

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
GUADALAJARA

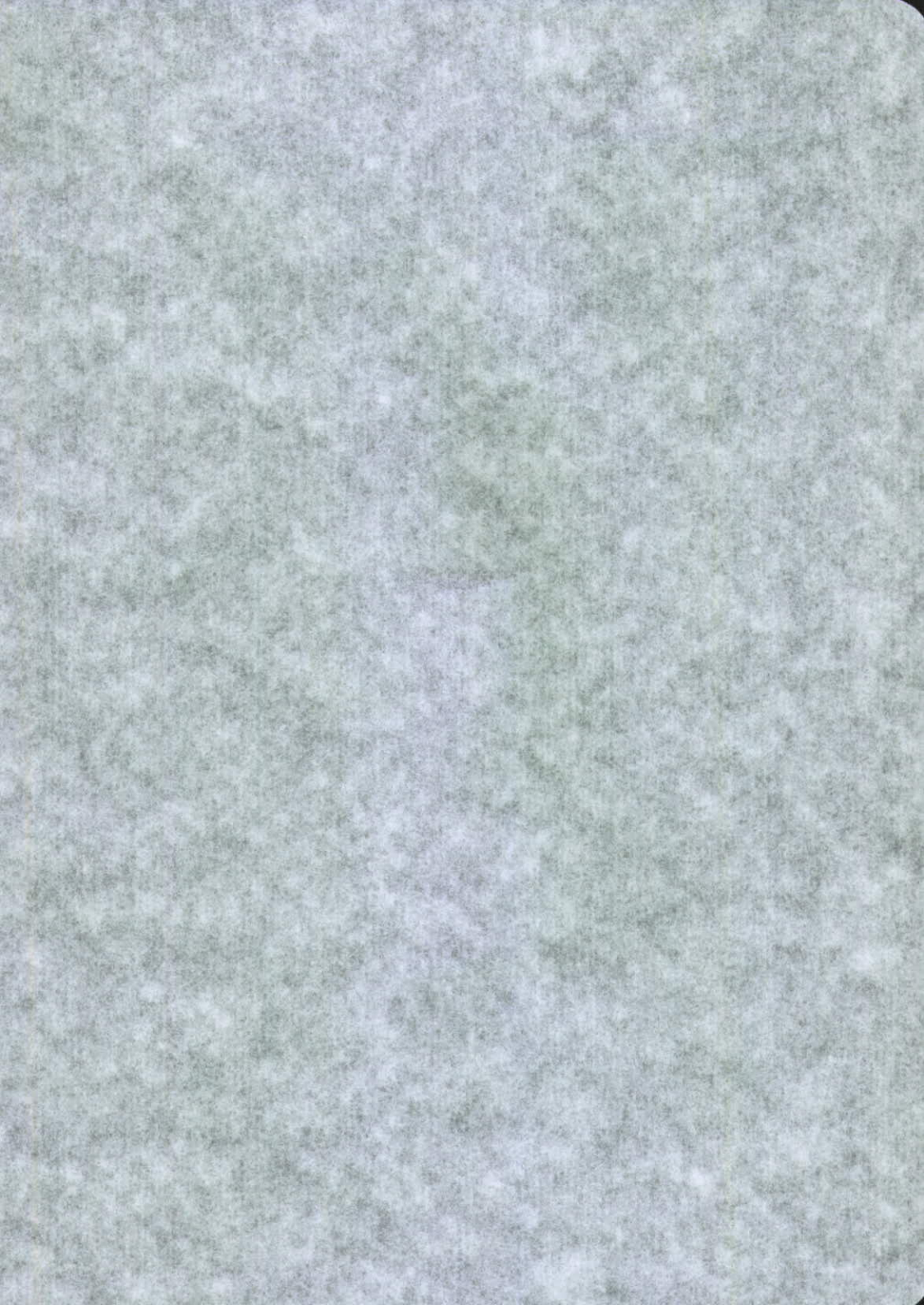
LA DOBLE IMPOSICION: UN ANALISIS CRITICO DEL ART. 24
DEL CONVENIO ENTRE MEXICO Y CANADA DE FECHA 15 DE
AGOSTO DE 1991.

CLAUDIA PATRICIA GUERRERO VIZCAINO

Tesis presentada para optar por el título de Licenciado en
Derecho con reconocimiento de Validez
Oficial de Estudios de la SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA,
según acuerdo número 86809 con fecha 13-VIII-86.

ZAPOPAN, JAL. JULIO 10 DE 1992.







UNIVERSIDAD PANAMERICANA
GUADALAJARA

LA DOBLE IMPOSICION: UN ANALISIS CRITICO DEL ART. 24
DEL CONVENIO ENTRE MEXICO Y CANADA DE FECHA 15 DE
AGOSTO DE 1991.

CLAUDIA PATRICIA GUERRERO VIZCAINO

Tesis presentada para optar por el título de Licenciado en
Derecho con reconocimiento de Validez
Oficial de Estudios de la SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA,
según acuerdo número 86809 con fecha 13-VIII-86.

ZAPOPAN, JAL. JULIO 10 DE 1992.

CLASIF: _____

ADQUIS: 5050

FECHA: 21/05/03

DONATIVO DE _____

\$ _____

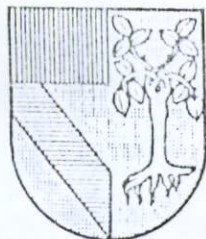


LA OFICINA DE ADMINISTRACION DE BIENES DEL GOBIERNO DE
LA REPUBLICA DE COSTA RICA

COMUNICACION

Se informa que el presente documento es una copia
de un expediente de la Oficina de Administracion de Bienes
del Gobierno de Costa Rica.

SECRETARIA DE ADMINISTRACION



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

GUADALAJARA

LA DOBLE IMPOSICION: UN ANALISIS CRITICO DEL ART. 24
DEL CONVENIO ENTRE MEXICO Y CANADA DE FECHA 15 DE
AGOSTO DE 1991.

CLAUDIA PATRICIA GUERRERO VIZCAINO

Tesis presentada para optar por el título de Licenciado en
Derecho con reconocimiento de Validez
Oficial de Estudios de la SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA,
según acuerdo número 86809 con fecha 13-VIII-86.

Zapopan, Jal., Julio 10 de 1992.



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

GUADALAJARA

PROLONGACION CALZADA CIRCUNVALACION PONIENTE No 49

CD. GRANJA 45010 ZAPOPAN, JAL.

TELS. 627-02-12, 627-26-22 Y 627-19-80

DICTAMEN DEL TRABAJO DE TITULACION

C. Sr. (ita). CLAUDIA PATRICIA GUERRERO VIZCAINO
Presente.

En mi calidad de Presidente de la Comisión de Exámenes Profesionales y después de haber analizado el trabajo de titulación en la alternativa Tesis titulado LA DOBLE IMPOSICION: UN ANALISIS CRITICO - DEL ART. 24 DEL CONVENIO ENTRE MEXICO Y CANADA DE FECHA 15 DE AGOSTO DE 1991.

presentado por usted, le manifiesto que reúne los requisitos a que obligan los reglamentos en vigor para ser presentado ante el H. jurado del Examen Profesional, por lo que deberá entregar diez ejemplares como parte de su expediente al solicitar el examen.

A t e n t a m e n t e
EL PRESIDENTE DE LA COMISION

DR. JUAN DE LA BORBOLLA RIVERO

Zapopan, Jal., a Marzo de 1993

A Claudita por su amorosa
y paciente espera.

Al Licenciado Sergio R.
Soriano Cervantes por su
invaluable asesoría.

Al Licenciado Javier
Moreno Padilla con especial
agradecimiento.

PROLOGO

P R O L O G O

Como resultado de la tendencia que se ha venido observando en los últimos tiempos en los países de todo el mundo de celebrar convenios internacionales para dar uniformidad y seguridad a sus negociaciones, el gobierno de nuestro país, no se ha quedado atrás y se enfrenta al reto de participar en negociaciones internacionales que requieren la celebración de este tipo de convenios.

Destaca entre otros, la necesidad de uniformar criterios en materia de tributos en aras de alentar la inversión extranjera en nuestro país, para promover la competitividad de nuestros productos y acelerar el proceso de nuestro desarrollo como nación.

Este trabajo ha sido elaborado con el ánimo y el interés de colaborar, en la medida de nuestra capacidad, a mejorar en lo posible el procedimiento para la solución de conflictos derivados de la celebración de este tipo de tratados. Al estudiarlo, tratamos de ubicarnos en todos los posibles supuestos a los que se podría enfrentar el contribuyente, procurando establecer un mecanismo práctico y que ante todo susceptible de proporcionar seguridad jurídica.

INDICE

I N D I C E

INTRODUCCION	Página
1.- LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL.....	1
1.1.- Concepto de la Doble Tributación Interna cional.....	2
1.1.1.- Clases.....	6
1.1.2.- Elementos.....	7
1.2.- Causas y Efectos.....	11
1.3.- Intentos para evitarla.....	14
2.- ORDEN JURIDICO MEXICANO.....	19
2.1.- Sistema Jurídico y Jerarquía de Leyes...	19
2.2.- Legislación Mexicana en Materia Tributa- ria.....	22
2.3.- Procedimientos Administrativos.....	29
3.- CONVENIOS INTERNACIONALES EN MATERIA FISCAL.....	43
3.1.- Antecedentes Históricos.....	43
3.2.- Generalidades de los Tratados y marco ju- rídico para su celebración en los Esta- dos Unidos Mexicanos.....	49

4.- LA DOBLE IMPOSICION: UN ANALISIS CRITICO DEL ART. 24 DEL CONVENIO ENTRE MEXICO Y CANADA DE FECHA 15 DE AGOSTO DE 1991.....	55
4.1.- Estructura del Convenio.....	55
4.2.- Análisis del artículo 24 del convenio, - que contiene el Procedimiento Amistoso pa resolver los conflictos que se susciten..	61
4.3.- Problemática que presenta.....	65
4.4.- Alternativas de Solución Propuestas.....	74
CONCLUSIONES.....	85

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

I N T R O D U C C I O N

Tenemos el privilegio de participar, como generación, en una época de profundas transformaciones, donde la historia parece acelerar su paso y las relaciones internas buscan el equilibrio en una continua evolución. El desarrollo de la economía abre amplias perspectivas para una nueva etapa de cooperación económica que favorezca la inversión, promueva la transferencia de tecnología y elimine las barreras al comercio mundial.

Nuestro país no puede permanecer aislado al comercio exterior, por lo que tiene que vincularse abriendo sus fronteras para elevar la calidad y los niveles de vida, lo cual, es el reto de la época.

Observamos que la trayectoria actual del Gobierno Federal se dirige hacia una Apertura Económica y Comercial que coloque a México en un plano más competitivo, ya que se ha estimado que a nivel internacional ha existido una tendencia de formación de bloques económicos en la que el país ha permanecido al margen con una significativa desventaja para su desarrollo.

Forma parte de la estrategia de Apertura, la celebración de convenios internacionales como instrumentos de regulación jurídica que fortalezcan y consoliden sus transacciones

comerciales al haber un sometimiento recíproco de los países involucrados a una reglas acordadas.

En los Convenios realizados durante este sexenio (1989-1994), tenemos al Convenio celebrado entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá, para evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta, donde esta tesis pretende analizar y criticar el contenido del artículo 24, el cual establece un procedimiento amistoso para el caso en que se realizara el supuesto de la afectación del patrimonio de una persona por una resolución proveniente de una o ambas partes firmantes, siempre que dicha resolución no se adapte a las disposiciones del mismo, con el objeto de establecer proposiciones para hacer efectiva la consecución de sus fines.

La celebración de este tipo de convenios internacionales ha surgido como consecuencia de los acelerados cambios que el mundo ha experimentado a raíz de la Segunda Guerra Mundial, mismos que han creado en la mayoría de los países desarrollados que siguen el sistema capitalista, una necesidad imperante de desarrollar dichos acuerdos internacionales para regular asuntos de interés común, lo que trae como consecuencia la vinculación de los mismos en sus correspondientes Sistemas de Derecho Interno.

Surge también, la problemática que trae consigo la absoluta interdependencia existente entre las naciones en vías de desarrollo, exportadoras de materias primas e insumos básicos, y en países altamente desarrollados, exportadores de artículos manufacturados, capitales y tecnología.

Asimismo, destaca como uno de los problemas de mayor trascendencia, el relativo a la doble tributación internacional, que se presenta como un obstáculo para el libre intercambio de bienes y servicios por la coincidencia de una doble imposición sobre un mismo objeto y un mismo sujeto pasivo, lo que dá lugar a un enfrentamiento entre dos o más sistemas impositivos. Esta doble imposición produce un efecto negativo que impone barreras al comercio, a la inversión extranjera, a la transferencia de tecnología, elevando precios de bienes y servicios en el mercado mundial.

Aún cuando el esquema de estos convenios es en interés de cada país que los suscribe, ya que se celebran en ejercicio de la potestad tributaria que cada uno tiene como nación independiente para gravar la fuente de ingresos de quienes generan riqueza a través de su trabajo personal o de actividades industriales y comerciales, resulta evidente la necesidad de ajustar los procedimientos de los convenios, los requisitos de forma y de fondo, las normas aplicables, la competencia de tribunales, procedimientos arbitrales, etc., a la realidad de cada nación, aunque la legislación interna de

cada integrante, debe preveer necesariamente la solución a cualquiera de estos problemas.

Nuestro interés no es el de profundizar en un estudio acerca de la figura de la doble tributación, sino el de contribuir en alguna medida, a un posible ajuste del procedimiento amistoso, materia del convenio que nos ocupa, con el objeto de aportar alternativas de solución más realistas y adecuadas a los problemas que plantea la celebración de este tipo de convenios internacionales en nuestro país.

CAPITULO 1.
LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

1. LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL.

En el ámbito de las relaciones internacionales, se origina la necesidad de regular de común acuerdo, entre los Estados participantes, las relaciones que tienen lugar entre esos Estados, entre sus respectivos ciudadanos y entre los gobiernos y sus particulares.

