por cumplir una o más de las pruebas de categoría.

Toda Parte puede reservarse el derecho:

a no aplicar el apartado 1 a sus Convenios fiscales comprendidos basándose en que su intención es adoptar una combinación de una disposición sobre limitación de beneficios detallada y bien, o normas que regulen las estrategias de canalización de rentas a través de sociedades instrumentales, o una prueba de propósito principal, cumpliendo así con el estándar mínimo para impedir la utilización abusiva de los convenios conforme al Paquete BEPS de la OCDE/G20; en tales casos, las Jurisdicciones contratantes harán lo posible para llegar a una solución mutuamente satisfactoria que cumpla con el estándar mínimo;

a no aplicar el apartado 1 (ni el apartado 4 en el caso de una Parte que haya decidido aplicar este apartado) a sus Convenios fiscales comprendidos que ya contengan disposiciones que impidan la obtención de los beneficios que se desprenderían del Convenio fiscal comprendido cuando el propósito principal, o uno de los propósitos principales de un acuerdo u operación, o de las personas relacionadas con un acuerdo u operación, fuera el de obtener tales beneficios;

a que la Disposición simplificada sobre limitación de beneficios no se aplique a sus Convenios fiscales comprendidos que ya contengan las disposiciones descritas en el apartado 14.

Excepto cuando la Disposición simplificada sobre limitación de beneficios se aplique en relación con la concesión de los beneficios de un Convenio fiscal comprendido por una o más Partes conforme a lo previsto en el apartado 7, una Parte que opte por aplicar la Disposición simplificada sobre limitación de beneficios conforme al apartado 6, podrá reservarse el derecho a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos en los que una o más de las otras Jurisdicciones contratantes no hayan optado por aplicar la Disposición simplificada sobre limitación de beneficios. En tales casos, las Jurisdicciones contratantes harán lo posible para llegar a una solución mutuamente satisfactoria que cumpla con el estándar mínimo para evitar el uso abusivo de los convenios conforme al Paquete BEPS de la OCDE/G20.

17.

Toda Parte que no haya formulado la reserva descrita en el subapartado a) del apartado 15 notificará al Depositario si cada uno de sus Convenios fiscales comprendidos no sujeto a la reserva descrita del subapartado b) del apartado 15, contiene la disposición descrita en el apartado 2 y, en caso afirmativo, el número de artículo y apartado de cada una de esas disposiciones. Cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido dicha notificación respecto de una disposición de un Convenio fiscal comprendido, esta quedará reemplazada por lo dispuesto en el apartado 1 (y, cuando resulte aplicable, por el apartado 4). En otro caso, el apartado 1 (y, cuando resulte aplicable, el apartado 4) reemplazará a las disposiciones del Convenio fiscal comprendido únicamente en la medida en que estas sean incompatibles con el apartado 1 (y, cuando resulte aplicable, con el apartado 4). Toda Parte que remita la notificación en virtud de este apartado podrá incluir también una declaración en el sentido de que si bien acepta aplicar el apartado 1 individualmente como medida provisional, su intención es adoptar, en la medida de lo posible y mediante negociación bilateral, una cláusula de limitación de beneficios que complemente o sustituya al apartado 1.

Toda Parte que opte por aplicar el apartado 4 notificará su decisión al Depositario. El apartado 4 se aplicará a un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido tal notificación.

Toda Parte que opte por aplicar la Disposición simplificada sobre limitación de beneficios conforme al apartado 6 notificará su decisión al Depositario. Excepto si dicha Parte ha formulado la reserva descrita en el subapartado c) del apartado 15, la notificación incluirá asimismo un listado de sus Convenios fiscales comprendidos que contengan la disposición descrita en el apartado 14, así como el número de artículo y apartado de cada una de esas disposiciones.

Toda Parte que no opte por aplicar la Disposición simplificada sobre limitación de beneficios conforme al apartado 6, pero que decida aplicar el subapartado a) o b) del apartado 7, notificará al Depositario el párrafo por el que opta. A menos que dicha Parte haya formulado la reserva descrita en el subapartado c) del apartado 15, dicha notificación incluirá asimismo un listado de sus Convenios fiscales comprendidos que contengan una disposición descrita en el apartado 14, así como el artículo y apartado de cada una de ellas.

Cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido una notificación respecto de una disposición de un Convenio fiscal comprendido en aplicación de los subapartados c) o d), esta quedará reemplazada por la Disposición simplificada sobre limitación de beneficios. En otro caso, la Disposición simplificada sobre limitación de beneficios reemplazará a lo dispuesto por el Convenio fiscal comprendido únicamente en la medida en que esas disposiciones sean incompatibles con dicha Disposición simplificada sobre limitación de beneficios.

Artículo 8 – Operaciones con dividendos

Las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido que eximan de imposición los dividendos pagados por una sociedad residente de una Jurisdicción contratante o que limiten el tipo impositivo al que pueden someterse, siempre que el beneficiario efectivo o el perceptor sean una sociedad residente de la otra Jurisdicción contratante que posea, tenga o controle más de un cierto volumen de capital, acciones, capacidad o derecho de voto o un derecho de participación similar en la sociedad que paga los dividendos, se aplicarán únicamente si las condiciones de propiedad descritas en dichas disposiciones se cumplen durante un período de 365 días que comprenda el día del pago de los dividendos (a fin de calcular dicho período no se tendrán en cuenta los cambios en la propiedad que pudieran derivarse directamente de una reorganización empresarial, como por ejemplo por una fusión o escisión, de la sociedad propietaria de las acciones o que paga los dividendos).

El período mínimo de posesión al que se refiere el apartado 1 será aplicable en sustitución o en ausencia de un período mínimo de posesión en las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido descritas en el apartado 1.

Toda parte puede reservarse el derecho:

a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos;

a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos en la medida en que las disposiciones descritas en el apartado 1 ya incluyan:

un período mínimo de posesión;

un período mínimo de posesión inferior a 365 días; o

un período mínimo de posesión superior a 365 días.

Toda Parte que no haya formulado la reserva descrita en el subapartado a) del apartado 3 notificará al Depositario si cada uno de sus Acuerdos fiscales comprendidos contiene la disposición descrita en el apartado 1, no sujeta a la reserva descrita en el subapartado b) del apartado 3 y, en caso afirmativo, el número de artículo y apartado de cada una de ellas. El apartado 1 se aplicará respecto de una disposición de un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido dicha notificación en relación a la misma.

Artículo 9 – Ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones o derechos asimilables en entidades cuyo valor proceda principalmente de bienes inmuebles

Las disposiciones de los Convenios fiscales comprendidos que establezcan que las ganancias obtenidas por un residente de una Jurisdicción contratante de la enajenación de acciones u otros derechos de participación en una entidad pueden someterse a imposición en la otra Jurisdicción contratante cuando el valor de dichas acciones o derechos proceda, por encima de un cierto umbral, de bienes inmuebles situados en esa otra Jurisdicción contratante, (o cuando, por encima de un cierto umbral, la propiedad de la entidad consista en dichos bienes inmuebles):

se aplicarán si, en cualquier momento durante los 365 días que preceden a la enajenación, se alcanzan los umbrales de valor pertinentes; y

se aplicarán a acciones o derechos asimilables, por ejemplo derechos en una sociedad de personas *-partnership-* o un fideicomiso *-trust-* (en la medida en que dichas acciones o derechos no estén ya cubiertos), además de a las acciones o derechos ya amparados por las disposiciones.

El plazo al que se refiere el subapartado a) del apartado 1 se aplicará en sustitución o en ausencia de un plazo de tiempo para determinar si se ha alcanzado el umbral de valor descrito en el apartado 1 y definido por las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido.

Toda Parte puede optar también por aplicar el apartado 4 en relación con sus Convenios fiscales comprendidos.

A los efectos de un Convenio fiscal comprendido, las ganancias obtenidas por un residente de una Jurisdicción contratante de la enajenación de acciones o de derechos asimilables, por ejemplo, los derechos en una sociedad de personas *-partnership-* o un fideicomiso *-trust-*, pueden someterse a imposición en la otra Jurisdicción contratante si en cualquier momento durante el plazo de los 365 días previos a la enajenación, el valor de dichas acciones o derechos asimilables procede

en más de un 50 por ciento directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en esa otra Jurisdicción contratante.

El apartado 4 se aplicará en sustitución o en ausencia de disposiciones en un Convenio fiscal comprendido que determinen que las ganancias obtenidas por un residente de una Jurisdicción contratante de la enajenación de acciones u otros derechos de participación en una entidad pueden someterse a imposición en la otra Jurisdicción contratante cuando el valor de dichas acciones o derechos proceda, por encima de un cierto umbral, de bienes inmuebles situados en esa otra Jurisdicción contratante, o cuando, por encima de un cierto umbral, la propiedad de la entidad consista en dichos bienes inmuebles.

Toda Parte puede reservarse el derecho:

a no aplicar el apartado 1 a sus Convenios fiscales comprendidos;

a no aplicar el subapartado a) del apartado 1 a sus Convenios fiscales comprendidos;

a no aplicar el subapartado b) del apartado 1 a sus Convenios fiscales comprendidos;

a no aplicar el subapartado a) del apartado 1 a sus Convenios fiscales comprendidos que ya contengan una disposición similar a la descrita en el apartado 1 que prevea un plazo para determinar si se ha alcanzado el umbral de valor pertinente;

a no aplicar el subapartado b) del apartado 1 a sus Convenios fiscales comprendidos que ya contengan una disposición similar a la descrita en el apartado 1 aplicable a la enajenación de derechos distintos de las acciones;

a no aplicar el apartado 4 a sus Convenios fiscales comprendidos que ya contengan las disposiciones descritas en el apartado 5.

Toda Parte que no haya formulado la reserva descrita en el subapartado a) del apartado 6 notificará al Depositario si cada uno de sus Convenios fiscales comprendidos contiene la disposición descrita en el apartado 1 y, en caso afirmativo, el número de artículo y apartado de cada una de ellas. El apartado 1 será aplicable en relación con una disposición de un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido una notificación en relación a dicha disposición.

Toda Parte que opte por aplicar el apartado 4 deberá notificar su opción al Depositario. El apartado 4 se aplicará a un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido dicha notificación. En tal caso, el apartado 1 no será aplicable respecto a dicho Convenio fiscal comprendido. En caso de que una Parte que no haya formulado la reserva descrita en el subapartado f) del apartado 6, y haya formulado la reserva descrita en el subapartado a) del apartado 6, la notificación incluirá también el listado de sus Convenios fiscales comprendidos que contengan la disposición descrita en el apartado 5, así como el número de artículo y apartado de cada una de ellas. Cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido una notificación respecto de una disposición de un Convenio fiscal comprendido en virtud de este apartado o del apartado 7, esta quedará reemplazada por lo dispuesto en el apartado 4. En otro caso, el apartado 4 reemplazará a las disposiciones del Convenio fiscal comprendido únicamente en la medida en que estas sean incompatibles con aquel.

Artículo 10 – Norma anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones

Cuando

una empresa de una Jurisdicción contratante de un Convenio fiscal comprendido obtenga rentas procedentes de la otra Jurisdicción contratante y la primera Jurisdicción considere dichas rentas como atribuibles a un establecimiento permanente de la empresa situada en una tercera jurisdicción; y

los beneficios atribuibles a dicho establecimiento permanente estén exentos de imposición en la Jurisdicción contratante mencionada en primer lugar,

los beneficios del Convenio fiscal comprendido no se aplicarán a ningún elemento de renta sobre el que el impuesto en la tercera jurisdicción sea inferior al 60 por ciento del impuesto que se hubiera aplicado en la Jurisdicción contratante mencionada en primer lugar sobre dicho elemento de renta en caso de que el establecimiento permanente estuviera situado en ella. En tal caso, toda renta a la que sean aplicables las disposiciones de este apartado seguirá siendo gravable conforme a la normativa interna de la otra Jurisdicción contratante, con independencia de cualquier otra disposición del Convenio fiscal comprendido.

El apartado 1 no se aplicará si la renta procedente de la otra Jurisdicción contratante descrita en el apartado 1 es incidental al ejercicio activo de una actividad económica a través de un establecimiento permanente, o está relacionada con ella (que no sea la inversión, gestión o simple tenencia de inversiones por cuenta de la empresa, a menos que se trate de una actividad de banca, seguros o valores efectuada por un banco, una compañía de seguros o un agente de valores registrado, respectivamente).

En caso de que en virtud del apartado 1 se denieguen los beneficios previstos en un Convenio fiscal comprendido respecto de un elemento de renta obtenido por un residente de una Jurisdicción contratante, la autoridad competente de la otra Jurisdicción contratante podrá, no obstante, conceder dichos beneficios en relación con ese elemento de renta si, en respuesta a una solicitud planteada por dicho residente, dicha autoridad competente determina que la concesión de los beneficios está justificada a la vista de las razones por las que dicho residente no satisfizo los requisitos de los apartados 1 y 2. La autoridad competente de la Jurisdicción contratante a la que se presenta la solicitud a la que se refiere la frase anterior por un residente de la otra Jurisdicción contratante, consultará con la autoridad competente de esa otra Jurisdicción contratante antes de aceptar o denegar la petición.

Los apartados 1 a 3 se aplicarán en sustitución o en ausencia de disposiciones en un Convenio fiscal comprendido que denieguen o limiten los beneficios a los que podría optar una empresa de una Jurisdicción contratante que obtenga rentas de la otra Jurisdicción contratante atribuibles a un establecimiento permanente de la empresa situada en una tercera jurisdicción.

Toda Parte puede reservarse el derecho:

a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos;

a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos que ya contengan las disposiciones descritas en el apartado 4;

a aplicar este artículo exclusivamente a sus Convenios fiscales comprendidos que ya contengan las disposiciones descritas en el apartado 4.

Toda Parte que no haya formulado una reserva descrita en los subapartados a) o b) del apartado 5 notificará al Depositario si cada uno de sus Convenios fiscales comprendidos contiene la disposición descrita en el apartado 4 y, en caso afirmativo, el número de artículo y apartado de cada una de ellas. Cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido dicha notificación

respecto de una disposición de un Convenio fiscal comprendido, esta quedará reemplazada por lo dispuesto en los apartados 1 a 3. En otro caso, los apartados 1 a 3 reemplazarán a las disposiciones del Convenio fiscal comprendido únicamente en la medida en que estas sean incompatibles con aquellos.

Artículo 11. Aplicación de los Convenios fiscales para restringir el derecho de una Parte a someter a imposición a sus propios residentes

Un Convenio fiscal comprendido no afectará a cómo una Jurisdicción contratante somete a imposición a sus propios residentes, excepto en relación con los beneficios que se deriven de las disposiciones del Convenio fiscal comprendido:

que obliguen a esa Jurisdicción contratante a conceder a una empresa de esa Jurisdicción contratante un ajuste correlativo o correspondiente tras el ajuste inicial efectuado por la otra Jurisdicción contratante, según lo previsto en el Convenio fiscal comprendido, en el importe del impuesto exigido en la Jurisdicción contratante mencionada en primer lugar sobre los beneficios de un establecimiento permanente de la empresa o los beneficios de una empresa asociada;

que puedan afectar a cómo esa Jurisdicción contratante somete a imposición a una persona física residente en ella que obtenga rentas derivadas de servicios prestados a la otra Jurisdicción contratante o a una de sus subdivisiones políticas, entidades locales o a otra institución comparable de la misma;

que puedan afectar a cómo esa Jurisdicción contratante somete a imposición a una persona física residente en ella que sea un estudiante, aprendiz o persona en prácticas, o un profesor, catedrático, conferenciante, instructor, investigador o becario investigador, que satisfaga las condiciones previstas en el Convenio fiscal comprendido;

que obliguen a esa Jurisdicción contratante a conceder un crédito fiscal o una exención a sus residentes respecto de las rentas que la otra Jurisdicción contratante pueda someter a imposición en aplicación del Convenio fiscal comprendido (incluyendo los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente situado en esa otra Jurisdicción contratante conforme a lo previsto en el Convenio fiscal comprendido);

que protejan a los residentes de esa Jurisdicción contratante contra ciertas prácticas fiscales discriminatorias por parte de esa Jurisdicción contratante;

que permitan a los residentes de esa Jurisdicción contratante solicitar a la autoridad competente de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes que consideren los casos de imposición no conforme con el Convenio fiscal comprendido;

que puedan afectar a cómo esa Jurisdicción contratante somete a imposición a una persona física residente de dicha Jurisdicción contratante, que sea miembro de una misión diplomática, oficina consular o representación gubernativa de la otra Jurisdicción contratante;

que establezcan que las pensiones u otros pagos efectuados al amparo del sistema de seguridad social de la otra Jurisdicción contratante serán gravables exclusivamente en esa otra Jurisdicción contratante;

que establezcan que las pensiones y pagos similares, las anualidades, pagos compensatorios u otros pagos por manutención procedentes de la otra Jurisdicción contratante serán gravables exclusivamente en esa otra Jurisdicción contratante; o

que de otro modo limiten expresamente el derecho de una Jurisdicción contratante a someter a imposición a sus propios residentes o que determinen expresamente que la Jurisdicción

contratante de la que procede un elemento de renta tiene la potestad tributaria exclusiva sobre dicho elemento de renta.

El apartado 1 se aplicará en sustitución o en ausencia de disposiciones en un Convenio fiscal comprendido en las que se establezca que dicho Convenio fiscal comprendido no afecta a la imposición por una Jurisdicción contratante de sus propios residentes.

