Los Comentarios del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, elaborado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), como instrumento de interpretación de los tratados internacionales que México celebre para evitar la doble imposición fiscal.

Introducción.

La globalización actúa como descentralizadora de la producción, creándose un imperio mundial sin centro, en el cual las empresas multinacionales ocupan un lugar sumamente importante, cubriendo un 60% de las transacciones comerciales que se realizaron en el planeta (según datos obtenidos por la Organización Mundial de Comercio).

Asimismo, se acelera la formación de bloques económicos regionales (Comunidad Económica Europea, NAFTA, MERCOSUR, etc.), a lo cual se une el hecho de que la mayor apertura de los países al libre comercio, con la reducción de aranceles aduaneros y la erradicación de los controles de cambio, trae aparejada una mayor movilidad de los factores de capital y trabajo, dando mayor flexibilidad a las corporaciones internacionales para elegir los lugares de radicación de sus negocios.

En este marco, se observa que algunos de estos complejos empresariales realizan una meticulosa planificación fiscal orientada a la reducción del costo tributario que tienen que soportar globalmente. Dentro de dicha planificación, tienen vital importancia los mecanismos de elusión[1] tributaria, que permiten evitar el pago del impuesto de manera indirecta.

El problema resultante de los hechos antes expuestos constituye un tema de gran importancia para los países en desarrollo, puesto que cualquier país puede ver afectada sensiblemente su recaudación fiscal por las prácticas elusivas de los entes multinacionales, además de plantearse una situación de competencia desleal entre empresas nacionales y extranjeras.

La integración mundial de las economías, mercados y sectores industriales nacionales (globalización de la economía), ha originado que las acciones de un gobierno muchas veces se vean limitadas o distorsionadas por las políticas adoptadas por otras jurisdicciones.

La globalización plantea a las administraciones tributarias graves dificultades, algunas de las cuales, si bien son de tiempo atrás, se han acentuado con el proceso de apertura económica. Entre estas dificultades se pueden mencionar las siguientes:

a). Aumento del fenómeno de la doble imposición internacional: el incremento del comercio internacional ha agudizado el problema de sobreposición de potestades tributarias derivadas, con la aplicación de criterios jurisdiccionales diferentes por parte de distintos Estados, con la consiguiente doble o múltiple imposición de las inversiones realizadas en el exterior;

---

[1] NOTA PERSONAL.- En este estudio se utiliza indistintamente los términos "elusión" y "evasión tributaria" como acciones no legales, por el estrecho margen que separa a la "elusión" (ilícita), de la economía de opción o evitación (lícitas). La explicación de estos conceptos se hace de manera detallada en el Capítulo IV, apartado II, inciso 2, subincisos b) y c).

b). Fijación de los precios internacionales en operaciones vinculadas: la globalización de la economía conlleva a un aumento de las transacciones efectuadas por empresas pertenecientes al mismo grupo económico. Estas operaciones presentan como rasgo particular la ausencia de intereses opuestos, ya que ambas partes obedecen a un control común, lo cual permite la libre fijación de los precios de transferencia;

c). Evaluación de la estructura de financiamiento de las empresas locales: el diferente trato fiscal dispensado al capital propio frente a la financiación proveniente de terceros, motiva que las empresas matrices financien sus filiales mediante préstamos intergrupo, con el objeto de reducir la carga tributaria total del grupo (sub capitalización o capitalización delgada);

d). Evaluación de los contratos relacionados con intangibles y prestación de servicios: en muchos Estados la imposición de estas operaciones varía en función del encuadre jurídico dado a la transacción. Sin embargo, en algunos casos resulta sumamente complejo tipificar el contrato analizado, lo cual brinda a los contribuyentes la oportunidad de planificación fiscal, buscando beneficiarse del tratamiento fiscal más benigno reservado para ciertas situaciones;

e). Existencia de competencia fiscal nociva: la proliferación de jurisdicciones con regímenes fiscales privilegiados (sean éstos paraísos fiscales o jurisdicciones de baja tributación), constituye una de las razones que posibilitan la implementación de estrategias de planificación fiscal por parte de las empresas multinacionales;

f). El incremento del comercio electrónico: el aumento de las operaciones realizadas vía Internet ha creado una nueva área de imposición, en la cual se requiere definir las normas que serán de aplicación en la materia, a la vez que establecer adecuados mecanismos de control. Precisamente, en relación con este último aspecto, se puede afirmar que esta nueva forma de comerciar es ideal para ocultar ingresos, debido a la ausencia de documentación que respalde las operaciones.

De esta manera, los contribuyentes cuentan con nuevas opciones de inversión, pero a la vez deben sujetarse a los distintos ordenamientos jurídicos con los que se pretende paliar los efectos negativos del proceso de apertura económica, con las consiguientes dificultades prácticas derivadas de la falta de armonización entre esos cuerpos normativos.

Una consecuencia de dicha ausencia de armonización es la presencia de disímiles criterios de atribución jurisdiccional de la materia gravable, así como el tratamiento tributario recibido por las distintas formas jurídicas de organizar los negocios, lo que nos conduce a analizar los diversos criterios de interpretación y aplicación de la ley, tanto por las autoridades fiscales como por los órganos jurisdiccionales.

En el ámbito tributario observamos el "fraude a la ley", propio de los sistemas jurídicos europeos, o la evasión legal impositiva, la evasión ilegal (tax avoidance), las simulaciones (sham), y la elusión, como figuras jurídicas previstas en la legislación fiscal que deben ser interpretadas, aplicadas y probadas por los tribunales de cada Estado.

La globalización como fenómeno económico que tiene como consecuencia jurídica la elusión en el pago de los impuestos por las empresas trasnacionales, determinan la selección, como tema de la tesis, del papel o valor de los Comentarios del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, elaborado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), para la interpretación y aplicación de las disposiciones tributarias internas de cada uno de los Estados integrantes de la comunidad internacional –en particular en México-, en razón de que esos tratados y su interpretación por los tribunales internos, tienen vital importancia para contrarrestar los mecanismos de elusión tributaria, que permiten evitar el pago del impuesto de manera indirecta.

En la tesis se establece como hipótesis o afirmaciones por comprobar, las siguientes:

1). La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus artículos 1o., 103, 105 y 107, reconoce la relación entre la moral y el derecho.

2). Los jueces, al interpretar y aplicar la ley, no solamente deben tomar en cuenta los cánones de la doctrina tradicional, ajustándose a los principios de apoliticidad, neutralidad e imparcialidad, sino también adherirse a uno de los distintos proyectos político-ideológicos articulados jurídicamente.

3). Los Tribunales Federales, en la resolución de los conflictos (sea en el juicio de amparo, como consecuencia del ejercicio de la acción constitucional, o en una controversia constitucional), pueden sujetar la interpretación de las leyes federales o locales, de los tratados internacionales, de los reglamentos expedidos por el Presidente de la República, de los reglamentos de las leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, a los principios de la interpretación constitucional.

4). En el sistema jurídico mexicano no se sigue de manera estricta la teoría dualista o monista por lo que se refiere a la relación que existe entre el derecho internacional público y el derecho interno de los Estados. La interpretación judicial nos muestra una posición intermedia, en la que se reconoce, por una parte, la independencia entre el derecho internacional y el derecho nacional, y por otra parte, se acepta la supremacía de los tratados internacionales sobre las leyes federales, y se obliga a los tribunales federales y locales a aplicar y hacer acatar sus disposiciones, que se presumen acordes con la Constitución Federal hasta en tanto se declare la inconstitucionalidad o ilegalidad correspondiente por el órgano competente en la vía idónea.

5). La declaración de inconstitucionalidad de un tratado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Juzgados de Distrito o los Tribunales Colegiados de Circuito, puede lograr su invalidación por los tribunales federales o inaplicación por el Tribunal Supremo, respectivamente, según la interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que considera implícitamente que el

derecho internacional deja la determinación de los procedimientos relevantes en manos del derecho constitucional de cada país; sin embargo, nuestro Máximo Tribunal acepta la declaración de buena fe de los Estados contratantes, y, aunque no se especifica que sólo acepta la reclamación de inconstitucionalidad si la violación fuere manifiesta e interesara a una norma de derecho interno de fundamental importancia, de acuerdo con la práctica normal de los tratados internacionales, debe entenderse así, ya que la "práctica normal" de las relaciones internacionales es lo que constituye la norma fundamental en la esfera de los tratados, siempre dentro de los límites de la buena fe.

6). Aún cuando en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación mexicano se prevé el método de interpretación estricta de la ley, esto no significa que en este sistema jurídico opere el sistema de interpretación de la ley tributaria "contra fiscum", pues en él se permite al intérprete (sea la autoridad administrativa o los órganos jurisdiccionales), utilizar todos los medios de interpretación a su alcance, excluyendo la analogía, a la que se considera un medio de integración de la ley.

7). En el sistema jurídico mexicano, los Comentarios del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, elaborados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), constituyen un instrumento privilegiado de interpretación de los tratados internacionales que México celebre para evitar la doble imposición fiscal, complementario a la legislación interna, que debe ser considerado por las autoridades fiscales y los órganos jurisdiccionales a fin de interpretar y aplicar adecuadamente las disposiciones dirigidas a combatir la elusión fiscal, elaborados con base en el modelo en cuestión, cuando uno de los términos de este último no se encuentre definido y del contexto del propio convenio no se advierta su significado.

La comprobación se desarrolla en el capitulado, conforme a lo siguiente:

En el primer capítulo se hace el estudio de las distintas concepciones del Derecho, para definir, según la opinión del autor de esta tesis, qué posición

valorativa o de principio debe tomar el juez para la resolución de los conflictos en materia tributaria, sea entre los cánones de la doctrina tradicional ajustándose a los principios de apoliticidad, neutralidad e imparcialidad en la interpretación y la aplicación de las leyes, o mediante la adhesión a uno de los distintos proyectos políticos/ideológicos articulados jurídicamente.

En el segundo capítulo se analiza los aspectos generales de la interpretación constitucional, y de sus principios, para demostrar lo siguiente: que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus artículos 1o., 103, 105 y 107, reconoce la relación entre la moral y el derecho; que los Tribunales Federales, en la resolución de los conflictos (sea en el juicio de amparo, como consecuencia del ejercicio de la acción constitucional, o en una controversia constitucional), pueden sujetar la interpretación de las leyes federales o locales, de los tratados internacionales, de los reglamentos expedidos por el Presidente de la República, de los reglamentos de las leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, a los principios de la interpretación constitucional.

En el tercer capítulo, una vez señalados los límites de la interpretación constitucional dentro de nuestro sistema jurídico, se sienta, a partir de ellos, las bases para precisar los límites de la interpretación de los tratados internacionales de los que México sea parte, por el Poder Judicial de la Federación. Igualmente se identifica la jerarquía de los tratados internacionales en el Derecho Mexicano, y se define cuáles son los criterios de interpretación que, respecto a esos tratados, sostiene la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Juzgados de Distrito y los Tribunales Colegiados de Circuito, a partir del Derecho de los Tratados.

En el capítulo cuarto se dilucida lo siguiente: hasta qué grado el ordenamiento jurídico mexicano, como integrante de los países del Civil Law, precisa los límites de legalidad, y vincula en la ley tanto a la administración pública como al juez, en la valoración de la licitud del hecho típico desde la perspectiva de su correspondencia con las previsiones normativas; si sus normas antielusivas son generales o específicas; cuáles son las presunciones que incluye nuestra

legislación fiscal, sobre quién recae la incumbencia de la prueba, así como la conveniencia, y la posible aplicabilidad de los tests o pruebas de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico para la interpretación y aplicación de la ley en los casos concretos.

Para ello se pretende demostrar que, aún cuando en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación mexicano se prevé el método de interpretación estricta de la ley, esto no significa que en este sistema jurídico opere el sistema de interpretación de la ley tributaria "contra fiscum", pues en él se permite al intérprete (sea la autoridad administrativa o los órganos jurisdiccionales), utilizar todos los medios de interpretación a su alcance, excluyendo la analogía, a la que se considera un medio de integración de la ley.

Así mismo, se puntualiza la actitud adversa del foro mexicano al reconocimiento de la figura del "fraude a la ley tributaria", como un medio de calificación del hecho imponible o instrumento de interpretación de la ley tributaria, y las razones de esa actitud.

Finalmente, en el capítulo quinto, se determina la finalidad de las convenciones internacionales en materia tributaria, de los tratados de comercio, de aquellos tratados internacionales de donde surgen las uniones regionales, y las uniones aduaneras; y se delimita el contenido y alcance del modelo de convenio sobre la doble imposición sobre la renta y sobre el patrimonio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, de sus comentarios, y el valor de estos últimos como instrumento de interpretación complementario a la legislación interna de los países que suscriban un convenio internacional para evitar la doble imposición sobre las rentas, cuando uno de los términos de este último no se encuentre definido y del contexto del propio convenio no se advierta su significado.

Con base en el estudio de las hipótesis o afirmaciones por comprobar, anotadas con antelación, y a partir de los temas propuestos en cada capítulo, se pretende llegar a la comprobación de las hipótesis propuestas en todos y cada uno de los capítulos que integran este estudio, en el apartado titulado “conclusiones”.

En líneas generales se concluye lo siguiente:

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus artículos 1o., 103, 105, y 107, reconoce la relación entre la moral y el derecho, pero siempre a nivel de las garantías expresamente otorgadas en el propio cuerpo normativo, y no de derechos fundamentales inherentes al hombre, sin que esto se entienda como negación de otros derechos y garantías no enumerados que nazcan del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno que en ella se reconoce; y admite la recíproca autonomía y el posible conflicto entre valores jurídicos y morales, al permitir la defensa, dentro del pluralismo político, de las garantías de las minorías, cuando se estime que los valores de éstas, otorgados en la Carta Magna, se violentan por una resolución de las mayorías parlamentarias.

La decisión de las mayorías, debe limitarse por las garantías individuales inmersas en el pacto social, para que puedan coexistir los grupos con valores e ideologías opuestas, en una democracia tolerante, respetuosa de las diferencias, y defensora de los derechos e intereses de las minorías, así como de los grupos menos favorecidos, en la que se garantice los derechos fundamentales de los ciudadanos mediante la corrección de los márgenes de desviación e ilegitimidad jurídico-políticas y, que al mismo tiempo, sea un cauce de expresión y reivindicación de derechos formalizados pero irrealizados e, incluso, de los derechos no formalizados.

Es claro que la Suprema Corte, como tribunal constitucional, participa en las decisiones políticas al dictar sentencia en los asuntos de su competencia, por lo que sus determinaciones, para no ser arbitrarias, deben basarse en los valores reconocidos expresamente en la Constitución como garantías individuales o sociales, pues sólo así puede lograrse, por una parte, el imperio de la ley y la división de poderes, y, por la otra, la dimensión de los valores, mediante las dos características de interdicción de la arbitrariedad y de la garantía de los derechos y libertades fundamentales, en la lucha contra la injusticia.

Los Órganos Jurisdiccionales Federales (llámense Tribunales Colegiados, Tribunales Unitarios, Juzgados de Distrito), que resuelven los juicios de amparo bajo el principio de relatividad, y los Tribunales de legalidad, al dictar sentencias, sólo se ocupan de individuos particulares y resuelven respecto a pretensiones concretas, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que las motivan, de donde, como regla general, no participan en las decisiones políticas, y toda vez que esa participación es la que podría ocasionar la toma de una posición ideológica, al no existir, determina que los mencionados órganos jurisdiccionales se rijan normalmente por los principios de apoliticidad, neutralidad en la interpretación y en la aplicación de la ley al resolver controversias entre partes, salvo cuando deban definir aspectos atinentes al buen gobierno, a la rectoría económica del Estado y a las garantías sociales, supuestos en los cuales, al igual que en las sentencias dictadas por la Suprema Corte como Tribunal Constitucional, esos órganos jurisdiccionales, a fin de interpretar la ley de conformidad con la Constitución, se encuentran facultados para jerarquizar, ponderar o buscar el menor sacrificio de los derechos fundamentales reconocidos en el pacto social.