Los Estados se encuentran legitimados en el ejercicio de sus funciones de conformidad con el derecho interno de cada país, es decir, cada uno es soberano en su propio territorio, y en ejercicio de esa potestad soberana es que se encuentra en posición de imponer contribuciones a los ciudadanos y destinarlos a sufragar el gasto público.

Luego entonces, cuando el resultado de esas relaciones internacionales se traduce en operaciones de carácter económico, es que los Estados se ven precisados a celebrar convenios entre sí, a fin de armonizar un orden jurídico internacional.

1.1.- CONCEPTO DE LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL.-

Ahora bien, a efecto de proceder al análisis de la materia que nos ocupa, es menester que en primer lugar estudiemos el concepto de la doble tributación internacional, estableciendo de antemano que no es nuestro interés profundizar en el tema de la doble imposición, ya que por la problemática que presenta, dicho tema podría ser objeto de un estudio aislado, por lo que únicamente pretendemos establecer una definición de dicha figura para tratar el objetivo que nos interesa.

En su significado más simple, podemos decir que la doble imposición implica el establecimiento de una carga patrimonial en forma repetitiva sobre una misma persona y sobre una misma situación.

Ahora bien, partiendo de esta idea tan general, vamos a exponer algunas opiniones de autores estudiosos del derecho fiscal que han propuesto sus definiciones sobre este concepto.

Tenemos en primer lugar a Benvenuto Grizzioti (1) quien opina en su obra "Ciencia de la Hacienda" que la doble imposición:

1 Citado por Guillermo Ahumada. Tratado de Finanzas Públicas. Ed. Assandí. Córdoba, R.A. 1948. Vol. I. p. 248.

"es la imposición reiterada del mismo contribuyente o de la misma riqueza por la acción de una o varias jurisdicciones fiscales cuando no hay más que una causa única para justificar el impuesto".

De esta forma, para Grizzioti debe existir una causa que justifique el impuesto para que estemos ante una doble carga impuesta por una o varias jurisdicciones, por lo que tenemos ya una idea de los elementos que componen la figura, es decir, en primer lugar la doble imposición, en segundo lugar, que se trate de un mismo contribuyente y de una misma fuente de riqueza, y en tercer lugar, que se ejerza la acción de una o varias autoridades competentes, y por último, con una causa justificativa del gravamen.

De lo anterior podemos hacer notar que para llegar a la definición en interés, es necesario establecer un elemento más que es el del ámbito internacional de aplicación de la doble imposición, por lo que frente a la doctrina alemana nos encontramos con Fischer (2), quien destaca que:

"hay doble imposición cuando el peso de la doble carga venga provocado por legislaciones fiscales que emanen de autoridades

2 Citado por José Juan Forn. La Doble Imposición Internacional. Ed. Cámara Oficial de Comercio. Madrid, 1960. p.18.

financieras diferentes, pero que tienen ambas igual jerarquía en el orden internacional".

De esta definición tomamos un elemento más para construir la propia, el cual consiste en que las autoridades, aún siendo de gobiernos de diferentes países están colocados en el mismo nivel jerárquico en un contexto internacional.

Además de la diversidad de elementos encontrados, en la definición de otro autor alemán aparecen como elementos nuevos: que la imposición puede ser múltiple además de una unidad de tiempo, así, Hensel (3) afirma:

"ocurre una doble (o múltiple) imposición internacional cuando varios titulares independientes del poder tributario (sujetos de la imposición), en especial varios Estados independientes, afectan al mismo obligado por el mismo objeto, con relación al mismo período de tiempo, con un impuesto de la misma especie".

Advertimos de esta definición, que incluye los elementos anotados en párrafos anteriores, no así el hecho de que para este autor, la doble imposición puede ser múltiple y deberá estar relacionada al mismo período de tiempo.

Por último, encontramos que la residencia de los sujetos afectados por la doble imposición, constituye asimismo un

3 HENSEL, Albert. Diritto Tributario. Tr. al italiano de la edición alemana por Dino Jarach. Dott. A. Giuffrè Editore. Milán, 1956. p.33.

elemento a considerar en la definición de Adolfo Arrijoja (4) quien expone:

"... tiene que arribarse a la hipótesis o supuesto de que un mismo acto u operación celebrada entre sujetos pertenecientes a distintos países, y por ende, colocados bajo diferentes soberanías tributarias, es gravada con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos."

Luego entonces, después de analizar las opiniones de los autores mencionados y reuniendo todos los elementos que configuran sus definiciones, hemos de concluir con una definición propia la cual quedaría como sigue:

La figura de la doble imposición o tributación internacional, consiste en el gravamen impuesto en forma repetitiva y justificada, con relación a una misma unidad de tiempo, a un mismo sujeto con ocasión de un mismo objeto, por una o más autoridades distintas competentes en razón de la residencia del sujeto y en ejercicio de su potestad tributaria en el ámbito internacional.

Una vez analizado el concepto de la doble imposición internacional, nos encontramos con que dicha figura puede impactar en dos ámbitos distintos una vez que se presenta, es decir, por un lado se configura un efecto económico al incidir directamente en el patrimonio del sujeto pasivo que se ve

4 ARRIJOJA, Adolfo. Derecho Fiscal. Ed. Themis. México, 1988. p.125.

afectado por la doble imposición, y por el otro lado, tiene efectos en el ámbito jurídico de su aplicación, como consecuencia de una imposición doble al mismo supuesto por dos autoridades distintas, cuyas facultades son concurrentes al no haber una delimitación expresa en nuestra legislación a dichas facultades, por lo que a continuación procederemos a establecer las clases de doble imposición que se presentan.

1.1.1.- Clases.

Dentro del contexto en el que se desenvuelve la problemática de esta figura, como lo hemos mencionado anteriormente, podemos advertir que se trata de un grave problema que rebasa el ámbito de aplicación del derecho fiscal y se proyecta, asimismo, dentro de una gama de posibilidades y consecuencias en el orden económico internacional como resultado de las relaciones de intercambio comercial de bienes y servicios necesarias para el desarrollo de los países. Así las cosas, podemos inferir que la naturaleza de la figura puede ser de dos tipos como perfectamente lo establece Manuel E. Tron (5):

"Partiendo de un criterio económico objetivo que atenderá al contenido patrimonial de una determinada transacción, encontramos la doble imposición económica y, a partir de un criterio jurídico subjetivo que atenderá al efecto impositivo en el patrimonio de los sujetos que intervienen, encontramos la doble imposición jurídica."

5 TRON Manuel E. Régimen Fiscal de los Extranjeros en México. Ed. Themis. México, 1990. p. 6.

Acorde con el criterio anterior concluimos que la doble imposición puede ser:

1).- De naturaleza económica: de acuerdo con el elemento objetivo de contenido económico que implica la carga patrimonial efectivamente aplicada.

2).- De naturaleza jurídica: de conformidad con el elemento subjetivo que tiene lugar cuando se aprecia el efecto jurídico resultante en el patrimonio del sujeto pasivo de la imposición.

Una vez establecido lo anterior, pasaremos a esquematizar los elementos que configuran el concepto de la figura de la doble imposición internacional.

1.1.2.- Elementos.

Los elementos que integran el concepto de la doble imposición internacional son los siguientes:

1).- La doble o múltiple imposición efectivamente aplicada.

La doble o múltiple imposición, que como ya lo hemos visto antes significa la doble carga económica con consecuencias en detrimento del patrimonio de un sujeto al que efectivamente se

le aplica la misma contribución por el mismo supuesto por dos o más autoridades distintas.

2).- El sujeto.

Persona física o moral que constituye el sujeto pasivo de la doble imposición.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta (6) es la que nos define los sujetos a los que les es aplicable dicho impuesto, misma que al efecto establece:

"Art. 1.- Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta..."

Asimismo establece la ley en la fracción I, del mencionado artículo, que será sujeto del ISR toda persona residente en México respecto de todos sus ingresos y cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan; por lo que concluimos que cualquier extranjero residente en México será sujeto al pago de este tipo de contribución.

La fracción II del artículo en cita, nos refiere que también serán sujetos de este impuesto los residentes en el extranjero

6 Ley del Impuesto Sobre la Renta. 1992.

que tengan un establecimiento permanente o base fija en el país respecto de los ingresos que sean atribuibles a éstos.

Y la fracción III, tratando de abarcar todos los supuestos posibles de causación por extranjeros, señala que aunque residan en el extranjero, estarán obligados al pago del ISR respecto de las fuentes de riqueza que estén situadas en el territorio nacional, cuando no sean establecimientos permanentes

3).- La fuente de riqueza gravada por el impuesto debe ser la misma y constituye la causa justificativa del gravamen.

En una clara omisión, la ley no define el concepto de fuente de riqueza en forma expresa, lo hace por exclusión al establecer en la fracción III ya mencionada, que estarán obligados los contribuyentes al pago del ISR respecto de las fuentes de riqueza cuando éstas no sean establecimientos permanentes.

Por lo anterior, acudimos a la definición de fuente del tributo que nos ofrece Emilio Margain Manatou (7):

"La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, la cual puede ser objeto de gravámenes sea en forma simultánea, por los distintos sujetos activos reconocidos por nuestra Constitución (Federación, Estados y Municipios), o por

7 MARGAIN, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 7a. Ed. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México, 1983. p. 295.

el mismo sujeto activo con más de un tributo, sin que en uno u otro caso se repute inconstitucional el sistema tributario".

4).- La autoridad de dos o más soberanías competentes involucradas en el mismo supuesto, y que consituye el sujeto activo de la imposición.

Los países que se ven involucrados en un conflicto de doble o múltiple imposición, tienen, con fundamento en su Derecho interno, la facultad de imponer gravámenes sobre los ingresos derivados de su territorio, por lo que reclaman el derecho preferente para imponer el gravamen, considerando que el beneficio ha sido obtenido dentro de sus fronteras.

5).- El ámbito internacional de aplicación de las relaciones entre los Estados que gozan de igual jerarquía.

Debido al progreso acelerado que experimenta en los últimos tiempos el mundo, la tributación internacional originada por el intercambio comercial y la circulación de la riqueza hace que los Estados apliquen sus poderes impositivos en ejercicio de su soberanía fiscal, pero para procurar un desarrollo armonioso, deberán ajustarse a la conciliación de sus propios intereses con los de sus vecinos, estimulando de esta forma un crecimiento positivo de las naciones.

6).- Identidad en la unidad de tiempo.

Este elemento supone que es requisito el que coincidan los gravámenes, tanto en el momento de su causación, como en el ejercicio de su pago para que se configure la figura de la doble o múltiple imposición.

7).- La nacionalidad o residencia del sujeto para determinar la competencia de la autoridad impositiva.

El criterio que generalmente adoptan los Estados soberanos para gravar los ingresos, es el de gravar a las personas que dependen de él por razón de su nacionalidad, domicilio o residencia, esto es, debido al vínculo jurídico y político que determina su pertenencia al mismo Estado.

Una vez establecidos los elementos que configuran el concepto de la doble imposición internacional, pasaremos a estudiar cuáles son las causas que dan origen a esta figura.

1.2.- Causas y Efectos.

De lo ya visto, hemos establecido que el fenómeno de la doble imposición puede ser estudiado desde dos puntos de vista: el económico y el jurídico, entendiéndose que ambos producen un efecto que lesiona los intereses de los particulares al gravárseles con una carga impositiva que en la mayoría de los

casos va más allá de las posibilidades económicas del contribuyente, resultando excesiva al patrimonio, y como consecuencia de ésto, el régimen fiscal se vuelve injusto. Esta situación nos llevaría a estudiar las causas de fondo del problema, aunque para efectos de este estudio, nos interesa en forma especial la doble o múltiple imposición causada por autoridades que dimanen de dos o más soberanías en el ámbito internacional, pues aunque a nivel estatal el problema sería tema de un extenso estudio, nos ocuparemos únicamente de establecer las causas por las que se origina la doble o múltiple tributación internacional, mismas que se reducen a un conflicto entre Estados soberanos.

A tal efecto, es necesario establecer el concepto de soberanía para poder dilucidar el problema, remitiéndonos Felipe Tena Ramírez, (8) este autor establece:

"... la soberanía significa la negación de toda subordinación o limitación del Estado por cualquier otro poder, concepto negativo que se traduce en la noción positiva de una potestad pública que se ejerce autoritariamente por el Estado sobre todos los individuos que forman parte del grupo nacional."

Afirma el citado autor, que de la definición dada, se desprenden las características del poder soberano que son: independencia, y supremacía; donde la independencia se traduce en una base de igualdad con relación a los demás Estados

8 TENA, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. Ed. Porrúa. México, 1985. 21a. ed. p. 6.

soberanos involucrados por las relaciones internacionales; y la supremacía se refiere a la soberanía interior, como potestad del Estado sobre sus nacionales.

Abundando en lo anterior tomemos la opinión de Manuel E. Tron (9) quien nos dice que la causa de la doble o múltiple tributación:

"... la constituye el hecho de que los diversos Estados no respetan en su totalidad los límites existentes al ejercicio de su potestad tributaria, o bien, que parten de interpretaciones diversas de los mismos."

Así las cosas, podemos concluir que lo que origina (causa agendi) el problema de la doble o múltiple imposición internacional, es el plano de igualdad de los Estados soberanos por el que cuando se generan ingresos por los que una persona física o moral que es ciudadano o residente de un Estado soberano que tiene actividades en otro Estado soberano; estos ingresos serán gravables en ambos países, y es precisamente en este punto donde se genera el conflicto de determinar a qué país corresponde la facultad de imponer la carga tributaria.

En este contexto, nos encontramos frente a un efecto lesivo al patrimonio del contribuyente, ya que por la imposición de la

9 TRON, Manuel E. op. cit. p. 13.

repetida carga impositiva, éste se ve afectado en forma injusta, ya que no es justificación el hecho de que por estar el supuesto de la imposición gravado en dos o más países, el sujeto se vea afectado por estar ligada su fuente de ingreso a éstos, como lo observa Eduardo Abril A. (10), citado por Manuel E. Tron al señalar:

"una misma renta no debe someterse a tributación dos veces por el hecho de vincularse a dos países debido su origen a la residencia de su titular."