Toda Parte puede reservarse el derecho:

a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos;

a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos que ya contengan las disposiciones descritas en el apartado 2.

Toda Parte que no haya formulado una reserva descrita en los subapartados a) o b) del apartado 3 notificará al Depositario si cada uno de sus Convenios fiscales comprendidos contiene la disposición descrita en el apartado 2 y, en caso afirmativo, el número de artículo y apartado de cada una de ellas. Cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido dicha notificación respecto de una disposición de un Convenio fiscal comprendido, esta quedará reemplazada por el apartado 1. En otro caso, el apartado 1 reemplazará a las disposiciones del Convenio fiscal comprendido únicamente en la medida en que estas sean incompatibles con aquel.

IV PARTE.

ELUSIÓN DEL ESTATUS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Artículo 12 – Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares

No obstante lo dispuesto en un Convenio fiscal comprendido definiendo el término “establecimiento permanente”, con sujeción al apartado 2 se considerará, cuando una persona opere en una Jurisdicción contratante de un Convenio fiscal comprendido por cuenta de una empresa y, como tal, concluya habitualmente contratos, o desempeñe habitualmente el papel principal en la conclusión de contratos rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por la empresa, y dichos contratos se celebren:

en nombre de la empresa; o

para la transmisión de la propiedad, o del derecho de uso, de un bien que posea la empresa o cuyo derecho de uso tenga; o

para la prestación de servicios por esa empresa,

que dicha empresa tiene un establecimiento permanente en esa Jurisdicción contratante respecto de las actividades que esa persona realice para la empresa, excepto si la realización de dichas actividades por la empresa a través de un lugar fijo de negocios situado en esa Jurisdicción contratante, no hubiera implicado que ese lugar fijo de negocios se considerara un establecimiento permanente en los términos definidos en el Convenio fiscal comprendido (como pueda resultar modificado por este Convenio).

Las disposiciones del apartado 1 no resultarán aplicables cuando la persona que intervenga en una Jurisdicción contratante de un Convenio fiscal comprendido por cuenta de una empresa de la otra Jurisdicción contratante realice una actividad económica en la Jurisdicción mencionada en primer lugar como agente independiente e intervenga por la empresa en el curso

ordinario de esa actividad. Sin embargo, cuando una persona intervenga exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de una o más empresas a las que esté estrechamente vinculada, esa persona no será considerada un agente independiente conforme a los términos de este apartado en relación con cualquiera de dichas empresas.

3.

El apartado 1 se aplicará en sustitución de las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido que describan las condiciones en las que se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente en una Jurisdicción contratante (o que una persona constituye un establecimiento permanente en una Jurisdicción contratante) en relación con una actividad que desarrolle para la empresa una persona distinta de un agente independiente, pero sólo en la medida en que dichas disposiciones aborden aquellas situaciones en las que una persona tenga y ejerza habitualmente, en esa Jurisdicción contratante, capacidad para concluir contratos en nombre de la empresa.

El apartado 2 se aplicará en sustitución de las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido que determinen que una empresa no tiene un establecimiento permanente en una Jurisdicción contratante respecto de una actividad que desarrolle para la empresa un agente independiente.

Toda Parte puede reservarse el derecho a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos.

Toda Parte que no haya formulado la reserva descrita en el apartado 4 comunicará al Depositario si cada uno de sus Convenios fiscales comprendidos contiene la disposición descrita en el subapartado a) del apartado 3, así como el número de artículo y apartado de cada una de ellas. El apartado 1 será aplicable en relación con una disposición de un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido una notificación en relación a esa disposición.

Toda Parte que no haya formulado la reserva descrita en el apartado 4 comunicará al Depositario si cada uno de sus Convenios fiscales comprendidos contiene la disposición descrita en el subapartado b) del apartado 3, así como el número de artículo y apartado de cada una de ellas. El apartado 2 será aplicable en relación con una disposición de un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido una notificación en relación a esa disposición.

Artículo 13 – Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de exenciones de actividades concretas

1. Toda Parte puede optar por aplicar el apartado 2 (opción A) o el apartado 3 (opción B) o ninguna de ellas.

Opción A

2. No obstante lo dispuesto en un Convenio fiscal comprendido en el que se defina el término “establecimiento permanente” se entenderá que dicho término no incluye:

las actividades mencionadas expresamente en el Acuerdo fiscal comprendido (antes de su modificación por este Convenio) como actividades que no constituyen un establecimiento permanente, con independencia de que esa excepción a la condición de establecimiento permanente dependa de que la actividad tenga un carácter auxiliar o preparatorio;

el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de desarrollar, para la empresa, una actividad no incluida en el subapartado a);

el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) y b),

a condición de que dicha actividad o, en el caso del subapartado c), el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios tenga carácter auxiliar o preparatorio.

Opción B

No obstante lo dispuesto en un Acuerdo fiscal comprendido en el que se defina el término “establecimiento permanente”, se entenderá que dicho término no incluye:

las actividades enumeradas expresamente en el Convenio fiscal comprendido (antes de su modificación por este Convenio) como actividades que no constituyen un establecimiento permanente, con independencia de que esa excepción a la condición de establecimiento permanente dependa de que la actividad tenga un carácter auxiliar o preparatorio, excepto en la medida en que la disposición en cuestión del Convenio fiscal comprendido prevea expresamente que una actividad concreta no se considerará que constituye un establecimiento permanente cuando tenga carácter auxiliar o preparatorio;

el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de desarrollar, para la empresa, una actividad no descrita en el subapartado a), a condición de que dicha actividad tenga carácter auxiliar o preparatorio;

el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) y b), a condición de que la actividad global del lugar fijo de negocios que resulte de dicha combinación tenga carácter de auxiliar o preparatorio.

Las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido (como puedan resultar modificadas por los apartados 2 o 3) en las que se enumeren expresamente actividades que no constituyan establecimiento permanente no se aplicarán a un lugar fijo de negocios que una empresa utilice o mantenga, si dicha empresa u otra estrechamente vinculada desarrolla actividades en ese mismo lugar o en otro en la misma Jurisdicción contratante y:

ese lugar u otro constituyen un establecimiento permanente para la empresa o la empresa estrechamente vinculada, conforme a lo dispuesto en un Convenio fiscal comprendido en el que se defina el establecimiento permanente; o

el conjunto de la actividad resultante de la combinación de actividades desarrolladas por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o

la empresa estrechamente vinculada en los dos emplazamientos, no tienen carácter preparatorio o auxiliar,

a condición de que las actividades desarrolladas por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o la empresa estrechamente vinculada en los dos emplazamientos, constituyan funciones complementarias que formen parte de una operación económica cohesionada.

5.

Los apartados 2 o 3 se aplicarán en sustitución de las disposiciones pertinentes de un Convenio fiscal comprendido en el que se incluya un listado de actividades concretas de las que se considere que no constituyen un establecimiento permanente incluso si la actividad se ejerce a través de un lugar fijo de negocios (o de disposiciones en un Convenio fiscal comprendido que operen de forma similar).

El apartado 4 se aplicará a las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido (como puedan resultar modificadas por los apartados 2 o 3) que incluyan un listado de actividades concretas de las que se considere que no constituyen un establecimiento permanente incluso si la actividad se desarrolla a través de un lugar fijo de negocios (o de disposiciones en un Convenio fiscal comprendido que operen de forma similar).

Toda Parte puede reservarse el derecho:

a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos;

a no aplicar el apartado 2 a sus Convenios fiscales comprendidos que incluyan expresamente un listado de actividades específicas de las que se considere que no constituyen establecimiento permanente si cada una de ellas tiene carácter auxiliar o preparatorio;

a no aplicar el apartado 4 a sus Convenios fiscales comprendidos.

Toda Parte que decida aplicar una de las Opciones conforme al apartado 1, notificará su opción al Depositario. Dicha notificación incluirá también un listado de sus Convenios fiscales comprendidos que contengan la disposición descrita en el subapartado a) del apartado 5, así como el número de artículo y apartado de cada una de ellas. La Opción elegida será aplicable en relación a una disposición de un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan decidido aplicar la misma Opción y remitido dicha notificación en relación con esa disposición.

Toda Parte que no haya formulado una reserva descrita en los subapartados a) o c) del apartado 6 y no aplique una de las Opciones conforme al apartado 1, notificará al Depositario si cada uno de sus Convenios fiscales comprendidos contiene la disposición descrita en el subapartado b) del apartado 5, así como el número de artículo y apartado de cada una de ellas. El apartado 4 será aplicable en relación con una disposición de un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido una notificación en relación con esa disposición, conforme a este apartado o al apartado 7.

Artículo 14 – Fragmentación de contratos

Al único efecto de determinar si se ha cumplido un plazo (o plazos) establecido en una disposición de un Convenio fiscal comprendido en el que se prevea un plazo (o plazos) tras el que una actividad o proyecto concreto devendrá en establecimiento permanente:

cuando una empresa de una Jurisdicción contratante lleve a cabo actividades en la otra Jurisdicción contratante en un emplazamiento que constituya una obra, un proyecto de construcción, un proyecto de instalación u otro proyecto específico identificado en la disposición pertinente del Convenio fiscal comprendido, o lleve a cabo actividades de supervisión o consultoría en relación con dicho emplazamiento, en el caso de una disposición de un Convenio fiscal comprendido que se refiera a dichas actividades, y estas se realicen durante uno o más plazos de tiempo que en conjunto excedan de 30 días sin superar el plazo o plazos previstos en la disposición pertinente del Convenio Fiscal Comprendido; y

cuando una o más empresas estrechamente vinculadas a la empresa mencionada en primer lugar realicen actividades conexas en esa otra Jurisdicción contratante en la misma obra, proyecto de construcción o instalación u otro emplazamiento identificado en la disposición pertinente del Convenio fiscal comprendido (o, cuando dicha disposición de dicho Convenio se aplique a actividades de supervisión o consultoría, en relación con estos emplazamientos) durante distintos períodos de tiempo, cada uno de ellos superior a 30 días,

estos plazos se sumarán al plazo acumulado durante el que la empresa mencionada en primer lugar ha realizado actividades en dicha obra, proyecto de construcción o instalación, u otro lugar identificado en la disposición pertinente del Convenio fiscal comprendido.

El apartado 1 se aplicará en sustitución o en ausencia de disposiciones en un Convenio fiscal comprendido en la medida en que estas traten la fragmentación de contratos en múltiples partes para evitar la aplicación de los plazos que determinan la existencia de un establecimiento permanente para proyectos o actividades concretos descritos en el apartado 1.

Toda Parte puede reservarse el derecho:

a no aplicar nada de lo dispuesto en este Artículo a sus Convenios fiscales comprendidos;

a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo respecto de las disposiciones de sus Convenios fiscales comprendidos en relación con la exploración o la explotación de los recursos naturales.

Toda Parte que no haya formulado la reserva descrita en el subapartado a) del apartado 3 notificará al Depositario si cada uno de sus Convenios fiscales comprendidos contienen la disposición descrita en el apartado 2, no sujeta a reserva conforme al subapartado b) del apartado 3, y en caso afirmativo, el número de artículo y apartado de cada una de ellas. Cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido dicha notificación respecto de una disposición de un Convenio fiscal comprendido, esta quedará reemplazada por el apartado 1, en la medida de lo dispuesto en el apartado 2. En otro caso, el apartado 1 sustituirá a las disposiciones del Convenio fiscal comprendido únicamente en la medida en que estas sean incompatibles con aquel.

Artículo 15 – Definición de Persona estrechamente vinculada a una empresa

A los efectos de las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido que resulte modificado por el apartado 2 del artículo 12 (Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares), el apartado 4 del artículo 13 (Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de exenciones de actividades concretas) o el apartado 1 del artículo 14 (Fragmentación de contratos), una persona está estrechamente vinculada a una empresa si, a la vista de todos los hechos y circunstancias pertinentes, una tiene el control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas. En todo caso, se considerará que una persona está estrechamente vinculada a una empresa si una participa directa o indirectamente en más del 50 por ciento en la otra (o, en el caso de una sociedad, en más del 50 por ciento del total del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de la participación en su patrimonio) o si un tercero participa directa o indirectamente en más del 50 por ciento (o, en el caso de una sociedad, en más del 50 por ciento del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de su participación en el patrimonio) en la persona y la empresa.

Toda Parte que haya formulado la reserva descrita en el apartado 4 del artículo 12 (Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares), en el subapartado a) o c) del apartado 6 del artículo 13 (Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de exenciones de actividades concretas), y en el subapartado a) del apartado 3 del artículo 14 (Fragmentación de contratos) puede reservarse el derecho a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo respecto de los Convenios fiscales comprendidos a los que se apliquen dichas reservas.

V PARTE

MEJORA DE LOS MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS

Artículo 16 – Procedimiento amistoso

Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por una o por ambas Jurisdicciones contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del Convenio fiscal comprendido, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esas Jurisdicciones contratantes, podrá someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes. El caso deberá plantearse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio fiscal comprendido.

La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y no puede por sí misma llegar a una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión de mutuo acuerdo con la autoridad competente de la otra Jurisdicción contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste al Convenio fiscal comprendido. El acuerdo alcanzado será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de las Jurisdicciones contratantes.

Las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes harán lo posible por resolver de mutuo acuerdo las dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio fiscal comprendido. También podrán consultarse para eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio fiscal comprendido.

4.

a)

La primera frase del apartado 1 se aplicará en sustitución o en ausencia de disposiciones en un Convenio fiscal comprendido (o partes de las mismas) que prevean que cuando una persona considere que las medidas adoptadas por una o por ambas Jurisdicciones contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del Convenio fiscal comprendido, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esas Jurisdicciones contratantes, podrá someter su caso a la autoridad competente de la Jurisdicción contratante de la que sea residente, incluyendo aquellas disposiciones conforme a las que cuando el caso recaiga en el ámbito de lo dispuesto en un Convenio fiscal comprendido en relación a la no discriminación por razón de nacionalidad, el caso pueda presentarse a la Autoridad competente de la Jurisdicción contratante de la que sea nacional.

La segunda frase del apartado 1 se aplicará en sustitución de aquellas disposiciones de un Convenio fiscal comprendido que prevean que el caso al que se refiere la primera frase del apartado 1 debe plantearse en un plazo inferior a los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio fiscal comprendido, o en ausencia de disposiciones en un Convenio fiscal comprendido en la que se acote el plazo en el que debe plantearse el caso.

b)

La primera frase del apartado 2 se aplica en ausencia de disposiciones en un Convenio fiscal comprendido que prevean que la autoridad competente a la que la persona a la que se refiere el apartado 1 presente el caso, si la reclamación le parece fundada y no puede por sí misma llegar a una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión de mutuo acuerdo con la autoridad competente de la otra Jurisdicción contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste al Convenio fiscal comprendido.

La segunda frase del apartado 2 se aplicará en ausencia de disposiciones en un Convenio fiscal comprendido que prevean que el acuerdo alcanzado será aplicable con independencia de los plazos previstos por el derecho interno de las Jurisdicciones contratantes. c)

La primera frase del apartado 3 se aplicará en ausencia de disposiciones en un Convenio fiscal comprendido que prevean que las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes harán lo posible por resolver de mutuo acuerdo las dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación de un Convenio fiscal comprendido.

La segunda frase del apartado 3 se aplicará en ausencia de disposiciones en un Convenio fiscal comprendido que prevean que las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes también podrán consultarse para eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio fiscal comprendido.

5. Toda parte puede reservarse el derecho:

a no aplicar la primera frase del apartado 1 a sus Convenios fiscales comprendidos alegando que su intención es cumplir el estándar mínimo para la mejora de la resolución de controversias conforme al Paquete BEPS de la OCDE/G20, garantizando que, al amparo de cada uno de sus Convenios fiscales comprendidos (distintos de aquellos que permitan a una persona presentar un caso a la autoridad competente de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes), cuando una persona considere que las acciones adoptadas por una o por ambas Jurisdicciones contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio fiscal comprendido, podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esas Jurisdicciones contratantes, someter su caso a la autoridad competente de la Jurisdicción contratante de la que sea residente o, cuando el caso esté comprendido en el ámbito de una disposición de un Convenio fiscal comprendido relativa a la no discriminación por razón de nacionalidad, a la Autoridad competente de la Jurisdicción de la que sea nacional; y la autoridad competente de esa Jurisdicción contratante instituirá un proceso bilateral de notificación o de consulta con la autoridad competente de la otra Jurisdicción contratante para aquellos casos en los que la Autoridad competente a la que se presentó la solicitud de procedimiento amistoso no considere justificada la objeción planteada por el contribuyente;

a no aplicar la segunda frase del apartado 1 de este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos que no prevean que el caso al que se refiere la primera frase del apartado 1 deba presentarse en un plazo determinado, alegando que su intención es la de satisfacer el estándar mínimo para la mejora de los procesos de resolución de controversias conforme al Paquete BEPS de la OCDE y el G20 garantizando que, a los efectos de dichos Convenios fiscales comprendidos, el contribuyente al que se refiere el apartado 1 de este artículo podrá presentar el caso en un período de al menos tres años desde la primera notificación de la medida que origina la imposición no conforme con las disposiciones del Convenio fiscal comprendido;

a no aplicar la segunda frase del apartado 2 a sus Convenios fiscales comprendidos, alegando que, por lo que respecta a todos sus Convenios fiscales comprendidos:

los acuerdos alcanzados mediante procedimientos amistosos se aplicarán con independencia de los plazos previstos por el derecho interno de las Jurisdicciones contratantes;

su intención es la de satisfacer el estándar mínimo para la mejora de los procesos de resolución de controversias conforme al Paquete BEPS de la OCDE y el G20, aceptando en sus negociaciones bilaterales para la conclusión de convenios, disposiciones por las que:

las Jurisdicciones contratantes no ajustarán los beneficios atribuibles al establecimiento permanente de una empresa de una de las Jurisdicciones contratantes tras un período de tiempo mutuamente acordado entre ambas Jurisdicciones, una vez concluido el ejercicio

fiscal en el que los beneficios hubieran sido atribuibles al establecimiento permanente (esta disposición no se aplicará en caso de fraude, negligencia grave o incumplimiento intencionado); y

las Jurisdicciones contratantes no incluirán en los beneficios de una empresa ni, en consecuencia, gravarán, aquellos beneficios que esta hubiera obtenido de no existir las condiciones a las que se hace referencia en una disposición de un Convenio fiscal comprendido en relación con los beneficios de empresas asociadas tras un período de tiempo mutuamente acordado entre ambas Jurisdicciones contratantes una vez concluido el ejercicio fiscal en el que la empresa hubiera obtenido dichos beneficios (esta disposición no se aplicará en caso de fraude, negligencia grave o incumplimiento intencionado).