En el sistema jurídico mexicano no se sigue de manera estricta la teoría dualista o monista por lo que se refiere a la relación que existe entre el derecho internacional público y el derecho interno de los Estados. La interpretación judicial nos muestra una posición intermedia, en la que se reconoce, por una parte, la independencia entre el derecho internacional y el derecho nacional, y por otra parte, se acepta la supremacía de los tratados internacionales sobre las leyes federales, y se obliga a los tribunales federales y locales a aplicar y hacer acatar sus disposiciones, que se presumen acordes con la Constitución Federal hasta en tanto se declare la inconstitucionalidad o ilegalidad correspondiente por el órgano competente, en la vía idónea.

Al interpretar el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, el Poder Judicial de la Federación reconoce la interpretación estricta, si la disposición legal contempla una carga para el

particular contribuyente o una excepción a la misma, y reconoce la interpretación extensa si prevé un beneficio para éste; empero, distingue entre interpretación y aplicación de la ley, para permitir al Juez utilizar todos los distintos métodos de interpretación jurídica al momento de definir su alcance, excluyendo únicamente la aplicación analógica de la ley.

El reconocimiento del fraude a la ley en la legislación tributaria, al menos en lo conceptual, no determina necesariamente la afectación de las garantías de legalidad y seguridad jurídica de los gobernados, para aquellos que la realidad económica no tiene la entidad de un método interpretativo, sino de un instrumento legal que faculta a investigar los hechos reales, determinando la verdadera naturaleza del hecho imponible, pues con la recalificación del hecho imponible no se afecta la interpretación estricta de la ley en lo que se refiere a los elementos esenciales del tributo, y esa recalificación tiene su límite en la propia legislación tributaria.

En el sistema jurídico mexicano, los Comentarios del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, elaborado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), constituyen un instrumento privilegiado de interpretación de los tratados internacionales que México celebre para evitar la doble imposición fiscal, que debe ser considerado por las autoridades fiscales y los órganos jurisdiccionales a fin de interpretar adecuadamente las disposiciones de un convenio internacional para evitar la doble imposición sobre las rentas, elaborado con base en el modelo en cuestión, cuando uno de los términos de este último no se encuentre definido y del contexto del propio convenio no se advierta su significado, y para definir todo lo relativo a los supuestos de elusión fiscal.

CAPÍTULO I. EL CONCEPTO DEL DERECHO.

I.- El concepto del derecho y su íntima vinculación con la interpretación de las normas jurídicas.

Propuestas:

Interpretar significa desentrañar el sentido de la ley estableciendo una relación, lo más unívoca posible, entre series de signos y significados.

El derecho se expresa en un lenguaje común y sólo parcialmente tecnificado. Pues bien, en cualquier lenguaje no plenamente tecnificado, se presentan dos supuestos:

a) La utilización de un lenguaje común, que presenta amplias zonas de indeterminación y elasticidad, de vaguedad conceptual y ambigüedad sintáctica; y,

b) La utilización de un lenguaje técnico, que comprende una serie de conceptos especializados o "tópicos" de la cultura legal, cuyo significado no da lugar a dudas, pues se transmite en general, a todos los juristas, el curso de su aprendizaje del derecho[2].

Es justamente de esas variantes u opciones teórico-metodológicas relativas al acto interpretativo, de donde surge la diversidad de respuestas (u opciones) ofrecidas por las teorías jurídicas y/o doctrinas de la interpretación. Intentaremos describir algunas de ellas, centrándonos en la interpretación normativa por la vía judicial, la cual supone también la dimensión aplicativa del derecho.

Prescindiendo de aspectos secundarios, las doctrinas o teorías de la interpretación pueden ser agrupadas en dos grandes tendencias: 1. las formalistas

---

[2] Cfr. RAMÓN CAPELLA, JUAN: *"Elementos del análisis jurídico"*, si ed. Editorial Trotta, S.A., Colección Estructuras y procesos. Serie Derecho. Valladolid, España, pp. 137-158.

o racionalistas en las cuales, predomina el análisis interno de la norma, donde lo decisivo es el descubrimiento del significado inherente a la regla legal interpretada, y considera la actividad interpretativa como la reconstrucción de este significado'; 2. las realistas o antiformalistas, en las cuales predomina una perspectiva en cierto modo exterior a la norma: aquella de los intereses, los fines y los valores, que se toma en consideración o se pone de manifiesto por el intérprete y el aplicador del derecho en relación con cada caso concreto, y considera la interpretación como una actividad creadora similar o análoga a la del legislador"[3].

Desde el punto de vista del uso alternativo del derecho, la interpretación y la aplicación de las leyes tienen un papel clave, y, en la interpretación, como componente propio, cobra significado el problema del jurista, en particular del juez. Ello por dos razones específicas, así justificadas: porque dada la dimensión ideológica del derecho, éste ofrece opciones teóricas diferenciadas a sus operadores; y porque los operadores jurídicos, especialmente el judicial, participan, por la vía de la interpretación, en la dirección política.

La distinción entre la interpretación formalista o racionalista, realista o antiformalista, y alternativa, mantiene el debate/conflicto/polémica sobre la interpretación (y dentro de ella, el papel del jurista), en los medios intelectuales y judiciales. Las diversas opiniones contendientes parece que se polarizan en torno a dos direcciones diametralmente opuestas: una que sigue los cánones de la doctrina tradicional, acreditándose los principios de apoliticidad, neutralidad e imparcialidad en la interpretación y la aplicación de las leyes y en la defensa de la asepsia político/social/institucional de los operadores jurídicos; y otra que concibe la actividad interpretativa como creativa, valorativa, política y discrecional, cuyo resultado depende única y exclusivamente de la adhesión del intérprete a uno de los distintos proyectos políticos/ideológicos articulados jurídicamente.

---

[3] Cfr. LOURDES DE SOUZA, MARÍA: El uso alternativo del derecho. Génesis y evolución en Italia, España y Brasil. Universidad Nacional de Colombia. Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales. Colección Teoría y Justicia. Instituto Latinoamericano de Servicios Legales Alternativos; 1a. ed. en castellano, Editorial Unibiblos, Bogotá, Colombia, p. 6.

De manera que, dependiendo de la forma y/o del 'uso' que se haga del instrumental normativo, el operador judicial orienta/condiciona/cataliza políticamente los efectos de las crisis políticas, sociales e institucionales en una determinada dirección[4].

¿Pero qué posición debe tomar un juez?, los cánones de la doctrina tradicional, ajustándose a los principios de apoliticidad, neutralidad e imparcialidad en la interpretación y la aplicación de las leyes, o la adhesión a uno de los distintos proyectos político-ideológicos articulados jurídicamente.

Lo que se pretende establecer en el presente capítulo, mediante el estudio previo de las distintas concepciones del Derecho, es que los jueces, al interpretar y aplicar la ley, no solamente deben tomar en cuenta los cánones de la doctrina tradicional, ajustándose a los principios de apoliticidad, neutralidad e imparcialidad, sino también adherirse a uno de los distintos proyectos político-ideológicos articulados jurídicamente.

II. Concepciones naturalistas y teoría analítica del Derecho.

a). Aspectos generales.

El derecho natural reconoce la existencia de principios y valores universales, anteriores a él, provenientes sea de la divinidad, de la naturaleza del hombre o de la razón, y presenta diversos caracteres:

1) Es universal tanto con relación al tiempo como al espacio. Rige a todos los hombres de todos los tiempos en los principios directivos de su vida social;

2) Es inmutable. Sus primeros principios 'participación de la criatura racional en la ley eterna', no pueden modificarse o cambiar;

3) Es indeleble. Está en la conciencia de todos los hombres;

[4] Cfr. Ibid., p. 47-48.

4) Es único, sus principios se encuentran jerárquicamente subordinados al principio primero: hay que hacer el bien y evitar el mal;

5) Es promulgado. La promulgación se efectúa en la conciencia. Así el hombre puede conocerlos y cumplirlos;

6) Contiene sanción. Contiene una sanción natural[5].

De los caracteres mencionados con antelación se advierte claramente "la aspiración ética" del derecho natural, su comprensión como "ética jurídica material", o la idea del derecho natural deontológico como derecho justo, con una serie de funciones de control y vigilancia del ordenamiento jurídico, de fundamentación de los derechos humanos y puente entre la moral y el Derecho[6].

La distinción entre el derecho y la moral se reduce a que el derecho se impone coercitivamente, mientras que la moral carece de coercibilidad. Sólo es coercible una conducta cuando ella es exteriorizada. El derecho es un orden de convivencia, un orden de alteridad, ya que otro puede exigirme coercitivamente una conducta determinada. Tratándose de acciones morales, en cambio, como no se da en ellas referencia a otro, nadie puede exigirme coactivamente una determinada conducta moral.

Si el derecho y la moral son conceptos distintos, es necesario diferenciar, por una parte, entre el derecho y la racionalidad, y, en diverso aspecto, entre el derecho y la razonabilidad.

---

[5] IMERIO JORGE CATENACCI, "Introducción al Derecho. Teoría General. Argumentación. Razonamiento jurídico", Colección mayor Filosofía y Derecho, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Desalma, S.R.L., Buenos Aires, Argentina 2001, p. 229.

[6] Cfr. FERNÁNDEZ, EUSEBIO: "El Iusnaturalismo", en Garzón Valdés et alii: "El derecho y la justicia. Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía", Editoria Trotta, segunda edición, Madrid 2000, pp. 55-64.

La ciencia del derecho o dogmática jurídica presenta el derecho como sistema jurídico. Como consecuencia de presentar el derecho como un sistema le atribuye, de alguna manera, racionalidad. En este sentido, la presentación sistemática de un conjunto de normas le concede ciertos rasgos de racionalidad. Es decir, si afirmamos que el derecho es un sistema normativo, entendiendo 'sistema' como orden, estamos afirmando, al mismo tiempo, que es racional, ya que si el derecho fuese desordenado o asistemático no podríamos decir de él que es racional. De allí que la pretendida racionalidad de la ley sólo puede entenderse como consistencia lógica. Como inexistencia de contradicciones e inconsistencias. Por lo tanto, esta forma de pensar identifica sistema y racionalidad como dos términos reversibles de un proceso lógico deductivo. La racionalidad atañe a la forma de derivación normativa, constituye la racionalidad técnica.

La conexión entre la moral y el derecho, requiere que este último incluya elementos de moralidad, de tal manera que el derecho, además del principio de racionalidad, cumpla con el principio de razonabilidad. Que el derecho constituya el resultado del ejercicio de la razón práctica, que el derecho sea la expresión de la moralidad ínsita en la condición humana.

Admitir la distinción entre racionalidad y razonabilidad implica admitir la existencia de sistemas jurídicos lógicamente racionales, pero injustos y carentes de razonabilidad. Consiste en afirmar que el derecho no se agota en la racionalidad técnica, si no se fundamenta en criterios morales, en criterios de razonabilidad[7].

Y la existencia de un derecho que se fundamenta en criterios morales nos lleva a reconocer que el necesario carácter razonable o no arbitrario de la ley, es decir, la relación de tensión entre el caso y la regla, introduce inevitablemente un elemento de equidad en la vida del derecho, o mejor dicho, lo reintroduce, al

[7] Cfr. IMERIO JORGE CATENACCI: op. cit., pp. 208, 209, y 301. NOTA. Las citas que se mencionan como de otros autores, se reproducen en esta obra.

restaurar una relación esencial después de que el positivismo jurídico hubiese pretendido eliminar todo vestigio de la misma en nombre del valor absoluto de una voluntad cualquiera, con tal de que estuviese revestida de la forma legislativa. La separación positivista entre jurisdicción de equidad y jurisdicción de derecho respondía a la presupuesta separación entre las dos nociones y servía para identificar el derecho sólo con la ley[8].

Según los autores que fundamentan el derecho en criterios de razonabilidad, y consideran que las resoluciones de los jueces deben ser justas y no sólo conforme al texto de la ley, los positivistas siguen parapetados en un modelo que luego de un siglo y medio parece naufragar, como Pattaro, que señala que se abre para los principios 'un gran campo y una nueva época' ([9]); pero esos autores concluyen que, más que un problema de oportunidades o de moda, la cuestión de los principios constituye una prueba excelente para medir la aptitud al cambio de los juristas y su disposición a que el derecho no se aparte de su sentido último. Para ellos, más allá de las perfecciones sistémicas y/o técnicas que pueda alcanzar el saber jurídico, importa hoy más que nunca que esté al servicio del hombre y de las sociedades que históricamente él va constituyendo. Al respecto, en 1946, con mucha autoridad moral, Radbruch escribía sobre el nazismo lo siguiente: 'hemos de estar preparados para hacer frente a cualquier eventualidad de retorno de ese Estado sin Derecho' ([10]), y sin duda, para los autores iusnaturalistas o del derecho analítico, un buen camino para evitar que las leyes ignoren o contradigan al derecho es recuperar en su sentido fuerte a los principios de donde aquellas se hacen y se reconocen como jurídicas.

---

[8] ZAGREBELSKY, GUSTAVO: El Derecho Dúctil. Ley, derechos, justicia (traducción del italiano al español por Marina Gascón). Editorial Trotta. Sexta edición 2005. Madrid, España. Pp. 109 y 148.

[9] PATTARO, E., "Alle origine della nozione 'principi generali del diritto', en BACIU, M. (comp.), Soggetto e principio generali del diritto, Giuffré, Milano, 1987, p. 64; citado por LUIS VIGO RODOLFO: "De la ley al derecho", 1a. ed., Editorial Porrúa, México 2003, pp. 103-104.

[10] RADBRUCH, G., "Leyes que no son derecho y derecho por encima de las leyes", en Derecho injusto y derecho nulo, Aguilar, Madrid, 1971, p. 16; citado por LUIS VIGO RODOLFO: "De la ley al derecho", 1a. ed., Editorial Porrúa, México 2003, p. 104.

De esta manera, por limitaciones y dificultades que afronte el saber práctico jurídico, no puede renunciar a que el derecho vigente resulte 'natural porque es producido en conformidad a la naturaleza específica del hombre, siguiendo a sabiendas o intuitivamente, los principios universales del derecho ([11]). Radbruch negaba la 'calidad de Derecho' a todas esas leyes nazis 'que aplicaban un trato infrahumano o les negaba los derechos humanos a ciertos hombres ([12]), porque esos derechos en clave estrictamente iuspositivista terminaban reducidos –a pesar del interés de sus autores- a 'edictos de tolerancia revocables" ([13]).

Pero, ¿quiénes son los autores de los que hablamos y cuál es su pensamiento?

b) Autores.

Manuel Atienza.-

El Derecho es una técnica para resolver –o, al menos, paliar- cierto tipo de problemas; que para ello han de utilizarse –además de las normas vigentes- una serie de procedimientos conceptuales y de técnicas de argumentación características; que en el fondo de cada caso jurídico que no sea puramente rutinario suele esconderse una cuestión moral y/o política de envergadura; y que los problemas podrían –y, en ocasiones, deberían- ser resueltos de manera distinta a como lo han sido por las autoridades judiciales o legislativas.

---

[11] COTTA, S., "I principi generali del diritto: consideración filofiche", Estratto dalla Revista di Diritto Civile, Anno XXXVII-1991-no. 5, CEDAM-Casa Editrice Dott, Antonio Milani, Padova, 1991, pp. 502-503; citado por LUIS VIGO RODOLFO: "De la ley al derecho", 1a. ed., Editorial Porrúa, México 2003, p. 104.

[12] RADBRUCH, G., "Leyes que no son derecho y derecho por encima de las leyes", en Derecho injusto y derecho nulo, Aguilar, Madrid, 1971, p. 15; citado por LUIS VIGO RODOLFO: "De la ley al derecho", 1a. ed., Editorial Porrúa, México 2003, p. 104.