1.3.- Intentos para evitarla:

Manuel de Juano (11) cita en su curso de Finanzas y Derecho Tributario un antecedente de este tipo de medidas:

"La Conferencia Económica Mundial de Bruselas dictó una recomendación sobre la necesidad de adoptar las medidas que se estimasen pertinentes para resolver los problemas de la doble imposición internacional a fin de aliviar las cargas fiscales y la presión tributaria. Desde el año de 1921, los Estados de la Europa Central empezaron a suscribir acuerdos sobre la materia. Existe al respecto un episodio trascendente. Es precisamente en ese año 1921, cuando la Sociedad de las Naciones designó una Comisión compuesta por las personalidades extraordinarias de Seligman, Stamp, Einaudi y Bruins, a fin de que se expidieran sobre el particular. Ellos presentaron en el año 1923, un informe con las siguientes conclusiones: Existen cuatro soluciones posibles para evitar la doble imposición: 1o. el llamado método de discriminación de todas las rentas que proviengan del extranjero; 2o. el método de exención de todas

10 Citado por Manuel E. Tron. op. cit. p. 12.

11 DE JUANO, Manuel. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. Tomo II. Ed. Molachino. Rosario, 1964. p. 725.

las rentas que salen al exterior; 3o. el método de la subdivisión de los impuestos; y 4o. el método de clasificación y repartición de las fuentes, según el cual el Estado podría imponer de acuerdo con el origen, ciertas categorías de riqueza, pero quien no fuese residente, estaría exento de impuesto por las rentas que obtenga de otras categorías."

En opinión de Dolores B. Chapoy Bonifaz (12), para dar solución a este conflicto han surgido dos sistemas, y al efecto señala:

"Para resolver este problema han surgido dos sistemas para determinar la facultad de imponer gravamen: el de la residencia o nacionalidad del causante, y el de la fuente de ingreso."

Estamos de acuerdo con Dolores Chapoy por lo que respecta a su opinión sobre los sistemas unilaterales para resolver este problema, aunque cabe aclarar que según nuestra legislación en materia del Impuesto Sobre la Renta (Art. 1o.), además de la nacionalidad o residencia, la fuente de ingreso es un concepto general que contiene a dos sistemas en sí mismos, que serían, el de la fuente de riqueza uno y el establecimiento permanente el otro, como lo estudiamos en su oportunidad en el inciso "b" de este mismo capítulo.

Señala además la autora en cita como medidas internas para evitar la doble imposición: el establecimiento de un crédito del impuesto extranjero contra el impuesto nacional, la

12 CHAPOY, Dolores Beatriz. Problemas derivados de la Múltiple Imposición Interestatal e Internacional. UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. México, 1972. p. 165.

deducción del impuesto extranjero para efectos de liquidación del impuesto nacional y el diferimiento del impuesto nacional sobre utilidades retenidas en el país de la fuente. (13)

En opinión de Ramón Valdés Costa (14), el sistema del acreditamiento del impuesto extranjero contra el impuesto nacional es el más usado por los países latinos, y afirma:

"El sistema más corriente, y sobre todo el que más interesa a América Latina, porque es el aplicado estrictamente por los Estados Unidos, con quien mantenemos las mejores vinculaciones económicas internacionales, es el llamado del crédito impositivo o imputación impositiva, conocida internacionalmente bajo la expresión inglesa "tax credit". Consiste en que el contribuyente del país inversor que debe computar en su declaración por todas las rentas que obtiene, independientemente del lugar geográfico en que ellos se producen, puede, a los efectos de evitar la doble imposición, imputar al impuesto resultante lo que haya pagado en el extranjero por concepto de impuestos a la renta obtenida en ese país."

Tenemos también dos posibles soluciones aportadas por Luis Carballo Balvanera (15):

"A fin de evitar la doble imposición internacional, los ordenamientos jurídicos propugnan por dos posibles soluciones:
a) El criterio unilateral, consistente en la decisión soberana de cada Estado de establecer en su legislación interna los conceptos jurídicos específicos de armonización acordes con su respectiva política fiscal.

13 Cfr. *ibidem*. p. 168.

14 VALDES, Ramón. Estudios de Derecho Tributario Internacional. Montevideo, 1976. p. 22.

15 CARBALLO, Luis. Marco Constitucional de los Tratados Internacionales en Materia Fiscal. Integración Económica y Tributaria. Universidad de Guadalajara, 1992. p. 52.

b) El criterio convencional mediante la concertación de los instrumentos de solución entre dos o más países al celebrar tratados o convenciones fiscales internacionales.

Atendiendo a su diversa naturaleza, resulta que el primero es el sistema general que establece la legislación de cada Estado para definir la causación de los distintos impuestos nacionales.

El segundo sistema tiene el carácter de norma específica en el marco del derecho interno."

Podemos decir que existen medidas internas o unilaterales y externas o bilaterales para evitar este problema, tal y como lo señala Fernando Villar Montekio (16):

"Normalmente, existen dos tipos de medidas para aliviar la doble tributación internacional. Las unilaterales como la reducción del gravamen nacional o la concesión de créditos o deducciones a dicho gravamen; y las bilaterales, que consisten en la celebración de tratados internacionales para crear, modificar o extinguir las obligaciones tributarias en los países involucrados."

Por lo que respecta a las medidas bilaterales adoptadas internacionalmente, tenemos que los convenios o tratados internacionales, tienen el objetivo de uniformar los criterios de los Estados soberanos, por los que generalmente los países contratantes se obligan a renunciar a la imposición del gravamen del ingreso de sus residentes cuando la fuente de riqueza está situada fuera del territorio nacional, siempre que se acredite dicha situación.

16 VILLAR, Fernando. Los Tratados Internacionales en Materia Tributaria. Integración Económica y Tributación. Universidad de Guadalajara, 1992. p. 60.

En nuestra opinión, una alternativa más sería que el legislador en materia tributaria partiera de principios generales y uniformes aceptados internacionalmente para el logro de una armonización internacional de la estructura jurídico tributaria, lo que redundaría en beneficio de los países contratantes al facilitar la integración y acelerar el proceso del desarrollo económico.

CAPITULO 2.
ORDEN JURIDICO MEXICANO

2.- ORDEN JURIDICO MEXICANO

Una vez establecido el entorno de la problemática que nos ocupa, es preciso establecer la forma en que se encuentra estructurado nuestro sistema jurídico, a efecto de ubicar el orden jerárquico de la legislación en nuestro país.

2.1.- Sistema Jurídico y Jerarquía de Leyes.

Todo Estado de Derecho, como lo es el nuestro, se encuentra contenido en una ley fundamental y suprema, que es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el calificativo de fundamental implica que dicha Constitución es el ordenamiento básico de toda la estructura jurídica estatal, es decir, es el cimiento del sistema de Derecho normativo que contiene la expresión de las decisiones fundamentales de carácter político, social, económico, cultural y religioso, además de que es la fuente de creación de los órganos primarios del Estado, estableciendo la demarcación de su competencia y la normación básica de su integración humana.

En este tenor, Felipe Tena Ramírez (17) establece en su obra Derecho Constitucional Mexicano, que la característica de supremacía tiene dos acepciones, y precisa:

17 TENA, Felipe. op. cit. p. 11.

"Así es como la supremacía de la Constitución responde, no sólo a que ésta es la expresión de la soberanía, sino también a que por serlo está por encima de todas las leyes y de todas las autoridades: es la ley que rige las leyes y que autoriza a las autoridades. Para ser precisos en el empleo de las palabras, diremos que supremacía dice la calidad de suprema, que por ser emanación de la más alta fuente de autoridad corresponde a la Constitución; en tanto que primacía denota el primer lugar que entre todas las leyes ocupa la Constitución."

Ahora bien, la supremacía de nuestra Carta Magna se encuentra consagrada en la propia Constitución (18), en su artículo 133 que establece:

"Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella, y todos los tratados que estén celebrados de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República con aprobación del Senado, serán la ley suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados."

De esto se desprende que la Constitución, las leyes federales y los tratados serán ley suprema, siempre y cuando éstos dos últimos no sean contrarios a lo establecido en la propia Constitución, por lo que podemos afirmar que prevalece la supremacía de la Constitución, como lo establece atinadamente Ignacio Burgoa (19) quien señala:

"En efecto, el principio de supremacía constitucional implica que la Constitución tiene en todo caso preferencia aplicativa sobre cualquier disposición de índole secundaria que la

18 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 1992.

19 BURGOA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. Ed. Porrúa. México, 1985. p. 365.

contrarie, principio que tiene eficacia y validez absoluta tanto por lo que respecta a todas las autoridades del país, como por lo que atañe a todas las leyes no constitucionales."

Jorge Carpizo y Jorge Madrazo (20) establecen la jerarquía de leyes siguiente:

"Del artículo 133, en conexión con otros artículos, especialmente el 16, el 103 y el 124, se desprende la jerarquía de las normas en el orden jurídico mexicano a saber:

- I.- Constitución Federal;
- II.- Leyes Constitucionales y Tratados; y
- III.- Derecho Federal y Derecho Local."

Con fundamento en la clasificación anterior y debido a que el tema de análisis es un tratado internacional, tenemos que éstos se encuentran ubicados en el mismo nivel jerárquico que las leyes federales, por lo que se hace evidente que la ley aplicable de la materia, que en este caso es la Ley del Impuesto Sobre la Renta que corresponde al ámbito federal, es que nos limitaremos únicamente al estudio de la legislación federal tributaria.

2.2.- Legislación Mexicana en Materia Tributaria.

Del breve análisis realizado acerca del ordenamiento jurídico mexicano, hemos establecido las bases en que se encuentra sustentado el orden y jerarquía de las leyes de nuestro país, por lo que el paso siguiente es el de establecer cuál es la estructura de nuestra legislación en materia tributaria.

El antecedente de la facultad legislativa del Congreso de la Unión en cuestión de tributos se encuentra plasmado en nuestra Carta Magna, cuyo artículo 73 fracción VII que al efecto establece:

"Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

VII).- Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto."

Asimismo, los artículos 117 fracciones IV, V, VI, VII, IX y el 118 fracción I, establecen la facultad legislativa a los Estados de la Federación en materia tributaria en el siguiente tenor:

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

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

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

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

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

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."

De la lectura de los transcritos artículos se desprende, que si bien la facultad conferida a los Estados de legislar en materia de tributos no es expresa, se establece por exclusión, es decir, establece lo que los Estados no pueden hacer, y entre estas limitaciones no se encuentra la de legislar en materia de contribuciones, luego entonces si pueden legislar para imponer cargas fiscales a nivel estatal, y es por esto que no sólo el Estado posee soberanía sino también las Entidades Federativas antes mencionadas son soberanas en cuanto a su régimen interior y se desarrollan en forma independiente al poder central aunque con las limitaciones previstas en la ley suprema que señala el

deber de los Estados de permanecer en unión con la Federación sin contravenir sus disposiciones, en los términos siguientes:

"Artículo 40.- Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, 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."

Siguiendo con el análisis de los preceptos constitucionales nos encontramos que la idea expresada en el anterior párrafo se encuentra reforzada con el artículo 124 que a la letra dice:

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

Así las cosas observamos que desafortunadamente nuestra Ley Fundamental no hace un señalamiento expreso para distribuir las fuentes que deberán ser gravadas, bien por el Estado o bien por las Entidades Federativas, por lo que se dice que la facultad impositiva es concurrente entre ambos, y por ende constitucional, por lo que nos adherimos a la opinión de Manuel E. Tron (21) al respecto, quien señala:

"Debe destacarse que no existe precepto constitucional que limite o que prohíba expresamente la doble tributación por concurrencia de la Federación y los Estados; por lo anterior, salvo que se trate de una invasión de facultades o competencia tributaria, o bien, se presente algún vicio constitucional

21 TRON, Manuel E. op. cit. p.38.

concreto, el hecho de que la Federación y uno o más Estados concurran a gravar una misma fuente no es, en nuestra opinión inconstitucional."

Procurando establecer un orden esquemático en la categoría de leyes fiscales federales, podemos decir que éstas se encuentra divididas en dos:

- a).- Leyes Fiscales Especiales
- b).- Código Fiscal de la Federación.

La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1992, establece en su artículo 1º, los conceptos por los que percibirá sus ingresos, y estos conceptos están regulados por sus respectivas leyes que son las siguientes:

a).- Leyes Fiscales Especiales

- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Ley del Impuesto al Activo.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- Ley del Impuesto por la Prestación de Servicios Telefónicos.
- Ley del Impuesto sobre las Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal prestado bajo la Dirección y Dependencia de un patrón.

- Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.
- Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.
- Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.
- Ley Aduanera.

b).- Código Fiscal de la Federación.-

Las disposiciones del Código Fiscal de la Federación (vigente para 1992), se aplicarán supletoriamente a las leyes especiales, tal y como se establece en su artículo 10.:

" 10.- Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto."

La forma en que se encuentra estructurado el Código Fiscal de la Federación, es la siguiente:

Título I.- Contiene disposiciones generales, tales como la obligación de contribuir al gasto público de las personas físicas y morales, los diferentes tipos de contribuciones, los conceptos de los mismos, forma de aplicación de la ley, fechas de pago, domicilio fiscal, términos, conceptos de figuras jurídicas como son la enajenación, fusión, escisión de sociedades, arrendamiento financiero, conceptos de empresa, actualización de contribuciones, etc.

Título II.- Contiene los derechos y obligaciones de los contribuyentes, estableciendo formalidades del procedimiento, la forma de determinar las contribuciones y sus accesorios,

tipos de cambio utilizados, medios y aplicación de los pagos, actualización de contribuciones y cálculo de recargos, reglas de la devolución de impuestos a favor del contribuyente, intereses a cargo del fisco, compensación de cantidades a favor del causante, casos de responsabilidad solidaria, formalidades y requisitos de la documentación contable, forma y términos de presentación de declaraciones, etc.