6.

Toda Parte que no haya formulado la reserva descrita en el subapartado a) del apartado 5 notificará al Depositario si cada uno de sus Convenios fiscales comprendidos contiene la disposición descrita en letra i) del subapartado a) del apartado 4 y, en caso afirmativo, el número de artículo y apartado de cada una de ellas. Cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido una notificación respecto de una disposición de un Convenio fiscal comprendido, esta quedará reemplazada por la primera frase del apartado 1. En otro caso, la primera frase del apartado 1 reemplazará a las disposiciones del Convenio fiscal comprendido únicamente en la medida en que estas sean incompatibles con dicha frase.

Toda Parte que no haya formulado la reserva descrita en el subapartado b) del apartado 5 notificará al Depositario:

un listado de sus Convenios fiscales comprendidos que contengan una disposición por la que un caso al que resulte aplicable la primera frase del apartado 1 deba presentarse en un plazo de tiempo inferior a tres años contados desde la primera notificación de la acción que genera una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio fiscal comprendido, así como el número de artículo y apartado de cada una de dichas disposiciones; las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido quedarán sustituidas por la segunda frase del apartado 1 cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido dicha notificación en relación con esa disposición; en otro caso, con sujeción a lo dispuesto en la cláusula ii), la segunda frase del apartado 1 reemplazará a las disposiciones del Convenio fiscal comprendido únicamente en la medida en que estas sean incompatibles con dicha frase;

un listado de sus Convenios fiscales comprendidos que contengan una disposición por la que un caso al que resulte aplicable la primera frase del apartado 1 deba presentarse en un plazo de tiempo de al menos tres años contados desde la primera notificación de la acción que genera una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio fiscal comprendido, así como el número de artículo y apartado de cada una de dichas disposiciones; la segunda frase del apartado 1 no resultará aplicable a un Convenio fiscal comprendido cuando una Jurisdicción contratante haya remitido dicha notificación en relación con ese Convenio fiscal comprendido.

Toda Parte notificará al Depositario:

un listado de sus Convenios fiscales comprendidos que no contengan la disposición descrita en la cláusula i) del subapartado b) del apartado 4; la primera frase del apartado 2 de este artículo será aplicable a un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido dicha notificación en relación con ese Convenio fiscal comprendido;

en el caso de una Parte que no haya formulado la reserva descrita en el subapartado c) del apartado 5, su listado de Convenios fiscales comprendidos que no contengan la disposición descrita en la cláusula ii) del subapartado b) del apartado 4; la segunda frase del apartado 2 será aplicable a un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido dicha notificación en relación con ese Convenio fiscal comprendido.

Toda Parte notificará al Depositario:

un listado de sus Convenios fiscales comprendidos que no contengan la disposición descrita en la cláusula i) del subapartado c) del 4; la primera frase del apartado 3 será aplicable a un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido dicha notificación en relación con ese Convenio fiscal comprendido;

un listado de sus Convenios fiscales comprendidos que no contengan la disposición descrita en ii) del subapartado c) del apartado 4; la segunda frase del apartado 3 de este artículo será aplicable a un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido dicha notificación en relación con ese Convenio fiscal comprendido.

Artículo 17 – Ajustes correlativos

Cuando una Jurisdicción contratante incluya en los beneficios de una empresa de esa Jurisdicción – y, en consecuencia, grave- los de una empresa de la otra Jurisdicción contratante que ya han sido sometidos a imposición en esa otra Jurisdicción contratante y los beneficios así incluidos sean beneficios que habrían sido obtenidos por la empresa de la Jurisdicción contratante mencionada en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que habrían acordado empresas independientes, esa otra Jurisdicción contratante practicará el ajuste que proceda a la cuantía del impuesto que ha gravado esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del Convenio fiscal comprendido y las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes se consultarán en caso necesario.

El apartado 1 se aplicará en ausencia o en sustitución de disposiciones que obliguen a una Jurisdicción contratante a efectuar el ajuste que proceda a la cuantía del impuesto que ha gravado los beneficios de una empresa de esa Jurisdicción contratante cuando la otra Jurisdicción contratante incluya –y, en consecuencia, grave- dichos beneficios en los de una empresa de esa otra Jurisdicción contratante, y los beneficios así incluidos sean beneficios que habrían sido obtenidos por la empresa de esa otra Jurisdicción contratante si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que habrían acordado empresas independientes.

Toda Parte puede reservarse el derecho:

a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos que ya contengan la disposición descrita en el apartado 2;

a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos alegando que en ausencia de la disposición a la que se refiere el apartado 2 en sus Convenios fiscales comprendidos:

realizará el ajuste que proceda al que se refiere el apartado 1; o

su autoridad competente hará lo posible por resolver el caso al amparo de las disposiciones sobre procedimiento amistoso contenidas en el Convenio fiscal comprendido;

en el caso de una Parte que haya formulado una reserva descrita en la cláusula ii) del subapartado c) del apartado 5 del artículo 16 (Procedimiento amistoso) para no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos, sobre la base de que en sus negociaciones bilaterales aceptará incluir en el convenio una disposición similar a la contenida en el apartado 1, siempre que las Jurisdicciones contratantes puedan llegar a un acuerdo mutuo sobre dicha disposición y sobre las disposiciones descritas en la cláusula ii) del subapartado c) del apartado 5 del artículo 16 (Procedimiento amistoso).

Toda Parte que no haya formulado la reserva descrita en el apartado 3 notificará al Depositario si cada uno de sus Convenios fiscales comprendidos contiene la disposición descrita en

el apartado 2 y, en caso afirmativo, el número de artículo y apartado de cada una de ellas. Cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido dicha notificación respecto de una disposición de un Convenio fiscal comprendido, esta quedará reemplazada por lo dispuesto en el apartado 1. En otro caso, el apartado 1 reemplazará a las disposiciones del Convenio fiscal comprendido únicamente en la medida en que estas sean incompatibles con aquel.

VI PARTE. ARBITRAJE

Artículo 18 – Opción respecto de la aplicación de la Parte VI

Toda Parte podrá optar por aplicar esta Parte respecto de sus Convenios fiscales comprendidos y notificará su decisión al Depositario. Esta Parte será aplicable a dos Jurisdicciones contratantes respecto de un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando ambas Jurisdicciones contratantes hayan remitido la notificación correspondiente.

Artículo 19 – Arbitraje obligatorio y vinculante

Cuando,

en virtud de las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido (como puedan resultar modificadas por el apartado 1 del artículo 16 (Procedimiento amistoso)) que determinen que una persona puede someter un caso a la autoridad competente de una Jurisdicción contratante cuando considere que las medidas adoptadas por una o por ambas Jurisdicciones contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio fiscal comprendido (como pueda resultar modificado por el Convenio), una persona haya sometido un caso a la autoridad competente de una Jurisdicción contratante alegando que las acciones adoptadas por una o por

ambas Jurisdicciones contratantes le han generado una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio fiscal comprendido (como pueda resultar modificado por el Convenio); y

las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver el caso conforme a una disposición del Convenio fiscal comprendido (como pueda resultar modificado por el apartado 2 del artículo 16 (Procedimiento amistoso)) que establezca que la autoridad competente hará lo posible por resolver el caso de mutuo acuerdo con la autoridad competente de la otra Jurisdicción contratante, en el plazo de dos años contados desde la fecha de inicio a la que se refiere el apartado 8 o 9, según corresponda (a menos que, antes de la conclusión de dicho plazo, las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes hayan acordado un plazo distinto en relación con ese caso y así lo hayan notificado a la persona que lo presentó),

toda cuestión no resuelta relacionada con ese caso se someterá a arbitraje, como se describe en esta Parte, si así lo solicita por escrito esa persona, de acuerdo con las normas o procedimientos acordados por las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes conforme a lo dispuesto en el apartado 10.

Cuando una autoridad competente haya suspendido el procedimiento amistoso al que se refiere el apartado 1 por hallarse pendiente ante un tribunal judicial o administrativo un caso relacionado con una o más de las cuestiones del procedimiento, se interrumpirá el plazo previsto en el subapartado b) del apartado 1 bien hasta el pronunciamiento de sentencia o resolución firme por el tribunal judicial o administrativo o hasta que este quede en suspenso o se retire.

Asimismo, cuando la persona que presente el caso y la autoridad competente acuerden suspender el procedimiento amistoso, el plazo previsto en el subapartado b) del apartado 1 quedará interrumpido hasta el levantamiento de la suspensión.

Cuando ambas autoridades competentes estén de acuerdo en que la persona directamente afectada por el caso ha incumplido la presentación en plazo de la información adicional requerida por cualquiera de ellas tras el inicio del plazo previsto en el subapartado b) del apartado 1, este plazo se ampliará en un tiempo igual al transcurrido entre la fecha en la que se requirió la información y la de su presentación.

4.

La decisión arbitral en relación con las cuestiones sometidas a arbitraje se implementará mediante el acuerdo amistoso sobre el caso al que se refiere el apartado 1. La decisión será final.

La decisión arbitral será vinculante para ambas Jurisdicciones contratantes excepto en los siguientes casos:

si una persona directamente afectada por el caso no aceptara el acuerdo mutuo que implementa la decisión arbitral, circunstancia que conlleva que el caso no pueda ser objeto de más consideración por las autoridades competentes. En caso de que en el plazo de 60 días desde la fecha de remisión de la notificación del acuerdo mutuo que implementa la decisión arbitral a una persona directamente afectada por el caso esta no se desista de los procedimientos instados ante cualquier tribunal judicial o administrativo en relación con las cuestiones resueltas mediante dicho acuerdo mutuo que implementa la decisión arbitral, o termina por cualquier otro medio con los procedimientos judiciales o administrativos pendientes relacionados con dichas cuestiones de forma coherente con el acuerdo mutuo alcanzado, se entenderá que dicha persona no acepta el acuerdo mutuo.

Si los tribunales de una de las Jurisdicciones contratantes considera nula la decisión arbitral mediante sentencia firme. En tal caso, la solicitud de remisión a arbitraje efectuada conforme al apartado 1 se considerará no efectuada y el procedimiento arbitral como no celebrado (excepto a los efectos de los artículos 21 (Confidencialidad del procedimiento arbitral) y 25 (Costes del procedimiento arbitral)). En este caso será posible presentar una nueva solicitud de remisión a arbitraje excepto si las autoridades competentes acuerdan no permitir dicha nueva solicitud.

Si una persona directamente afectada por el caso continúa instando procedimientos judiciales ante cualquier tribunal judicial o administrativo en relación con los asuntos resueltos mediante el acuerdo amistoso que implementa la decisión.

La autoridad competente que recibió la solicitud de inicio del procedimiento amistoso, como se describe en el subapartado a) del apartado 1, en el plazo de dos meses desde la recepción de la solicitud:

notificará a la persona que presentó el caso que ha recibido su solicitud; y

notificará la solicitud, adjuntando copia de la misma, a la autoridad competente de la otra Jurisdicción contratante.

En el plazo de tres meses desde el momento en el que la autoridad competente reciba la solicitud de inicio de procedimiento amistoso (o copia de la misma remitida por la autoridad competente de la otra Jurisdicción contratante):

notificará a la persona que ha presentado el caso y a la otra autoridad competente que ha recibido la información necesaria para iniciar su estudio; o

requerirá a esa persona información adicional a esos efectos.

Cuando conforme al subapartado b) del apartado 6, una o ambas autoridades competentes soliciten a la persona que presentó el caso la información adicional que precisen para

iniciar el estudio, en el plazo de tres meses desde la recepción de la dicha información adicional, la autoridad competente solicitante notificará a esa persona y a la otra autoridad competente bien:

que ha recibido la información solicitada; o

que sigue faltando parte de la información requerida.

Cuando ninguna de las autoridades competentes haya requerido información adicional conforme al subapartado b) del apartado 6, la fecha de inicio a la que se refiere el apartado 1 será la primera entre las siguientes:

la fecha en la que ambas autoridades competentes han notificado a la persona que presentó el caso conforme al subapartado a) del apartado 6; y

la fecha en la que concluye el plazo de tres meses desde la notificación a la autoridad competente de la otra Jurisdicción contratante conforme al subapartado b) del apartado 5.

Cuando se haya requerido información adicional conforme al subapartado b) del apartado 6, la fecha de inicio a la que se refiere el apartado 1 será la primera entre las siguientes:

la última fecha en la que las autoridades competentes que requirieron la información adicional han notificado a la persona que presentó el caso y a la otra autoridad competente conforme al subapartado a) del apartado 7; y

la fecha en la que concluye el plazo de tres meses desde que ambas autoridades competentes han recibido la información solicitada por cualquiera de ellas de la persona que presentó el caso.

Si, no obstante, una o ambas autoridades competentes remiten la notificación a la que se refiere el subapartado b) del apartado 7, esta se considerará como una solicitud de información adicional conforme al subapartado b) del apartado 6.

Las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes acordarán (conforme al artículo relativo a los procedimientos amistosos en el Convenio fiscal comprendido) la forma de aplicar las disposiciones de esta Parte, incluyendo la información mínima necesaria para que cada autoridad competente inicie el estudio del caso. Este acuerdo estará concluido antes de la fecha en la que puedan optar a arbitraje por primera vez las cuestiones no resueltas de un caso y podrá modificarse con posterioridad cuando corresponda.

A los efectos de aplicar este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos, toda Parte puede reservarse el derecho a sustituir el plazo de dos años previsto en el subapartado b) del apartado 1 por un plazo de tres años.

No obstante las restantes disposiciones de este artículo, toda Parte puede reservarse el derecho a aplicar las siguientes normas en relación a sus Convenios fiscales comprendidos:

toda cuestión no resuelta tras un procedimiento amistoso que hubiera recaído en el ámbito del arbitraje previsto en este Convenio, no será objeto de tal arbitraje cuando un tribunal judicial o administrativo de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes se haya pronunciado previamente sobre esa cuestión;

si en cualquier momento posterior a la solicitud de arbitraje y antes de que la comisión arbitral haya emitido su decisión a las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes, un tribunal judicial o administrativo de una de las Jurisdicciones contratantes se pronunciara sobre la cuestión, el procedimiento arbitral quedará concluido.

Artículo 20 – Designación de los árbitros

Excepto en la medida en que las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes acuerden normas distintas, los apartados 2 a 4 serán aplicables a los efectos de esta Parte.

Las normas siguientes regirán la designación de los miembros de una comisión arbitral:

La comisión arbitral consistirá en tres personas físicas con conocimientos o experiencia en cuestiones fiscales internacionales.

Cada autoridad competente designará a un miembro de la comisión arbitral en el plazo de 60 días desde la fecha de solicitud de inicio al amparo del apartado 1 del artículo 19 (Arbitraje obligatorio y vinculante). Los dos miembros así designados, en el plazo de 60 días tras el último de sus nombramientos, nombrarán a un tercer miembro que ejercerá como Presidente de la comisión arbitral. El Presidente no será nacional ni residente de ninguna de las Jurisdicciones contratantes.

En el momento de aceptar el nombramiento, los miembros designados de la comisión arbitral deben ser imparciales e independientes de las autoridades competentes, de las administraciones tributarias y de los ministerios de finanzas de las Jurisdicciones contratantes, así como de todas las personas directamente afectadas por el caso (y sus asesores), mantendrán su imparcialidad e independencia a lo largo del procedimiento y, durante un plazo de tiempo razonable posterior al procedimiento, evitarán toda actuación que pueda lesionar la apariencia de imparcialidad e independencia de los árbitros respecto del procedimiento.

En caso de que la autoridad competente de una Jurisdicción contratante no proceda al nombramiento correspondiente en el tiempo y forma previstos en el apartado 2, o según lo acordado entre las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes, el miembro de mayor nivel en el escalafón del Centro de Política y Administración Tributarias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que no sea nacional de ninguno de las Jurisdicciones contratantes, procederá al nombramiento de dicho miembro de la comisión arbitral en nombre de dicha autoridad competente.

En caso de que los dos miembros iniciales de la comisión arbitral no nombren al Presidente en el tiempo y forma previstos en el apartado 2, o según lo acordado entre las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes, el miembro de mayor nivel en el escalafón del Centro de Política y Administración Tributarias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que no sea nacional de ninguna de las Jurisdicciones contratantes, procederá al nombramiento de dicho Presidente.