[13] SPAEMAN, R., "Lo natural y lo Racional", Rialp, Madrid, 1989, p. 90; citado por LUIS VIGO RODOLFO: "De la ley al derecho", 1a. ed., Editorial Porrúa, México 2003, p. 104.

El derecho no es sólo una actividad intelectual consistente en dar razones a favor o en contra de determinada tesis. También comprende las otras caras del Derecho: el lado burocrático y el lado coactivo. Estos tres elementos –argumentación, burocracia y coacción- juegan en el Derecho un papel parecido al de los filósofos, los artesanos y los guerreros en la república platónica. Y al igual que en ella los filósofos debían regir la actividad de los artesanos y de los guerreros, podría decirse también que la parte más racional del Derecho –la argumentación-, debe regir (y limitar al máximo) el funcionamiento de los aparatos burocráticos y coactivos. Pero, naturalmente, los ideales no pueden confundirse con la realidad[14].

El Estado de Derecho contiene en sí mismo –en sus características ideales- los polos de una tensión que explica el porqué la interpretación es tan importante en el Derecho y justifica –según como resuelva esa tensión-, de qué manera ha de proceder el intérprete. El primero de esos polos es la dimensión de autoridad y está representado, fundamentalmente, por las dos primeras notas del Estado de Derecho: la del imperio de la ley y la de la división de poderes. La importancia de la autoridad en el Derecho es lo que hace que la interpretación juegue en este campo un papel esencial, a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, con el de la moral. El otro polo lo constituye la dimensión de los valores, el contenido de justicia que implica la noción de Estado de Derecho, a través de las dos características de la interdicción de la arbitrariedad y de la garantía de los derechos y libertades fundamentales. La necesidad de hacer justicia, de lograr el cumplimiento de ciertos valores respetando lo establecido por la autoridad es, cabe decir, la razón de ser de la interpretación jurídica. Si sólo hubiese autoridad o sólo hubiera la necesidad de hacer justicia, entonces necesaria –o apenas sería necesaria- la interpretación. El problema radica, pues, en como encontrar una

[14] Cfr. ATIENZA, MANUEL: Tras la Justicia. 1a. ed. Ariel Derecho. Barcelona 2003, p. XI.

mediación entre esos dos polos, o bien en cómo justificar que uno de esos dos polos haya de jugar un papel dominante[15].

Del respeto al derecho establecido, por una parte, y, por la otra, del respeto a los principios de la justicia, surge la distinción entre casos fáciles o rutinarios, casos difíciles y casos trágicos.

En los casos fáciles ni la norma o normas aplicables, ni la comprobación de los hechos, suscitan dudas razonables. Dicho de otra manera, la lógica deductiva resulta necesaria y suficiente como mecanismo de justificación interna de la decisión jurídica, mediante la subsunción de los hechos en la norma.

En los casos difíciles (que es de los que se ocupa especialmente la teoría de la argumentación jurídica), el establecimiento de la premisa normativa y/o de la premisa fáctica resulta una cuestión problemática. En tales casos, es necesario presentar argumentos adicionales –razones- a favor de las premisas, que probablemente no serán ya argumentos puramente deductivos, aunque eso no quiera decir tampoco que la deducción no juegue aquí ningún papel. A este tipo de justificación que consiste en mostrar el carácter más o menos fundamentado de las premisas es al que suele llamarse justificación externa[16].

Podría decirse, a mi juicio, que en los casos difíciles a los que se refiere Manuel Atienza, existe una aparente oposición entre el derecho establecido y los principios de justicia, que puede ser resuelta a favor de estos últimos mediante la razón práctica.

---

[15] ATIENZA, MANUEL: *Cuestiones Judiciales.* Primera reimpresión de la primera edición. Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política. Distribuciones Fontamara, S.A. México 2004 (pp. 155), p. 96.

[16] ATIENZA, MANUEL: Tras la Justicia… pp. 127-128.

Al lado de los casos fáciles y de los casos difíciles habría que introducir una nueva categoría: la de los casos trágicos, que serían aquéllos que no pueden resolverse respetando tanto el Derecho establecido como los principios de la justicia. Por ello también, al lado del tipo de racionalidad jurídica que podría llamarse formal (incluida aquí la racionalidad práctica de que se ha hablado), habría que dejar un hueco para la razonabilidad, para la equidad[17].

De esta manera, lo que da sentido al Derecho –y a ocuparse profesionalmente del Derecho-, no puede ser otra cosa que la aspiración a la justicia o, para decirlo en términos más modestos y más realistas: la lucha contra la injusticia[18].

Eduardo García Maynes.

La estructura ontológica del derecho depende de la concurrencia de los atributos de vigencia, validez intrínseca y eficacia, o, como dijera Kaufmann, la reunión de las notas de positividad, iusnaturalidad y eficacia. Un ordenamiento es derecho para los órganos del Estado en la medida en que procede de las fuentes formales; 'vale' para el filósofo, en cuanto realiza los ideales jurídicos, y merece para el sociólogo igual denominación en su carácter de ordenación 'eficaz' de la convivencia humana.

Derecho vigente, en sentido jurídico-positivo, es el sistema de reglas bilaterales de conducta que en un determinado momento y lugar la autoridad política considera –de acuerdo con los criterios establecidos por la norma básica-, jurídicamente obligatorias.

---

[17] ATIENZA, MANUEL: *Cuestiones Judiciales*… p. 21.

[18] ATIENZA, MANUEL: *El Sentido del Derecho*. 1a. ed. Ariel Derecho. Barcelona 2001, p. 312.

Derecho intrínsecamente válido, en sentido axiológico material, es la regulación bilateral justa de la vida de una comunidad en un momento dado.

Derecho eficaz, o socialmente válido, es el conjunto de reglas bilaterales que efectivamente rigen a una comunidad en tal o cual momento de su historia. La nota de positividad es independiente de los atributos de validez formal y validez intrínseca. Positivo es todo ordenamiento que se cumple. Aquella nota puede aplicarse lo mismo a un precepto aislado, que a un conjunto de preceptos, o a todos los que integran un sistema. La positividad no se refiere al valor objetivo, ni al valor formal de las normas del derecho, sino sólo a su eficacia. Expresado en otro giro: la positividad es el hecho de la observancia de tales normas.

La misión del orden jurídico, no ha de contraerse a la nuda protección o al simple reconocimiento de los derechos que el hombre tiene como persona, pues siendo indudable que los valores morales sólo pueden ser realizados por los individuos, no es menos cierto es que el Estado debe asegurar las condiciones que hacen posible el cumplimiento del destino ético de cada hombre.

La dignidad constituye el fundamento de la idea de igualdad, como ingrediente indispensable de la justicia. La afirmación de que la igualdad humana ante el derecho no se refiere a las características y aptitudes que constituyen lo que en cada sujeto hay de personal e intransferible, sino exclusivamente a lo que, por ser personas, todos tienen en común.

Esta esencia común es la que justifica el principio igualitario, como momento inicial de la justicia. Aun cuando los individuos difieran desde el punto de vista de su posición social, su inteligencia o su carácter, hay un aspecto en el que todos coinciden, y del que no pueden abdicar. Esta coincidencia depende del hecho de que son personas y, por tanto, seres capaces de actuar en forma consciente, responsable y libre. La personalidad sirve de base a los derechos fundamentales del ser humano, por lo que tales derechos no deben verse como concesión gratuita del poder público, sino como exigencias inalienables que la autoridad política no puede ignorar. Se trata de derechos en sentido objetivo o

material, no en sentido formal. Cuando, inspirado en una ideología totalitaria, el legislador cree tener facultades para limitar esos derechos o suprimirlos a su antojo, la persona humana puede echar mano de cuantos medios estén a su alcance para hacer que se respeten. Decir que esta tesis es iusnaturalismo puro y que, por consiguiente, resulta inaceptable, equivale a declarar que aquellos derechos no se basan en la dignidad ética del hombre, sino en el caprichoso arbitrio de los detentadores del poder.

Dos personas igualmente dignas pueden presentar diferencias en cuanto a su carácter, constitución física, inteligencia, edad o sexo. La personalidad no es solamente el fundamento de la igualdad esencial; es también la base de las diversidades existentes entre los individuos. Ser persona es ser diferente y, en cierto sentido, único. Persona es el ser a quien corresponde, de acuerdo con sus peculiares aptitudes, una cierta función, una tarea específica.

La personalidad es, por consiguiente, el fundamento de la desigualdad de funciones en la vida común, como es también el de la igualdad de dignidad de todos los hombres.

Lo que distingue a los valores jurídicos de los valores éticos es precisamente el hecho de que los primeros sirven de fundamento a los deberes del hombre frente a otros hombres, en tanto que los segundos sirven de base a sus deberes para consigo mismo. La diversidad de los citados valores condiciona además la diferencia entre persona en sentido moral y sen sentido jurídico. Cuando obra en su carácter de sujeto de facultades y deberes, realiza el hombre una de las funciones que le incumbe, pero no la única, ni la más elevada. Y en el ejercicio de tal función no desenvuelve íntegramente su esencia, sino sólo una de las facetas de su ser. Podría decirse que como sujeto de obligaciones y derechos no procede propiamente en calidad de individuo, ni en la de sujeto moral, sino en la de miembro de un grupo, o 'animal político'. Por ello es que su conducta, en el aspecto jurídico, es bipolar, manifestándose unas veces bajo la categoría del derecho subjetivo y otras en forma de obligaciones de índole exigible.

La protección de los valores personales se consigue a través de los derechos fundamentales y, sobre todo, de los que tienen carácter absoluto. La índole protectora de estos últimos, en relación con los bienes no jurídicos, adquiere singular significación cuando se reflexiona en que el deber correlativo es una obligación de respeto, impuesta por la ley a todas las personas. La libertad, el honor, la propiedad, la vida, no son bienes jurídicos, pero en todo caso deben hallarse jurídicamente protegidos. Y la protección no ha de establecerse únicamente frente a todos y cada uno de los particulares, sino frente al Estado mismo.

La forma legal de esta tutela puede producir la impresión de que aquellos bienes son jurídicos; pero un examen atento descubre al punto su diversa índole. No sólo, sino que mediante el reconocimiento de esos bienes se tiende a asegurar algo infinitamente más valioso: el pleno desarrollo de la personalidad de cada hombre, especialmente en el aspecto ético.

Cuando se ha comprendido la función característica de los derechos fundamentales, resulta evidente que su violación no sólo es contraria a la idea de la justicia, sino a un conjunto de valores que el Estado debe siempre proteger, nunca limitar[19].

---

[19] Cfr. GARCÍA MAYNEZ, EDUARDO. *"La Definición del Derecho. Ensayo de Perspectivismo Jurídico",* Centro de Estudios Filosóficos de la Universidad Nacional de México, Editorial Stylo, México 1948, pp. 29, 221-235.

Cfr. GARCÍA MAYNES, EDUARDO. *"Positivismo jurídico, realismo sociológico y iusnaturalismo",* Universidad Nacional Autónoma de México. Textos Universitarios. Facultad de Derecho. México 1997, pp. 167-176.

c) Constructivismo ético y justicia[20].

c.01.- El Liberalismo norteamericano y sus críticos: Rawls, Taylor, Sandel, Walzer.

A partir de Tocqueville, los Estados Unidos son considerados, a menudo, como la tierra predilecta del liberalismo democrático. Desde la constitución de 1787, el liberalismo pudo florecer en Norteamérica sin chocar con los obstáculos que debió vencer en los países europeos. Reformulado por Louis Hartz en su libro de 1955, *The Liberal Tradition in America*, este tema gozó, durante mucho tiempo, de una hegemonía indiscutida, y es a esta característica que se atribuía la doble ausencia, tanto de una real tradición conservadora, como de un importante movimiento socialista en Norteamérica. Muchos veían en ello el secreto de la fuerza y de la vitalidad del Nuevo Mundo. Sin embargo, desde hace algunos años, se critica cada vez más el predominio del liberalismo democrático; es así como

[20] NOTA.- El constructivismo se incluye dentro de las teorías iusnaturalistas, porque encuentra el sustento del derecho en principios éticos. Otros autores lo consideran como un positivismo de naturaleza especial, en tanto esos principios éticos no derivan de la naturaleza misma del hombre, sino de la construcción racional de los principios prácticos. Al respecto, Carlos Massini Correas expresa lo siguiente: "Hoy en día, por el contrario, es necesario efectuar una nueva división dentro de las teorías conceptualizadas en sentido amplio como iusnaturalistas: la que existe entre aquéllas a las que se puede denominar propia y formalmente iusnaturalistas, en la medida en que suponen alguna remisión al conocimiento de la naturaleza de las cosas humanas como fuente de objetividad ética, y aquellas otras que aceptan la existencia de principios ético-jurídicos objetivos y suprapositivos, pero cuya fuente no radica en el conocimiento sino en la construcción de la razón práctica. Por otra parte, cabe remarcar que los defensores y divulgadores de estas últimas teorías no aceptan en general que se les denomine iusnaturalistas; algunos prefieren denominarse positivistas con algún adjetivo, otros intentan escapar lisa y llanamente a cualquier clasificación. Por ello, en lo que sigue denominaremos transpositivistas a todas las teorías que aceptan la existencia de al menos un principio jurídico no-positivo, efectuando dentro de esta categoría una subdivisión entre: aquéllas que efectúan algún tipo de remisión al conocimiento de las cosas humanas, a las que denominaremos iusnaturalistas en sentido estricto, y aquellas otras que no efectúan esta remisión y se limitan a proponer algún modo de construcción racional de los principios prácticos, a las que denominaremos genéricamente constructivistas… --- Rawls aclara que la corrección o justificación de estos principios de justicia no es el resultado de una adecuación entre ellos y una cierta verdad ética existente con independencia de las opciones de los miembros de la colectividad…". Cfr. Massini Correas, Carlos. Constructivismo ético y justicia procedimiental en John Rawls. 1a. ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie de Estudios Jurídicos, Núm. 56, México 2004, pp. 9, 10.

algunos se pusieron a buscar otras formas de identidad y comenzaron a escrutar su pasado para descubrir en él los signos de la presencia de otras tradiciones.

Desde el fin de los años 60, se organizó un movimiento 'neoconservador' para alertar contra los 'excesos de la democracia'. Agitando el espectro del 'precipicio igualitario'; este grupo, compuesto por intelectuales prestigiosos, agrupados alrededor de las revistas *Commentary,* y *The Public Interest*, lanzaron una ofensiva contra la ola democrática que los diversos movimientos sociales de esta década han representado. Los neo-conservadores denuncian la sobrecarga de demandas que la multiplicación de nuevos derechos impone al Estado y el peligro que esta explosión de reivindicaciones igualitarias hace correr al sistema de autoridad.

Más o menos por la misma época, un grupo de "neoliberales" se pronunció contra las medidas de redistribución de la *Great Society* y denunció la intervención del Estado en la economía. De acuerdo con Milton Friedman, los integrantes de ese grupo preconizan un retorno al capitalismo de libre mercado. De un lado como del otro, lo que se ataca es, en realidad, la articulación entre liberalismo y democracia a causa del potencial subversivo de la idea democrática frente a la preservación de las relaciones sociales dominantes.

Recientemente, una nueva voz se dejó oír: ya no es más la democracia el blanco de las críticas, sino el liberalismo básico, responsable de la destrucción de los valores comunitarios y del debilitamiento de la vida pública. Este tipo de crítica, que tiene a la vez acentos de izquierda y resonancias conservadoras, es original, pues opera en el marco del redescubrimiento de una tradición ocultada hasta hoy en los Estados Unidos: la del 'republicanismo cívico'. Esta tradición --que algunos prefieren llamar 'humanismo cívico'- afirma en su discurso político que la verdadera realización humana sólo es posible cuando se actúa en tanto ciudadano de una comunidad política libre y autogobernada. Según Pocock -uno de los que más ha contribuido a la reconstrucción de estas ideas- los orígenes de semejante concepción deben buscarse en la visión aristotélica del hombre como *zoon politicón*, en Cicerón y en el ideal romano de la *res publica*. No obstante, es en

Florencia, en el siglo XV, donde adquiere las características que van a influenciar al pensamiento político angloamericano de los siglos XVII y XVIII, a través de la obra de James Harrington y de los neo-harringtonianos. Se trata de un lenguaje político que realiza una síntesis entre elementos aristotélicos y maquiavélicos, lenguaje en el cual desempeñan un papel central las nociones de 'bien común', 'virtud cívica' y 'corrupción'.