Título III.- Establece las facultades de las autoridades fiscales, entre las que destacan, la obligación de contestar a las consultas de los particulares, requisitos de las notificaciones de los actos administrativos, facultades del ejecutivo federal para condonar y establecer plazos de contribuciones, dictar reglas administrativas, conceder estímulos fiscales, medidas de apremio, embargos precautorios, facultades de comprobación, garantías, prórrogas y pagos parciales, etc.

Título IV.- Contempla en el capítulo I lo que concierne a las infracciones, el capítulo II que corresponde a la determinación de los tipos penales y las penas correspondientes, así como el procedimiento penal en materia fiscal.

Título V.- Establece los procedimientos administrativos que constituyen el medio de defensa de los particulares, el cual en el capítulo I se refiere a los recursos administrativos de

revocación y el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución; el capítulo II que trata de las notificaciones dentro de los recursos y la garantía del interés fiscal; y el capítulo III que señala el procedimiento administrativo de ejecución.

Título VI.- Este apartado establece el procedimiento contencioso administrativo que consituye otro medio de defensa de los contribuyentes ante las resoluciones de las autoridades, en el que el capítulo I corresponde a las disposiciones generales, el capítulo II contiene las causas de improcedencia del mismo, el capítulo III las causas de impedimento y excusas para conocer del asunto de que se trate, del capítulo IV al IX se encuentran definidas las diferentes etapas del procedimiento, en el capítulo X los recursos, en el capítulo XI los requisitos de las notificaciones y el cómputo de los términos, y por último el capítulo XII contiene la forma en que se elaborará la jurisprudencia que dicten las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación que es la autoridad competente para conocer del procedimiento contencioso administrativo en materia federal.

2.3.- Procedimientos Administrativos.

Como hemos apuntado en el inciso anterior, el Código Fiscal de la Federación, en el Título V, prevé los procedimientos

administrativos tributarios que constituyen el conjunto de normas jurídicas que regulan las situaciones y trámites que deberán seguirse ante las autoridades administrativas con el objeto de hacer efectivo un derecho, o bien, para dar cumplimiento a una obligación tributaria.

Cabe aquí señalar la diferencia que existe entre proceso y procedimiento, ya que ambos términos pueden prestarse a confusión por parecer análogos. La mayoría de los autores concuerdan en que un proceso siempre implica litigio, no así el procedimiento que constituye una serie de actuaciones ordenadas a un fin.

Sergio F. González de la Garza (22) afirma:

"No todo procedimiento es un proceso, pero todo proceso es un procedimiento. Procedimiento, según dicen varios autores, es rito, cauce, conducto integrado por actos que se ordenan a una finalidad, que puede ser jurisdiccional o no. En cambio, proceso implica siempre litigio, composición."

En el mismo sentido opina Nava Negrete (23), citado por De la Garza al establecer que la separación entre proceso y procedimiento se realiza:

"Connotando al proceso teleológicamente y al procedimiento formalmente. De éste se dice que es la serie o sucesión de

22 GONZALEZ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 12a. Ed. Porrúa. México, 1983. p.641.

23 Ibidem p. 642.

actos regulados por el Derecho; una coordinación de actos en marcha, relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico final, que puede ser el de un proceso y el de una base o fragmento suyo; expresa la forma exterior del proceso y la manera como la ley regula las actividades procesales, la forma, el rito a que éstos deben sujetarse. De aquél se afirma ser un concepto teleológico, el complejo de actividades de aquellos sujetos órgano jurisdiccional y partes encaminado al examen y actuación en su caso, de las pretensiones que una parte esgrime frente a otra; que se caracteriza por su finalidad jurisdiccional compositiva del litigio."

De los autores citados, podemos concluir que las diferencias entre proceso y procedimiento pueden resumirse en:

PROCESO	PROCEDIMIENTO
1).- El proceso implica litigio	El procedimiento no
2).- Tiene una finalidad jurisdiccional	No tiene una finalidad jurisdiccional en si mismo, aunque puede estar orientado a tal fin
3).- Complejo de actividades sujetas al órgano jurisdiccional	No necesariamente están sujetas al órgano jurisdiccional, ya que pueden ventilarse ante los órganos de la administración pública

Ahora, pasaremos a establecer el concepto del procedimiento administrativo; entre los autores de Derecho Tributario

estudiados, tenemos la definición de Andrés Serra Rojas (24), citado por Raúl Rodríguez Lobato quien nos dice que:

"El procedimiento administrativo está constituido por las formas legales o técnicas necesarias para formar la voluntad de la administración pública."

Nava Negrete (25) opina que:

"El procedimiento administrativo es el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración."

Intentaremos dar una definición propia con los elementos aportados por los autores; y diremos que el procedimiento administrativo es el conjunto de normas jurídicas de naturaleza procesal que regulan los actos o actuaciones del contribuyente para obtener la defensa de un derecho o para dar cumplimiento a una obligación frente a un órgano de la administración pública federal.

24 Citado por Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2a. ed. Colección Textos Jurídicos Universitarios. Ed. Haria. México, 1989. p.197.

25 Citado por González De la Garza. op. cit. p. 642.

Ahora bien, hay ciertos elementos fundamentales que debe contener todo procedimiento administrativo, mismos que fueron propuestos en el Congreso Internacional de Ciencias Administrativas celebrado en Varsovia en 1936 (26):

- "1).- El principio de audiencia de las partes.
- 2).- La enumeración de los medios de prueba que deben ser utilizados por la administración o por las partes en el procedimiento.
- 3).- La fijación del plazo para la actuación de la autoridad.
- 4).- Determinación expresa de los actos para los que la autoridad deba consultar a otras autoridades.
- 5).- Motivación de los actos de autoridad que afectan al particular.
- 6).- Requisitos de las notificaciones de las resoluciones de la autoridad a los particulares."

A nuestro parecer el inciso número 1 es el que en realidad constituye un principio fundamental, ya que se consagra como garantía individual en nuestra Constitución (27) en su artículo 14 que establece:

"Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho."

Vemos entonces que el derecho de audiencia consagrado en el anterior artículo, constituye una garantía de los individuos ante las autoridades, mismas que están obligadas a observar las formalidades esenciales del procedimiento.

26 Citado por González De la Garza. op. cit. p. 643.

27 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 1992.

Ahora bien, los incisos del 2 al 6 se encuentran regulados en el Código Fiscal de la Federación, y creemos que son estos elementos los que constituyen las formalidades esenciales del procedimiento a que se refiere el citado precepto constitucional.

Así las cosas, la doctrina ha establecido una clasificación de los procedimientos administrativos y siguiendo con González de la Garza (28), tomaremos la suya ya que nos parece la más adecuada:

"a) Procedimientos preparatorios y de control.-

Se refieren a todos los actos realizados por la administración para establecer los métodos y medidas para llegar a conocer la producción de los hechos generadores de créditos fiscales y la existencia y actividad de los sujetos pasivos potenciales o actuales de créditos tributarios y para controlarlos adecuadamente;

b).- Procedimiento de determinación.-

Por virtud del cual la Administración indaga la producción de hechos generadores que han sido o no declarados, revisa las declaraciones con objeto de saber si los hechos generadores han sido propiamente denunciados y si la determinación hecha por el sujeto pasivo está de acuerdo con la ley o bien rectifica la determinación, o hace la determinación cuando la ley así se lo encarga;

c).- Procedimientos de reembolso y extinción de créditos fiscales;

d).- Procedimientos coercitivos que utiliza la Administración para hacer cumplir sus determinaciones;

e).- Procedimientos de ejecución forzosa; y

28 Cfr. González De la Garza Sergio. op. cit. p. 645.

f).- Procedimientos de impugnación que la ley establece para la protección de los derechos de los contribuyentes."

Obviamente la clasificación anterior fue hecha por el autor con fundamento en la legislación aplicable, a lo que nosotros para efectos de nuestro estudio y con fundamento en lo ya estudiado, podríamos sugerir la inclusión de un apartado nuevo que sería:

g).- Procedimiento amistoso.-

Es el medio de impugnación establecido en un tratado internacional, para la protección de los derechos del contribuyente en el ámbito internacional.

Este procedimiento está contemplado en el Tratado que analizamos, (artículo 24) y que, como ya vimos en su oportunidad, en nuestro país son ley de observancia obligatoria, a partir de que son aprobados por el Senado de la Unión. El Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta, es ya de observancia obligatoria para las autoridades administrativas de nuestro país, a partir del 15 de agosto de 1991, fecha en que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto que lo aprueba.

Por la política de crecimiento y de desarrollo que ha venido experimentando el Gobierno del Presidente Carlos Salinas de

Gortari, creemos que la tendencia del país, será la de continuar con la concertación de este tipo de tratados, por lo que nos parece que este análisis será de alguna utilidad para ir perfeccionando en lo posible, este tipo de procedimientos.

Los procedimientos administrativos como ya hemos señalado anteriormente, forman parte de los medios de defensa que tiene a su alcance el contribuyente, bien sea para combatir determinaciones de créditos fiscales, bien para exigir devolución de los pagos en exceso, o bien, para oponerse al procedimiento de embargo que lleva cabo la autoridad hacendaria para garantizar el pago de sus créditos fiscales. Es en razón de estos medios de defensa que el objetivo principal de nuestro trabajo, se fundamenta en dichos procedimientos administrativos y que como ya hemos visto, el procedimiento amistoso es el medio de defensa en materia de un tratado internacional, que si bien no elimina la doble imposición, si constituye un instrumento por el que se puede solicitar a la autoridad fiscal, la revisión de las determinaciones impositivas que no se hayan aplicado conforme a las disposiciones del mismo.

En palabras del tratadista Ottmar Buhler (29) el procedimiento amistoso es una medida para eliminar los casos no previstos de

29 BUHLER, Ottmar. Principios de Derecho Internacional Tributario. Versión castellana de Fernando Cervera Torrejón. Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1968. p. 79.

doble imposición internacional en los tratados, a lo cual establece:

"No se encuentra en los tratados de doble imposición internacional una cláusula general que declare materialmente ilícita la doble imposición; por el contrario, se traduce el expreso mantenimiento de la doble imposición en materias menores cuando no se llega a un acuerdo sobre los mismos. Las posibilidades de acudir al << procedimiento amistoso >> para eliminar los casos no previstos de doble imposición es la concepción básica de los mismos, pero no hasta el punto de llegar a una completa y definitiva eliminación de la misma en el terreno del tratado mismo."

Como vemos, no es posible eliminar por completo, aún en el contexto de un tratado internacional, la figura de la doble imposición internacional, pero es ya un gran avance que los Estados se preocupen por concertar este tipo de tratados que tienden a evitarla, y que cuando se configure, se pueda acudir a impugnarla por este tipo de procedimientos llamados "amistosos".

De lo anterior se desprende que este procedimiento es una alternativa de solución al conflicto, pero no la única, ya que al establecer el artículo 24 de este tratado (30) que:

"Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes implican o pueden implicar -para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho Interno de estos Estados, esta persona podrá presentar a la autoridad competente del Estado

30 Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta.

contratante del cual esa persona es un residente, una petición por escrito...".

Es por esto, por lo que podemos decir que se puede acudir a los recursos previstos por la ley de la materia, o bien, se puede invocar este procedimiento. Es precisamente este planteamiento el que pretendemos analizar, a fin de aclarar la confusa situación en que nos deja la redacción del mencionado artículo 24, ya en el mismo no se establece si con la interposición del procedimiento administrativo se suspenden los términos de interposición de los recursos que prevé el Código Fiscal de la Federación.

De conformidad con el artículo 116 y siguientes del mencionado Código, tenemos las clases de recursos administrativos y su procedencia, que son los siguientes:

"Art. 116.- Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer los siguientes recursos:

I.- El de revocación.

II.- El de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Art. 117.- El recurso de revocación procederá contra las resoluciones definitivas que:

I.- Determinen contribuciones y accesorios.

II.- Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

III. Siendo diversas de las anteriores, dicten las autoridades aduaneras.

Art. 118.- El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución procederá contra los actos que:

I.- Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución

o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código. (indemnización al fisco del 20% sobre el valor de cheque devuelto por falta de fondos).

II.- Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley.

III.- Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código. (terceros perjudicados).

IV.- Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código." (valor determinado por avalúo comercial para bienes inmuebles y avalúo pericial para negociaciones).

Señala el Código en su artículo 120 que la interposición del recurso de revocación será optativa para el contribuyente antes de acudir al juicio de nulidad fiscal ante el Tribunal Fiscal de la Federación, no así el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, que deberá agotarse antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación.

El plazo de interposición de los recursos, de acuerdo con el artículo 121, será de 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación.

Aunque el artículo 120 nos señala la opción para interponer el recurso o el juicio de nulidad, el artículo 125 establece en forma más detallada esta facultad optativa del contribuyente:

"Art. 125.- El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación."

Una vez establecidas las clases de recursos y su procedencia, pasaremos a señalar el juicio ante el Tribunal, mismo que conforma el procedimiento contencioso administrativo.

La Ley no precisa la procedencia del juicio en forma expresa, lo hace por exclusión al señalar los casos en que no procede y que son:

"Art. 202.- Es improcedente el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación en los casos, por las causas y contra los actos siguientes:

- I.- Que no afecten los intereses jurídicos del demandante.
 - II.- Cuya impugnación no corresponda conocer a dicho Tribunal.
 - III.- Que hayan sido materia de sentencia pronunciada por el Tribunal Fiscal de la Federación, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas.
 - IV.- Respecto de las cuales hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento cuando no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal Fiscal en los plazos que señala este Código.
 - V.- Que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal.
 - VI.- Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquéllos cuya interposición sea optativa.
 - VII.- Conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
Para los efectos de esta fracción, se entiende que hay conexidad siempre que concurren las causas de acumulación previstas en el artículo 219 de este Código.
 - VIII.- Que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial.
 - IX.- Contra ordenamientos que den normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente.
 - X.- Cuando no se haga valer agravio alguno.
 - XI.- Cuando de las constancias de autos apareciere claramente que no existe el acto reclamado.
 - XII.- En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de este Código o de las leyes fiscales especiales.
- La procedencia del juicio será examinada aún de oficio."