Artículo 21 – Confidencialidad del procedimiento arbitral

Únicamente a los efectos de la aplicación de lo dispuesto en esta Parte, en el Convenio fiscal comprendido pertinente y en la legislación interna de las Jurisdicciones contratantes en materia de intercambio de información, confidencialidad y asistencia administrativa, los miembros de la comisión arbitral y un máximo de tres personas por miembro (y los candidatos a árbitro sólo en la medida necesaria para verificar su capacidad para cumplir los requisitos del nombramiento) se considerarán personas o autoridades a las que puede comunicarse la información. La información recibida por la comisión arbitral o por los candidatos a árbitros y la que reciban las autoridades competentes de la comisión arbitral se considerará información intercambiada al amparo de lo dispuesto en el Convenio fiscal comprendido en materia de intercambio de información y asistencia administrativa.

Las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes velarán por que los miembros de la comisión arbitral y su personal acepten por escrito, con carácter previo a su intervención en el procedimiento arbitral, tratar toda la información relacionada con el procedimiento conforme a las obligaciones sobre confidencialidad y no divulgación contenidas en las disposiciones del Convenio fiscal comprendido en materia de intercambio de información y asistencia administrativa, y de acuerdo con la legislación aplicable en las Jurisdicciones contratantes.

Artículo 22 – Resolución de un caso antes de la finalización del arbitraje

A los efectos de esta Parte y de las disposiciones del Convenio fiscal comprendido pertinente que prevean la resolución de casos de mutuo acuerdo, mediante procedimiento amistoso, así como el procedimiento arbitral, en relación con un caso, concluirán si en cualquier momento posterior a la solicitud del arbitraje y antes de que la comisión arbitral haya emitido su decisión a las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes:

las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes llegan a un acuerdo mutuo para resolver el caso; o

la persona que presentó el caso retira su solicitud de inicio del arbitraje o del procedimiento amistoso.

Artículo 23 – Tipo de procedimiento arbitral

Excepto en la medida en que las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes acuerden normas diferentes, las siguientes normas serán de aplicación en relación con los procedimientos arbitrales seguidos al amparo de esta Parte:

Tras la remisión a arbitraje de un caso, la autoridad competente de cada Jurisdicción contratante remitirá a la comisión arbitral, en un plazo convenido, una propuesta de resolución que abarque todas las cuestiones irresolutas del caso (teniendo en cuenta los acuerdos que se hayan alcanzado previamente en el caso entre las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes). La resolución propuesta se limitará a la determinación de unos importes monetarios concretos (por ejemplo de renta o gastos) o, cuando se especifique, al tipo máximo del impuesto exigido conforme al Convenio fiscal comprendido para cada justo o cuestión similar del caso. Cuando las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes no hayan podido llegar a un acuerdo en relación con un asunto relacionado con las condiciones para la aplicación de una disposición del Convenio fiscal comprendido pertinente (en lo sucesivo “determinación inicial”), como por ejemplo si una persona física es o no residente, o si existe establecimiento permanente, las autoridades competentes podrán enviar propuestas de resolución alternativas en relación con las cuestiones cuya solución dependa de dicha determinación inicial.

La autoridad competente de cada Jurisdicción contratante puede remitir también un documento de posición para su consideración por la comisión arbitral. Cuando una autoridad competente envíe una propuesta de resolución o un documento de posición remitirá copia a la otra autoridad competente en el plazo de entrega para dicha propuesta de resolución o documento de posición. Asimismo, las autoridades competentes podrán enviar a la comisión arbitral, en un plazo convenido, una respuesta argumentativa en relación con la propuesta de resolución y documento de posición remitido por la otra autoridad competente y hará llegar copia de la misma a la otra autoridad competente en el plazo de entrega previsto para su presentación.

La comisión arbitral adoptará como suya una de las propuestas de resolución remitidas por las autoridades competentes para cada cuestión planteada, incluidas las determinaciones iniciales, sin adjuntar motivación alguna u otra explicación de su decisión. La decisión arbitral se adoptará por mayoría simple de sus miembros y se remitirá por escrito a las

autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes. La decisión arbitral no tendrá valor como precedente.

A los efectos de la aplicación de este artículo respecto de sus Convenios fiscales comprendidos, toda Parte puede reservarse el derecho a no aplicar el apartado 1. En tal caso, salvo en la medida en que las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes acuerden normas distintas, las siguientes normas regirán el procedimiento arbitral:

Tras la remisión de un caso a arbitraje, la autoridad competente de cada Jurisdicción contratante facilitará sin demora y a todos los miembros de la comisión arbitral toda la información necesaria para la adopción de su decisión. A menos que las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes lo acuerden de otro modo, toda la información que no estuviera a disposición de ambas autoridades competentes antes de que ambas reciban la solicitud de arbitraje no será considerada a efectos de la adopción de su decisión.

La comisión arbitral decidirá sobre las cuestiones remitidas a arbitraje conforme a las disposiciones del Convenio fiscal comprendido que resulten de aplicación y, con sujeción a dichas disposiciones, conforme a las de la normativa interna de las Jurisdicciones contratantes. Los miembros de la comisión arbitral considerarán también toda otra fuente que las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes puedan identificar expresamente de mutuo acuerdo.

La decisión arbitral se remitirá a las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes, por escrito, e incluirá las fuentes del derecho sobre las que se fundamenta así como la motivación que condujo a su determinación. La decisión se adoptará por mayoría simple de los miembros de la comisión arbitral y no tendrá valor como precedente.

Las Partes que no formulen la reserva descrita en el apartado 2 podrán reservarse el derecho a no aplicar los apartados precedentes de este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos con Partes que sí la hayan formulado. En tal caso, las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes de cada uno de tales Convenios fiscales comprendidos harán lo posible por llegar a un acuerdo sobre el tipo de procedimiento arbitral que se aplicará en relación con ese Convenio fiscal comprendido. Hasta alcanzar dicho acuerdo, el artículo 19 (Arbitraje obligatorio y vinculante) no será aplicable en relación con dicho Convenio fiscal comprendido.

Toda Parte puede optar por la aplicación del apartado 5 en relación con sus Convenios fiscales comprendidos y notificará al Depositario en consecuencia. El apartado 5 se aplicará respecto de dos Jurisdicciones contratantes en relación con un Convenio fiscal comprendido cuando cualquiera de ellas así lo haya notificado.

Antes de iniciar el procedimiento arbitral, las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes de un Convenio fiscal comprendido velarán por que cada persona que presenta el caso y sus asesores acepten por escrito no revelar a ninguna otra persona la información que reciban de las autoridades competentes o la comisión arbitral en el transcurso del procedimiento arbitral. El procedimiento amistoso seguido al amparo del Convenio fiscal comprendido, así como el procedimiento arbitral al amparo de esta Parte terminará en relación a un caso si, en cualquier momento, tras haber planteado la solicitud de remisión a arbitraje y antes de que la comisión arbitral haya enviado su decisión a las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes, una persona que haya presentado el caso o sus asesores, incumple el citado compromiso.

No obstante lo dispuesto en el apartado 4, toda Parte que no opte por aplicar el apartado 5 puede reservarse el derecho a no aplicar el apartado 5 respecto de uno o más Convenios fiscales comprendidos concretos o respecto de todos ellos.

Toda Parte que opte por aplicar el apartado 5 puede reservarse el derecho a no aplicar esta Parte respecto de todos los Convenios fiscales comprendidos en relación con los que la otra Jurisdicción contratante plantee la reserva descrita en el apartado 6.

Artículo 24 – Acuerdo sobre una resolución distinta

A los efectos de la aplicación de esta Parte respecto de sus Convenios fiscales comprendidos, toda Parte puede optar por aplicar el apartado 2 y notificará al Depositario en consecuencia. El apartado 2 será aplicable en relación a dos Jurisdicciones contratantes respecto de un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando ambas hayan remitido dicha notificación.

No obstante lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 19 (Arbitraje obligatorio y vinculante), una decisión arbitral adoptada conforme a esta Parte no será vinculante para las Jurisdicciones contratantes de un Convenio fiscal comprendido y no se aplicará si las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes acuerdan una solución diferente para toda cuestión que permanezca sin resolver en el plazo de tres meses desde la fecha en que se les entregó la decisión arbitral.

Toda Parte que opte por aplicar el apartado 2 puede reservarse el derecho a que este se aplique únicamente en relación con sus Convenios fiscales comprendidos en los que se aplique el apartado 2 del artículo 23 (Tipo de procedimiento arbitral).

Artículo 25 – Coste del procedimiento arbitral

Respecto de los procedimientos arbitrales seguidos al amparo de esta Parte, las Jurisdicciones contratantes sufragarán los honorarios y gastos de los miembros de las Comisiones arbitrales, así como los costes en los que incurran las Jurisdicciones contratantes en relación con los mismos, conforme a lo que de mutuo acuerdo determinen las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes. En ausencia de dicho acuerdo, cada Jurisdicción contratante soportará sus propios gastos y aquellos en los que incurra el miembro que designe para la comisión arbitral. Las Jurisdicciones contratantes sufragarán a partes iguales los costes del Presidente y otros gastos asociados al desarrollo del procedimiento arbitral.

Artículo 26 – Compatibilidad

Con sujeción a lo dispuesto en el artículo 18 (Opción respecto de la aplicación de la VI Parte), las disposiciones de esta Parte serán aplicables en sustitución o en ausencia de disposiciones en un Convenio fiscal comprendido que prevean el arbitraje para las cuestiones no resueltas tras un procedimiento amistoso. Toda Parte que opte por aplicar esta Parte notificará al Depositario si cada uno de sus Convenios fiscales comprendidos, distintos de los que recaigan en el ámbito de una reserva formulada conforme al apartado 4, contienen dichas disposiciones y, en caso afirmativo, el número de artículo y apartado de cada una de ellas. Cuando dos Jurisdicciones contratantes hayan remitido una notificación respecto a una disposición de un convenio fiscal comprendido, dicha disposición quedará sustituida por las disposiciones de esta Parte en las relaciones entre dichas Jurisdicciones contratantes.

Las cuestiones no resueltas que se deriven de procedimientos amistosos que en principio pudieran incluirse en el ámbito del procedimiento arbitral previsto en esta Parte, no se remitirán a arbitraje cuando una comisión arbitral u organismo similar se haya constituido anteriormente respecto de ellos en aplicación de un convenio bilateral o multilateral en el que se determine la obligatoriedad de remitir a arbitraje vinculante toda cuestión no resuelta que se derive de un procedimiento amistoso.

Con sujeción al apartado 1, nada de lo dispuesto en esta Parte afectará al cumplimiento de obligaciones más amplias en relación con el arbitraje de casos no resueltos surgidos en el contexto de un procedimiento amistoso resultante de otros convenios de los que las Jurisdicciones contratantes sean o vayan a ser partes.

Toda Parte puede reservarse el derecho a no aplicar lo dispuesto en esta Parte respecto de uno o más de los Convenios fiscales comprendidos concretos (o a ninguno de sus Convenios fiscales comprendidos) que ya prevean la obligatoriedad de remitir a arbitraje vinculante toda cuestión no resuelta que se derive de un procedimiento amistoso.

VII PARTE.
DISPOSICIONES FINALES

Artículo 27 – Firma y ratificación, aceptación o aprobación

El 31 de diciembre de 2016, este Convenio estará abierto a la firma por:

todos los Estados;

Guernsey (el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte); Isla de Man (el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte); Jersey (el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte); y

cualquier otra jurisdicción autorizada para ser Parte mediante decisión adoptada por consenso entre las Partes y Signatarios.

El presente Convenio está sujeto a ratificación, aceptación o aprobación.

Artículo 28 – Reservas

1. Con sujeción a lo dispuesto en el apartado 2, este Convenio no admite más reservas que las expresamente previstas en:

Apartado 5 del artículo 3 (Entidades transparentes);

Apartado 3 del artículo 4 (Entidades con doble residencia);

Apartados 8 y 9 del artículo 5 (Aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición);

Apartado 4 del artículo 6 (Objeto de los Convenios fiscales comprendidos);

Apartados 15 y 16 del artículo 7 (Impedir la utilización abusiva de los Convenios);

Apartado 3 del artículo 8 (Operaciones con dividendos);

Apartado 6 del artículo 9 (Ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones o derechos asimilables en entidades cuyo valor proceda principalmente de bienes inmuebles);

Apartado 5 del artículo 10 (Norma anti-abuso para los establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones);

Apartado 3 del artículo 11 (Aplicación de los Convenios fiscales para restringir el derecho de una Parte a someter a imposición a sus propios residentes);

Apartado 4 del artículo 12 (Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares);

Apartado 6 del artículo 13 (Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de exenciones de actividades concretas);

Apartado 3 del artículo 14 (Fragmentación de contratos);

Apartado 2 del artículo 15 (Definición de Persona estrechamente vinculada a una empresa);

Apartado 5 del artículo 16 (Procedimiento amistoso);

Apartado 3 del artículo 17 (Ajustes correlativos);

Apartados 11 y 12 del artículo 19 (Arbitraje obligatorio y vinculante);

Apartados 2, 3, 6 y 7 del artículo 23 (Tipo de procedimiento arbitral);

Apartado 3 del artículo 24 (Acuerdo sobre una resolución distinta);

Apartado 4 del artículo 26 (Compatibilidad);

Apartados 6 y 7 del artículo 35 (Fecha de efectos); y

Apartado 2 del artículo 36 (Fecha de efectos de la VI Parte).

2.

No obstante lo dispuesto en el apartado 1, toda Parte que opte por aplicar la VI Parte (Arbitraje), al amparo de lo dispuesto en el artículo 18 (Opción respecto de la aplicación de la VI Parte) podrá formular una o más reservas en relación con el ámbito de los casos que pueden optar al arbitraje según lo dispuesto en la VI Parte (Arbitraje). Cuando una Parte opte por aplicar la VI Parte (Arbitraje) al amparo de lo dispuesto en el artículo 18 (Opción respecto de la aplicación de la VI Parte) siendo ya Parte de este Convenio, las reservas formuladas conforme a este subapartado se presentarán conjuntamente con la notificación por dicha Parte al Depositario conforme al artículo 18 (Opción respecto de la aplicación de la VI Parte).

Las reservas efectuadas en aplicación del subapartado a) están sujetas a aceptación. Se considerará que una reserva formulada al amparo de dicho subapartado a) ha sido aceptada por una Parte cuando esta no ha notificado al Depositario su objeción a dicha reserva en la última de las siguientes fechas: cuando se cumplan doce meses contados desde la fecha de notificación de la reserva por el Depositario, o en la fecha en que deposite su instrumento de ratificación, aceptación o aprobación. Cuando una Parte opte por aplicar la VI

Parte (Arbitraje) al amparo de lo dispuesto en el artículo 18 (Opción respecto de la aplicación de la VI Parte) cuando ya sea Parte de este Convenio, las objeciones a anteriores reservas formuladas por otras Partes conforme al subapartado a) podrán presentarse conjuntamente con la notificación efectuada por la Parte mencionada en primer lugar al Depositario conforme al artículo 18 (Opción respecto de la aplicación de la VI Parte). Cuando una parte plantee una objeción a una reserva formulada conforme al subapartado a), nada de lo dispuesto en la VI Parte (Arbitraje) se aplicará entre la Parte que ha objetado y la Parte que formula la reserva.

A menos que las disposiciones pertinentes de este Convenio dispongan expresamente de otro modo, una reserva realizada conforme a los apartados 1 o 2:

modificará para la Parte que realiza la reserva, en sus relaciones con otra Parte, las disposiciones de este Convenio a las que se refiera la reserva y en la medida de esta; y

en la misma medida, modificará dichas disposiciones para la otra Parte en sus relaciones con la Parte que formula la reserva.

Las reservas aplicables a los Convenios fiscales comprendidos formuladas por una jurisdicción o territorio de cuyas relaciones internacionales sea responsable una Parte, o en su nombre, cuando dicha jurisdicción o territorio no sea Parte del Convenio conforme a los subapartados b) o c) del apartado 1 del artículo 27 (Firma y ratificación, aceptación o aprobación), se realizarán por la Parte responsable y pueden diferir de las formuladas por esa Parte en relación a sus propios Convenios fiscales comprendidos.

Las reservas se formularán en el momento de la firma o cuando se depositen los instrumentos de ratificación, aceptación o aprobación, con sujeción a lo previsto en los apartados 2, 6 y 9 de este artículo, y al apartado 5 del artículo 29 (Notificaciones). No obstante, cuando en virtud del artículo 18 (Opción respecto de la aplicación de la VI Parte) una Parte decida aplicar la VI Parte (Arbitraje) tras su adhesión a este Convenio, formulará las reservas descritas en los subapartados p), q), r) y s) del apartado 1 de este artículo en el momento de notificar su opción al Depositario conforme al artículo 18 (Opción respecto de la aplicación de la VI Parte).

En caso de que las reservas se formulen en el momento de la firma, precisarán confirmación en el momento del depósito del instrumento de ratificación, aceptación o aprobación, a menos que el documento que contenga la reserva explique expresamente que esta debe considerarse definitiva, con sujeción a lo dispuesto en los apartados 2, 5 y 9 de este artículo y en el apartado 5 del artículo 29 (Notificaciones).

Cuando las reservas no se formulen en el momento de la firma, se entregará al Depositario, en ese momento, una lista provisional con las reservas previstas.