En el curso de las últimas décadas se produjo una reorientación espectacular de la interpretación de la revolución norteamericana, que puso en evidencia precisamente la importancia del republicanismo cívico en el periodo revolucionario.

Contrariamente a la interpretación dominante, que veía en esta revolución una ruptura de tipo nacionalista con el Viejo Mundo, influenciada principalmente por las ideas de Locke, los trabajos de historiadores como Bailyn y Wood mostraron que había sido profundamente influenciada por la cultura del humanismo cívico neoharringtoniano. De allí viene el lugar central que ocupa la noción de 'corrupción' en el lenguaje político de los patriotas norteamericanos, como lo revela el análisis que hace Bailyn de sus panfletos. Sólo más tarde, la concepción clásica de la política, donde los individuos participan activamente en la *res publica*, va a deslizarse hacia un nuevo paradigma: el de la democracia representativa. De acuerdo con Gordon Wood, es la constitución federalista de 1787 la que marca el fin de la política clásica y la instauración de ese nuevo paradigma en el cual el pueblo ya no es concebido corno ligado por una comunidad de intereses, sino como 'una aglomeración de individuos hostiles que se reúnen alrededor de su beneficio común en la construcción de una sociedad.

Es en ese momento cuando desaparece la insistencia sobre la necesidad de la virtud pública y el bien común y aparece el concepto nuevo de opinión pública. Wood muestra cómo una nueva fórmula de gobierno hizo su aparición y cómo implicaba una concepción de la política en tanto compromiso entre intereses cuya formulación era exterior a la acción política misma. Esta nueva concepción, que en general se califica como ´'liberal', se convirtió en dominante durante el siglo

XIX; aunque según algunos la concepción republicana no fue completamente borrada. Por ejemplo, Pocock afirma que persiste subterráneamente gracias al mantenimiento de valores y de símbolos pre-modernos y anti-industriales en la cultura norteamericana. A esta tradición van a apelar los autores críticos del individualismo liberal, afirmando que, gracias a ella, los norteamericanos pudieron conservar un cierto sentido de la comunidad que a su vez les permite resistir a los efectos corrosivos del individualismo. En la revitalización de esta tradición de republicanismo cívico ven la solución a la crisis que vive hoy la sociedad norteamericana. Una crisis que consiste, según ellos, en la destrucción del lazo social debido a la promoción social del individuo que sólo conoce la búsqueda de su interés propio y rechaza toda obligación que pudiera trabar su libertad. Mientras que los neoconservadores ven en la idea democrática el origen de las dificultades del sistema liberal democrático, para los autores llamados ´'comunitarios' es central la desaparición de la virtud cívica, es decir, de la identificación a una comunidad política donde la ciudadanía entraña derechos pero también deberes. Esta desaparición es consecuencia de la privatización de la vida social así como de la desaparición del espacio público y no se puede remediar más que a través de una revaloración de la participación política. Actualmente, la ilusión liberal de que la armonía podría nacer del libre juego de los intereses particulares y que la sociedad moderna ya no tiene necesidad de la virtud cívica finalmente se mostró peligrosa: cuestiona la existencia misma del proceso democrático. De allí viene la necesidad de una nueva cultura política que reanude los lazos con la tradición del republicanismo cívico y devuelva su dignidad a lo político.

c.02). Un nuevo paradigma liberal

John Rawls.

Contrariamente al utilitarismo, Rawls no concibe a la persona como un puro individuo racional que busca exclusivamente su bienestar, sino como una persona moral susceptible, no sólo de acción "racional" (entendida como acción instrumental que apunta al propio interés), sino también de lo que se llama acción

"razonable", que implica consideraciones morales y sentido de la justicia en la organización de la cooperación social. Es un método que él designa con el término de "constructivismo kantiano", a fin de indicar que opera con una concepción de la persona concebida, a la manera kantiana, como persona moral libre e igual[21].

[21] NOTA. "Hoy en día, por el contrario, es necesario efectuar una nueva división dentro de las teorías conceptualizadas en sentido amplio como iusnaturalistas: la que existe entre aquéllas a las que se puede denominar propia y formalmente iusnaturalistas, en la medida en que suponen alguna remisión al conocimiento de la naturaleza de las cosas humanas como fuente de objetividad ética, y aquellas otras que aceptan la existencia de principios ético-jurídicos objetivos y suprapositivos, pero cuya fuente no radica en el conocimiento sino en la construcción de la razón práctica. Por otra parte, cabe remarcar que los defensores y divulgadores de estas últimas teorías no aceptan en general que se les denomine iusnaturalistas; algunos prefieren denominarse positivistas con algún adjetivo, otros intentan escapar lisa y llanamente a cualquier clasificación. Por ello, en lo que sigue denominaremos transpositivistas a todas las teorías que aceptan la existencia de al menos un principio jurídico no-positivo, efectuando dentro de esta categoría una subdivisión entre: aquéllas que efectúan algún tipo de remisión al conocimiento de las cosas humanas, a las que denominaremos iusnaturalistas en sentido estricto, y aquellas otras que no efectúan esta remisión y se limitan a proponer algún modo de construcción racional de los principios prácticos, a las que denominaremos genéricamente constructivistas… --- Rawls aclara que la corrección o justificación de estos principios de justicia no es el resultado de una adecuación entre ellos y una cierta verdad ética existente con independencia de las opciones de los miembros de la colectividad…" --- En su primera versión, en la obra Justicia como Equidad o Justicia como Imparcialidad, "Esto es lo que el profesor norteamericano denomina justicia procedimental pura, es decir, que la justicia de los principios de la organización social básica no provienen sino –y exclusivamente- del procedimiento a través del cual se ha llegado a un acuerdo acerca de ellos. El contenido material de estos principios puede ser fundamentalmente cualquiera: basta con que se haya seguido el procedimiento propuesto por Rawls para asegurar la imparcialidad del resultado. 'El rasgo esencial de la justicia procedimental pura …es que no existe criterio de justicia independiente; lo justo viene definido por el resultado del procedimiento mismo". --- En la segunda versión, a que se refieren los libros Political Liberalism y A Theory of Justice, el autor declara, "…desde sus comienzos la intención explícita de reducirse al ámbito de los estrictamente político-público; ya no se trata, por lo tanto, de proponer una visión integral de la ética, sino sólo las bases mínimas de un acuerdo de convivencia política entre personas provistas de distintas y aun opuestas concepciones morales… surgido de un procedimiento de construcción entre sujetos razonables, …dentro del marco del hecho del pluralismo… que se justifica por su razonabilidad y aceptabilidad en el marco de un acuerdo público…". Cfr. Massini Correas, Carlos. Constructivismo ético y justicia procedimiental en John Rawls. 1a. ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie de Estudios Jurídicos, Núm. 56, México 2004, pp. 9, 10, 23, 24, 25 y 35.

Para un liberal de tipo kantiano como Rawls, que defiende una forma de liberalismo en la cual el derecho no debe depender de ninguna concepción utilitarista, es importante que lo que justifique al derecho no sea la "maximización" del bienestar general, ni ninguna otra concepción particular del bien. Por ello, afirma que lo razonable debe tener la prioridad sobre lo racional pues la exigencia de términos equitativos de cooperación debe limitar el margen de libertad que los individuos tendrán en la definición y la búsqueda de su interés propio. Eso significa que existirá 'prioridad del derecho sobre el bien', es decir, prioridad de un marco de derechos y libertades fundamentales por sobre las diferentes concepciones del bienestar que les serán permitidas a los individuos. Rawls considera que no es justo acrecentar el bienestar total de una sociedad si eso implica sacrificar a un cierto número de personas. Hay que tratar a los individuos como fines en sí y no como medios, y no como a la inversa lo hace el utilitarismo. En efecto, para esta teoría los individuos no son más que unidades de cuenta en el cálculo de rendimiento máximo del interés general. Ahora bien, al sumar a los individuos se los homogeniza y se sacrifican intereses privados en nombre de la utilidad de la mayoría. Rawls está seguro de garantizar la defensa de los derechos fundamentales de los individuos y su libertad de una manera mucho más completa que el utilitarismo, pues su teoría de la justicia está construida para respetar su pluralidad y su especialidad.

Sin embargo, para que el acuerdo sobre los principios de justicia sea verdaderamente equitativo, es necesario encontrar un punto de vista que no esté influenciado por las circunstancias particulares de los participantes y sus intereses. Ese es el papel que Rawls hace desempeñar a la "posición original", la cual, con su velo de ignorancia va a esconder a los participantes su lugar exacto en la sociedad, sus talentos, sus objetivos y todo lo que podría perjudicar a su imparcialidad. Esa posición va a servir de mediadora entre la concepción kantiana de la persona (a la cual Rawls espera poder liberar de la metafísica que la entorpece en Kant y redefinir en términos estrictamente empíricos), y los principios

de justicia que se tratan de construir. La posición original designa, entonces, una situación heurística de igualdad y de libertad que va a permitir a los participantes seleccionar, con el procedimiento de deliberación, los principios de justicia para organizar la cooperación social entre personas libres e iguales. Por lo tanto, no hay criterio independiente de justicia y el propio procedimiento va a garantizar que el resultado producido sea justo. Este método de constructivismo kantiano conduce a formular los dos principios de justicia siguientes:

1. Cada uno debe tener un derecho igual a la libertad fundamental más extendida posible y compatible con una libertad idéntica para los otros.

2. Las desigualdades económicas y sociales deben ser establecidas de tal manera que: a. beneficien lo más posible a los desfavorecidos (es el famoso principio de la diferencia); *b*. estén adheridas a funciones y a posiciones abiertas a todo en condiciones equitativas de igualdad de oportunidades.

El primer principio tiene prioridad sobre el segundo y la cláusula b) sobre la cláusula a), de tal manera que no se debería legitimar ninguna restricción de libertad o de igualdad de oportunidades con el argumento de que contribuye a mejorar la suerte de los menos favorecidos.

Rawls resume la concepción general de su teoría de la justicia de la manera siguiente: 'Todos los bienes sociales primarios -libertad e igualdad de oportunidades, ingresos y riquezas, así como las bases del respeto propio- deben ser distribuidos de manera igual, salvo si una distribución desigual de uno o del conjunto de esos bienes es en beneficio ventajoso de los menos favorecidos'.

Rawls considera que su teoría de la justicia aporta finalmente la respuesta a la pregunta tan controvertida de saber cuáles son los principios de justicia que deben reorganizar los términos de la cooperación social entre personas libres e iguales. Piensa haber logrado formular un principio rector que permite poner en

acción los valores de igualdad y libertad en las instituciones sociales, resolviendo así el conflicto que dura desde hace dos siglos en el pensamiento democrático"[22].

La justicia como imparcialidad

"El antecedente de la teoría de la justicia es la noción de 'justicia como imparcialidad'. Ésta permite generalizar y llevar a un nivel más alto de abstracción la concepción tradicional del contrato social al incorporar restricciones procedimentales, basadas en razonamientos diseñados, para conducir a un acuerdo original acerca de los principios de la justicia. De hecho, Rawls afirma:

"Cada persona posee una inviolabilidad fundada en la justicia que incluso el bienestar de la sociedad... no puede atropellar... la justicia niega que la pérdida de libertad para algunos sea correcta por el hecho de que un mayor bien sea compartido por otros... No permite que los sacrificios impuestos a unos sean sobrevalorados por la mayor cantidad de ventajas disfrutadas por muchos... en una sociedad justa, las libertades de la igualdad de ciudadanía se toman como establecidas definitivamente; los derechos asegurados por la justicia no están sujetos a regateos políticos ni al cálculo de intereses sociales... Siendo las primeras virtudes de la actividad humana, la verdad y la justicia no pueden estar sujetas a transacciones".

De lo anterior se puede concluir que la estructura básica de la sociedad es el objeto primario de la justicia y el papel de ésta es esencial en la cooperación social. De hecho, una sociedad es una asociación, más o menos autosuficiente, de personas que reconocen ciertas reglas de conducta como obligatorias en sus relaciones, y que en su mayoría actúan de acuerdo con ellas. Estas reglas especifican un sistema de cooperación diseñado para promover el bien de aquellos que toman parte en él, ya que aun cuando la sociedad es una empresa

---

[22] Cfr. http://es.geocities.com/sucellus23/595.htm. MOUFFE, chantal: El Liberalismo norteamericano y sus críticos: Rawls, Taylor, Sandel, Walzer.

cooperativa para obtener ventajas mutuas, se caracteriza típicamente tanto por un conflicto como por una identidad de intereses.

No obstante, para ello 'se requiere de un conjunto de principios para escoger entre los diferentes arreglos sociales que determinan esta división de ventajas y para suscribir un convenio sobre las participaciones distributivas correctas'. Por tanto, estos principios 'proporcionan un modo para asignar derechos y deberes en las instituciones básicas de la sociedad y definen la distribución apropiada de los beneficios y las cargas de cooperación social'.

De esta manera, 'el objeto primario de la justicia es la estructura básica de la sociedad'. Es decir, 'el modo en que las instituciones sociales más importantes distribuyen los derechos y deberes fundamentales y determinan la división de las ventajas provenientes de la cooperación social'. Por ello, es necesario profundizar en tres aspectos de la 'justicia como imparcialidad'[23].

---

[23] NOTA.- "…la justicia como equidad abandona, en efecto, el ideal de comunidad política, si por dicho ideal se entiende una sociedad política unida en torno a una doctrina religiosa, filosófica o moral (parcial o plenamente) comprehensiva. Esa concepción de la unidad social queda excluida por el hecho del pluralismo razonable. Ya no es una posibilidad política para los que aceptan las libertades básicas y el principio de tolerancia, que es un principio básico para las instituciones democráticas. Debemos de entender la unidad social de un modo diferente: como algo que se deriva de un consenso entrecruzado sobre una concepción política de la justicia. Según hemos visto, en dicho consenso esta concepción política es respaldada por ciudadanos que profesan doctrinas comprehensivas diferentes y opuestas, y es respaldada desde dentro de sus propias distintas doctrinas… Bajo circunstancias normales, pues, suponemos que esas facultades morales se desarrollan y ejercen dentro de las instituciones de la libertad política y la libertad de conciencia, y su ejercicio encuentra su apoyo y sostén en las bases sociales del auto respeto… Una sociedad ordenada es estable, pues, porque los ciudadanos están globalmente satisfechos con la estructura básica de la sociedad. Las consideraciones que les mueven no son amenazas o peligros percibidos que provienen de fuerzas extremas sino que son consideraciones hechas en los términos de la concepción política que todos asumen. Porque en la sociedad bien ordenada de la justicia como equidad lo justo y lo bueno (según lo determina esa concepción política), se acoplan de tal modo que los ciudadanos que entienden que parte de su bien radica en ser razonables y racionales, y en ser vistos por los otros como tales, son movidos por razones de su bien a hacer lo que exige la justicia. Entre esas razones está el bien de la sociedad política misma…". Cfr. RAWLS, JOHN: La Justicia como Equidad. Una Reformulación (traducción del inglés al castellano de Andrés de Francisco). Sin ed.. Editorial Paidós. Barcelona 2002, pp. 262-267.