Podemos concluir que ante la determinación de un crédito fiscal el contribuyente que vea afectados sus intereses, podrá interponer el recurso de revocación y de oposición, o bien, podrá optar por la interposición del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación para anular los efectos de una resolución administrativa fiscal liquidatoria, en un plazo de 45 días y de acuerdo con los lineamientos que establezca la ley; o de conformidad con el convenio internacional, podrá acudir al procedimiento amistoso establecido en el mismo, dentro de los dos años siguientes a la primera notificación de la medida que dé origen a la imposición que no esté conforme a lo en él dispuesto.

Tratando de establecer un esquema de los medios de defensa con que cuenta el contribuyente afectado por la doble imposición internacional, podemos resumir lo siguiente:

I.- Procedimiento Administrativo

1) Recurso de Revocación.- Se interpone contra la validez de un acto administrativo en materia fiscal ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto en un término de 45 días.

2) Recurso de Oposición al Procedimiento de Ejecución.- Con el propósito de atacar la ejecución de un acto, no la validez, ante la oficina ejecutora en un plazo de 45 días.

II.- Procedimiento Amistoso

Recurso de Revisión.- Contra la medida que dé origen a la imposición en inconformidad con las disposiciones del tratado internacional, ante la autoridad competente y en un plazo de dos años.

III.- Procedimiento Contencioso Administrativo

Juicio de Nulidad Fiscal.- Procede contra resoluciones liquidatorias de créditos fiscales y se interpone ante el Tribunal Fiscal de la Federación en un plazo de 45 días.

CAPITULO 3.
CONVENIOS INTERNACIONALES EN MATERIA FISCAL

3.- CONVENIOS INTERNACIONALES EN MATERIA FISCAL

En los últimos tiempos se ha venido registrando, en la mayor parte los países del mundo, una creciente inquietud respecto de los problemas que el fenómeno de la doble imposición internacional trae como consecuencia al gravar el ingreso de los inversionistas y que son perjudiciales para el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios de origen extranjero pero de consumo necesario, así como la elevación del costo de los empréstitos y del flujo en general de capitales del exterior sujetos a las relaciones internacionales, entre otros.

Es por esto, que desde fines del siglo XVIII, los países desarrollados han concertado convenios o tratados para unificar y garantizar dentro de lo posible, soluciones comunes a los casos de doble imposición entre los Estados involucrados como la única forma práctica y efectiva de evitar la doble imposición internacional logrando una mayor armonía en las relaciones económicas.

3.1. Antecedentes Históricos.

Estos convenios o tratados internacionales de conformidad con el artículo 2 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los

Tratados, del 23 de mayo de 1969 (31) se definen de la siguiente manera:

"I. Para los efectos de la presente Convención: a) se entiende por <<tratado>> un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular;..."

Estos convenios o tratados internacionales han sido objeto, a través del tiempo, de una larga elaboración tendiente a uniformar criterios.

En sus comienzos fueron realizados por la Sociedad de las Naciones (Organismo para la asociación de países anterior a la Organización de las Naciones Unidas), así como por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, la cual fue constituida por convenio firmado el 14 de diciembre de 1960, en París, por los Miembros de la Organización Europea de Cooperación Económica: República Federal de Alemania, Austria, Bélgica, los Estados Unidos de Norteamérica, Canadá, Dinamarca, España, Francia, Grecia, Irlanda, Países Bajos, Portugal, Reino-Unido, Suecia, Suiza y Turquía.

Ahora bien, muchos de los convenios internacionales celebrados en el periodo inmediato anterior a la Primera Guerra Mundial fueron concertados con los contribuyentes para salvar

50050

situaciones particulares. Uno de los primeros intentos para evitar la doble imposición, de conformidad con lo establecido por Seligman (32), es el convenio realizado entre Francia y Bélgica en 1843, por medio del cual cada uno de los contratantes conviene en proporcionar al otro, toda la información tributaria que pudiera ayudar al cobro efectivo de los impuestos, un tratado similar al anterior fue celebrado entre los países bajos en 1845. En 1851, Holanda y el Zollverein Alemán, celebraron un tratado limitando los impuestos en las vías marítimas e internacionales. Un convenio análogo fue llevado a cabo en 1873 entre los países bajos y el imperio alemán.

A fines del siglo pasado fue celebrado entre Alemania y los Países Bajos el 27 de junio de 1899, un convenio que consideraba la construcción de vías férreas en conexión con otros países y prevenía la doble imposición de la compañía constructora por el simple prorrateo del impuesto sobre los ingresos de operación de conformidad con la longitud de las vías en cada país.

Unicamente los convenios generales podían contemplar tan complejos factores como eran los relativos a las diferentes etapas de desarrollo económico e industrial; de las relaciones

32 Cfr. Seligman Edwin R.A. Double Taxation and International Fiscal Cooperation. The Macmillan Company. 1928. p. 58.

comerciales y financieras; las utilidades obtenidas y por obtener, así como los muy peculiares tecnicismos de los diferentes sistemas tributarios de los países involucrados.

Es así como en la etapa en que los impuestos que gravaban el ingreso eran bajos y el comercio internacional se generalizó, que la necesidad de regular este fenómeno se hacía cada vez más evidente. Los convenios eran pocos y muy simples, en los que se reservaba la imposición del gravamen al ingreso de los nacionales de cada país contratante, ya sea al país del domicilio o de residencia, o en el caso de bienes inmuebles y empresas mercantiles, al país de origen.

Un ejemplo de convenio realizado en estos términos es el que en 1899 fue celebrado entre el Imperio Austro-Húngaro y Prusia, que sirve de antecedente a los realizados por otros países con sistemas tributarios similares como los firmados entre el Imperio Austro-Húngaro y varios Estados Alemanes en 1901-1912; Sajonia y Baviera en 1903; Austria y Hungría en 1907; Austria y el Estado de Baden-Württemberg en 1908; Prusia y Luxemburgo en 1909; Alemania y el Cantón de Hasse en 1913; Austria y Baviera en 1913.

Como resultado de las enormes pérdidas al comercio, a la banca y a la industria que trajo consigo la Primera Guerra Mundial, fue que la cooperación internacional recibió un nuevo impulso y

se realizaron estudios y conferencias sobre la doble tributación, seguidos de la elaboración de convenios internacionales en gran escala. Se hicieron propuestas en 1920 por la Conferencia Internacional celebrada en Bruselas y por la Cámara Internacional de Comercio.

Asimismo, desde 1922 la Liga de las Naciones fue requerida por la Conferencia Económica Internacional, celebrada en Ginebra, para preparar medidas de cooperación internacional para prevenir la evasión fiscal, así como la fuga de capitales para evadir los impuestos. Las medidas en contra de la evasión fiscal fueron recomendadas por la Conferencia Tributaria Regional organizada por México en 1943 con la participación de Canadá, Estados Unidos, Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, Uruguay, Guatemala, Perú y Venezuela, de la que surgió el Modelo de Tratado de México, cuyos rasgos más sobresalientes destacan la tesis de que debe gravarse el ingreso de los extranjeros exclusivamente en la fuente, es decir, en el Estado en donde se desarrolla la actividad económica gravada, además del hecho de que sería más beneficioso para las arcas del Estado el sacrificio que implicaba la eliminación de la doble imposición, mismo que desalentaría las transferencias financieras.

En marzo de 1946, en la ciudad de Londres, se reunió nuevamente un Comité de expertos para revisar el Modelo de Tratado

aprobado en México en 1943. De esta reunión nace un nuevo Modelo, cuyas variantes representaron una segunda alternativa para la concertación de Tratados de este tipo. Se reúne nuevamente en 1963 el Comité de Expertos en París, para elaborar un Tercer Modelo, que reduce el criterio de imposición en la fuente, adoptado en México, y en Londres, para sustituirlo por el principio de residencia.

Desde entonces, este proceso de negociaciones internacionales ha mostrado la tendencia de los "convenios tipo" que prevén soluciones multilaterales aplicables simultáneamente a varios países, como lo es el caso del Modelo de Cartagena, adoptado por los países del llamado Pacto Andino en 1971, que establece las fórmulas de tratamiento fiscal común, acordadas entre las naciones que integran la Comunidad Económica Europea.

3.2. Generalidades de los Tratados y marco jurídico para su celebración en los Estados Unidos Mexicanos.

De acuerdo con lo expuesto, podemos establecer que los problemas que surgen como consecuencia de la doble imposición internacional han demostrado tener una trascendencia cada vez más relevante con motivo del incremento de las operaciones de los particulares a través de los territorios de varios países en los que realizan inversiones de capital por las que obtienen las consiguientes utilidades, por lo que, esos ingresos se ven afectados por un gravamen impuesto, tanto por el país de origen del ingreso, como por el país de residencia del inversionista, de conformidad con el Derecho Interno de cada Estado.

Ahora bien, cada país tiene el derecho de gravar un ingreso, ejerciendo su poder tributario, entendiéndolo a éste, en palabras de Guiliani Fonrouge (33) como:

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

Esta facultad de imponer gravámenes tiene su fundamento en la soberanía que ejerce un Estado en su territorio, misma que no

33 GIULIANI, Carlos M. Derecho Financiero. Ediciones De Palma. Buenos Aires, Argentina, 1965. Vol. I. p. 266.

puede ser interferida por ninguna otra soberanía ajena a la suya, es por esto que la materia fiscal, siguiendo la tradición occidental, debe ser regulada por las Constituciones nacionales de los Estados donde se consagra, entre otros, el principio de legalidad que debe regir a los tributos, tratando con esto de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes en sus relaciones con el fisco.

También el principio de legalidad exige el cumplimiento de un proceso de formación como el que hemos visto ya en el capítulo II de este trabajo correspondiente al orden jurídico mexicano, donde analizamos que es nuestra Constitución Política la que enmarca la distribución de competencias en materia de celebración de tratados internacionales; recordaremos que el artículo 133 de dicho ordenamiento, es el que faculta al Ejecutivo Federal a celebrar los tratados con arreglo a la propia Constitución y que deberán éstos posteriormente ser ratificados con la aprobación del Senado.

Con estos antecedentes concluimos en que una vez que se ha dado cumplimiento a este proceso de formación, los tratados se sitúan en la jerarquía de una ley federal. Ahora bien, atinadamente señala Luis Carballo Balvanera (34) la necesidad de crear una ley que expresamente regule el procedimiento de

34 CARBALLO, Luis. op. cit. p. 53.

celebración de los tratados, lo que daría más solidez al sistema:

"El sistema existente en la mayoría de los países consiste en que el tratado o convención una vez concluido en el ámbito interno tiene el rango de una ley. Este es el caso de México, que como hemos visto, una vez ratificado por el Senado asume ese carácter, formalmente eso es cierto.

No obstante, en atención a la materia involucrada y a las formalidades y rigurosidad del principio de legalidad, parecería conveniente que el órgano legislativo promulgara una ley específicamente a efecto de consolidar el sistema, tomando en cuenta los efectos presupuestarios evidentes que tiene la decisión implicada en el tratado."

Pues bien, el Gobierno de México ha dado un paso más adelante en materia de celebración de tratados, ya que el 2 de enero de 1992, se publicó en el Diario Oficial de la Federación que el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos ha promulgado un Decreto del Congreso que contiene la "Ley Sobre la Celebración de Tratados", (35) cuyo objeto es el de regular la celebración de tratados y Acuerdos Interinstitucionales en el ámbito internacional.

Esta ley está formada únicamente por once artículos, de los cuales hemos extractado los siguientes principios fundamentales que contiene y que son:

I.- Los tratados sólo pueden ser celebrados por el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos; los acuerdos interinstitucionales

sólo podrán ser celebrados por dependencias u organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal.

Hemos visto ya que los tratados son los acuerdos internacionales celebrados de conformidad con el Derecho Internacional entre dos o más países. Los acuerdos interinstitucionales son convenios regidos por el Derecho Internacional Público que pueden ser derivados o no de un tratado previamente aprobado.

II.- Corresponde únicamente al Presidente de la República otorgar "plenos poderes".

Se entiende como "plenos poderes" al documento mediante el cual se designa a una o a varias personas para representar a los Estados Unidos Mexicanos en cualquier acto relativo a la celebración de tratados.

III.- Establece expresamente el proceso de aprobación de los tratados por el Senado de la República, señalando como requisito para la obligatoriedad de los mismos, su publicación previa en el Diario Oficial de la Federación.

IV.- La Secretaría de Relaciones Exteriores será la que cuenta con facultades para la celebración de los tratados, asimismo,

será la responsable de su inscripción en el Registro correspondiente.

V.- El tratado o acuerdo interinstitucional que contenga mecanismos internacionales para la resolución de controversias legales donde sea parte la federación, personas morales o físicas mexicanas, y por la otra parte, gobiernos, personas morales o físicas extranjeras u organismos internacionales, deberá otorgar a mexicanos y extranjeros un trato conforme al principio de reciprocidad internacional, debiendo asegurarles garantía de audiencia y ejercicio de sus defensas; así como garantizar que los órganos de decisión aseguren su imparcialidad.

VI.- No reconocerá el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos, cualquier resolución de los órganos de decisión de los mecanismos internacionales para la solución de controversias cuando esté de por medio la seguridad del Estado, el orden público o cualquier otro interés esencial de la Nación.

VII.- El Presidente de los Estados Unidos Mexicanos nombrará a los árbitros, comisionados o expertos de los organismos de decisión de dichos mecanismos internacionales.

VIII.- Las sentencias, laudos arbitrales y resoluciones jurisdiccionales derivadas de la aplicación de los mecanismos

internacionales tendrán eficacia y validez dentro de la República, pudiendo utilizarse como prueba en los casos de nacionales que se encuentren en la misma situación jurídica.