En el momento de efectuar las reservas en relación con cada una de las siguientes disposiciones, se facilitará un listado de los convenios que se notifican conforme a la cláusula ii) del subapartado a) del apartado 1 del artículo 2 (Interpretación de términos) que estén incluidos en el ámbito de la reserva, como se define en la disposición pertinente (y, en caso de una reserva formulada en virtud de cualquiera de las siguientes disposiciones, excepto las mencionadas en los subapartados c), d) y n), el artículo y número de apartado de cada una de dichas disposiciones):

Subapartados b), c), d), e) y g) del apartado 5 del Artículo 3 (Entidades transparentes);

Subapartados b), c) y d) del apartado 3 del Artículo 4 (Entidades con doble residencia);

Apartados 8 y 9 del Artículo 5 (Aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición);

Apartado 4 del Artículo 6 (Objeto de los Convenios fiscales comprendidos);

Subapartados b) y c) del apartado 15 del Artículo 7 (Impedir la utilización abusiva de los tratados);

Cláusulas i), ii), e iii) del subapartado b) del apartado 3 del Artículo 8 (Operaciones con dividendos);

Subapartados d), e) y f) del apartado 6 del Artículo 9 (Ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones o derechos asimilables en entidades cuyo valor proceda principalmente de bienes inmuebles);

Subapartados b) y c) del apartado 5 del Artículo 10 (Norma anti-abuso aplicable a los establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones);

Subapartado b) del apartado 3 del Artículo 11 (Aplicación de los Convenios fiscales para restringir el derecho de una Parte a someter a imposición a sus propios residentes);

subapartado b) del apartado 6 del artículo 13 (Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de exenciones de actividades concretas);

Subapartado b) del apartado 3 del artículo 14 (Fragmentación de contratos);

Subapartado b) del apartado 5 del artículo 16 (Procedimiento amistoso);

Subapartado a) del apartado 3 del artículo 17 (Ajustes correlativos);

Apartado 6 del artículo 23 (Tipo de procedimiento arbitral); y

Apartado 4 del artículo 26 (Compatibilidad).

Las reservas descritas en los subapartados a) a o) anteriores no se aplicarán a ningún convenio fiscal comprendido que no esté incluido en la lista descrita en este apartado.

Toda Parte que haya formulado la reserva descrita en el apartado 1 o 2 podrá, en cualquier momento, retirarla o sustituirla por una reserva más limitada, mediante notificación dirigida al Depositario. Conforme al apartado 6 del artículo 29 (Notificaciones) dicha Parte podrá efectuar las notificaciones adicionales que resulten necesarias como consecuencia de la retirada o sustitución de la reserva. Con sujeción al apartado 7 del artículo 35 (Fecha de efectos), la retirada o sustitución surtirá efecto:

en relación con un Convenio fiscal comprendido únicamente con Estados o jurisdicciones que sean Parte del Convenio, cuando el Depositario reciba notificación de la retirada o sustitución de la reserva:

respecto de las reservas relacionadas con disposiciones sobre impuestos retenidos en la fuente, cuando el hecho que genera la imposición ocurra a partir del 1 de enero del año siguiente a la conclusión de un plazo de seis meses contados desde la fecha de la comunicación por el Depositario de la notificación de retirada o sustitución de la reserva; y

respecto de las reservas formuladas en relación con cualquier otra disposición, para los impuestos exigidos en relación con los periodos impositivos que comiencen a partir del 1 de enero del año siguiente a la conclusión de un plazo de seis meses contados desde la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de retirada o sustitución de la reserva; y

en relación con un Convenio fiscal comprendido respecto del que una o más Jurisdicciones contratantes se conviertan en Parte de este Convenio tras la fecha de recepción por el Depositario de la notificación de retirada o sustitución de la reserva: en la última de las fechas en las que el Convenio entre en vigor para dichas Jurisdicciones contratantes.

Artículo 29 – Notificaciones

Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 5 y 6 de este artículo y en el apartado 7 del artículo 35 (Fecha de efectos), las notificaciones previstas en las siguientes disposiciones se realizarán en el momento de la firma o cuando se deposite el instrumento de ratificación, aceptación o aprobación:

Cláusula ii) del subapartado a) del apartado 1 del artículo 2 (Interpretación de términos);

Apartado 6 del artículo 3 (Entidades transparentes);

Apartado 4 del artículo 4 (Entidades con doble residencia);

imposición);
Apartado 10 del artículo 5 (Aplicación de los métodos para eliminar la doble

Apartados 5 y 6 del artículo 6 (Objeto de los Convenios fiscales comprendidos);

Apartado 17 del artículo 7 (Impedir la utilización abusiva de los tratados);

Apartado 4 del artículo 8 (Operaciones con dividendos);

de acciones o derechos asimilables en entidades cuyo valor proceda principalmente de bienes inmuebles);
Apartados 7 y 8 del artículo 9 (Ganancias de capital procedentes de la enajenación

Apartado 6 del artículo 10 (Norma anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones);

Apartado 4 del artículo 11 (Aplicación de los convenios fiscales para restringir el derecho de una Parte a someter a imposición a sus propios residentes);

Apartados 5 y 6 del artículo 12 (Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares);

Apartados 7 y 8 del artículo 13 (Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de exenciones de actividades concretas);

Apartado 4 del artículo 14 (Fragmentación de contratos);

Apartado 6 del artículo 16 (Procedimiento amistoso);

Apartado 4 del artículo 17 (Ajustes correlativos);

Artículo 18 (Opción sobre la aplicación de la VI Parte);

Apartado 4 del artículo 23 (Tipo de procedimiento arbitral);

Apartado 1 del artículo 24 (Acuerdo sobre una resolución distinta);

Apartado 1 del artículo 26 (Compatibilidad); y

Apartados 1, 2, 3, 5 y 7 del artículo 35 (Fecha de efectos).

La remisión de notificaciones relacionadas con los Convenios fiscales comprendidos celebrados por una jurisdicción o territorio de cuyas relaciones internacionales sea responsable una Parte, o en su nombre, compete a dicha Parte cuando dicha jurisdicción o territorio no sea Parte del Convenio conforme a los subapartados b) o c) del apartado 1 del artículo 27 (Firma y ratificación, aceptación o aprobación) y pueden diferir de las efectuadas por la Parte en relación con sus propios Convenios fiscales comprendidos.

Cuando las notificaciones se realicen en el momento de la firma, precisarán confirmación en el momento del depósito del instrumento de ratificación, aceptación o aprobación, a menos que el documento que contenga las notificaciones explique expresamente que estas deben considerarse definitivas, con sujeción a lo dispuesto en los apartados 5 y 6 de este artículo y en el apartado 7 del artículo 35 (Fecha de efectos).

Cuando las notificaciones no se efectúen en el momento de la firma, se entregará, en ese momento, una lista provisional de las notificaciones previstas.

Toda Parte podrá ampliar, en cualquier momento, el listado de convenios notificados conforme a la cláusula ii) del subapartado a) del apartado 1 del artículo 2 (Interpretación de términos) mediante notificación dirigida al Depositario. La Parte especificará en su notificación si el convenio está sujeto a alguna de las reservas que haya formulado, entre las enumeradas en el apartado 8 del artículo 28 (Reservas). La Parte podrá efectuar también una nueva reserva de las descritas en el apartado 8 del artículo 28 (Reservas) si el convenio adicional fuera el primero en quedar incluido en el ámbito de dicha reserva. La Parte especificará asimismo cualquier otra notificación adicional que resulte necesaria en virtud de los subapartados b) a s) del apartado 1 a fin de reflejar la inclusión de los convenios adicionales. Del mismo modo, si la ampliación implica la primera inclusión de un convenio fiscal celebrado por una jurisdicción o territorio de cuyas relaciones internacionales sea responsable una Parte, o en su nombre, dicha Parte especificará las reservas (conforme al apartado 4 del artículo 28 (Reservas)) o notificaciones (conforme al apartado 2 de este artículo) aplicables a los Convenios fiscales comprendidos celebrados por dicha jurisdicción o territorio, o en su nombre. En la fecha en la que el convenio o convenios notificados conforme a la cláusula ii) del subapartado a) del apartado 1 del artículo 2 (Interpretación de términos) devengan en Convenios fiscales comprendidos, las disposiciones del artículo 35 (Fecha de efectos) regirán la fecha en la que surtan efectos las modificaciones del Convenio fiscal comprendido.

Toda Parte podrá efectuar notificaciones adicionales conforme a los subapartados b) a s) del apartado 1 mediante notificación dirigida al Depositario. Estas notificaciones surtirán efectos:

en relación con un Convenio fiscal comprendido suscrito únicamente con Estados o jurisdicciones que sean Parte del Convenio, cuando el Depositario reciba la notificación adicional:

respecto de las notificaciones relacionadas con disposiciones sobre impuestos retenidos en la fuente, cuando el hecho que genera la imposición ocurra a partir del 1 de enero del año siguiente a la conclusión de un plazo de seis meses contados desde la fecha de la comunicación por el Depositario de la notificación adicional; y

respecto de las notificaciones relacionadas con cualquier otra disposición, para los impuestos exigidos en relación con los periodos impositivos que comiencen a partir del 1 de enero del año siguiente a la conclusión de un plazo de seis meses contados desde la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación adicional; y

en relación con un Convenio fiscal comprendido del que una o más Jurisdicciones contratantes se conviertan en Parte de este Convenio tras la fecha de recepción por el Depositario de la notificación adicional: en la última de las fechas en las que el Convenio entre en vigor para dichas Jurisdicciones contratantes.

Artículo 30 – Modificaciones posteriores de los Convenios fiscales comprendidos

Las disposiciones de este Convenio se entenderán sin perjuicio de las modificaciones posteriores que puedan acordar las Jurisdicciones contratantes de un Convenio fiscal comprendido en relación con el mismo.

Artículo 31 – Conferencia de Partes

Las Partes podrán convocar una Conferencia de Partes a fin de adoptar decisiones o de ejercer las funciones que sean necesarias o convenientes conforme a lo previsto en este Convenio.

El Depositario notificará la convocatoria de la Conferencia de Partes.

Toda Parte podrá solicitar una Conferencia de Partes mediante solicitud dirigida al Depositario. El Depositario informará a todas las Partes sobre las solicitudes recibidas. Si en el plazo de seis meses desde la comunicación por el Depositario de una solicitud de Conferencia de Partes esta cuenta con el apoyo de un tercio de las Partes, el Depositario procederá a su convocatoria.

Artículo 32 – Interpretación e implementación

Las dudas que puedan surgir respecto de la interpretación o implementación de las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido, tal como puedan resultar modificadas por este Convenio, se resolverán conforme a lo dispuesto en el Convenio fiscal comprendido para la resolución de las dudas en la interpretación o aplicación de dicho convenio mediante acuerdo mutuo (tal como estas puedan resultar modificadas por este Convenio).

Las dudas que puedan surgir respecto a la interpretación o implementación de este Convenio pueden abordarse mediante una Conferencia de Partes convocada conforme al apartado 3 del artículo 31 (Conferencia de Partes).

Artículo 33 – Modificación

Toda Parte podrá proponer una modificación del presente Convenio remitiendo la propuesta de modificación al Depositario.

Podrá convocarse una Conferencia de Partes a los efectos de considerar una propuesta de modificación con arreglo al apartado 3 del artículo 31 (Conferencia de Partes).

Artículo 34 – Entrada en vigor

El presente Convenio entrará en vigor el primer día del mes siguiente a la conclusión de un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de depósito del quinto instrumento de ratificación, aceptación o aprobación.

Para cada Signatario que ratifique, acepte o apruebe el presente Convenio tras el depósito del quinto instrumento de ratificación, aceptación o aprobación, el Convenio entrará en vigor el primer día del mes siguiente a la conclusión de un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de depósito por dicho Signatario de su instrumento de ratificación, aceptación o aprobación.

Artículo 35 – Fecha de efectos

Las disposiciones de este Convenio surtirán efecto en cada Jurisdicción contratante de un Convenio fiscal comprendido:

respecto de los impuestos retenidos en la fuente sobre las cantidades pagadas o abonadas a no residentes, cuando el hecho que genera la imposición ocurra a partir del primer día del año civil que comience a partir de la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido; y

respecto a los restantes impuestos exigidos por esa Jurisdicción contratante, para los impuestos exigidos en relación con los periodos impositivos que comiencen a partir de la conclusión de un plazo de seis meses (o un plazo más breve, si todas las Jurisdicciones contratantes notifican al Depositario su intención de aplicar dicho plazo más breve) contabilizado desde la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido.

Exclusivamente a los efectos de la aplicación por una Parte del subapartado a) del apartado 1 y del a) del apartado 5, esta puede elegir sustituir “ejercicio fiscal” por “año civil”, circunstancia que notificará al Depositario en consecuencia.

Exclusivamente a los efectos de la aplicación por una Parte del subapartado b) del apartado 1 y del subapartado b) del apartado 5, esta puede elegir sustituir la expresión “ejercicios que comiencen a partir de la conclusión de un plazo” por una referencia a “ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero del año que comience a partir de la conclusión de un plazo”, y notificarán al Depositario en consecuencia.

No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, el artículo 16 (Procedimiento amistoso) surtirá efecto respecto de un Convenio fiscal comprendido para los casos presentados a la autoridad competente de la Jurisdicción contratante a partir de la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido, excepto en los casos que no puedan presentarse a partir de esa fecha según lo dispuesto en el Convenio fiscal comprendido antes de su modificación por este Convenio, con independencia del ejercicio al que se refiera el caso.

Para un nuevo Convenio fiscal comprendido que, al amparo del apartado 5 del artículo 29 (Notificaciones), resulte de una ampliación de los convenios notificados conforme a la cláusula ii) del subapartado a) del apartado 1 del artículo 2 (Interpretación de términos), las disposiciones de este Convenio surtirán efecto en cada Jurisdicción contratante:

respecto de los impuestos retenidos en la fuente sobre las cantidades pagadas o abonadas a no residentes, cuando el hecho que genera la imposición ocurra a partir del primer día del año civil que comience 30 días después de la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de ampliación de la lista de convenios; y

respecto a los restantes impuestos exigidos por esa Jurisdicción contratante, para los impuestos exigidos en relación con los periodos impositivos que comiencen a partir de un plazo de nueve meses (o un plazo más breve si todas las Jurisdicciones contratantes notifican al Depositario su intención de aplicar dicho plazo más breve) contabilizado desde la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de ampliación de la lista de convenios.

Toda Parte puede reservarse el derecho a no aplicar el apartado 4 respecto de sus Convenios fiscales comprendidos.

7.

Toda Parte puede reservarse el derecho a sustituir:

las referencias en los apartados 1 y 4 a “la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido”, y

las referencias del apartado 5 a “la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de ampliación de la lista de convenios”

por “30 días después de la fecha de recepción por el Depositario de la última de las notificaciones remitidas por cada una de las Jurisdicciones contratantes que formulen la reserva descrita en el apartado 7 del artículo 35 (Fecha de efectos) comunicando haber concluido sus procedimientos internos para que surtan efecto las disposiciones de este Convenio en relación con dicho Convenio fiscal comprendido concreto”;

las referencias del subapartado a) del apartado 9 del artículo 28 (Reservas) a “desde la fecha de la comunicación por el Depositario de la notificación de retirada o sustitución de la reserva”, y

la referencia del subapartado b) del apartado 9 del artículo 28 (Reservas) a “en la última de las fechas en las que el Convenio entre en vigor para dichas Jurisdicciones contratantes”

por “30 días después de la fecha de recepción por el Depositario de la última de las notificaciones remitidas por cada una de las Jurisdicciones contratantes que formulen la reserva descrita en el apartado 7 del artículo 35 (Fecha de efectos) comunicando haber concluido sus procedimientos internos para que surta efectos la retirada o sustitución de la reserva respecto de ese Convenio fiscal comprendido concreto”;

las referencias del subapartado a) del apartado 6 del artículo 29 (Notificaciones) a “desde la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación adicional”, y

la referencia del subapartado b) del apartado 6 del artículo 29 (Notificaciones) a “en la última de las fechas en las que el Convenio entre en vigor para dichas Jurisdicciones contratantes”;

por “30 días después de la fecha de recepción por el Depositario de la última de las notificaciones remitidas por cada una de las Jurisdicciones contratantes que formulen la reserva descrita en el apartado 7 del artículo 35 (Fecha de efectos) comunicando haber concluido sus procedimientos internos para que surta efectos la notificación adicional respecto de ese Convenio fiscal comprendido concreto”;

las referencias en los apartados 1 y 2 del artículo 36 (Fecha de efectos de la VI Parte) a “la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido”

por “30 días después de la fecha de recepción por el Depositario de la última de las notificaciones remitidas por cada una de las Jurisdicciones contratantes que realizan la reserva descrita en el apartado 7 del artículo 35 (Fecha de efectos) comunicando haber concluido sus procedimientos internos para que surtan efectos las disposiciones de este Convenio respecto de ese Convenio fiscal comprendido concreto”; y

la referencia en el apartado 3 del artículo 36 (Fecha de efectos de la VI Parte) a “la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de la ampliación de la lista de convenios”;

la referencia en el apartado 4 del artículo 36 (Fecha de efectos de la VI Parte) a “la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de retirada de la reserva”, “la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de sustitución de la reserva” y “la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de retirada de la objeción a la reserva”, y

la referencia en el apartado 5 del artículo 36 (Fecha de efectos de la VI Parte) a “la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación adicional”

por “30 días después de la fecha de recepción por el Depositario de la última de las notificaciones remitidas por cada una de las Jurisdicciones contratantes que formulen la reserva descrita en el apartado 7 del artículo 35 (Fecha de efectos) comunicando haber concluido sus procedimientos internos para que surtan efectos las disposiciones de la VI Parte (Arbitraje) respecto de ese Convenio fiscal comprendido concreto”.