NOTA.- "Dos principios de justicia. La primera enunciación de los dos principios es la siguiente: --- Primero: Cada persona ha de tener un derecho igual al esquema más extenso de libertades básicas que sean

A. La sociedad bien ordenada

Una sociedad está bien ordenada no sólo cuando está diseñada para promover el bien de sus miembros, sino cuando también está efectivamente regulada por una concepción de la justicia. Esto es, que se trata de una sociedad en la que: 1) cada cual acepta y sabe que los otros aceptan los mismos principios de justicia, y 2) las instituciones sociales básicas satisfacen generalmente estos principios y se sabe generalmente que lo hacen. Por supuesto, que las sociedades existentes rara vez están bien ordenadas, ya que usualmente está en discusión lo que es justo e injusto. A pesar de que cada uno tiene una concepción de la justicia, todos comparten un concepto de la justicia, especificado por el papel que tienen en común estos diferentes conjuntos de principios y concepciones. No obstante, las instituciones son justas cuando no se hacen distinciones arbitrarias entre las personas al asignarles derechos y deberes básicos y cuando las reglas determinan un balance correcto entre pretensiones competitivas respecto a las ventajas de la vida social.

B. La concepción de la persona

La caracterización de la persona no meramente como animal físico -homo phaenomenon- que busca exclusivamente su bienestar, sino como ser moral -homo noumenon- susceptible de acción, tanto 'racional' como 'razonable', es fundamental. En primer lugar, debe prevalecer la concepción de la persona como agente moral, como 'personas libres e iguales bajo condiciones que son imparciales'. En segundo término, 'los miembros del grupo en la situación inicial

---

compatibles con un esquema semejante de libertades para los demás. --- Segundo: las desigualdades sociales y económicas habrán de ser conformadas de modo tal que a la vez que: a) se espere razonablemente que sean ventajosas para todos, b) se vinculen a empleos y cargos asequibles para todos… --- La injusticia consistirá entonces, simplemente, en las desigualdades que no benefician a todos…". Cfr. RAWLS, JOHN: Teoría de la Justicia (traducción del inglés al castellano de María Dolores Hernández González). 4a. reimpresión de la primera edición en español. Fondo de Cultura Económica. México 2003. pp. 68-69.

son racionales y mutuamente desinteresados', pero no 'egoístas'. De esta forma, 'la justicia como imparcialidad comienza con la elección de los primeros principios de una concepción de justicia que habrá de regular toda la crítica y reforma subsecuente de las instituciones. Así, las personas en la situación original escogerían dos principios: 1) igualdad en la repartición de derechos y deberes básicos; y, 2) las desigualdades sociales y económicas solamente son justas si producen beneficios compensadores para todos en general, y para los miembros menos aventajados de la sociedad, en particular.

Al suponer que 'cada persona, después de cierta edad y dotada de la capacidad intelectual indispensable, desarrolla, bajo condiciones sociales normales, un sentido de la justicia, adquirimos una habilidad para juzgar a las cosas como justas e injustas y para apoyar estos juicios en razones. De hecho, también se supone que los grupos en la posición original son iguales, esto es, todos tienen los mismos derechos en el procedimiento para escoger principios. De este modo, es indispensable una condición de igualdad entre los seres humanos en tanto que personas morales, en tanto que criaturas que tienen una concepción de lo que es bueno para ellas y que son capaces de tener un sentido de la justicia. Por eso, es menester proponer un razonamiento moral, denominado 'equilibrio reflexivo', para incorporar las intuiciones que tenemos del bien y compararlas con principios más generales. Si éstos coinciden podemos avanzar, pero si no lo hacen debemos revisar nuestras intuiciones y principios, hasta que nuestros juicios coincidan por completo. Por esta razón, el equilibrio reflexivo: 'Es equilibrio porque finalmente nuestros principios y juicios coinciden; y es reflexivo puesto que sabemos a qué principios se ajustan nuestros juicios reflexivos y conocemos las premisas de su derivación.

C. La posición original

La 'posición original' debe servir de mediadora entre la concepción de la persona y los principios de justicia que pretendemos construir, a partir de un 'status quo inicial apropiado que asegura que los acuerdos fundamentales

alcanzados en ella sean imparciales'. Así, la posición originaria es el resultado del 'equilibrio reflexivo', y como tal, 'puramente hipotética'. Por un lado, 'representa el intento de acomodar, dentro de un esquema, tanto las condiciones filosóficas razonables sobre los principios, como los juicios que tenemos acerca de la justicia'. Por otro lado, no pretende que 'los principios de justicia propuestos sean verdades necesarias o derivables de tales verdades', sino que están justificados porque habría consenso sobre ellos en una situación inicial de igualdad.

De este modo, el contenido del acuerdo apropiado no es ingresar en una sociedad dada o adoptar una forma dada de gobierno, sino aceptar ciertos principios morales. En este sentido, la cuestión es 'determinar qué principios de la justicia serían escogidos en la posición original'. De hecho, cabe señalar que para Rawls -como lo es para Kant- 'la posición original no está pensada como un estado de cosas históricamente real [sino] como una situación puramente hipotética caracterizada de tal modo que conduce a cierta concepción de la justicia'. No obstante, la noción de 'justicia como imparcialidad' requiere que la elección se realice en una 'situación hipotética de igual libertad', para lo cual es menester escoger los principios de la justicia tras un 'velo de ignorancia' con el fin de organizar las bases que conduzcan a la cooperación social entre personas libres e iguales.

a. El velo de ignorancia

Sin duda alguna, 'la intención de la posición original es establecer un procedimiento equitativo según el cual cualesquiera que sean los principios convenidos, éstos sean justos'. Para ello, tenemos que anular los efectos de las contingencias específicas que ponen a los seres humanos en situaciones desiguales y en tentación de explotar las circunstancias naturales y sociales en su propio provecho. Por esta razón, Rawls recurre a una condición hipotética en la cual 'las partes están situadas bajo un velo de ignorancia', dicha condición es clave para garantizar la imparcialidad de los resultados deseados y posibilitar la elección unánime de una determinada concepción de la justicia.

El 'velo de ignorancia' requiere de ciertas condiciones; es decir, de una situación imaginaria de imparcialidad, en la que las partes carecen de información completa y perfecta, lo cual les impone una decisión bajo incertidumbre. Así, las partes desconocen cómo las diversas alternativas afectarán sus propios casos particulares, por lo cual se ven obligadas a evaluar los principios únicamente sobre la base de consideraciones generales, universales, públicas, completas y finales, porque no saben qué lugar van a ocupar, una vez que el velo haya sido levantado. De hecho, según Rawls, la noción del 'velo de la ignorancia' está implícita, en la ética de Kant, en su doctrina sobre el imperativo categórico. Estas restricciones pueden definir los principios de la justicia como aquellos que aceptarían en tanto que seres iguales, en tanto que personas racionales preocupadas por promover sus intereses, siempre y cuando supieran que ninguno de ellos estaba en situación de ventaja o desventaja en virtud de contingencias sociales y naturales.

b. Los principios de justicia

El método de constructivismo kantiano, esto es 'equilibrio reflexivo' y 'velo de la ignorancia', motiva a Rawls para formular 'dos principios de justicia' en la 'posición original':

Primero: Cada persona ha de tener un derecho igual al esquema más extenso de libertades básicas iguales que sea compatible con un esquema semejante de libertades para los demás.

Segundo: Las desigualdades sociales y económicas habrán de ser conformadas de modo tal que: a) se espere razonablemente que sean ventajosas para todos, b) se vinculen a empleos y cargos asequibles para todos.

Uno postula: 'el principio de libertad igual'; mientras que el otro consagra tanto 'la igualdad de oportunidades' como 'el principio diferencial'. Así, el primero pugna por la máxima e igual libertad compatible para todos y tiene prioridad sobre el segundo. En cambio, la cláusula b) acerca de la oportunidad igual de todos los miembros a realizar sus propios fines, tiene prioridad sobre la cláusula a) respecto al máximo beneficio para los miembros menos aventajados de la sociedad.

Este último principio consiste en una derivación del óptimo de Pareto, según el cual una distribución determinada es suficiente, cuando no es posible cambiarla sin mejorar a determinadas personas en detrimento o al empeorar, al mismo tiempo, la situación de las demás. Al respecto, 'el principio diferencial' consagra la 'igualdad democrática' e indica que la 'posición original' es una situación de incertidumbre, en donde la decisión más racional es reducir las posibles pérdidas. A este criterio de racionalidad o principio de prudencia, para decidir en situaciones de incertidumbre, Rawls lo llama 'maximin' -maximum minimorum- consistente en maximizar los mínimos y no los máximos: maximizar los peores resultados y no los mejores[24].

c. Los bienes primarios

La defensa de los dos principios de justicia y del resultado procedimental, es objeto específico de la teoría de los bienes primarios, que son los requisitos sine qua non para realizar 'el plan de vida más racional a largo plazo, en circunstancias razonables'. De esta forma, los bienes primarios son expectativas que pueden ser definidas simplemente como el indicador de los bienes que un individuo representativo puede esperar. De hecho, son las cosas que se supone que un hombre racional quiere tener, además de todas las demás que pudiera querer. Cualesquiera que sean en detalle los planes racionales de un individuo, se supone que existen varias cosas de las que preferiría tener más que menos. Teniendo más de estas cosas, se les puede asegurar a los individuos en general que tendrán mayor éxito en la consecución de sus intenciones y en la promoción de sus fines, cualesquiera que estos fines puedan ser.

Asimismo, se presentan, en amplias categorías, como derechos, libertades y oportunidades, incluso ingresos y riquezas.

---

[24] Al respecto, John Rawls considera que:…la injusticia consistirá entonces, simplemente, en las desigualdades que no benefician a todos…". RAWLS, JOHN: Teoría de la Justicia (traducción del inglés al castellano de María Dolores Hernández González). 4a. reimpresión de la primera edición en español. Fondo de Cultura Económica. México 2003, p. 69.

d. La prioridad de la libertad

Rawls advierte 'el problema de la prioridad', y para ello propone diversas 'reglas de prioridad'. Entre las cuales destaca que se debe mantener el 'orden serial o léxico' de los tres principios. En primer lugar, 'la prioridad de la libertad' debe ser entendida como 'la prioridad del principio de libertad igual sobre el segundo principio de la justicia. Ambos principios están en un orden lexicográfico, y, por tanto, las demandas de la libertad han de ser satisfechas en primer lugar. Hasta que esto no se consigue, ningún otro principio entra en juego'. De este modo, 'la prioridad de la libertad significa que la libertad puede ser solamente restringida en favor de la libertad en sí misma'. En segundo lugar, 'la prioridad de la justicia sobre la eficacia y el bienestar' deriva de que 'el segundo principio de la justicia es lexicográficamente anterior al principio de la eficacia, y al que maximiza la suma de ventajas; y la igualdad de oportunidades es anterior al principio de la diferencia.' En tercer lugar, 'todos los bienes sociales primarios -libertad, igualdad de oportunidades, renta, riqueza, y las bases de respeto mutuo-, han de ser distribuidos de un modo igual, a menos que una distribución desigual de uno o de todos estos bienes redunde en un beneficio de los menos aventajados.' Finalmente, sobre estas bases, reformula los 'dos principios de la justicia'.

Primer principio: Cada persona ha de tener un derecho igual al más amplio sistema total de libertades básicas, compatible con un sistema de libertad para todos.

Segundo principio: Las desigualdades económicas y sociales han de ser estructuradas de manera que sea para: a) mayor beneficio de los menos aventajados, de acuerdo con un principio de ahorro justo, y b) unido a que los cargos y las funciones sean asequibles a todos, bajo condiciones de justa igualdad de oportunidades"[25] [26].

---

[25] Cfr. http://www.juridicas.unam.mx/publica/cconst/cont/1/art/flores.htm. El Liberalismo Igualitario de John Rawls.

[26] John Rawls define a la justicia conforme al procedimiento. Las disposiciones jurídicas que surgen del pacto social son por ese solo hecho justas (justicia procedimental). En un principio propone una versión de la ética. Posteriormente, la limita al aspecto jurídico político. Al respecto, encontramos su primera versión en la obra Justicia como Equidad o Justicia como Imparcialidad, en la que ésta se define como: "Esto es lo que el profesor norteamericano denomina justicia procedimiental pura, es decir, que la justicia de los principios de la organización social básica no provienen sino –y exclusivamente- del procedimiento a través del cual se ha llegado a un acuerdo acerca de ellos. El contenido material de estos principios puede ser fundamentalmente cualquiera: basta con que se haya seguido el procedimiento propuesto por Rawls para asegurar la imparcialidad del resultado. 'El rasgo esencial de la justicia procedimental pura… es que no existe criterio de justicia independiente; lo justo viene definido por el resultado del procedimiento mismo". En la segunda versión, a que se refieren los libros Political Liberalism y A Theory of Justice, el autor declara, "…desde sus comienzos la intención explícita de reducirse al ámbito de los estrictamente político-público; ya no se trata, por lo tanto, de proponer una visión integral de la ética, sino sólo las bases mínimas de un acuerdo de convivencia política entre personas provistas de distintas y aun opuestas concepciones morales… surgido de un procedimiento de construcción entre sujetos razonables, …dentro del marco del hecho del pluralismo… que se justifica por su razonabilidad y aceptabilidad en el marco de un acuerdo público…". Cfr. MASSINI CORREAS, CARLOS: Constructivismo ético y justicia procedimiental en John Rawls. 1a. ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie de Estudios Jurídicos, Núm. 56, México 2004, pp. 23, 24, 25 y 35.

De esta manera, "…la justicia como equidad abandona en efecto el ideal de comunidad política, si por dicho ideal se entiende una sociedad política unida en torno a una doctrina religiosa, filosófica o moral (parcial o plenamente) comprehensiva. Esa concepción de la unidad social queda excluida por el hecho del pluralismo razonable. Ya no es una posibilidad política para los que aceptan las libertades básicas y el principio de tolerancia, que es un principio básico para las instituciones democráticas. Debemos de entender la unidad social de un modo diferente: como algo que se deriva de un consenso entrecruzado sobre una concepción política de la justicia. Según hemos visto, en dicho consenso esta concepción política es respaldada por ciudadanos que profesan doctrinas comprehensivas diferentes y opuestas, y es respaldada desde dentro de sus propias distintas doctrinas… Bajo circunstancias normales, pues, suponemos que esas facultades morales se desarrollan y ejercen dentro de las instituciones de la libertad política y la libertad de conciencia, y su ejercicio encuentra su apoyo y sostén en las bases sociales del auto respeto… Una sociedad ordenada es estable, pues, porque los ciudadanos están globalmente satisfechos con la estructura básica de la sociedad. Las consideraciones que les mueven no son amenazas o peligros percibidos que provienen de fuerzas extremas sino que son consideraciones hechas en los términos de la concepción política que todos asumen. Porque en la sociedad bien ordenada de la justicia como equidad lo justo y lo bueno (según lo determina esa concepción política) se acoplan de tal modo que los ciudadanos que entienden que parte de su bien radica en ser razonables y racionales, y en ser vistos por los otros como tales, son movidos por razones de su bien a hacer lo que exige la justicia. Entre esas razones está el bien de la sociedad política misma…". Cfr. RAWLS, JOHN: La justicia como equidad. Una reformulación (traducción del inglés al castellano de Andrés de Francisco). Sin ed.. Editorial Paidós. Barcelona 2002, pp. 262 a 267.

Ronald Dworkin.-

En su extensa obra, Dworkin se levanta contra el positivismo y el realismo jurídicos y ofrece en cambio un paradigma hermenéutico para criticar lo que hasta hoy ha sido el derecho, replanteando su papel en la construcción de sociedades igualitarias y democráticas. Por otra parte, llevando a cabo una permanente crítica al liberalismo político, Dworkin reformula sus fundamentos y la interpretación de sus principios políticos.

Ronald Dworkin efectúa una crítica al positivismo en su obra 'Los Derechos en Serio', basándose en una distinción lógica entre normas, directrices y principios.