Del contenido de esta ley podemos concluir que la postura de nuestro Gobierno ante la celebración de convenios internacionales, si bien es de compromiso a someterse a las resoluciones de los órganos de decisión de los mecanismos internacionales para el caso de controversias, este compromiso está sujeto a que no se comprometan intereses esenciales de la Nación.

Esperamos que esta limitante que plantea nuestra legislación, tampoco comprometa en el futuro el principio de reciprocidad internacional que deberá observar México frente a otros Estados, en la ejecución de sentencias dictadas de conformidad con el Derecho Internacional Público.

CAPITULO 4.

LA DOBLE IMPOSICION: UN ANALISIS CRITICO DEL ARTICULO
24 DEL CONVENIO ENTRE MEXICO Y CANADA DE FECHA
15 DE AGOSTO DE 1991

4.- LA DOBLE IMPOSICION: UN ANALISIS CRITICO DEL ART. 24 DEL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y CANADA DE FECHA 15 DE AGOSTO DE 1991.

4.1. Estructura del Convenio.

El Convenio materia de nuestro estudio, está conformado por 28 artículos, los cuales, van precedidos de un preámbulo y se complementan con cláusulas relativas a la firma, cuyo texto se redacta de conformidad con los procedimientos constitucionales de los Estados contratantes.

Capítulo I.- Ambito de Aplicación del Convenio.

En este primer capítulo los artículos 1 y 2, definen, el primero, a las personas a quienes es aplicable, y el segundo, que los impuestos exigibles serán, por parte de México: el impuesto sobre la renta, establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta; el impuesto al activo, establecido en la Ley del Impuesto al Activo; por parte de Canadá establece el impuesto sobre la renta.

Asimismo, establece la obligación de las autoridades competentes de los países contratantes, de comunicarse mutuamente las modificaciones importantes que se hubieren realizado en sus respectivos derechos internos.

Merece comentario, la interrogante que plantea la redacción del artículo 2, al señalar: "... las modificaciones importantes..."; al utilizar la palabra "importantes", nos parece que el redactor emplea un término muy subjetivo al no precisar qué tipo de modificaciones están las autoridades obligadas a comunicar, ¿o es que cada Estado contratante tendrá que decidir a su libre arbitrio qué modificación es importante y cuál no?

Capítulo II.- Definiciones.

En el artículo 3, se contienen las definiciones que habrán de utilizarse continuamente en el cuerpo del Tratado, entre otras podemos mencionar, por ejemplo: el término "México", "Canadá", "Estado Contratante", "persona", etc. Precisando que cualquier expresión no definida en él, tendrá el significado que la legislación de cada Estado le atribuya en ese momento, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente.

De lo anterior se desprende que cabe entonces la posibilidad de que cada una de las partes involucradas quiera interpretar un término que no haya sido expresamente definido, en su propio beneficio.

El artículo 4 nos proporciona la definición del término "Residente", que como ya quedó establecido, es uno de los criterios utilizados para considerar como contribuyentes a las personas residentes de un país, sin tomar en cuenta la nacionalidad de los mismos o el origen de los ingresos gravados. Esto con el fin de determinar, en caso de que se produzca conflicto por el domicilio, cuál será el Estado Contratante al que el Convenio le atribuye el derecho de gravar.

Asimismo, precisa los criterios que serán aplicables para el caso de que una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes; y para las personas morales, establece que serán las autoridades competentes quienes resuelvan y determinen la forma de aplicación del convenio al caso específico.

En el artículo 5 encontramos la definición del "Establecimiento Permanente", la cual se encarga de determinar, refiriéndose a grandes empresas comerciales e industriales que operan internacionalmente, cuál será el lugar efectivo de dirección de la empresa, así como el lugar donde tiene el principal asiento de sus negocios cuando han provocado que varias de sus negociaciones se consideren domiciliadas en diferentes naciones para efectos fiscales, enfatizando que sus instalaciones continúen establecidas durante un periodo superior a seis meses.

El artículo 6 previene la forma en que serán sometidas a imposición las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga por conducto de bienes inmuebles.

El artículo 7 establece la forma en que serán gravados los beneficios que obtenga una empresa de un Estado contratante cuando tenga actividades en el otro Estado contratante y obtenga además ingresos por medio de un establecimiento permanente situado en él, así como los gastos que podrán ser deducibles.

La forma en que se aplicarán los beneficios obtenidos por la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, se prevé en el artículo 8.

Los artículos 9 y 10 establecen el manejo de rentas, beneficios y dividendos de las personas con participación social en el capital de un residente del otro Estado contratante.

El manejo y causación de los intereses, las regalías y ganancias de capital de un residente de un Estado a otro, son reguladas en los artículos 11, 12 y 13.

La causación de rentas por prestación de servicios profesionales u otras de naturaleza independiente, así como los

sueldos, salarios y remuneraciones similares, son tratados en los artículos 14 y 15.

En los artículos 16, 17 y 18 encontramos regulados, respectivamente, las participaciones de consejeros, los ingresos de artistas y deportistas, así como el tratamiento de pensiones y anualidades.

Las funciones que se presten al servicio del Estado, así como el tratamiento al rubro estudiantes y al de otras rentas, están regulados en los artículos 19, 20 y 21.

El artículo 22 que comprende el capítulo IV, es el que establece los métodos para prevenir la doble imposición. El capítulo V, también llamado de "disposiciones especiales", comprende el artículo 23 y se refiere a la no discriminación.

El artículo 24 regula el procedimiento amistoso que es el objetivo de nuestro estudio; los artículos 25, 26 y 27 contienen, respectivamente, el sistema de intercambio de información de los contratantes, el tratamiento a Agentes Diplomáticos y Funcionarios Consulares, así como reglas diversas.

Por último, el capítulo VI contiene las disposiciones finales, tales como la entrada en vigor del convenio, el protocolo, la

denuncia, que es la vía diplomática para dar por terminado un convenio por parte de uno de los contratantes; las firmas, fechas, y la explicación de que el convenio ha sido redactado en los idiomas de cada uno de los contratantes en forma auténtica.

Nuestro interés al establecer este inciso, ha sido únicamente el de ubicar al lector en la forma en que está estructurado el convenio, a fin de que tenga un panorama de los supuestos que en él se regulan. En el siguiente inciso, entraremos de lleno al estudio de nuestro objetivo que es el artículo 24 del convenio.

4.2.- Análisis del Artículo 24 del Convenio que contiene el Procedimiento Amistoso para resolver los conflictos que se susciten.

El artículo 24 del convenio tiene el objeto de evitar que uno de los Estados contratantes aplique a los nacionales del otro Estado un trato discriminatorio, ya sea determinándole impuestos distintos a los causados, o bien que éstos sean más gravosos.

Aunque específicamente no se habla de un problema de doble imposición, puede ser este procedimiento invocado contra aquéllas imposiciones que no hayan sido determinadas conforme al convenio y que por ese hecho den como resultado la doble tributación.

Veamos ahora el contenido del artículo 24, para analizarlo detenidamente:

Art. 24.- Procedimiento Amistoso.-

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de estos Estados, esta persona podrá presentar a la autoridad competente del Estado contratante del cual esa persona es un residente, una petición por escrito declarando los fundamentos por los cuales solicita la revisión de dicha imposición. Para ser admitida, dicha petición deber ser presentada dentro de los dos años siguientes a la primera notificación de la medida que dé origen a la imposición no conforme a las disposiciones del convenio.

2. La autoridad competente a que se refiere el párrafo 1, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este convenio.

3. Un Estado contratante no aumentará la base impositiva de un residente de cualquiera de los Estados contratantes mediante la inclusión en la misma de rentas que también hayan sido sometidas a imposición en el otro Estado contratante, después del vencimiento de los plazos previstos en su legislación interna y, en todo caso, después de cinco años contados a partir del último día del ejercicio fiscal en el que la renta en cuestión se obtuvo. Lo previsto en este párrafo no se aplicará en el caso de fraude, culpa o negligencia.

4. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que planteen la interpretación o aplicación del convenio y podrán comunicarse directamente entre sí con el propósito de aplicar el convenio.

Los principios fundamentales contenidos en el artículo, son sintéticamente los siguientes:

a).- Se establece una opción al contribuyente para impugnar una medida adoptada por cualquiera de los Estados contratantes que contravenga las disposiciones del convenio.

b).- La opción se puede ejercer independientemente de los recursos previstos por el Derecho interno de cada Estado contratante.

c).- Es requisito indispensable para la interposición de este recurso, que el contribuyente sea residente del Estado donde pretenda impugnar la determinación de un tributo.

- d).- Podrá el contribuyente residente ejercer el derecho de petición por escrito a la autoridad competente.
- e).- Se trata de una solicitud de revisión que deberá presentarse fundándola y motivándola conforme a Derecho.
- f).- El término para su presentación es de dos años siguientes a la primera notificación de la medida que origina su trámite.
- g).- Se otorga facultad discrecional a la autoridad competente para resolver sobre la procedencia de la reclamación.
- h).- Si es procedente deberá adoptar una solución satisfactoria.
- i).- Si no puede resolver por sí misma, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante.
- j).- Ninguno de los contratantes podrá aumentar la base impositiva de un residente por la inclusión de las mismas rentas del otro Estado por el plazo previsto en su Derecho interno. Únicamente podrá imponerlo de nueva cuenta a los cinco años de causado el tributo.

k).- Se impone la obligación a las autoridades competentes de los Estados contratantes de resolver las dificultades y disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del convenio, estableciendo comunicación entre sí.

Es indispensable ahora, que procedamos a hacer un estudio a fondo de los principios anteriores, ya que a simple vista podemos detectar las deficiencias en la redacción del artículo, mismas que nos pueden plantear un mar de dudas al enfrentarnos con los correspondientes problemas procesales derivados de una situación práctica.

4.3.- Problemática que Presenta.-

A continuación, basándonos en el contenido de los incisos anteriormente enunciados, hacemos las siguientes observaciones:

1.- Indeterminación del término Medida.-

El inciso a) no es lo suficientemente claro, ya que establece que es optativo para el contribuyente la impugnación de una medida adoptada por uno o ambos Estados contratantes que vaya en contra de las disposiciones del convenio; la duda es, ¿a qué se refiere exactamente el término "medida"?, ¿podría pensarse que el contribuyente estaría en la posibilidad de pedir la modificación de una ley que le afecta? lógicamente creemos que no, a nuestro parecer el término estuvo mal empleado ya que resulta muy genérico, por lo que creemos que se refiere únicamente a una determinación de un crédito fiscal que implique una doble imposición. Ante esa imposición, puede el contribuyente afectado hacer uso de este derecho de solicitar la revisión a la autoridad competente como un alternativa más de defensa que le ofrece la ley.

2.- Falta de regulación expresa del procedimiento.-

En el inciso b) continúan nuestras dudas, ya que la opción que ofrece esta revisión, puede ejercerse independientemente de los recursos previstos por el Derecho interno de los Estados. Luego

entonces, si se trata de una instancia totalmente distinta de los recursos previstos por cada Estado, debería regularse en forma expresa por el propio convenio su tramitación, estableciendo la autoridad específica u organismo internacional que sería competente para conocer de este tipo de conflictos, los términos, un procedimiento para la suspensión de la ejecución de la resolución que determina el tributo, las etapas del procedimiento, etc., en vez de limitarse con su silencio al respecto, a que tenga que aplicarse supletoriamente la ley de la materia aplicable en cada Estado.

O bien, podría remitir a la legislación aplicable, que en el caso de México estaríamos hablando del Código Fiscal de la Federación, pero con las indispensables reformas que tendrían que llevarse a cabo para adecuarla al tratado.

Es requisito indispensable de acuerdo con el inciso c), que el contribuyente sea residente del Estado contratante donde pretenda impugnar un crédito fiscal por medio de esta revisión.

3.- Falta de determinación de "La Autoridad competente".-

Del inciso d) se desprende que el contribuyente residente podrá hacer uso del derecho de petición ante la autoridad competente. En este caso nos hacemos los siguientes cuestionamientos ¿Quién es la autoridad competente para conocer y resolver los conflictos que se susciten por el tratado?, ¿Es la autoridad

que determina el crédito fiscal, o bien, la autoridad que pretende ejecutar la resolución que contiene la determinación?

En el inciso e) no está muy claro, pero todo indica que se trata de un recurso administrativo tributario, que como ya analizamos en su oportunidad en el capítulo II, inciso c), los recursos forman parte del procedimiento administrativo tributario, siendo éste último el conjunto de normas jurídicas que regulan las situaciones y trámites que deberán seguirse ante las autoridades administrativas con el objeto de hacer efectivo un derecho, o bien, para dar cumplimiento a una obligación tributaria.

Los requisitos y formalidades que deberá contener la petición por escrito se encuentran regulados en los artículos 18 y 19 del Código Fiscal de la Federación.

4.- ¿El término de dos años es de caducidad?

El término de interposición de este recurso, asumiendo que de esto se trata, mismo que se encuentra señalado en el inciso f), nos plantea otra interrogante: ¿puede suspenderse este término con la interposición de los medios de defensa que señala el Código Fiscal de la Federación?. Porque como lo establece el propio convenio, pueden interponerse independientemente uno de otro, es decir, puede optarse por el procedimiento amistoso, por el procedimiento administrativo o por el contencioso

administrativo, pero no establece si hay suspensión del término con la interposición de los medios de defensa que establece el derecho interno. Cabe destacar la importancia de suspender el término de la revisión al optar por cualesquiera de los medios de defensa previstos por el derecho interno, ya que de otra manera estaría expuesto el contribuyente a la prescripción de su derecho, además de que el crédito fiscal se convertiría en definitivo.

5.- Indeterminación en la forma de solución amistosa del conflicto.-

El inciso g) establece la facultad de la autoridad competente para resolver sobre la procedencia del recurso, claro está, de conformidad con las disposiciones del convenio. Ahora bien, si procede dicho recurso debe la autoridad resolver satisfactoriamente conforme al convenio. Pero, ¿qué pasa si no puede resolver por sí misma?