Toda Parte que formule la reserva descrita en el subapartado a) comunicará la confirmación de haber concluido sus procedimientos internos simultáneamente al Depositario y a la otra u otras Jurisdicciones contratantes.

Si una o más Jurisdicciones contratantes de un Convenio fiscal comprendido formularán una reserva en virtud de este apartado, la fecha en la que surtan efecto las disposiciones del Convenio, de retirada o sustitución de una reserva, de la notificación adicional relativa a ese Convenio fiscal comprendido, o de la Parte VI (Arbitraje), se registrarán por este apartado en relación con todas las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido.

Artículo 36 – Fecha de efectos de la VI Parte

No obstante lo dispuesto en el apartado 9 del artículo 28 (Reservas), el apartado 6 del artículo 29 (Notificaciones) y los apartados 1 a 6 del artículo 35 (Fecha de efectos) respecto de dos Jurisdicciones contratantes de un Convenio fiscal comprendido, las disposiciones de la VI Parte (Arbitraje) surtirán efectos:

en relación con los casos presentados a las autoridades competentes de una Jurisdicción contratante (conforme a lo descrito en el subapartado a) del apartado 1 del artículo 19 (Arbitraje obligatorio y vinculante), a partir de la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido; y

en relación con los casos presentados a la autoridad competente de una Jurisdicción contratante antes de la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido, en la fecha en la que ambas Jurisdicciones contratantes hayan notificado al Depositario que han llegado a un acuerdo mutuo al amparo del apartado 10 del artículo 19 (Arbitraje obligatorio y vinculante) junto con información sobre la fecha o fechas en las que dichos casos puedan considerarse presentados a la autoridad competente de una Jurisdicción contratante (como se describe en el subapartado a) del apartado 1 del artículo 19 (Arbitraje obligatorio y vinculante)) según los términos de dicho acuerdo mutuo.

Toda Parte puede reservarse el derecho a aplicar la VI Parte (Arbitraje) a un caso presentado a la autoridad competente de una Jurisdicción contratante antes de la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido únicamente en la medida en que las autoridades competentes de ambas Jurisdicciones contratantes estén de acuerdo en que se aplicará a ese caso concreto.

En el caso de un nuevo Convenio fiscal comprendido cuya incorporación se deba a una ampliación realizada al amparo del apartado 5 del artículo 29 (Notificaciones) de la lista de acuerdos notificados conforme a la cláusula ii) del subapartado a) del apartado 1 del Artículo 2 (Interpretación de términos), las referencias contenidas en los apartados 1 y 2 de este artículo a

“la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido” se sustituirán por referencias a “la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de ampliación de la lista de convenios”.

La retirada o sustitución de una reserva efectuada al amparo del apartado 4 del artículo 26 (Compatibilidad) conforme al apartado 9 del artículo 28 (Reservas) o la retirada de una objeción a una reserva efectuada al amparo del apartado 2 del artículo 28 (Reservas) que dé como resultado la aplicación de la VI Parte (Arbitraje) entre dos Jurisdicciones contratantes de un Convenio fiscal comprendido, tendrá efectos conforme a los subapartados a) y b) del apartado 1 de este artículo, excepto porque las referencias a “la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido” se sustituirán por referencias a “la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de retirada de la reserva”, “la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de sustitución de la reserva” o “la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de retirada de la objeción a la reserva”, respectivamente.

Una notificación adicional efectuada conforme al subapartado p) del apartado 1 del artículo 29 (Notificaciones) tendrá efectos conforme a los subapartados a) y b) del apartado 1, excepto que las referencias en los apartados 1 y 2 de este artículo a “la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio

fiscal comprendido” se sustituirá por una referencia a “la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación adicional”.

Artículo 37 – Desistimiento

En todo momento, toda Parte podrá desistir del presente Convenio mediante notificación escrita al efecto dirigida al Depositario.

El desistimiento conforme al apartado 1 será efectivo en la fecha de recepción de la notificación por el Depositario. En los casos en los que este Convenio haya entrado en vigor respecto de todas las Jurisdicciones contratantes de un Convenio fiscal comprendido antes de la fecha en la que se haga efectivo el desistimiento, dicho Convenio fiscal comprendido quedará tal como resulte modificado por este Convenio.

Artículo 38–Relación con los Protocolos

Este Convenio podrá complementarse mediante uno o más protocolos.

Para poder ser parte de un protocolo, el Estado o Jurisdicción tiene que ser también Parte del presente Convenio.

Una Parte de este Convenio no quedará vinculada por un protocolo salvo que pase a ser Parte del mismo conforme a estas disposiciones.

Artículo 39 – Depositario

Conforme al artículo 38 (Relación con los Protocolos) el Depositario de este Convenio y de sus protocolos será el Secretario General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

En el plazo de un mes, el Depositario notificará a las Partes y Signatarios:

las firmas al amparo del Artículo 27 (Firma y ratificación, aceptación o aprobación);

el depósito de instrumentos de ratificación, aceptación o aprobación conforme al artículo 27 (Firma y ratificación, aceptación o aprobación);

las reservas, su eliminación o sustitución, conforme al Artículo 28 (Reservas);

las notificaciones o notificaciones adicionales efectuadas al amparo del artículo 29 (Notificaciones);

toda propuesta de modificación de este Convenio conforme al artículo 33 (Modificación);

todo desistimiento de este Convenio efectuado conforme al artículo 37 (Desistimiento); y

toda otra comunicación relacionada con este Convenio.

El Depositario conservará, a disposición pública, listados:

de los Convenios fiscales comprendidos;

de las reservas formuladas por las Partes; y

de las notificaciones efectuadas por las Partes.

En testimonio de lo cual, los abajo firmantes, debidamente autorizados al efecto, han firmado el presente Convenio.

Hecho en París, el 24 de noviembre de 2016, en las lenguas inglesa y francesa, siendo ambos textos igualmente auténticos, en un único original que se depositará en los archivos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

V.-CUADRO DE CONVENIOS

CONVENIOS FISCALES FIRMADOS

PAIS	FIRMA	APROBACIÓN SENADO DOF	ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE	DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN
ALEMANIA	25-FEB-1993 9-JUL-2008 (MOD)	27-MAY-1993 16-JUN-1993 6-NOV-2008 11-DIC-2008	30-DIC-1993 15-OCT-2009	1-ENE-94 1-ENE-2010	16-MAR-1994 6-MAYO-1994 15-JUN-1994 15-DIC-2009
ANTILLAS NEERLANDESAS	1-SEP-2009	29-ABR-2010 26-JUL-2010	4-FEB-2011	4-FEB-2011	3-FEB-2011
ARABIA SAUDITA	17-ENE-16	3-OCT-2017 17-NOV-2017	1-MAR-2018	1-ENE-2019	26-FEB-2018
ARGENTINA (TR)	26-NOV-1997	29-ABR-1998 19-JUN-1998	15-ENE-2004	1-ENE-2005	19-MAR-2004
ARGENTINA	4-NOV-2015	27-ABR-2017 20-JUN-2017	23-AGS-2017	1-ENE-2018	18-AGS-2017
ARUBA	18-JUL-2013	29-ABR-2014 29-MAY-2014	1-SEP-2014	1-SEP-2014	26-AGS-2014
AUSTRALIA	9-SEP-2002	7-OCT-2003 30-DIC-2003	31-DIC-2003	1-ENE-2004 1-JUL-2004	13-FEB-2004
AUSTRIA	13-ABR-2004 18-SEP-2009(MOD)	28-SEP-2004 28-OCT-2004 3-FEB-2010 7-ABR-2010	1-ENE-2005 1-JUL-2010	1-ENE-2006 1-ENE-2011	8-DIC-2004 30-JUN-2010
BAHAMAS	23-FEB-2010	19-OCT-2010 1-DIC-2010	30-DIC-2010	1-ENE-2011	30-DIC-2010
BAHERIN	10-OCT-2010	24-NOV-2011 25-DIC-2011	22-FEB-2012	1-ENE-2013	27-ABR-2012
BARBADOS	7-ABR-2008	6-NOV-2008 11-DIC-2008	16-ENE-2009	1-ENE-2010	15-ENE-2009
BÉLGICA	24-NOV-1992 26-AGS-2013 (MOD)	1-JUN-1994 15-JUN-1994 20-ABR-2014 29-MAY-2014	1-FEB-1997 19-AGS-2017	1-ENE-1998 1-ENE-2018	6-ENE-1997 17-AGS-2017
BELICE	17-NOV-2011	19-ABR-2012 24-MAY-2012	9-AGS-2012	9-AGS-2012	9-AGS-2012
BERMUDA	15-OCT-2009	29-ABR-2010 26-JUL-2010	9-SEP-2010	9-SEP-2010	9-SEP-2010

PAÍS	FIRMA	APROBACIÓN SENADO DOF	ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE	DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN
BRASIL	29-SEP-2003	1-ABR-2004 28-MAY-2004	30-NOV-2006	1-ENE-2007	1-ENE-2007
CANADA	8-ABR-1991 12-SEP-2006 (MOD)	8-JUL-1991 15-AGS-1991 27-FEB-2007 10-ABR-2007	11-MAY-1992 12-ABR-2007	1-ENE-1992 1-ENE-2008	17-JUL-1992 20-JUN-2007
CANADA	16-MAR-1990	8-JUL-1991 15-AGS-1991	12-ABR-1992	1-ENE-1993 AL 1-ENE-2008	15-JUL-1992
COLOMBIA	13-AGS-2009	7-SEP-2010 25-NOV-2010	11-JUL-2013	1-ENE-2014	11-JUL-2013
COREA	6-OCT-1994	16-DIC-1994 10-ENE-1995	11-FEB-1995	1-ENE-1996	16-MAR-1995
COSTA RICA	12-ABR-2014	30-ABR-2015 15-JUN-2015			
COSTA RICA	25-ABR-2011	15-DIC-2011 27-ENE-2012	26-JUN-2012	26-JUN-2012 1-ENE-2013	21-JUN-2012
CHILE	17-ABR-1998	5-NOV-1998 30-DIC-1998	15-NOV-1999	1-ENE-2000	12-MAY-2000
CHINA	12-SEP-2005	13-DIC-2005 26-ENE-2006	1-MAR-2006	1-ENE-2007	28-FEB-2006
DINAMARCA	11-JUN-1997	28-OCT-1997 26-NOV-1997	22-DIC-1997	1-ENE-1998	27-MAY-1998
ECUADOR	30-JUL-1992	25-MAY-1994 15-JUN-1994	13-DIC-2000	1-ENE-2001	4-ABR-2001
EMIRATOS ÁRABES UNIDOS	20-NOV-2012	28-ABR-2014 29-MAY-2014	9-JUL-2014	1-ENE-2015	8-JUL-2014
ESTONIA	19-OCT-2012	7-FEB-2013 21-MAR-2013	4-DIC-2013	1-ENE-2014	16-DIC-2013
ESPAÑA	24-JUL-1992 17-DIC-2015 (MOD)	27-MAY-1993 16-JUN-1993 27-ABR-2017 20-JUN-2017	6-OCT-1994 27-SEP-2017	1-ENE-1995 27-SEP-2017	31-DIC-1994 18-AGS-2017
EUA	18-SEP-1992 8-SEP-1994 (MOD) 26-NOV-2002 (MOD)	12-JUL-1993 5-AGS-1993 16-DIC-1994 10-ENE-1995 29-ABR-2003 3-JUN-2003	28-DIC-1993 26-OCT-1995 3-JUL-2003	1-ENE-1994 26-OCT-1995 1-ENE-2004	3-FEB-1994 25-ENE-1996 22-JUL-2003

PAÍS	FIRMA	APROBACIÓN SENADO DOF	ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE	DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN
EUA (INF)	9-NOV-1989 8-SEP-1994(MOD)	19-DIC-1989 10-ENE-1990 16-DIC-1994 10-ENE-1995	18-ENE-1990 26-OCT-1995	18-ENE-1990 25-OCT-1995	23-ENE-1990 25-ENE-1996
FILIPINAS	15-NOV-2015	3-OCT-2017 17-NOV-2017	18-ABR-2018	1-ENE-2019	18-ABR-2018
FINLANDIA	12-FEB-1997	28-OCT-1997 26-NOV-1997	14-JUL-1998	12-ENE-1999	11-AGS-1999
FRNACIA	7-NOV-1991	18-DIC-1992 29-DIC-1992	31-DIC-1992	1-ENE-1993	16-MAR-1993
GIBRALTAR	9-NOV-2012 29-NOV-2012	29-ABR-2014 30-MAY-2014	27-AGS-2014	27-AGS-2014	27-AGS-2014
GUATEMALA	13-MAR-2015	14-NOV-2017 14-NOV-2017			
GRECIA	13-ABR-2004	28-SEP-2004 3-MAR-2005	7-DIC-2005	1-ENE-2006	31-DIC-2005
HONG KONG	16-JUN-2012	11-DIC-2012 29-ENE-2013	7-MAR-2013	1-ABR-2014 1-ENE-2014(REN)	4-MAR-2013
HUNGRÍA	24-JUN-2011	29-NOV-2011 1-DIC-2011	31-DIC-2011	1-ENE-2012	26-DIC-2011
INDIA	10-SEP-2007	3-DIC-2009 28-ENE-2010	1-FEB-2010	1-ENE-2011	31-MAR-2010
INDONESIA	6-SEP-2002 6-OCT-2013(MOD)	29-ABR-2003 26-JUN-2003 28-ABR-2015 15-JUN-2015	28-OCT-2004	1-ENE-2005	8-DIC-2004
IRLANDA	22-OCT-1998(EN REN)	14-DIC-1998 30-DIC-1998	31-DIC-1998	1-ENE-1999	9-AGS-2000
ISLA DEL HOMBRE	18-MAR-2011 11-ABR—2011	15-DIC-2011 27-ENE-2012	4-MAR-2012	4-MAR-2012	2-MAR-2012
ISLAS CAIMÁN(II)	17-AGS2010 (PENAL) 28-AGS-2010	15-DIC-2011 27-ENE-2012	9-MAR-2012	9-MAR-2012 1-ENE-2013	7-MAR-2012

PAÍS	FIRMA	APROBACIÓN SENADO DOF	ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE	DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN
ISLAS KOOK(II)	8-NOV-2010 22-NOV-2010	15-DIC-2011 27-ENE-2012	3-MAR-2012	3-MAR-2012	2-MAR-2012
ISLAS GUERNSEY (II)	10-JUN-2011 27-JUN-2011	15-DIC-2011 26-ENE-2012	24-MAR-2012	24-MAR-2012	27-ABR-2012
ISLAS JERSEY(II)	8-NOV-2010 12-NOV-2010	15-DIC-2011 27-ENE-2012	22-MAR-2012	22-MAR-2012	22-MAR-2012
ISLANDIA	11-MAR-2008	6-NOV-2008 11-DIC-2008	10-DIC-2008	1-ENE-2009	31-DIC-2008
ISRAEL	20-JUL-1999	28-ABR.2000 11-AGS-2000	9-MAY-2000	1-ENE-2000	11-AGS-2000
ITALIA	8-JUL-1991 23-JUN-2011 (MOD)	25-MAY-1994 15-JUN-1994 15-DIC-2011 27-ENE-2012	12-MAR-1995 16-ABR-2015	1-ENE-1996 16-ABR-2015	26-MAR-1995 16-ABR-2015
JAMAICA	18-MAY-2016	14-NOV-2017 22-DIC-2017	24-FEB-2018	1-ENE-2019	23-FEB-2018
JAPÓN	9-ABR-1996	29-ABR-1996 14-MAY-1996	6-NOV-1996	1-ENE-1997	6-ENE-1997
KUWAIT	27-OCT-2009	29-ABR-2011 22-JUN-2011	15-MAY-2013	1-ENE-2014	15-MAY-2013
LETONIA	20-ABR-2012	11-DIC-2012 29-ENE-2013	2-MAR-2013	1-ENE-2014	27-FEB-2013
LIECHTENSTEIN	20-ABR-2013	29-ABR-2014 30-ABR-2014	24-JUL-2014	24-JUL-2014	22-JUL-2014
LITUANIA	23-FEB-2012	19-ABR-2012 24-MAY-2012	29-NOV-2012	1-ENE-2013	26-NOV-2012
LUXEMBURGO	7-FEB-2001 7-OCT-2009(MOD)	25-ABR-2001 4-JUN-2001 29-ABR-2011 22-JUN-2011	27-DIC-2001 20-NOV-2011	1-ENE-2002 1-ENE-2012	6-FEB-2002 17-NOV-2011
MALTA	17-DIC-2012	29-ABR-2014 29-MAY-2014	9-AGS-2014	1-ENE-2015	8-AGS-2014
NORUEGA	23-MAR-1995	14-NOV-1995 20-DIC-1995	23-ENE-1996	1-ENE-1997	26-AGS-1996
NUEVA ZELANDA	16-NOV-2006	11-ABR-2007 8.MAY-2007	16-JUN-2007	1-AGS-2007 1-ENE-2008	15-JUN-2007