El criterio de la identificación de los principios y de las directrices no puede ser identificado con la regla de reconocimiento (práctica social que establece que las normas que satisfacen ciertas condiciones son válidas), o test de origen. Las directrices hacen referencia a objetivos sociales que se deben alcanzar y que se consideran socialmente beneficiosos. Los principios hacen referencia a la justicia y equidad (fairness). Mientras las normas se aplican o no se aplican, los principios dan razones para decidir en un sentido determinado, pero, a diferencia de las normas, su enunciado no determina las condiciones de su aplicación. El contenido material del principio –su peso específico-, es el que determina cuándo se debe aplicar en una situación determinada.

Los principios, además, informan las normas jurídicas concretas de tal forma que la literalidad de la norma puede ser desatendida por el juez cuando viola un principio que en ese caso específico se considera importante.

La crítica del presupuesto de la separación entre el derecho y la moral, conduce a Dworkin a la construcción de una teoría del derecho en la cual la moral y la política ocupan un lugar relevante. Dworkin se ha preocupado de analizar las

relaciones entre el derecho y la moral, pero eso no lo hace en nombre del racionalismo o de un nuevo iusnaturalismo ontológico prebenthamiano, sino proponiendo una tercera vía –frente al iusnaturalismo y al positivismo-, en el modelo de la reconstrucción racional aplicado al conocimiento –y a la crítica- del derecho.

Según Dworkin, el modelo positivista hartiano es incapaz de dar cuenta de la complejidad del derecho. Para poner a prueba las tesis positivistas plantea el problema de la función judicial. En la tradición positivista más desarrollada (el caso de Hart en su obra The Concept of Law) se mantiene la tesis de la discreción judicial. En caso de que no exista una norma exactamente aplicable el juez debe decidir discrecionalmente. El derecho no puede ofrecer respuesta a todos los casos que se plantean. El positivismo hartiano sostiene que en los casos difíciles no existe respuesta correcta previa a la decisión del juez, que tiene un marcado carácter discrecional. Dworkin atacará la teoría de la función discrecional de los jueces enunciando la tesis de la respuesta correcta.

El autor americano reconstruye los casos resueltos por la jurisprudencia y muestra que su teoría justifica y explica mejor los casos difíciles que la teoría de la discreción judicial. Cuando nos encontramos frente a un caso difícil no es una buena decisión dejar libertad al juez. Y no es una buena solución porque el juez no está legitimado, ni para dictar normas, ni mucho menos para dictarlas de forma retroactiva, si es que nos tomamos la democracia –y su sistema de legitimación- en serio. Al juez se le debe exigir la búsqueda de criterios y la construcción de teorías que justifiquen la decisión. Y ésta debe ser consistente con la teoría.

La distinción lógica entre normas y principios, el modelo de reconstrucción (heredado de Rawls), la fusión entre la moral y el derecho (heredada de Fuller), y la tesis de la respuesta correcta son las principales herramientas de crítica al positivismo.

Con todo, Dworkin intenta desarrollar una teoría de la competencia judicial que estudie la teoría del derecho como un ejercicio de teoría moral y de política

normativa, y que una esos campos con el estudio del proceso legal, pues considera que la filosofía jurídica es parte importante de la filosofía moral y política, y por tanto de la filosofía, con lo que subordina al poder judicial a principios superiores"[27].

Según Dworkin, los Estados Unidos seguirán estando divididos por su política social y extranjera, y si la economía vuelve a debilitarse, la división se enconará más aún. Para él, si los norteamericanos quieren que sus leyes y sus instituciones legales les proporcionen las normas básicas dentro de las cuales hayan de ser cuestionados estos problemas, esas normas básicas no deben ser la ley del conquistador, que la clase dominante impone a los más débiles, tal como suponía Marx que era el derecho de una sociedad capitalista. El grueso del derecho –aquella parte que define y condiciona la ejecución de la política social, económica y extranjera- no puede ser neutral. Debe enunciar, en su mayor parte, la opinión que tiene la mayoría de lo que es el bien común. La institución de los derechos es, por consiguiente, crucial, porque representa la promesa que la mayoría hace a las minorías de que la dignidad y la igualdad de éstas serán respetadas. Cuanto más violentas sean las divisiones entre los grupos, más sincero debe ser ese gesto para que el derecho funcione.

La institución requiere un acto de fe de parte de las minorías, porque el alcance de los derechos de éstas ha de ser objeto de controversias toda vez que tales derechos son importantes, y porque los funcionarios de la mayoría actuarán según sus propias ideas de lo que son realmente tales derechos. Naturalmente, esos funcionarios estarán en desacuerdo con muchas de las reclamaciones que plantea una minoría; por eso es tanto más importante que tomen sus decisiones con seriedad. Deben mostrar que entienden lo que son los derechos y no deben sustraer nada de lo que la doctrina cabalmente implica. El Gobierno no conseguirá

---

[27] Cfr. DWORKIN, RONALD: *Los Derechos en Serio* (traducción del inglés al castellano de Marta Gustavino); 5a. reimpresión de la 1a ed. Ariel Derecho. Barcelona 2002, pp. 43 a 303.

que vuelva a ser respetado el derecho si no le confiere algún derecho a ser respetado. Y no podrá conseguirlo si descuida el único rasgo que distingue al derecho de la brutalidad ordenada. Si el Gobierno no se toma los derechos en serio, entonces tampoco se está tomando con seriedad el derecho"[28].

Eugenio Bulygin

Eugenio Bulygin sostiene que los jueces no crean derecho en situaciones normales, pero sí lo hacen en situaciones muy especiales; la separación tajante entre la función del poder legislativo como creador de normas generales y el poder judicial como mero aplicador de esas normas resulta insostenible, porque los jueces crean también normas generales. Esto ocurre no sólo con los acuerdos plenarios de las cámaras de apelación o ciertas sentencias del tribunal supremo. También los jueces ordinarios se ven obligados a crear normas generales, cuando se enfrentan con casos de lagunas o contradicciones normativas y también en caso de lagunas axiológicas. Pero esta creación judicial de las normas generales difiere en importantes aspectos de la creación legislativa.

En primer lugar, las normas creadas por el poder legislativo son obligatorias para todos y en especial para todos los jueces. En cambio, las normas generales mediante las cuales el juez justifica su decisión en un caso de laguna normativa no obligan, en principio, a los otros jueces. Pero una norma general 'creada' por un juez en un caso determinado constituye un precedente. Si otros jueces siguen el camino trazado, tendremos una jurisprudencia uniforme: la norma general creada por los jueces adquiere el carácter de obligatoria. Pero bien pude suceder que otro juez resuelva de otra manera un caso análogo. En tal situación tendríamos normas generales incompatibles. El conflicto entre esas dos normas será resuelto, tarde o temprano, por otros jueces, de modo que el proceso de creación judicial de las normas generales desembocará en una norma general reconocida, de origen jurisprudencial.

---

[28] DWORKIN, RONALD: *Ibid.*, pp. 43 a 303.

De acuerdo a la tesis defendida aquí, la creación judicial del derecho se produce tanto en los casos de lagunas normativas, como en los de conflicto de norma. Cuando hay normas generales que correlacionan un caso genérico con dos o más resoluciones incompatibles, el caso individual no puede ser resuelto por el juez, sin modificar las normas existentes. La técnica usada normalmente por los jueces consiste en establecer un orden jerárquico entre las normas en conflicto y en no aplicar la norma menos importante. Esta operación equivale o bien a una derogación parcial de una de las normas en conflicto (al introducir en ella una excepción), o bien a su derogación total. Pero la derogación (ya sea total o parcial) de normas forma parte de la actividad típicamente legislativa, que la doctrina tradicional atribuye con exclusividad a los legisladores[29].

Robert Alexy.

Ante la pregunta ¿cuál es la diferencia entre las reglas de un sistema jurídico y las de una banda de ladrones?, Alexy responde que el punto decisivo es la pretensión de corrección engastada en la práctica del sistema jurídico. La pretensión de corrección es un elemento necesario del concepto de derecho, y mediante ella se establece la conexión entre derecho y moral.

El argumento de la corrección dice 'que tanto las normas jurídicas y las decisiones judiciales aisladas, como así también los sistemas jurídicos en tanto un todo, formulan necesariamente una pretensión de corrección'. Sin embargo, existe entre las normas jurídicas aisladas y los sistemas jurídicos, a este respecto, una

[29] Cfr. BULYGIN, EUGENIO: *"Los jueces ¿crean derecho?;* en Malem, Jorge, et alii, *"La función judical. Ética y democracia",* 1a. ed. Editorial Gedisa, S.A., con la participación del Instituto Tecnológico Autónomo de México y el Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, Barcelona 2003, pp. 21-38.

diferencia significativa: Los sistemas normativos que no formulan explícita o implícitamente esta pretensión de corrección, no son sistemas jurídicos.

Para Alexy, la tesis de la vinculación necesaria entre derecho y moral implica que hay una conexión conceptual entre todo sistema jurídico, por una parte, y una y la misma moral, no cualquier sistema moral. Es la moral universal basada en la ética procedimental del discurso.

Como es generalmente aceptado, el juez, en los denominados casos difíciles, tiene que elegir entre premisas alternativas para justificar su decisión final. En este sentido, las teorías de la argumentación –y dentro de ellas la de Alexy-, pretenden suministrar criterios para el control racional de la elección de premisas. Como trasfondo de esta problemática se encuentra la idea de que el sistema jurídico es un sistema abierto y con autonomía limitada, según la cual los jueces, en determinadas instancias, deben recurrir a premisas morales para resolver los casos que se le presentan. Alexy remarca que la relevancia práctica del argumento de la corrección puede apreciarse en dos ocasiones: en el caso del derrumbe de un sistema jurídico injusto y en la resolución de los llamados casos difíciles. Pero, también señala que es este último caso cuando su peso se desarrolla plenamente. Frente al presupuesto de que el derecho positivo tiene una estructura abierta necesaria señala la importancia de la pretensión de corrección en él inserta:

> ***"… la pretensión de corrección conduce hacia una interpretación antipositivista. Esta pretensión, por estar necesariamente vinculada a los fallos judiciales, es una pretensión jurídica, y no sólo una pretensión moral. A ella le corresponde el deber jurídico, necesariamente unido a los fallos judiciales de decidir correctamente. En el ámbito de apertura este deber jurídico se refiere también a la aplicación correcta de normas morales correctas; ya sea por definición, en el ámbito de apertura no se puede decidir sólo sobre la base de las normas de derecho positivo, y el recurso exclusivo a consideraciones de***

conveniencia no es suficiente para resolver correctamente un problema jurídico"[30].

Para Alexy, la pretensión de corrección coloca todo bajo una distinta luz:

"Las decisiones judiciales injustas ya no podrán ser consideradas sólo moralmente controvertibles y, sin embargo, jurídicamente perfectas. Ellas serán también jurídicamente defectuosas. De este modo el derecho no sólo está abierto a la crítica moral desde fuera. La dimensión crítica se reditúa completamente dentro del propio derecho"[31] [32].

Cristóbal Orrego Sánchez.

Para este autor, el pensamiento jurídico contemporáneo ha recuperado la idea clásica de que el derecho incorpora ineludiblemente aspectos éticos y políticos. Asimismo, considera que, paradójicamente, la mayoría de los autores rechaza, al mismo tiempo, la exigencia también clásica de que esas orientaciones morales, que a la postre regirán las vidas de los ciudadanos, sean justificadas

---

[30] ROBERT ALEXY. "Bulygins Kritik des Richtigkeitsarguments", en ERNESTO GARZÓN VALDÉZ et al (eds), *Normativa Systems in Legal and Moral Theory, Fetschrift für Carlos Alchourrón und Eugenio Bulygin, Duncker & Humbolt,* Berlín, 1977, pp. 237-238; citado por Alexy Robert y Bulygin Eugenio: *"La pretensión de corrección del derecho. La polémica sobre la relación entre derecho y moral" (traducción de Paula Gaido).* Universidad del Externado de Colombia. Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho, 1a. ed., Vol. No. 8, Bogotá Colombia 2001, p. 37.

[31] ROBERT ALEXY: "The Special Case Thesis", Ratio Juris 12 (4), 1999, p. 382; citado por ALEXY ROBERT Y BULYGIN EUGENIO: *"La pretensión de corrección del derecho. La polémica sobre la relación entre derecho y moral" (traducción de Paula Gaido).* Universidad del Externado de Colombia. Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho, 1a. ed., Vol. No. 8, Bogotá Colombia 2001, p. 37.

[32] Cfr. ALEXY ROBERT Y BULYGIN EUGENIO: *"La pretensión de corrección del derecho. La polémica sobre la relación entre derecho y moral" (traducción de Paula Gaido).* Universidad del Externado de Colombia. Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho, 1a. ed., Vol. No. 8, Bogotá Colomia 2001, pp. 19, 20, 36-52.

objetivamente en una verdad ética válida para todos, es decir, en una lex natural. Por eso, propone como necesaria una nueva analítica del derecho justo, ya que no puede analizarse el derecho sin vincularlo con alguna teoría de la justicia.

La pretensión de conocer un derecho que 'está ahí', como un 'ser' separado de la finalidad práctica de discernir lo justo de lo injusto en las relaciones sociales, so pretexto de 'objetividad científica', llevó a tantas teorías 'objetivas' del derecho cuantas preconcepciones o decisiones voluntaristas ha habido sobre el concepto de derecho o sobre qué hechos conviene 'describir' con independencia de valoraciones morales. De paso, la actividad diaria del foro, una actividad de adjudicación de cosas y acciones a personas, quedaba inexplicada. Es decir, la ciencia objetiva del derecho, que prescindía de dar una explicación de la realidad común a todos los juristas sin colapsar en una apelación a la variedad de sus concepciones morales del 'deber', termina presentante como 'derecho que es' precisamente lo que ningún jurista reconoce en su experiencia del foro.

Cristóbal Orrego Sánchez siguiendo a Javier Hervada, considera que el gran aporte a la renovación de las ciencias jurídicas tiene, como uno de sus pilares, el rechazo a separar una 'ciencia del derecho natural' como rama autónoma del derecho, respecto de las demás ramas del derecho ceñidas al estudio 'exclusivo' del derecho positivo. Esto, en definitiva, no sería más que separar la función 'censora' autónoma respecto de la 'función expositora' de las ciencias jurídicas 'puras', como quería Bentham. Así nos quedamos, al final, con lo que Hervada critica: ciencias que, a fuerza de ser 'objetivas' y 'neutrales', se constituyen en instrumentos técnicos del poder y dejan de cumplir su función social. Por el contrario, Hervada sostiene que todas las ramas del derecho 'deben conocer, sintetizar y armonizar lo natural y lo positivo', es decir, tanto lo que exige la dignidad de la persona humana con independencia de cualquier convención como lo exigen las diversas convenciones establecidas por los hombres. Este imperativo de la ciencia del derecho está en línea –reiteramos una vez más-, con la 'revuelta antipositivista', a partir de 1845, que Perelman no duda en considerar un regreso al 'derecho natural' de Aristóteles, cualquiera que sea la nomenclatura

que se prefiere utilizar. 'La necesaria renovación de la ciencia jurídica actual postula el abandono del positivismo y la recuperación de la función crítica por la recuperación del núcleo sustancial del derecho: el derecho natural'.

Finalmente, Cristóbal Órrego analiza la evolución del pensamiento de John Finnis, para concluir que este último ha explicitado algunos aspectos de sus pensamientos, como, por ejemplo, cuando expone una teoría del contrato que amplía sus explicaciones sobre la obligación derivada de la promesa; o cuando –en polémica con Smith y Raz-, sostiene que existe una obligación moral prima facie de obedecer el derecho, o, en fin, cuando afirma que Tomas de Aquino posee la noción de 'derechos humanos' aunque carezca del término, y usa los términos ius y iura en este sentido –contra la tesis de Strauss y de Villey-. Igualmente considera que Finnis más recientemente ha expuesto el núcleo de la tradición clásica sobre la ley natural, juzgando a la luz de esa sólida reflexión los debates contemporáneos al interior de la teoría analítica del derecho"[33].

Albert Calsamiglia.