El inciso i) nos plantea una nueva duda, ya que establece que en caso de que la autoridad competente no pueda resolver por sí misma, deberá hacer lo posible por resolver mediante acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado. Vemos que con la confusa redacción de este párrafo, seguimos acrecentando la lista de el cuestionamientos con los siguientes: Cuál es el trámite que seguirá la autoridad para llegar al acuerdo amistoso? ¿Cuánto tiempo tiene la autoridad para resolverlo?

¿Qué pasa si no hay acuerdo?. Trataremos de resolver todos estos cuestionamientos un poco más adelante.

6.- Falta de congruencia al redactar.-

En el inciso j) nos encontramos (como podrá comprobar el lector al leer nuevamente el párrafo 3 del artículo que analizamos) con un supuesto que a nuestro parecer nada tiene que ver con el procedimiento amistoso. Se manejan, aparentemente, reglas para la prescripción de un crédito fiscal, teniendo en cuenta la posible imposición de la misma renta por ambos Estados contratantes. Creemos que el contenido de este párrafo debe ser materia de otro artículo y por lo consiguiente, excluido de este procedimiento.

7.- Deficiente técnica legislativa.-

Por último, tenemos en el inciso k) que las autoridades competentes de los Estados contratantes deberán establecer comunicación entre sí con el fin de salvar cualquier obstáculo a una correcta interpretación y aplicación del convenio. Estamos de acuerdo en que este párrafo sí es congruente con el contenido del artículo, aunque por su confusa redacción, se pierde el sentido del mismo.

Con fundamento en lo anterior, podemos decir que la problemática que presenta el procedimiento amistoso es el resultado de una deficiente técnica legislativa, (hablando en

sentido material) lo que trae como consecuencia que el procedimiento amistoso establecido en el convenio sea un mecanismo totalmente inoperante. Creemos que esta situación puede crear un estado de inseguridad jurídica para los contribuyentes que se ven afectados por una resolución de autoridad fiscal en nuestro país, en la que se configura la posibilidad de caer en el supuesto de la doble imposición internacional.

Ante el panorama planteado, presentamos a la consideración del lector, las posibles soluciones para que este procedimiento sea un medio de defensa más justo y eficiente, para que en efecto se logre uno de los fines principales del convenio: evitar la doble imposición internacional entre los Estados que lo suscriben.

Cabe aclarar que esta proposición se basa, entre otros fundamentos, en el hecho de que el artículo en estudio que prevé este procedimiento amistoso, es omiso a establecer la autoridad competente para conocer de la revisión que el mismo establece. Ante esta circunstancia nos avocamos al estudio del Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (36) para tratar de encontrar, de entre las diferentes dependencias de dicha Secretaría, la que tuviera competencia

36 Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 1992.

para conocer de los mecanismos de solución para los tratados internacionales celebrados por nuestro Gobierno.

El artículo 37 de este Reglamento establece la competencia de la Dirección General de Políticas de Ingresos, y en la fracción XVII encontramos la competencia de esta autoridad en materia de tratados:

"XVII.- Estudiar y formular anteproyectos de tratados y convenios internacionales en materia fiscal y evaluar sus repercusiones; colaborar con otras autoridades competentes en la formulación de aquéllos anteproyectos de tratados relacionados con la materia fiscal, así como proponer medidas para evitar la doble tributación en el plano nacional e internacional."

Como vemos, esta autoridad únicamente se encarga del estudio y formulación de anteproyectos de tratados, así como de las medidas para evitar la doble imposición, pero no encontramos la competencia para conocer de mecanismos de solución a controversias.

El artículo 45 del citado Reglamento, establece la competencia de la Dirección de Política Fiscal Internacional, mismo que en sus fracciones I y II establecen lo siguiente:

"I.- Proponer, para aprobación superior, alternativas de política fiscal internacional y los anteproyectos de tratados y convenios internacionales en materia fiscal, incluso los relativos a cooperación aduanera, intercambio de información y doble tributación.

II.- Participar con otras unidades administrativas de la Secretaría y autoridades competentes en los términos de la Ley

Orgánica de la Administración Pública Federal, en las negociaciones de los tratados y convenios en materia fiscal, así como en la instrumentación y reforma de los mismos."

Esta autoridad está facultada únicamente para proponer sujeta la aprobación superior de alternativas de política fiscal internacional y de anteproyectos de tratados y convenios, así como de ser parte en negociaciones, instrumentación y reforma de los mismos, luego entonces, si es autoridad que sólo puede actuar por aprobación superior, no es competente para resolver el conflicto que planteamos.

Después de analizar las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en lo que concierne a celebración de tratados internacionales, corroboramos que a nuestro país le falta todavía mucho camino que recorrer en esta materia, ya que están empezando a celebrarse estos convenios en el plano internacional, cuando ni siquiera se tiene previsto en la legislación interna, en forma adecuada, la competencia de las autoridades para la solución de conflictos que necesariamente acarrearán este tipo de negociaciones.

No sólo se debe regular el proceso de elaboración, sino también el de una correcta aplicación y solución de controversias, como en cualquier contrato en el que se tienen que prever necesariamente las consecuencias y posibles soluciones prácticas que confieran certeza jurídica, tanto a sus

contratantes, como a quienes puedan verse perjudicados por su aplicación.

4.4.- Alternativas de Solución Propuestas.-

Concretamente, nuestra propuesta se enfoca en la reforma al artículo 24 del convenio. Hemos visto a través de su análisis, que la confusa redacción lo deja fuera de una realidad práctica. Proponemos una nueva redacción del artículo, retomando el sentido que entendemos quiso darle el ejecutivo, aunque con nuevas perspectivas.

Con carácter previo, creemos necesario para una mejor comprensión de nuestras soluciones, esquematizar las etapas de este mecanismo de solución de controversias provenientes de la aplicación de tratados internacionales:

a).- Primera Etapa:

Solución por la autoridad competente del Estado contratante a la controversia suscitada entre el particular y el Estado, emitiendo resolución satisfactoria a través de los medios de defensa previstos en el derecho interno del Estado contratante.

b).- Segunda Etapa:

Solución al conflicto de la autoridad competente de un Estado contratante cuando no pueda resolver por sí misma, a través de

una negociación amistosa con la autoridad competente del otro Estado contratante.

c).- Tercera Etapa:

En caso de que los Estados contratantes no pudieran acordar una solución amistosa debido a que están en juego intereses comunes; que establecieran el acuerdo de someterse al arbitraje de un organismo internacional, en el que ambos se comprometieran a cumplir con lo dispuesto por el laudo arbitral resultante.

Una vez planteado el esquema del procedimiento que proponemos, explicaremos en qué consisten las reformas planteadas para cada una de las etapas expuestas.

e).- Reformas Propuestas.-

1).- Para instrumentar la primera etapa del procedimiento que proponemos, tenemos la siguiente modificación:

En lugar de la revisión prevista en el artículo 24, proponemos la aplicación del procedimiento contencioso administrativo para la solución de las controversias entre particular y Estado, de acuerdo con el marco jurídico vigente en nuestro país, pero efectuando adecuaciones que contemplen la posibilidad de

conflictos que se deriven de problemas de doble imposición internacional.

Como sabemos, nuestro derecho interno prevé el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, contra las resoluciones de la autoridad administrativa que se consideren ilegales. Para ilustrar este concepto, tenemos lo que señala Raúl Rodríguez Lobato (37) al respecto:

"... el juicio de nulidad sólo es procedente para impugnar decisiones de la autoridad administrativa, por lo tanto, también es ineficaz para impugnar decisiones de autoridades de otro tipo, y para que la resolución sea impugnabile en juicio debe también reunir las características de ser definitiva, personal y concreta; causar agravio; constar por escrito, salvo los casos de negativa o confirmación ficta; y ser nueva."

Vemos entonces que al enfrentarse el contribuyente con una determinación liquidatoria de un crédito fiscal no conforme con las disposiciones del convenio, significa que se ha configurado la doble imposición, y por lo tanto, estaría en el supuesto de una resolución de autoridad administrativa ilegal, susceptible de impugnación, ya que es personal y concreta; definitiva (puesto que no se prevé recurso alguno para este conflicto en el derecho interno); y causa agravio al particular.

37 RODRIGUEZ, Raúl. op. cit. p. 268.

Para hacer procedente el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, por esta causal, sería necesario reformar la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, otorgándole competencia para conocer y resolver de las controversias suscitadas entre los particulares y el Estado con motivo de una incorrecta aplicación de las disposiciones del convenio.

Paralelamente a la tramitación del juicio de nulidad, el contribuyente afectado deberá solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución. Como sabemos, cuando el fisco lleva a cabo una determinación liquidatoria de un crédito fiscal, hay una dependencia administrativa que es la encargada de ejecutar esas resoluciones liquidatorias, es decir, exigirá al contribuyente el pago de dicho crédito fiscal y si éste no lo efectúa, entonces la autoridad ejecutora procederá al embargo de bienes suficientes para garantizar el pago de su crédito.

Con fundamento en el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente podrá solicitar la suspensión de ese procedimiento administrativo de ejecución, claro está, apoyado en el ofrecimiento de la garantía del interés fiscal a través de cualesquiera de los medios que prevé la ley al respecto. Con esto, el contribuyente pone freno a la autoridad ejecutora para que no proceda al embargo por la falta de pago,

hasta en tanto no sea resuelto en definitiva el juicio de nulidad.

Ahora bien, por lo que se refiere al juicio de nulidad ante el Tribunal, su tramitación deberá seguirse conforme a lo que establece el Código Fiscal de la Federación. Una vez que el Tribunal dicte sentencia, si ésta es en el sentido de que declare la nulidad de la resolución impugnada, estaríamos entonces ante un fallo favorable al particular y el problema habría concluido.

Pero, ¿qué pasaría si la sentencia reconociera la validez de la resolución impugnada?. Tendríamos que idear un recurso que nos permitiera tener suspendida esta sentencia, hasta en tanto se resolvieran la segunda y tercera etapa del procedimiento amistoso. Podríamos pensar en la creación de un recurso al que tentativamente llamaríamos "Recurso de Inconformidad" en contra de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación.

Propondríamos entonces la inclusión de este recurso, en una sección tercera del capítulo décimo del Código Fiscal de la Federación que trata "De los Recursos", en el que se regulara este recurso de inconformidad como sigue:

Artículo 250 Bis.- El recurso de inconformidad procederá contra las sentencias definitivas de las Salas Regionales que se funden en un conflicto de doble tributación derivado de un convenio internacional en que la Federación sea parte.

El recurso deberá ser interpuesto ante la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación mediante escrito que se presente dentro del término de quince días siguientes al día en que surte efectos su notificación.

La Sala Superior, para resolver el recurso, solicitará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Dirección General de Política Fiscal Internacional que le rinda informe a más tardar en el transcurso de un año contado a partir de dicha solicitud de informe, sobre la gestión de la negociación del conflicto conforme a lo previsto en el Reglamento Interior de la Secretaría.

Una vez recibido el informe que rinda la Dirección General de Política Fiscal Internacional, la Sala Superior, dentro de los quince días siguientes a aquél en que reciba dicho informe, deberá pronunciar sentencia definitiva.

La sentencia definitiva deberá fundarse en el informe rendido por la Dirección General de Política Fiscal Internacional, misma que podrá:

- I.- Reconocer la validez de la resolución impugnada.
- II.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Dirección General de Política Fiscal Internacional, debe ser la autoridad que gestione la negociación del conflicto. Es aquí donde entra el supuesto de la segunda etapa del procedimiento de solución que proponemos.

Como vimos en su oportunidad al revisar el Reglamento Interior de Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no hay autoridad facultada para conocer de este tipo de conflictos, razón por la cual proponemos la reforma al artículo 45 del citado Reglamento, para dar competencia a este órgano de la Secretaría, el cual sería en los siguientes términos:

Artículo 45.- Compete a la Dirección General de Política Fiscal Internacional:

VII.- Llevar a cabo las negociaciones necesarias para la solución de las controversias que se deriven de la aplicación de tratados y convenios internacionales en materia fiscal, por medio de acuerdos amistosos con las autoridades competentes de los Estados contratantes.

En caso de que no pudiera negociar un acuerdo amistoso, propondrá el sometimiento del conflicto a una decisión arbitral de organismo internacional, comprometiéndose ambos Estados contratantes al cumplimiento de la decisión arbitral que resulte, debiendo presentar un informe completo de la negociación a la autoridad que deberá resolver en definitiva el conflicto.

El término para negociar este tipo de controversias, no podrá exceder de un año, contado a partir del día en que la autoridad competente solicite el informe de la gestión negociadora.

Ahora bien, el laudo arbitral del organismo internacional puede ser en los siguientes sentidos:

1).- Favorable al particular.- El Estado se deberá someter entonces a dicho laudo, por lo que al recibir el informe rendido por la Dirección General de Política Fiscal Internacional, la Sala Superior del Tribunal Fiscal deberá solucionar el recurso, adoptando el sentido de la decisión arbitral con la consiguiente modificación de la sentencia en dicho sentido.

2).- Desfavorable al particular.- Por lo que la Sala Superior del Tribunal Fiscal deberá resolver el recurso confirmando la sentencia anterior.

Tratando de cerrar con este esquema de reformas propuestas, tenemos a continuación la redacción que debería contener el artículo 24 del convenio para hacer coherente el procedimiento que hemos desarrollado.

ARTICULO 24

PROCEDIMIENTO AMISTOSO - ARBITRAL

1.- Cuando una persona considere que una imposición de un crédito fiscal, adoptada por uno o ambos Estados contratantes, implica o puede implicar una violación a las disposiciones del presente convenio, esta persona podrá impugnar en primera instancia la resolución ante la autoridad competente del Estado contratante del cual esa persona es un residente, a través de los medios de defensa previstos por el Derecho interno de estos Estados.

2.- La autoridad competente en primera instancia, con los elementos aportados en juicio, resolverá el conflicto, si no resuelve satisfactoriamente conforme al convenio, el particular podrá inconformarse ante la autoridad que resolvió. Para resolver la inconformidad, esta autoridad solicitará informe a la autoridad competente en segunda instancia, para que esta última gestione la negociación mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este convenio.