PAÍS	FIRMA	APROBACIÓN SENADO DOF	ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE	DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN
PAISES BAJOS	27-SEP-1993 11-DIC-2008(MOD)	22-JUN-1994 8-JUL-1994 28-ABR-2009 17-JUN-2009	13-OCT-1994 31-DIC-2009	1-ENE-1995 1-ENE-2010	31-DIC-1994 29-DIC-2009
PANAMÁ	23-FEB-2010	19-OCT-2010 1-DIC-2010	30-DIC-2010	1-ENE-2011	30-DIC-2010
PERÚ	27-ABR-2011	15-DIC-2011 26-ENE-2012	19-FEB-2014	1-ENE-2015	26-FEB-2014
POLONIA	30-NOV-1998	26-ABR-1999 17-MAY-1999	6-SEP-2002	1-ENE-2003	18-OCT-2002
PORTUGAL	11-NOV-1999	28-ABR-2000 20-OCT-2000	9-ENE-2001	1-ENE-2002	3-ABR-2001
QATAR	14-MAY-2012	11-DIC-2012 29-ENE-2013	9-MAR-2013	1-ENE-2014	8-MAR-2013
REINO UNIDO	2-JUN-1994 23-ABR-2009	6-JUL-1994 25-JUL-1994 3-FEB-2010 7-ABR-2010	15-DIC-1994 18-ENE-2011	11-ABR-1994 18-ENE-2011	15-MAR-1995 11-ABR-2011
REP.CHECA	4-ABR-2002	18-SEP-2002 13-NOV-2002	27-DIC-2002	1-ENE-2003	28-ENE-2003
REP. ESLOVACA	13-MAY-2006	22-MAR 2007 19-JUL-2007	28-SEP-2007	1-ENE-2008	28-SEP-2007
RUMANIA	20-JUL-2000	31-OCT-2000 28-NOV-2000	15-AGS-2001	1-ENE-2002	12-DIC-2001
RUSIA	7-JUN-2004	28-SEP-2004 28-OCT-2004	2-ABR-2008	1-ENE-2009	20-MAY-2008
SAMOA	17-NOV-2011 30-NOV-2011	19-ABR-2012 24-MAY-2012	18-JUL-2012	18-JUL-2002	13-JUL-2012
SANTA LUCÍA	5-JUL-2013 9-JUL-2013	30-ABR-2015 15-JUN-2015	18-DIC-2015	18-DIC-2015	17-DIC-2015
SINGAPUR	9-NOV-1994 29-SEP-2009 (MOD)	26-ABR-1995 13-JUN-1995 29-SEP-2011 28-OCT-2011	8-SEP-1995 1-ENE-2012	1-ENE-1996 1-ENE-2013	23-AGS-1996 9-ENE-2012
SUDÁFRICA	19-FEB-2009	20-ABR-2010 18-JUN-2010	22-JUL-2010	1-ENE-2011	21-JUL-2010
SUECIA	21-SEP-1992	15-DIC-1992 17-DIC-1992	18-DIC-1992	1-ENE-1993	10-FEB-1993

PAÍS	FIRMA	APROBACIÓN SENADO DOF	ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE	DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN
SUIZA	3-AGS-1993 18-SEP-2009(MOD)	1-JUN-1994 15-JUN-1994 29-ABR-2010 26-JUL-2010	8-SEP-1994 23-DIC-2010	1-ENE-1995 1-ENE-2011	24-OCT-1994 22-DIC-2010
TURQUÍA	17-DIC-2013	12-FEB-2015 13-MAR-2015	23-JUL-2015	1-ENE-2016	17-JUL-2015
UCRANIA	23-ENE-2012	19-ABR-2012 24-MAY-2012	6-DIC-2012	1-ENE-2013	26-NOV-2012
URUGUAY	14-AGS-2009	7-SEP-2010 25-NOV-2010	29-DIC-2010	1-ENE-2011	28-DIC-2010
VENEZUELA	6-FEB-1997				
CONVENCIÓN SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL Y SU PROTOCOLO	27-MAY-2010	22-NOV-2011 13-DIC-2011 13-FEB-2012	1-SEP-2012	1-ENE-2012	27-AGS-2012
CONVENCIÓN MULTILATERAL PARA IMPLEMENTAR LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS TRATADOS FISCALES DESTINADAS A PREVENIR LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS	7-JUN-2017				

PAÍS	FIRMA	APROBACIÓN SENADO DOF	ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE	DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN
CONVENCIÓN PARA HOMOLOGAR EL TRATAMIENTO IMPOSITIVO PREVISTO EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS ENTRE LOS ESTADOS PARTE DEL ACUERDO MARCO DE LA ALIANZA DEL PÁCIFICO	14-OCT- 2017				

CONVENIOS FISCALES EN ETAPA DE NEGOCIACIÓN CON LOS SIGUIENTES PAÍSES:

EGIPTO

ESLOVENIA

IRÁN

IRLANDA

ISLAS MARSHAL *

ISLAS VÍRGENES BRITÁNICAS

LÍBANO

MALASIA

MARRUECOS

MÓNACO

NICARAGUA

OMAN

PAKISTÁN

TAILANDIA

TURCAS Y CAICOS*

VANUATU

VIETNAM

- NEGOCIACIÓN SUSPENDIDA.

FUENTE: NORMATIVIDAD DEL SAT EN WWW.SAT.GOB.MX. Información actualizada a septiembre 2018.

BIBLIOGRAFÍA

- ABOITES AGUILAR, L., Excepciones y Privilegios: modernización tributaria y centralización en México 1922-1972, MÉXICO, COLMEX, 2003.
- Alcabalas porfirianas, Modernización Tributaria y Soberanía Estatal, México, COLMEX, 2013.
- ADAME GODDARD, Jorge Carlos, Conferencia en el Seminario Gobernanza Global y cambio estructural del sistema jurídico mexicano, realizado el 26 y 27 de febrero de 2014, Mesa 3: repensar el Derecho a la Luz de la Globalización, México, IIJ, UNAM, 2014.
- AINAGA VARGAS, María del Carmen, Federalismo y Globalización, algunas reflexiones, México, IIJ, UNAM, 2003.
- ALEGRÍA, Héctor, Globalización y Derecho, edición no comercial restringida, Argentina, 2003.
- ALTIERO, Ana Micaela, Corrientes del constitucionalismo contemporáneo a debate, Revista Problema, Anuario de Filosofía y Teoría del Derecho, número 8, enero diciembre de 2013, México, IIJ, UNAM, 2013.
- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, Los tributos que gravan el comercio electrónico: el caso de México, en La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario: algunos casos de derecho comparado entre España y México / Gabriela Ríos Granados, coordinadora, México, IIJ, UNAM, 2006.
- ÁLVAREZ Ascencio, Magdalena, La coordinación presupuestaria y fiscal en Argentina EUA y Brasil, México, INDETEC, Federalismo Hacendario, núm. 177, 2012, IIJ, UNAM, 2012.
- ARMENTA LÓPEZ, L. A., La forma federal de Estado, México, UNAM, 1996.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, El federalismo fiscal mexicano hacia el siglo XXI, México, Themis, 1999.
- ÁVALOS, Roxana de Jesús, globalización y Soberanía ¿Desaparición del Estado Nación?, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=3540>
- ÁVILA, Jorge C., Nuevo federalismo fiscal, Revista de la CEPAL, Política Pública No. 19, 2002.
- BARBA, Carlos, La Globalización en México: Opciones y contradicciones, Coord. Rolando Cordera, México, UNAM, 2006, Facultad de Economía.
- BECERRA Ramírez, Manuel, Adriana Povedano Amazola y Evelyn Téllez Carvajal, La soberanía en la era de la globalización, México, IIJ, UNAM, 2004, pp. 64 y ss. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2790/5.pdf>
- BECERRA RAMÍREZ, Manuel, Posgrado e Investigación Jurídica, Serie: Estudios Jurídicos, número 166, México, UNAM, IIJ, 2010.
- BECK, Ulrich, ¿Qué es la Globalización? Falacias del globalismo. Respuestas a la globalización, España, Paidós, 1998.
- BETRAMÉ, Pierre, Les Systemes fiscaux, Francia, PUF, 2008.
- BETTINGER BARRIOS, Herbert, Precios de transferencia en materia tributaria, IIJ, UNAM, 2002.
- CARBONELL, Miguel, Globalización y Derecho. Algunas consideraciones para el debate, México, IIJ, UNAM, 2005.
- CÁRDENAS GRACIA, Jaime, Las características jurídicas del neoliberalismo, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, número 32 Enero-Junio México, UNAM, 2015.
- CARMAGNANI, Marcelo, (Coord.), Federalismos latinoamericanos, México, Brasil, Argentina, México, FCE, COLMEX, 1993.
- CARNOTA, Walter F., El valor gestión como bien jurídico en el Derecho constitucional argentino y el nuevo constitucionalismo latinoamericano, Argentina, Revista Derecho Público, Año I, N° 3, Ediciones Infojus, 2006.
- CARPIZO MCGREGOR, J., Federalismo en Latinoamérica, México, UNAM, 1973.
- El Presidencialismo mexicano, México, Siglo XXI, 1998.
- La Constitución Mexicana de 1917, México, Porrúa, 1997.
- Carta Laica, México, UNAM, 14 de enero de 2013, México, IIJ, UNAM, 2013.
- CASTANHAR, José Cesar, Federalismo Fiscal en Brasil: Actuales controversias de las tendencias históricas y desafíos del futuro, México, IIJ, UNAM, 2004.
- CASTAÑEDA ORTEGA, Ramón, en Revista Federalismo Hacendario, México, INDETEC, 2013, núm., 178.
- CHAPOY BONIFAZ, B., (Coord.), Evolución del sistema fiscal en México, IIJ, UNAM, 1997.

- CHÁVEZ GUTIÉRREZ, F. J., El Federalismo fiscal mexicano: notas para una discusión básica, México: Fundación Fiedriack Ebert Stftung, 2001.
- CHÁVEZ PRESA, Jorge y Fausto Hernández Trillo, Hacia el federalismo fiscal en México, gestión y política pública, vol, V, núm, 2, segundo semestre 1996, México, CIDE, Vol 5, núm 2.
- CHÉROT, Jean Ives y Frydman, Benoit, la ciencia del Derecho en la globalización, Francia, Bruylant, 2012, p. 1.
- COMPAÑ GONZÁLEZ, María del Carmen del Socorro, II,- Procedimiento de elaboración de las leyes, tratados internacionales y disposiciones reglamentarias y administrativas en materia fiscal, Panorama de Derecho mexicano, Derecho Financiero, coord., Beatriz Chapoy Bonifaz, México, IIJ, UNAM y McGraw Hill, 1997.
- Procedimiento de Elaboración de las Leyes Fiscales, Derecho Fiscal, Coord, Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz y José Mauricio Fernández y Cuevas, IIJ, UNAM, 1991.
- Los Costos Ambientales, México, 2011, EBC.Tesis.
- CORONADO RAMÍREZ, José L. Reseña del libro de Ulrich Beck ¿Qué es la Globalización? Falacias del Globalismo, Respuestas a la Globalización, Revista Frontera Norte, Vol. 13, número 25, ene-jun, 2001.
- CRUZ BARNEY, Oscar, Historia del Derecho en México, México, OUP, 1999.
- CRUZ PADIAL, Ignacio, Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria, Crónica Tributaria109, España 2003, http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Globalizacion_CruzPadial.PDF
- DA SILVA, José Alfonso, Trad. Nuria González Martín, Aplicabilidad de las normas constitucionales, México, IIJ, UNAM, 2003.
- DE CARVALHO MURILO, José, El federalismo brasileño. Perspectiva histórica, Coord, Alicia Hernández Chávez, ¿Hacia un nuevo federalismo? México, FCE, 1996.
- DE MIGUEL ASENSIO, Pedro Alberto, El Derecho Internacional Privado ante la globalización Anuario Español de Derecho Internacional Privado, España 2001, <http://eprints.ucm.es/6903/1/GLOBALDIPR2001.pdf>
- DE MIGUEL CALZADO, María Jesús, Coordinación Fiscal, Panorama de Derecho Mexicano, Coord. Beatriz Chapoy Bonifaz, México, IIJ, UNAM-Mc, Graw Hill, 1995.
- DEL TORO HUERTA, Mauricio Iván, El Fenómeno Del Soft Law y las Nuevas Perspectivas del Derecho Internacional, Anuario de Derecho Internacional, México, IIJ, UNAM, 2012.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, El Poder Disciplinario de la Administración Pública, México, INAP, 1990.
- Principios de Derecho Tributario, México, Limusa, 2007.
- DELGADO RIVERO, Francisco J. y Roberto Fernández Llera, Armonización Fiscal y Convergencia de la estructura tributaria en la Unión Europea, Boletín económico, 2003, http://www.revistasice.info/cache/pdf/BICE_2907_17-30_71A8E4C36540C0BDD424D1D91A0C3BCA.pdf
- DERECHO constitucional latinoamericano y comparado, Boletín de Derecho Comparado, Núm., 114, México IIJ, UNAM, 2013.
- Derecho de la Integración latinoamericana. Instituto Interamericano de Estudios Jurídicos Internacionales, Buenos Aires, De Palma 1969.
- DOERNBERG, Richard L. International taxation, EUA, West publishing Company, 1997.
- DOMÍNGUEZ CRESPO, César Augusto, Derechos humanos y derecho presupuestal, en Derechos humanos de los contribuyentes, Coord. Gabriela Ríos Granados, IIJ, UNAM, 2014.
- ELIZONDO MAYER SERRA, Carlos, Sin un Estado Fuerte no hay mercados competitivos: a veinte años de la promulgación de la Ley Federal de Competencia Económica, Estado Constitucional, Derechos Humanos, Justicia y vida universitaria, Estudios en homenaje a Jorge Carpizo, tomo IV, volumen 1,Coord, Miguel Carbonell, Héctor Fix Fierro, Luis Raúl González Pérez y Diego Valadés, México, IIJ, UNAM, 2015.
- FARRAJOLI, Luigi, en Boletín mexicano de Derecho Comparado, número 115, Ene-abril, 2006, p.1, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/115/inf/inf10.htm>
- FAYA VIESCA, J., El federalismo mexicano, Régimen constitucional del sistema federal, México, Porrúa, 1988.
- FERNÁNDEZ SEGADO, Francisco, El federalismo en América Latina, México, IIJ, UNAM, 2003.

- FIX FIERRO, Héctor y Sergio López Ayllón, Tan cerca, tan Lejos, Estado de Derecho y cambio jurídico en México, Culturas Jurídicas latinas en Europa y América en tiempos de la Globalización, México, IIJ, UNAM, 2000.
- FIX ZAMUDIO, Héctor, La importancia del Derecho Comparado en la enseñanza jurídica mexicana. Comunicaciones mexicanas al IX Congreso Internacional de Derecho Comparado, (Teherán 1974), México, IIJ, UNAM, 1976.
- FLORES MENDOZA, Imer Benjamín., Hacia un derecho “glocal o “transnacional” y una jurisprudencia “glocalizada”: repensar el derecho a la luz de la “globalización” o “gobernanza global”, en Coord. José María Serna de la Garza, México, UNAM, IIJ, 2016, <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/4095-gobernanza-global-y-cambio-estructural-del-sistema-juridico-mexicano>
- FLORES ZAVALA, E., Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas, México, Porrúa, 1974.
- GARCÍA BUENO, Marco César. El derecho tributario nacional frente a la normativa nacional fiscal, el Soft law, en Derechos Humanos de los contribuyentes, coord. Gabriela Ríos Granados, 1ª. Reimpresión, México, UNAM, IIJ, serie estudios jurídicos, núm. 227, 2016.
- GARCÍA FLORES Eugenio, coord. Globalización y Derecho Internacional en la primera década del siglo XXI, México IIJ, UNAM, 2013
- GARCÍA FLORES, Eugenio, Globalización y Derecho Internacional, en la primera década del siglo XXI, México, UNAM, IIJ, 2016
- GARCÍA NOVOA César, la tributación del bitcoin. Una razón más para “refundar” la fiscalidad. Taxalandia, enero 2018, <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa>
- GARCÍA SOTELO, Luis, El Sistema de Coordinación Fiscal, 23 años de federalismo Hacendario, México, INDETEC, Abril- junio 2013 p. 11.
- GIDDENS, Antonio, El Futuro del Estado Benefactor, Sinapsis, org. 2012.
- GONZÁLEZ MARTÍN, Nuria, Adopción Internacional en México, Luces y sombras, Eugenio Flores García, Coordinador, México, IIJ, UNAM, 2013.
- GONZÁLEZ OROPEZA, M., El Federalismo, México, UNAM, 1995.
- GRAGEDA NÚNEZ, Eugenio, La interpretación de los Tratados para evitar la doble tributación. El Modelo Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y sus Comentarios, Revista de Derecho Económico Internacional, Vol, 1, No, 1, noviembre 2010.
- GUSTAVO V. R., El Federalista, México, FCE, 1943.
- HALE, Charles. A., El liberalismo mexicano en la época de Mora 1821-1853, México, FCE, 1972.
- HALLIVIS PELAYO, Manuel, Fisco, Federalismo y Globalización, México, Tax Editores, 2003.
- HERNÁNDEZ CHÁVEZ, Alicia, coord. ¿Hacia un nuevo federalismo?, México, FCE- COLMEX, 1996.
- HERNÁNDEZ, Antonio María, Federalismo argentino, federalismo y regionalismo, Coordinadores Diego Valdés y José María de la Serna, México, IIJ, UNAM, 2002.
- HIROTACA, T, (n.d.), La Constitución de Cádiz de 1812 y los conceptos de nación/ciudadano, 2013.
- IÑIGUEZ, Alfredo, Derecho Público, Año III, N° 7, Ediciones Infojus, DACF140213, Argentina, 2013.
- JIMÉNEZ JIMÉNEZ, Jorge, Fiscalidad Internacional Latinoamericana, Elementos Metodológicos para su entendimiento, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2015.
- JIMÉNEZ, William Guillermo, Globalización y Derecho [file:///C:/Users/mcc/Downloads/Dialnet-GlobalizacionDelDerechoAspectosJuridicosYDerechosH-3896281%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/mcc/Downloads/Dialnet-GlobalizacionDelDerechoAspectosJuridicosYDerechosH-3896281%20(1).pdf).
- LAMADRID MALPICA, Luis de, La influencia del Derecho Internacional en el Derecho mexicano, México, Noriega Editores, 2004.
- LEE BENSON, Natalie, La Diputación Provincial y el Federalismo Mexicano, traducción M. A. Vega, México, COLMEX-UNAM, 1972.
- LISR, texto y comentarios 2015, México, IMCP, 2015.
- LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María, Principios básicos de fiscalidad internacional, España, Marcial Pons, 2013.
- MAÍZ, Ramón, Federalismo plurinacional, Una teoría política normativa, Revista de estudios autonómicos y federales, España, dialnet, Unirioja, 2006.
- MANIAU, J., Compendio de la Historia de la Real Hacienda de Nueva España, México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1989.
- MATUTE, A., Lecturas Universitarias, Antología, México, siglo XIX fuentes e interpretaciones históricas, México, UNAM, 1981.
- MEHL L. y Betrame P., Le systeme fiscal francais, Francia, PUF, 2007.