El normativismo ha supuesto un avance importante en la comprensión de la estructura normativa del derecho, las relaciones entre las normas, la jerarquía de esas relaciones y la problemática de la interpretación. Sin embargo, el normativismo –en sus versiones más sofisticadas como las del último KELSEN y HART-, cuando se encuentra frente a casos difíciles recurre a conceptos tan ambiguos como la discreción o el activismo judicial. En este punto la metodología normativista confunde diversos planos e impide la disección y el análisis de los diversos componentes de la idea de justicia. La discusión de problemas difíciles es útil para la construcción de criterios y de elección entre ellos. Pero la elección no

---

[33] Cfr. ORREGO SÁNCHEZ, CRISTÓBAL: "Analítica del derecho justo. La crisis del positivismo jurídico y la crítica del derecho natural", 1a ed. Universidad Nacional Autónoma de México, México 2005, pp. 97, 98, 152, 153, 202, 203.

puede ser confiada a la subjetividad, a la discreción del intérprete, porque estaríamos sacrificando la previsibilidad del derecho.

La propuesta de los economistas –y especialmente de las escuelas más radicales-, es analizar el derecho desde el punto de vista de la eficiencia.

La administración pública, por otra parte, se ve sometida a una fuerte presión. Una de las fórmulas que legitiman su actividad es la eficacia en la gestión de los servicios públicos y en la construcción de un marco legal que incentive la producción de riqueza social. Dentro de esa dinámica interventora la producción de normas debe dejar de ser intuitiva. Las técnicas sugeridas, los cálculos a realizar, pueden aconsejar dictar únicamente las leyes que tengan una seria probabilidad de alcanzar su objetivo, de ser obedecidas de una forma mayoritaria y de ser más justificables éticamente.

Las dos preguntas fundamentales de Dworkin ¿Cómo determina el pasado y el presente?, y ¿cómo se justifica la coacción?, se responden en base a la concepción del derecho como integridad. Un Estado es una comunidad de principio y el conjunto de principios del pasado determina el presente, pero no absolutamente sino relativamente. El derecho como integridad es un enfoque que exige justificar, mediante razones, el abandono de principios anteriores. La integridad no tolera la irracionalidad. Las normas que componen un ordenamiento jurídico están sostenidas en un conjunto de principios justificadores. El elemento fundamental del derecho no es la norma sino el principio justificador. La fidelidad a la ley es una fidelidad no a la norma sino al conjunto de principios que identifican la comunidad. Ahí reside su diferencia con el positivismo..."[34].

Según Albert Calsamiglia, en Kelsen, la única verdad intersubjetiva es la verdad científica. El conocimiento científico pretende descubrir la verdad. Y la

---

[34] Cfr. CALSAMIGLIA, ALBERT: *"Racionalidad y Eficiencia del Derecho"*, 2a. ed., Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política, dirigida por Ernesto Garzón Valdés (U. de Maguncia, Alemania) y Rodolfo Vázquez (ITAM, México), Distribuciones Fontamara, S.A., México 1997, pp. 69-72, 87 y 88.

ciencia es una construcción de la razón humana que nos aproxima la verdad. Kelsen escribe: 'positivista significa simplemente querer ver la verdad tal cual es, como hay que verla si se quiere comprender científicamente'. Por tanto –para él, sólo existe la verdad entre aquellos que comparten el concepto positivista de la ciencia, y eso no sólo significa defender determinada concepción del conocimiento, sino también que es símbolo de valor ético.

El positivista es aquel que defiende la verdad frente al ideólogo, que es el que saca provecho de su seudociencia. El positivista es 'recto y valiente' porque defiende la verdad frente a derecha e izquierda y es maltratado por unos y otros. Y, ciertamente, aquí existe un puente entre la actitud ética y el científico.

Albert Calsamiglia no pretende infravalorar la importancia del intento kelseniano de construir una ciencia jurídica independiente de la ideología y de la política. Simplemente señala que, desde una concepción relativista de la ciencia, es imposible mantener las tesis kelsenianas en ese punto. Y es imposible porque el saber científico está basado no en la racionalidad intrínseca de los supuestos fundamentales de la ciencia indemostrables, sino simplemente en una convención. Y esa convención cambia con el tiempo y por eso precisamente puede progresar. Si se abandona el rígido monismo metodológico y deja de considerarse indigno de convención todo aquello que no concuerde con la convención establecida, entonces, y sólo entonces, podremos realmente relativizar nuestros saberes, que son producto de convenciones y desarrollos de esas convenciones, y no podremos afirmar que nuestro conocimiento es la verdad, y que nuestra convención es la verdadera, la que corresponde a la razón humana, sino que simplemente mantendremos que es una forma de interpretar la realidad, un esquema de interpretación de la realidad que pretendemos conocer, un esquema de interpretación, ni el único posible ni el verdadero en última instancia. Quizá el más aproximado o más verdadero en un momento determinado, pero que está destinado a superarse (no hay que olvidar que una de las características fundamentales de la concepción actual de la ciencia es su falibilidad. La ciencia no

nos ofrece verdades absolutas y definitivas –como creían los positivistas decimonónicos-, sino verdades provisionales)"[35].

III.- Las teorías formalistas y racionalistas.

En las teorías formalistas y racionalistas, la actividad interpretativa y aplicativa del derecho es, como se puede deducir, puramente técnica, limitada a declarar lo que dice la ley, sin ningún tipo de consideración o valoración y sin ninguna posibilidad modificativa o creativa. Dicho brevemente, lo que caracteriza al formalismo es su método sistemático de interpretación, concebido como perfectas operaciones racionales o lógicas, en que se hallan ausentes elementos ideológicos o políticos. La función del intérprete, dentro de esta teoría, es la de un autómata que se limita a pronunciar el fallo previsto en una ley cuando los elementos de hecho examinados coinciden con los descritos en la propia ley[36].

Dentro de estas teorías encontramos las siguientes: la escuela de la exégesis, la jurisprudencia de los conceptos, y al positivismo.

a). La escuela de la exégesis.

Entre las principales concepciones o tesis defendidas por esta escuela, se encuentran las siguientes:

"1) Culto al texto de la ley, siendo ésta la fuente exclusiva de regulación jurídica. 2) Estatismo: son únicamente jurídicas las normas establecidas por el Estado o reconducibles a un reconocimiento por parte de éste. 3) Completud hermenéutica: las leyes conforman un universo significativo y autosuficiente, del cual se pueden inferir por actos de derivación racional las soluciones para todo tipo de conflicto jurídico. 4) Predominio de la intención del legislador en el acto interpretativo: interpretar la ley consiste en reconstruir fielmente lo que el autor del

---

[35] CALSAMIGLIA, ALBERT, Ibid, pp. 113 y 114.

[36] Cfr. LOURDES DE SOUZA, MARÍA: Op. cit. p. 7.

texto legislativo habría pretendido, o en otras palabras, lo que propone el método exegético es reconstruir la voluntad del legislador. 5) Una concepción técnica y logicista de la interpretación judicial: el acto interpretativo es, más que cualquier cosa, un acto de conocimiento y no de voluntad, cuyo objetivo es hacer explícito a través de un procedimiento lógico (silogismo) aquello que ya está implícitamente establecido en la ley"[37].

b). La jurisprudencia de conceptos.

La jurisprudencia conceptualista es la expresión más acabada de la tendencia abstracta y sistematizadora del pensamiento formalista y logicista, cuya característica es la deducción de preceptos jurídicos a partir de meros conceptos. Los conceptos sirven como criterio determinante de la realidad jurídica -como fuente de conocimiento de ésta dentro de los parámetros de la auténtica cientificidad. Dentro de esta conceptualización, el derecho posee una estructura lógica inmanente, es 'racional en sí'; las diversas proposiciones jurídicas que componen un derecho positivo 'se encuentran en una conexión orgánica entre sí', 'se condicionan y presuponen recíprocamente, de tal manera, que de la existencia de una es posible lógicamente deducir la de la otra.

Dentro de esta teorización el proceso interpretativo también es visto como una actividad puramente cognoscitiva, de mera aprehensión intelectual al principio aplicable al caso.

Así, el método de interpretación propuesto por esta escuela consiste en incluir el caso concreto en la norma dada como se incluye la conclusión del silogismo en su premisa mayor, mediante el rodeo que la menor supone (método de subsunción). Y en los casos de lagunas normativas, el juez habrá de limitar su función a inferir de los preceptos positivos el concepto fundamental de que éstos derivan, construirle, para, después, deducir de él la norma necesaria. Tal procedimiento es considerado como fuente inagotable de nuevas normas (plenitud

[37] LOURDES DE SOUZA, MARÍA: Ibid., pp. 8-9.

hermética del ordenamiento jurídico), puesto que las normas jurídicas vigentes supuestamente son deducciones de un concepto fundamental, de tal forma que un conocimiento a fondo de éste suministraría las nuevas reglas que fuesen necesarias[38].

c). El positivismo.

Concepción general del positivismo.

Para el positivismo jurídico, moral y derecho son dos órdenes totalmente independientes. El derecho no debe tener necesariamente un contenido moral. Por el contrario, el derecho puede tener cualquier contenido, incluso inmoral, sin que por ello deje de ser derecho. El filósofo francés Augusto Comte fijó los principios básicos del positivismo: 1) no existe otro conocimiento que el empírico, el que se funda en los hechos y formula leyes de existencia y sucesión de fenómenos; 2) no conocemos sino los fenómenos, las apariencias de las cosas; 3) el único método válido es el de las ciencias experimentales; 4) toda metafísica es un intento inútil y estéril. Es carente de sentido la búsqueda de todo lo que se llama 'las causas', sean primeras o finales. La filosofía queda reducida para el positivismo a una mera teoría incapaz de dar respuesta científica a los problemas planteados. Aplicado al orden jurídico, el positivismo constituye una doctrina que considera al derecho desde un ángulo meramente empírico y sin referencia a principios o valores superiores a su realidad inmediata. El derecho debe limitarse a lo positivamente dado. El positivismo jurídico se considera a sí mismo como verdadera ciencia del derecho, y precisamente porque procede empíricamente, es decir, a la manera de la ciencia natural[39].

---

[38] Cfr. LOURDES DE SOUZA, MARÍA: Ibid, pp. 9-10.

[39] Cfr. IMERIO JORGE CATENACCI, op. cit., p. 230.

El positivismo excluyente:

Joseph Raz.

El rasgo distintivo del positivismo excluyente –cuyo principal defensor es Joseph Raz-, podría sintetizarse en la afirmación de que la validez jurídica de una norma depende siempre de su origen social. Si la validez jurídica de una norma es una función de su fuente social y no de su contenido, entonces que algo sea derecho no puede depender de que deba ser derecho [40].

Ahora bien, ¿por qué interpretar?

Para el mencionado autor, una interpretación ilumina exitosamente el significado de su objeto, en el grado en que responde a cualesquier razones que haya para prestar atención a su objeto como una cosa de su tipo.

En la interpretación jurídica le damos valor –caeteris paribus- a la continuidad. También le damos valor a la autoridad, al desarrollo jurídico y a la equidad. 'Continuidad', 'autoridad', 'desarrollo jurídico' y 'equidad' proporcionan los cuatro focos de atención de la interpretación jurídica. Sin embargo, la continuidad y la autoridad son la clave de la cuestión de este ensayo: ¿Por qué interpretar?, y reflexionando en ellas podemos acercarnos a un entendimiento de los problemas que esta pregunta origina.

Los específicos fines perseguidos por el derecho de cualquier país son muchos y diversos, y éste es el caso aún si restringimos nuestro interés únicamente a los sistemas éticamente justificados. Pero, tan diversos como pudieran ser, todos ellos comportan ciertas características generales.

Si el razonamiento jurídico es interpretativo, lo es en virtud del respeto moral por el derecho y por sus fuentes.

---

[40] M. PEROT, PABLO, Y L. RODRÍGUEZ JORGE: "Dinámica e Interpretación de los Sistemas Constitucionales", op. cit., pág. 17.

La dependencia del derecho de la autoridad explica por qué mucho del razonamiento jurídico es interpretativo; mientras que el razonamiento moral no lo es. Lo moral no se basa en la autoridad. La dependencia en la autoridad conduce a la necesidad de interpretar las decisiones de la autoridad y este es el objeto fundamental de la interpretación jurídica. Así, la continuidad, equidad y desarrollo jurídico son todos factores en la interpretación de actos y decisiones administrativas.

Esto revela lo que algunos consideran una paradoja: si el razonamiento jurídico establece lo que es el derecho al interpretar las decisiones autoritarias, esto sólo puede significar que su propósito es revelar las intenciones de las autoridades que tomaron tales decisiones. De ahí se sigue que en la interpretación jurídica no hay lugar para la equidad o para consideraciones sobre el desarrollo jurídico[41].

El positivismo incluyente.

El positivismo incluyente acepta que ciertos principios morales pueden ser jurídicamente válidos en virtud de sus méritos sustantivos, con independencia de que exista una fuente social que les acuerde tal carácter. Los defensores de esta corriente –entre quienes se cuentan Jules Coleman, David Lyons, Wilfrid Waluchow y el propio Herbert Hart- consideran que se trata de una forma de positivismo porque no admite una conexión necesaria entre derecho y moral[42].

Herbert L. A. Hart.-

En su obra central, "El concepto de Derecho", Hart ofreció una sugestiva reformulación del positivismo con base en el análisis lingüístico y la descripción

---

[41] Cfr. RAZ, JOSEPH: ¿Por qué interpretar?; en VÁZQUEZ, RODOLFO et alii: *"Interpretación jurídica y decisión judicial"*, 3a. ed. Distribuciones Fontamara, Doctrina Jurídica Contemporánea, México 2002, pp. 39-56.

[42] Cfr. M. PEROT, PABLO, Y L. RODRÍGUEZ JORGE: op. cit., pág. 17.

sociológica. Antes de morir, en un Postscriptum a su obra, Hart respondió a las críticas de Ronald Dworkin, su opositor más prominente. Es autor de numerosos artículos sobre filosofía y derecho, compilados parcialmente en "Essays in Jurisprudence and Philosophy, y Punishment and Responsability".

La teoría de Hart no es un positivismo del hecho evidente, puesto que dentro de los criterios de validez admite valores y no sólo hechos. Para él, el Derecho y las prácticas jurídicas no buscan justificar la coerción como su propósito u objetivo. Considera que los rasgos distintivos del Derecho son las previsiones que hace, a través de reglas secundarias, para identificar, cambiar y hacer cumplir sus parámetros y la pretensión general de que éstos tienen prioridad por sobre otros. Manifiesta que las ocasiones del ejercicio de la coerción jurídica son principalmente aquellos casos en los que la función primordial del Derecho, la de guiar la conducta de quienes están sometidos a él, no puede cumplirse; la coerción jurídica, aun cuando es, desde luego, un asunto de importancia, es una función secundaria.

La regla del reconocimiento (criterios de validez jurídica de una norma atendiendo a su origen), según la teoría que se analiza, tiene la importante función de promover la certeza con la que el Derecho se puede afirmar, sin que pueda considerarse como su objetivo la exclusión de cualquier incertidumbre a cualquier precio y a costa de otros valores. Considera que la norma del reconocimiento o las reglas particulares identificadas por referencia a ella, pueden estar rodeadas de una 'penumbra' debatible de incertidumbre.

La teoría jurídica debiera evitar comprometerse con teorías filosóficas controvertibles acerca de la naturaleza general de los juicios morales y dejar abierta la pregunta general de si poseen lo que Dworkin denomina un 'estatuto subjetivo', pues cualquiera que sea la respuesta a este interrogante filosófico, el deber del juez es el mismo, esto es, formular el mejor juicio moral posible sobre cualquier asunto moral que deba decidir. Para efectos prácticos, no tiene ninguna importancia si al decidir los casos de esta manera, el juez está 'creando' derecho de acuerdo con la moral –sujeto a las limitaciones que le imponga la ley-, o si, por

el contrario, es guiado por su juicio moral respecto de lo que es el Derecho 'ya existente', de acuerdo con un test moral del Derecho. Desde luego, si la teoría del Derecho deja abierto el problema del carácter objetivo de los juicios morales, como sostiene el autor que debe hacerse, el positivismo suave no puede entonces caracterizarse sin más como una teoría según la cual los principios morales o los valores pueden contarse entre los criterios de validez jurídica; en efecto, si el carácter objetivo de los principios morales y valores permanece abierto, debe permanecer abierto también el problema de si las previsiones del positivismo suave que incluyen la conformidad con ellos entre las pruebas para el Derecho existente puedan tener tal efecto o, por el contrario, sólo puedan constituir orientaciones para que los jueces 'creen' Derecho de acuerdo con la moral.