3.- Si la autoridad que gestiona la negociación no puede llegar a un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, propondrá el sometimiento del conflicto a una decisión arbitral de organismo internacional en la que ambos Estados contratantes se obliguen a cumplir con la decisión arbitral que resulte.

4.- Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantea la interpretación o aplicación del convenio y podrán comunicarse directamente entre sí con el propósito de agilizar este procedimiento y dar una correcta y eficiente aplicación al convenio.

Podemos observar que la segunda y tercera etapas de este procedimiento de solución a controversias es la parte conflictiva de nuestro análisis. Este conflicto se debe a los intereses que están de por medio en este tipo de controversias, son intereses comunes a ambos Estados contratantes, de gravar en beneficio propio una misma situación de hecho, pero obviamente sería injusto para un particular pagar dos veces un mismo gravamen. Es por esto, que debe haber reciprocidad en los Estados contratantes de este tipo de convenios, para que uno de los dos ceda el impuesto al otro en determinada situación, y viceversa.

Creemos que es difícil, claro está, que los países cedan ante un interés que les es propio, pero de otra forma no se podría alentar la inversión extranjera en cualesquier país y por ende, el desarrollo del mismo. Es en razón de esta difícil situación que proponemos el sometimiento de ambos Estados contratantes en conflicto, a una decisión arbitral de un organismo especializado, en la inteligencia de que esta proposición está muy lejos de ser la solución perfecta al problema porque sería necesario afinarla, adecuarla a la situación de cada Estado en particular, pero en esencia creemos que es una alternativa que podría prosperar.

Aunque, cabe aclarar, que nos inclinamos a pensar que el ideal de solución sería la creación de un organismo especializado a nivel internacional; una especie de Tribunal Fiscal Internacional que a semejanza de la Corte de Justicia, con sede en La Haya, (Holanda), resolviera conflictos internacionales pero en una forma especializada, al que los países en conflicto se sometieran y observaran sus disposiciones, para poder pensar en que en América Latina pudiera darse un sistema organizado como el del Mercado Común Europeo.

Nuestro país no está lejos de poder pertenecer a un Mercado Común Americano, ya que las negociaciones que se llevan a cabo en los últimos tiempos han demostrado esta tendencia, por lo

que pensamos es un buen paso aceptar el arbitraje especializado para los conflictos que se puedan derivar de la celebración de tratados y convenios internacionales en aras de un prometedor futuro de negociaciones con el extranjero.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES.-

PRIMERA.- En el capítulo Iero., se estableció la necesidad de regular de común acuerdo, entre los Estados participantes, las relaciones internacionales que dan lugar a operaciones de carácter económico a través de tratados o convenios internacionales, ya que como consecuencia de esas negociaciones y en el ejercicio de su potestad tributaria, los países establecen sus tributos dentro su ámbito territorial y al producirse la inversión extranjera se origina el conflicto de la doble o múltiple imposición internacional.

SEGUNDA.- La doble o múltiple tributación tiene un contenido económico que se traduce en la carga patrimonial efectivamente aplicada que afecta al particular y su correspondiente efecto jurídico como sujeto pasivo de la imposición.

Consiste esta figura en el gravamen impuesto en forma repetitiva y justificada, con relación a una misma unidad de tiempo, a un mismo sujeto con ocasión de un mismo objeto, por una o varias autoridades distintas competentes en razón de la residencia del sujeto y en ejercicio de su potestad tributaria en el ámbito internacional.

TERCERA.- La doble o múltiple tributación internacional es causada por un conflicto entre Estados soberanos, es decir, la

misma imposición dimana de dos o más soberanías que se encuentran en el mismo plano de igualdad, por lo que cuando dentro de sus territorios se generan ingresos por los que se causan tributos por una misma actividad se genera el conflicto de determinar a qué país corresponde la facultad de imponer la carga tributaria.

Sus efectos son lesivos al patrimonio del contribuyente, quien se ve afectado por la doble imposición y por lo tanto el régimen fiscal se vuelve injusto.

CUARTA.- Los intentos para evitarla se traducen en medidas internas o unilaterales y externas o bilaterales, consisten las primeras en reducción del gravamen nacional o la concesión de créditos o deducciones a dicho gravamen, así como la adopción en su legislación interna de principios generales y uniformes aceptados internacionalmente para el logro de una armonización internacional de la estructura jurídico tributaria; y las segundas que consisten en la celebración de convenios internacionales para crear, modificar o extinguir las obligaciones tributarias en los países involucrados.

QUINTA.- Nuestro país como Estado de Derecho se encuentra regulado en una ley fundamental y suprema que es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Siguiendo con la jerarquía de leyes tenemos a las leyes

constitucionales y los tratados internacionales en un segundo plano y en tercer lugar se encuentran el derecho federal y el derecho local.

La legislación mexicana en materia tributaria se encuentra dividida en: Leyes Fiscales Especiales y Código Fiscal de la Federación. Dentro de las Leyes Fiscales Especiales tenemos a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

SEXTA.- El convenio internacional que analizamos se encuentra a nivel de ley federal en la jerarquía de leyes, y la legislación federal aplicable en materia tributaria es la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación.

SEPTIMA.- Es el Código Fiscal de la Federación el que establece el procedimiento administrativo a seguir para ejercer los medios de defensa de que goza el particular en contra de la autoridad fiscal.

OCTAVA.- Desde fines del siglo XVIII, los países desarrollados han concertado acuerdos internacionales regidos por el Derecho Internacional para unificar y garantizar soluciones comunes a la doble o múltiple imposición internacional.

En sus comienzos fueron realizados por la Sociedad de las Naciones, así como por la Organización de Cooperación y

Desarrollo Económico, constituida por los Miembros de la Organización Europea de Cooperación Económica.

Asimismo, muchos de los convenios internacionales han sido concertados, tanto con los contribuyentes para salvar situaciones particulares, como entre Estados para aliviar cuestiones generales tales como los que podían contemplar complejos factores relativos a etapas de desarrollo económico e industrial; de relaciones comerciales y financieras; de utilidades obtenidas y por obtener, así como para establecer tecnicismos de los diferentes sistemas tributarios involucrados.

La liga de las Naciones ha colaborado en la preparación de medidas de cooperación internacional para prevenir problemas fiscales; a través de Conferencias Tributarias Internacionales se han establecido modelos de Tratados propuestos por países de todo el mundo; se han establecido también Comités de Expertos para revisar modelos de tratados y, en general, se ha mostrado la tendencia en todo el orbe de celebrar "convenios tipo" que prevén soluciones multilaterales aplicables simultáneamente a varios países.

NOVENA.- La necesidad de celebrar acuerdos internacionales es consecuencia de las negociaciones que se llevan a cabo entre los países para intercambiar bienes y servicios de origen

extranjero pero de consumo necesario, lo que origina el fenómeno de la doble o múltiple imposición internacional con efectos perjudiciales para el desarrollo de los mismos.

DECIMA.- En México contamos ya, a partir del 2 de enero de 1992, con una Ley Sobre la Celebración de Tratados, cuyo objeto es el de regular la celebración de tratados y acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional, lo que en atención a la importancia de la materia tributaria, y a la formalidad y rigurosidad del principio de legalidad, ha contribuido a consolidar el sistema de celebración de tratados en nuestro país.

DECIMO PRIMERA.- En el análisis del artículo 24 del convenio que establece el procedimiento amistoso para resolver los conflictos que se susciten con motivo del mismo, destacamos el problema que acarrea la deficiente y confusa redacción del mismo. Al analizarlo nos encontramos con serios problemas de interpretación, tales como: mala definición de conceptos; al establecer opciones para ejercer los medios de defensa previstos, es omiso el artículo a regular la suspensión de términos, cosa que es grave ya que se da definitividad a un crédito fiscal; no establece la autoridad competente para resolver, ni regula la forma y términos en que se llevará a cabo la negociación que supone el procedimiento amistoso; al parecer incluye el manejo de reglas para la prescripción de los

créditos fiscales que nada tiene que ver con el procedimiento amistoso en sí. En general después de analizarlo detenidamente, llegamos a la conclusión de que, de acuerdo a como está redactado resulta un procedimiento impráctico e inoperante.

DECIMO SEGUNDA.- Proponemos la reforma al artículo 24 del convenio. Nuestra proposición se basa, entre otros fundamentos, en la adopción del procedimiento contencioso administrativo para resolver un conflicto de doble imposición internacional en primera instancia, entre el particular y el Estado.

DECIMO TERCERA.- En segunda instancia, proponemos una adecuación al procedimiento amistoso ya establecido, consistente ésta en fijar la competencia de la autoridad que habrá de llevar a cabo la negociación, así como el establecimiento de un plazo para dicha autoridad.

DECIMO CUARTA.- Ahora bien, en caso de que no pudiera darse una negociación amistosa entre las autoridades competentes de los Estados contratantes, proponemos una última instancia consistente en el sometimiento de ambos Estados a la decisión de un organismo de arbitraje internacional.

En forma esquemática el procedimiento amistoso-arbitral propuesto, se reduce a lo siguiente:

1).- Procedimiento contencioso administrativo a través del juicio de nulidad para solucionar el conflicto entre el particular y el Estado en primera instancia.

2).- Recurso de Inconformidad si la resolución no es satisfactoria de conformidad con el convenio, ante la misma autoridad que resolvió en primera instancia.

3).- Gestión de la negociación amistosa del conflicto por parte de la autoridad administrativa competente con la autoridad competente del otro Estado contratante; y rendición de informe de esta negociación a la autoridad que deberá resolver en definitiva.

4).- Sometimiento del conflicto a la decisión de organismo de arbitraje internacional en caso de no haber llegado a un acuerdo satisfactorio por la vía de negociación amistosa.

Las alternativas de solución que proponemos van acompañadas de las correspondientes y necesarias adiciones y reformas, tanto del artículo 24 del convenio, como de las leyes aplicables al caso.

BIBLIOGRAFIA.-

- ARRIOJA Vizcaino Adolfo. Derecho Fiscal. Ed. Themis. México, 1988.
- BUHLER Ottmar. Principios de Derecho Internacional Tributario. Versión castellana de Fernando Cervera Torrejón. Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1968.
- BURGOA Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. Ed. Porrúa. México, 1985.
- CARBALLO Balvanera Luis. Marco Constitucional de los Tratados Internacionales en Materia Fiscal. Integración Económica y Tributaria. Universidad de Guadalajara, 1992.
- CARPISO Jorge y MADRAZO Jorge. Derecho Constitucional. UNAM. 1983.
- CASANOVAS y La Rosa Oriol. Derecho Internacional Público. 4a. Ed. Ed. Tecnos. Madrid, 1990.
- CHAPOY Bonifaz Dolores Beatriz. Problemas derivados de la Múltiple Imposición Interestatal e Internacional. UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. México, 1972.
- DE JUANO Manuel. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. Tomo II. Ed. Molachino. Rosario, 1964.
- FORNS José Juan. La Doble Imposición Internacional. Cámara Oficial de Comercio. Madrid, 1960.
- GIULIANI Founrouge Carlos M. Derecho Financiero. Ediciones De Palma. Buenos Aires, Argentina, 1965. Vol. I.
- GONZALEZ De La Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 12a. Ed. Porrúa. México, 1983.
- AHUMADA Guillermo. Tratado de Finanzas Públicas. Ed. Assandi. Córdoba, R.A. 1948. Vol. I. p. 248.
- HENSEL Albert. Diritto Tributario. Traducción al italiano de la edición alemana por Dino Jarach. Dott. A. Giuffre Editore. Milán, 1956.
- MARGAIN Manatou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Séptima Edición. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México, 1983.
- RODRIGUEZ Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2a. Ed. Colección Textos Jurídicos Universitarios. Ed. Harla. México, 1989.

SELIGMAN Edwin R.A. Double Taxation and International Fiscal Cooperation. The Macmillan Company. 1928.

TENA Ramírez Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. Ed. Porrúa. México, 1985. 21a. ed.

TRON Manuel E. Régimen Fiscal de los Extranjeros en México. Ed. Themis. México, 1990.

VALDES Costa Ramón. Estudios de Derecho Tributario Internacional. Montevideo, 1978.

VILLAR Montekio Fernando. Los Tratados Internacionales en Materia Tributaria. Integración Económica y Tributación. Universidad de Guadalajara, 1992.

LEYES.-

Código Fiscal de la Federación. 1992.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 1992.

Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta. Diario Oficial de la Federación. Agosto 15, 1991.

Ley de Ingresos de la Federación. 1992.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. 1992.

Ley Sobre la Celebración de Tratados. Diario Oficial de la Federación. Enero 2, 1992.

Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 1992.

REVISTAS.-

Ortiz De la Peña Visconti Fernando Dr. Comentarios sobre la Doble Tributación Internacional. Revista de Investigación Fiscal. Segunda Epoca. Instituto Nacional de Capacitación Fiscal. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Nos. 7 y 8 Sept/Oct - Nov/Dic. México, 1983. p. 87.

Margain Manatou Emilio. Las Fuentes del Derecho Fiscal Mexicano. Revista Foro de México. Organó del Centro de Investigaciones y Trabajos Jurídicos. Núm. 97. 1º de abril de 1961.

Balbi Rodolfo Alberto. La Doble Imposición Internacional entre países Sudamericanos y los convenios destinados a

evitar sus efectos. Revista del Derecho Industrial.
Publicación Cuatrimestral. Ed. De Palma. Año 3. Mayo-Agosto
1981. No. 8. Buenos Aires, Argentina.



... las hacemos mejor...!!

TESIS • COPIAS • ENCUADERNADOS • TRANSCRIPCIONES • REDUCCIONES • AMPLIFICACIONES • IMPRESIONES • ACETATOS • ALBANENES • COPIAS DE PLANOS • ENCUADERNADOS FINOS EN PIEL.

AV. UNION No. 135 esq. López Cotilla
Tel. 166•271