- MEMORIAS de la Hacienda Pública de México 1821-1867, México Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1990.
- MORA BELTRÁN, Jorge Armando, El federalismo fiscal en Brasil, México, Dofiscal, Puntos finos, Noviembre 2009.
- MORENO CRUZ, Maricela, La globalización: su concepto e impacto en los sistemas jurídicos, Seminario de Estudios Jurídico-Económicos, México, IIJ, UNAM, 2013.
- MORENO PADILLA, Javier, Prontuario de leyes fiscales, México, Trillas, 1981.
- NOLTE, Deltef, Reformas constitucionales en América latina en perspectiva comparada, La influencia de factores institucionales, México, CIDE, 2011.
- NÚÑEZ JIMÉNEZ, Arturo, Antecedentes y características del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en México, México, IIJ, UNAM 2008.
- O'GORMAN, E., Cuadro Histórico de las divisiones territoriales de México, México, SEP, 1948.
- OCDE (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris.
DOI:
- ONU, Informe sobre Desarrollo Humano 2013, el ascenso del Sur, Progreso Humano en un mundo diverso, EUA, Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo, 2013.
- ORREGO VICUÑA, Francisco, Introducción al Derecho Internacional Económico, México, FCE, 1974.
- PÁEZ MEDINA, María Elena, La Doble tributación internacional del impuesto sobre la renta, en el régimen de las personas físicas entre los Estados Unidos Mexicanos y la Unión Europea, Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVIII, México, TFJFA, 2004.
- PALOMINO GUERRERO, Margarita, Federalismo Fiscal: de la Coordinación Fiscal a la Coordinación Hacendaria, México, UNAM, 2007.
- Interpretación y aplicación de los tratados, en Derecho Internacional Tributario, Coord. Gabriela Ríos Granados, México, IIJ, UNAM, 2010
- PÉREZ DE ACHA, Manuel, distribución de la potestad tributaria, en Interpretación y aplicación de los tratados, en Derecho Internacional Tributario, Coord. Gabriela Ríos Granados, México, IIJ, UNAM, 2010.
- PIFFANO, H. L., El federalismo fiscal en Argentina, Ideas y propuestas sobre el nuevo acuerdo fiscal federal, Buenos Aires, Argentina, 1998.
- PLIEGO MORENO, I. H., El Federalismo Fiscal en México - Cámara de Diputados, México, 2013.
- PRESUPUESTO de Egresos de la Federación 2017.
- PRODECON, Nota explicativa del Convenio Multilateral para Implementar medidas relativas a los Tratados Tributarios para prevenir la erosión de la base y el traslado de utilidades. México, 2016,
- QUIROZ ACOSTA, Enrique, La Coordinación fiscal en el federalismo mexicano y su repercusión en el desarrollo, Gaceta mexicana de Administración Pública estatal y municipal, núm., 52, México, IIJ, UNAM, 1995.
- REYES HEROLES, J., El liberalismo mexicano, México, FCE, 1982.
- REYES, Alma Arámbula, Tratados comerciales de México, Cámara de Diputados, 2008, <http://www.diputados.gob.mx/sedia/sia/spe/SPE-ISS-05-08.pdf>
- REYES, T., (n.d.) Las Convenciones nacionales Fiscales de 1925, 1933, 1947 y 2004, CD. 2006.
- REZENDE, Fernando, El federalismo fiscal en Brasil, ¿Hacia un nuevo federalismo? Coord, Alicia Hernández Chávez, México, FCE y COLMEX, 1996.
- RIOS GRANADOS, Gabriela, Breve Historia Hacendaria de México, México, IIJ UNAM, 2013, serie Estudios Jurídicos 211.
- La función del tributo en el Estado moderno de Derecho en Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del Estado, Gabriela Ríos Granados (coordinadora) México, IIJ, UNAM, 2009.
- Derechos Humanos de los Contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV constitucional y de las convenciones internacionales sobre Derechos Humanos. México, IIJ, UNAM, 2016, coord... Gabriela Ríos Granados.
- Innovación tecnológica en la gestión tributaria. Un estudio comparado: España y México. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, [S.l.], jan. 2003. ISSN 2448-4873.

- "Las relaciones entre el Ejecutivo y Legislativo desde la perspectiva del derecho tributario", en Mora-Donatto, Cecilia (coord.), Relaciones entre Gobierno y Congreso, Memoria del VII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002.
- Derecho Tributario internacional, México, IIJ, UNAM, Porrúa 2009.
- RÍOS PIMENTEL, Oscar Fernando, La Reforma constitucional en Derechos Humanos y amparo, Una luz para los Derechos Económicos, Sociales y culturales, Revista mexicana de Derecho Constitucional, núm., 30, enero-junio de 2014, México, IIJ, UNAM.
- ROLDÁN XOPA, José, Estado y Economía en México, Estrategias y función del Derecho, Derecho comparado Asia-México Culturas y Sistemas Jurídicos Comparados, coord. José María Serna de la Garza, México, IIJ UNAM, 2007.
- ROSENN, Keith S., El federalismo en las Américas, una comparación perspectiva, México, IIJ, UNAM, 2006.
- RUIPÉREZ, Javier, el Constitucionalismo democrático, México, UNAM, 2005,
- SALAZAR UGARTE, Pedro, La Corte, de nuevo, El Universal, 29 de enero de 2015.
- SÁNCHEZ CORDERO, Olga María, Globalización, Estado de Derecho y Seguridad Jurídica, El papel de los Jueces, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2015.
- SAUCILLO OSUNA, Carlos y Jennifer Olivares Flores, Puntos esenciales de BEPS Colegio de Contadores, Puebla 2014. file:///C:/Users/mcc/Downloads/puntos_esenciales_de_beps.pdf
- SERNA DE LA GARZA José María, El sistema federal mexicano, un análisis jurídico, México, IIJ, UNAM, 2007.
- La reforma del Estado en América Latina, Los casos de Brasil, Argentina y México, México, IIJ, UNAM, 1998.
- Impacto e implicaciones constitucionales de la globalización en el sistema jurídico mexicano, México, IIJ, UNAM, 2016.
- Las Convenciones nacionales fiscales y el federalismo en México, México, IIJ, UNAM, 2003.
- SERRA, José y José Roberto R., Alfonso, El federalismo fiscal en Brasil, CEPAL, Revista 91, España, dialnet Unirioja, 2007.
- SERRANO ANTÓN, Fernando. La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española. Impacto en la normativa. Incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales. España 2015, <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina84.pdf>.
- SHCP, Ingresos presupuestarios del gobierno federal LIF, <http://presto.hacienda.gob.mx/EstoporLayout/Layout.jsp>, consultado el 10 de febrero de 2018
- SIERRA, C., Historia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, IIJ, UNAM, 2001.
- SIRELLO, GAEL Y SIRELLO OLIVIER. Hacia la mundialización del Derecho, Francia, Revista Telemática, 2013, p.6, http://www.academia.edu/6762238/Vers_et_pour_une_mondialisation_du_droit_Enjeux_bilans_et_perspectives_dun_droit_globalis%C3%A9.
- TENA RAMÍREZ, F., Leyes Fundamentales de México, México, Porrúa, 1987.
- Derecho Constitucional mexicano, México, Porrúa, 1985.
- TÉPACH, M, Reyes, La deuda pública de las entidades federativas explicada desde la perspectiva del federalismo fiscal mexicano, LXII Legislatura, Cámara de Diputados, Dirección General de Cámara de Diputados, Servicios de Documentación, Información y Análisis, México, 2012.
- TRON, Manuel, Conclusiones del Primer Congreso de Derecho Tributario Internacional, en Derecho Internacional Tributario, Coord. Gabriela Ríos Granados, México, IIJ, UNAM, 2010.
- VALADÉS, Diego y José María Serna de la Garza, (Coordinadores), Federalismo y regionalismo, México, IIJ, UNAM, 2006.
- VALADÉS, Diego, Constitución y Política, México, IIJ, UNAM, 1994.
- VALDEZ ABASCAL, Rubén, La modernización jurídica nacional dentro del liberalismo social, México, FCE, 1994.
- VALLARTA, Ignacio, L., Archivo inédito, tomo IV, Vallarta-presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1880-1882, México, SCJN, 1993.

- VALLEJO CHAMORRO, José María, et al., los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes *CEPAL, 2001*, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N.o 6/02, <http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf>.
- VAN HEK, Koen et al. Ernst&Young, Introducción a los tratados para evitar la doble tributación y el modelo de la OCDE, http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2011_196-A23.pdf
- VANOSSI, Jorge Reinaldo, tomo EL DERECHO, Nro, 125, pág, 789, UNIVERSITAS S.R.L.I.D., Argentina, infojus: DACA870174.
- VEGA GARCÍA, Alberto. El soft Law en la fiscalidad internacional. Tesis Doctoral. España, Universidad de Pompea Fabra, 2014, <http://www.tdx.cat/handle/10803/279394?show=full>
- VELÁZQUEZ Elizarrarás, Juan Carlos, globalización y Derecho Internacional en la primera década del siglo XXI, García Flores, Eugenio, (Coord.) México, UNAM, IIJ, 2013, Anuario de Derecho Internacional, vol. XXV.
- VERDROSS, Alfred, Derecho Internacional Público, España, Aguilar 1961.
- VERGOTTINI, Giuseppe, Derecho Constitucional comparado, Trad. Claudia Herrera, México, IIJ, UNAM, 2004.
- VILLARREAL LIZÁRRAGA, Pedro Alejandro, Los retos del Estado frente a la fase actual de la Globalización, México, UNAM, 2011.
- WITCKER, Jorge, hacia una investigación jurídica integrativa, en Boletín Mexicano de Derecho Comparado, núm.122, mayo-agosto de 2008.
- YAÑEZ RUIZ, M., El Problema Fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política, México, SHCP, 1958.
- ZARCO, F., Historia del Congreso Extraordinario Constituyente (1856-1857), México, COLMEX, 1956.

SITIOS DE INFORMACIÓN

- ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS (AFIP), órgano encargado de administrar los ingresos públicos en Argentina, <http://www.afip.gob.ar/futCont/otros/sistemaTributarioArgentino/>.
- BANCO INTERNACIONAL DE RECONSTRUCCIÓN Y FOMENTO, Informe 2013, <http://datos.bancomundial.org/catalogo-de-datos>.
- BIBLIOTECA DE LA UNAM, CATÁLOGO DE REVISTAS, <http://biblat.unam.mx/es/revista/indetec-federalismo-hacendario>.
- CÁMARA DE DIPUTADOS, Centro de Documentación <http://www.diputados.gob.mx/cedia/sia/se/SIA-DEC-ICS-05-04.pdf>.
- CÁMARA DE DIPUTADOS, LEYES MEXICANAS, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>
- CÁMARA DE SENADORES, DICTAMEN del Código Nacional de Procedimientos Penales, Senado de la República, México 2015, www.senado.gob.mx/.../Anteproyecto_Dictamen_CNPP.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS, institución que agrupa a las Administraciones Tributarias de Latinoamérica. <https://www.ciat.org/>
- CEPAL Perspectivas y Desafíos del Desarrollo en América Latina y el Caribe, en el marco de los ODS. http://www.cepal.org/sites/default/files/presentation/files/160413_alicia_barcelona_coop_sur-sur_distrib.pdf
- CEPAL, Perspectivas y Desafíos del Desarrollo en América Latina y el Caribe, en el marco de los ODS. http://www.cepal.org/sites/default/files/presentation/files/160413_alicia_barcelona_coop_sur-sur_distrib.pdf
- COMISIÓN EUROPEA, http://www.ieco.clarin.com/economia/UE-Belgica-impuestos-impagados-multinacionales_0_1502850021.htm. COMISIÓN INDEPENDIENTE para la reforma de la fiscalidad corporativa internacional http://www.icriict.org/wp-content/uploads/2015/06/ICRICT_Com-Rec-Report_SP_v1.2.pdf
- COMISIÓN INDEPENDIENTE PARA LA REFORMA DE LA FISCALIDAD CORPORATIVA INTERNACIONAL http://www.icriict.org/wp-content/uploads/2015/06/ICRICT_Com-Rec-Report_SP_v1.2.pdf
- COMISIÓN INDEPENDIENTE para la reforma de la fiscalidad corporativa internacional, Declaración http://www.icriict.org/wp-content/uploads/2015/06/ICRICT_Com-Rec-Report_SP_v1.2.pdf
- DELLOITTE, Beps, mismo problema diferente contrincante. México, 2014, en https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mx/Documents/tax/BEPS_Impuestos.pdf
- EY TAXFLASH BOLETÍN. Estás listo para los BEPS http://www.eyboletin.com.mx/eysite2/pdf/comentarios_2139.pdf
- FACULTAD DE DERECHO, Juristas de la UNAM, 2013 <http://juristasunam.com/2013/03/06/hoyo-daddona/>, GOBERNANZA GLOBAL Y CAMBIO ESTRUCTURAL DEL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO, <http://www.juridicas.unam.mx/gobernanza/>, México, IIJ, UNAM, 2013.
- GOERGETOWN UNIVERSITY, CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA FEDERATIVA DE BRASIL, <http://pdba.georgetown.edu/Constitutions/Brazil/esp88.html#mozToclid681677>.
- INFOJUS ARGENTINA, CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA, <http://www.infojus.gob.ar/acercabuscador>.
- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES LEGISLATIVAS, www.congresogto.gob.mx/uploads/contenido_estudio/62/Retos.pdf.
- MINISTERIO DE JUSTICIA Y DERECHOS HUMANOS, Presidencia de la Nación, Sistema Argentino de información jurídica. <http://www.infojus.gob.ar/acercabuscador>.
- OCDE , Organización y funcionamiento. <http://www.oecd.org/centrodemexico/paisesmiembros.htm>
- OCDE Discurso del Lic. José Ángel Gurría el 7 de junio de 2017, <http://www.oecd.org/newsroom/la-firma-del-pionero-convenio-multilateral-beps-colimara-las-lagunas-normativas-de-los-convenios-fiscales.htm>
- OCDE Nota de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos sobre la implementación jurídica de la Convención Multilateral firmada el 7 de junio de 2016, en <http://www.oecd.org/tax/treaties/legal-note-on-the-functioning-of-the-MLI-under-public-international-law.pdf>
- OCDE, Convención BEPS <http://www.oecd.org/about/oecd-convention.htm>
- OCDE, Informe de actividades What do we do? 2015.
- Estudio Económico sobre México, 15 de enero de 2015.

- Estadísticas de los países, enero 2015.
 - Working paper on the 2013 OECD Economic Survey of Mexico.
 - Reporte Final sobre los BEPS, Octubre de 2015, Francia O.C.D.E. 2015.
- OCDE, Reporte Final sobre los BEPS. Octubre de 2015. Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>
- ONU, Manual de las naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo, ONU, EUA, 2015, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN_Handbook_DTT_Sp.pdf
- ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE COMERCIO,
https://www.wto.org/spanish/thewto_s/countries_s/mexico_s.htm.
- PRODECON Nota Explicativa Del Convenio Multilateral Para Implementar Medidas Relativas A Los Tratados Tributarios Para Prevenir La Erosión De La Base Y El Traslado De Utilidades https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/banner_principal/nota_explicativa_mli.pdf
- PRODECON, Nota explicativa del Convenio Multilateral para Implementar medidas relativas a los Tratados Tributarios para prevenir la erosión de la base y el traslado de utilidades. México, 2016. https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/banner_principal/nota_explicativa_mli.pdf
- SAT, Medidas en materia de transparencia y transparencia focalizada. http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2014_t4/Reporte_Anual_2013_Retos2014.pdf
- SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, <http://www.sat.gob.mx/Paginas/Inicio.aspx>
- UNIVERSIA ESPAÑA, CONSTITUCIÓN DE CÁDIZ, (1812), http://cadiz2012.universia.es/pdf/doc_0007_cons_1812.pdf.
- VERITAS, revista del IMCP, <https://veritasonline.com.mx/mexico-top-5-competitividad-fiscal-nivel-global/>