Acorde con las anteriores consideraciones, algunos teóricos, en especial Raz, sostienen que cualquiera que sea la naturaleza de los juicios morales, cuando la ley exige a los jueces aplicar parámetros morales para determinar el Derecho, concede a los jueces discrecionalidad y les ordena que la usen para su mejor criterio moral al crear una nueva ley; pero no convierte la moral en una nueva ley preexistente.

Luego, aun cuando pueda haber muchas y diversas conexiones contingentes entre el Derecho y la moral, no hay conexiones conceptuales necesarias entre el contenido del Derecho y la moral; por ende, las disposiciones moralmente inicuas pueden ser válidas como reglas o principios jurídicos, sin que como consecuencia de esto pueda considerarse que la doctrina de los derechos y deberes jurídicos se encuentre desprovista de fuerza o justificación moral, en razón de que los derechos y deberes jurídicos son el punto en que el Derecho, junto con sus recursos coercitivos, protege y restringe la libertad individual, y confiere o niega a las personas el poder de utilizar la maquinaria coercitiva del Derecho. Por ello, aun cuando las leyes sean moralmente buenas o malas, justas o injustas, los derechos y deberes exigen atención como puntos nodales en aquellas operaciones del Derecho que son de suprema importancia para los seres humanos con independencia de los méritos morales de las leyes. No es, entonces,

correcta la afirmación de que los derechos y deberes jurídicos sólo pueden tener sentido en el mundo real si hay fundamentos morales para afirmar su existencia.

Para Hart, la existencia y contenido del Derecho pueden ser identificados por referencia a las fuentes sociales del Derecho –esto es, a la legislación, las decisiones judiciales, las costumbres sociales-, sin hacer referencia a la moral, excepto en aquellos casos en que el Derecho así identificado ha incorporado en sí mismo criterios morales para la identificación del Derecho.

Así las cosas, en aquellos casos que no están reglamentados por la ley en los que en algún momento de decisión a favor o en contra no está dictada por el Derecho y, por consiguiente, éste es parcialmente indeterminado o incompleto. Si en tales casos el juez ha de llegar a una decisión y no, como lo sostuvo alguna vez Bentham, negar la jurisdicción o referir los aspectos no reglamentados por el Derecho existente a la legislatura para que decida sobre ellos, el juez debe ejercer su 'discrecionalidad' y 'legislar' para el caso en lugar de limitarse a aplicar el Derecho establecido preexistente. Por consiguiente, en aquellos casos no previstos ni reglamentados por la ley, el juez crea nuevas leyes y aplica el Derecho establecido que le confiere sus poderes legislativos y a la vez los limita.

Es importante señalar que la facultad de creación del Derecho que se le atribuyó a los jueces para regular casos parcialmente indeterminados por el Derecho es diferente de una legislatura: no solamente están tales facultades sujetas a muchas restricciones que 'limitan' sus 'opciones' de las que puede estar libre una legislatura, sino que al ejercer el juez esta facultad únicamente para disponer de casos particulares no puede utilizarla para imponer reformas a gran escala y nuevos códigos. Sus facultades son entonces 'intersticiales' y están sujetas a muchas limitaciones sustantivas. No obstante, habrá puntos en los cuales el Derecho establecido no determina una decisión como correcta, y para decidir aquellos casos en los que tal cosa sucede, el juez debe ejercer la facultad de crear el Derecho. Sin embargo, no debe hacerlo arbitrariamente, esto es, debe siempre tener razones generales que justifiquen su decisión y debe actuar como un legislador escrupuloso lo haría al decidir según sus propias creencias y valores.

Si satisface estas condiciones, está autorizado a seguir parámetros o razones de decisión que no están dictados por el Derecho y que pueden diferir de aquellos seguidos por otros jueces enfrentados a análogos casos difíciles.

Norberto Bobbio.

Si se quiere establecer una teoría de la norma jurídica sobre bases sólidas, lo primero que hay que tener bien claro es si toda norma jurídica puede ser sometida a tres distintas valoraciones, y si estas valoraciones son independientes entre sí. En efecto, frente a cualquier norma jurídica podemos plantear un triple orden de problemas: 1) si es justa o injusta; 2) si es válida o inválida; 3) si es eficaz o ineficaz. Se trata de tres diferentes problemas: de la justicia, de la validez y de la eficacia de una norma jurídica.

El problema de la justicia es el problema de la correspondencia o no de la norma a los valores superiores o finales que inspiran un determinado orden jurídico.

El problema de la validez es el problema de la existencia de la regla en cuanto tal, independientemente del juicio de valor sobre si ella es justa o no. Mientras el problema de la justicia de resuelve con un juicio de valor, el problema de la validez se resuelve con un juicio de existencia o de hecho; esto es, se trata de comprobar si una regla jurídica existe o no, o mejor si aquella determinada regla, así como es, es una regla jurídica.

El problema de la eficacia de una norma es el problema de si la norma es o no cumplida por las personas a quienes se dirige (los llamados destinatarios de la norma jurídica) y, en el caso de ser violada, que se la haga valer con medios coercitivos por la autoridad que la ha impuesto.

Estos tres criterios de valoración de una norma dan origen a tres clases distintas de problemas, independientes entre sí, en el sentido de que la justicia no

depende ni de la validez ni de la eficacia; la validez no depende de de la eficacia ni de la justicia; y la eficacia no depende ni de la justicia ni de la validez.

Lo que determina que: 1. Una norma pueda ser justa sin ser válida; 2. Una norma pueda ser válida sin ser justa; 3. Una norma puede ser válida sin ser eficaz; 4. Una norma puede ser eficaz sin ser válida; 5. Una norma puede ser justa sin ser eficaz; 6. Una norma puede ser eficaz sin ser justa.

El problema de la justicia da lugar a todas aquellas investigaciones que tratan de explicar los valores supremos hacia los cuales tiende el derecho; en otras palabras, los fines sociales cuyo instrumento de realización más adecuado son los ordenamientos jurídicos, con su conjunto de reglas y de instituciones. De aquí nace la filosofía del derecho como teoría de la justicia.

El problema de la validez constituye el núcleo de las investigaciones dirigidas a precisar en qué consiste el derecho como regla obligatoria y coactiva, cuáles son las características peculiares del ordenamiento jurídico que lo hacen diferentes de otros ordenamientos normativos (como el moral), y por lo tanto no los fines que deben realizarse, sino los medios dispuestos para el logro de esos fines, o el derecho como instrumento para la realización de la justicia. De aquí nace la filosofía del derecho como teoría general del derecho.

El problema de la eficacia nos lleva al terreno de la aplicación de las normas jurídicas, o sea al terreno de los comportamientos efectivos de los hombres que viven en sociedad, de sus intereses opuestos, de las acciones y reacciones frente a la autoridad, y da lugar a las investigaciones en torno a la vida del derecho, en su nacimiento, en su desarrollo, en sus cambios, investigaciones que de ordinario están relacionadas con el análisis de carácter histórico y sociológico. De aquí nace el aspecto de la filosofía del derecho que lleva a la sociología jurídica.

Si Norberto Bobbio insiste en la distinción e independencia de las tres valoraciones, es porque considera perjudicial su confusión, y principalmente

porque considera inaceptables otras teorías que no hacen esta clara distinción, y que, por el contrario, tienden a reducir alguno de estos tres aspectos a los otros, haciendo, lo que se llama con un feo neologismo, labor de 'reduccionismo'.

El autor distingue tres teorías reduccionistas: 1. Hay una teoría que reduce la validez a la justicia, afirmando que una norma es válida sólo si es justa, esto es, hace depender la validez de la justicia (doctrina del derecho natural) 2. Otra teoría reduce la justicia a la validez, en cuanto afirma que una norma es justa por el sólo hecho de ser válida, es decir, hace depender la justicia de la validez (la concepción positivista en el sentido más restringido y estricto del término); 3. Finalmente, hay una teoría que reduce la validez a la eficacia, por cuanto afirma que el derecho real no es el que se encuentra enunciado en una Constitución, en un código, o en un cuerpo de leyes, sino que es aquel que los hombres efectivamente aplican en sus relaciones cotidianas, haciendo depender la validez de la eficacia (las corrientes llamadas realistas de la jurisprudencia estadounidense, y sus antecesoras en el continente Europeo). Para el autor en comento, estas tres concepciones están viciadas por el error de 'reduccionismo', que lleva a eliminar o, por lo menos, a confundir uno de los tres elementos constitutivos de la experiencia jurídica, y consecuentemente la mutilan. La primera y la tercera no logran ver la importancia del problema de la validez; la segunda cree poder liberarse del problema de la justicia[43].

Al respecto, el autor citado dice lo siguiente:

> ***"Si para concluir el análisis se me pide quitarme la vestimenta de estudioso y de ponerme la del hombre comprometido con la vida política de su tiempo, no tengo ningún empacho en decir que prefiero el gobierno de las leyes y no el de los hombres. El gobierno de las leyes celebra hoy su***

[43] Cfr. NORBERTO BOBBIO: "Teoría General del Derecho" (traducción de Jorge Guerrero R., Temis, cuarta reimpresión de la segunda edición, Bogotá, Colombia 2002, pp. 20-38.

triunfo en la democracia. ¿Qué cosa es la democracia sino un conjunto de reglas (las llamadas reglas del juego) para solucionar los conflictos sin derramamiento de sangre? ¿En qué consiste el buen gobierno democrático, si no, y sobre todo, en el respeto riguroso de estas reglas? Personalmente no tengo dudas sobre la respuesta a estas preguntas; y precisamente porque no tengo dudas, puedo concluir tranquilamente que la democracia es el gobierno de las leyes por excelencia. En el mismo momento en el que un régimen democrático pierde de vista este principio inspirador que le es propio, cambia rápidamente en su contrario, en una de tantas formas de gobierno autocrático, del que están llenas las narraciones de los historiadores y las reflexiones de los escritores políticos…"[44].

Es necesario ser muy cautelosos al pregonar giros, saltos cualitativos, cambios radicales de época con facilidad; sin embargo, la proclamación de los derechos humanos es un parteaguas en el curso histórico de la humanidad por lo que se refiere a la concepción de las relaciones políticas. Es un signo de los tiempos el que, para tornar cada vez más evidente e irreversible esta inversión, se conjuguen hasta encontrarse, y sin contradecirse, las tres grandes corrientes del pensamiento político moderno: el liberalismo, el socialismo y el cristianismo social. Estas tres corrientes convergen, pero conservan cada una su propia identidad, ya que, al dar preferencia a ciertos derechos por encima de otros, dan origen a un sistema crecientemente complejo de derechos fundamentales, cuya integración en la práctica a menudo se torna difícil precisamente por sus distintas fuentes de inspiración doctrinaria y por la diferencia entre los fines que cada una de ellas plantea; sigue siendo, empero, una meta que conquistar en la deseada unidad del género humano.

---

[44] NORBERTO BOBBIO: "El futuro de la democracia" (traducción de José F. Fernández Santillán, 3a. ed. Fondo de Cultura Económica, México 2001, p.189.

En cambio, la historia de los últimos siglos no parece ambigua al mostrar la interdependencia entre la teoría y la práctica de la tolerancia, por una parte, y el espíritu laico en su carácter de formación de una mentalidad que confía el destino del regnum hominis (mundo del hombre) más a las 'razones de la razón', comunes a todos los hombres, que a los ímpetus de la fe. Esto dio origen, por una parte, a los Estados no confesionales, es decir, neutrales en materia religiosa, y liberales, es decir, neutrales en materia política; y por otra parte, a la llamada sociedad abierta, en la cual la superación de los contrastes entre fe, creencias, doctrinas y opiniones se da gracias al dominio de la regla de oro según la cual la libertad de uno se extiende hasta donde invade la de otro, o, citando a Kant, 'la libertad del arbitrio de uno puede coexistir con la libertad de cada uno de los demás de acuerdo con una ley universal' (que es la ley de la razón)[45].

Jürgen Habermas.

Por sistema jurídico en sentido lato, entendemos los sistemas de actuación jurídicamente normados, dentro de los cuales un ámbito nuclear de generación privado-autónoma de actos jurídicos constituido en términos de derecho reflexivo, destaca de los decursos de acción gobernados por normas jurídicas materiales.

Estas referencias han de bastar para una localización siquiera un tanto elemental del sistema jurídico en sentido estricto. En este nivel de análisis es donde ha de empezar acreditándose una teoría discursiva del derecho.

La teoría del derecho es, en primera línea, teoría de la jurisdicción y de la jurisprudencia y del discurso jurídico.

---

[45] Cfr. NORBERTO BOBBIO: El Filósofo y la Política. Antología. Estudio preliminar y compilación de José Fernández Santillán (traducción de José Fernández de Santillán), primera reimpresión de la segunda edición, Fondo de Cultura Económica, México 2004, pp. 197 y 226.

La tensión inmanente al derecho entre facticidad y validez se manifiesta dentro de la administración de justicia como una tensión entre el principio de seguridad jurídica y la pretensión de estar dictando decisiones correctas.

Los fallos emitidos, para cumplir la función socio-integradora que ha de ejercer el orden jurídico y satisfacer la pretensión de legitimidad del derecho, han de cumplir a la vez los requisitos de representar decisiones consistentes y de ser racionalmente aceptables. Y como ambas cosas no consuenan sin más entre sí, en la práctica de las decisiones judiciales habrán de ponerse en concordancia dos clases distintas de criterios.

Por un lado, el principio de seguridad jurídica exige decisiones que resulten consistentes con el marco del orden jurídico vigente.

El problema de la racionalidad de la administración de justicia consiste, por tanto, en que la aplicación de un derecho surgido contingentemente pueda hacerse de forma internamente consistente y fundamentarse externamente de un modo racional, para asegurar simultáneamente la seguridad jurídica y la rectitud o corrección normativas.

La hermenéutica cobra una posición propia en el seno de la teoría del derecho porque resuelve el problema de la racionalidad en la fundamentación de las sentencias mediante la inserción de la razón en el contexto histórico de las tradiciones de que se trate. Según esto la pre-comprensión del juez viene acuñada y determinada por los topoi de un contexto de tradición, es decir, de una determinada eticidad.

La indeterminación del proceso circular de comprensión puede reducirse gradualmente mediante la referencia a principios. Pero estos principios sólo

pueden legitimarse por la 'historia efectual' de esa forma de derecho y de vida en la que el juez mismo le acontece contingentemente estar.[46]

Los principios o normas de orden superior, a cuya luz pueden justificarse otras normas, tienen un sentido deontológico, los valores, en cambio, un sentido teleológico. Las normas válidas obligan a sus destinatarios sin excepción y por igual a practicar un comportamiento que cumple expectativas generalizadas de comportamiento, mientras que los valores hay que entenderlos como preferencias intersubjetivamente compartidas. Los valores expresan la preferibilidad de bienes que en determinados colectivos se consideran deseables y que pueden adquirirse o realizarse mediante una acción enderezada a ese fin. Las normas se presentan como una pretensión binaria de validez y son, o bien válidas, o bien no válidas; frente a los enunciados normativos, al igual que frente a los enunciados asertóricos, sólo podemos tomar postura con un 'sí' o con un 'no', o absteniéndonos de juzgar. En cambio, los valores fijan relaciones de preferencia que dicen que determinados bienes son más atractivos que otros; de ahí que nuestro asentimiento a los enunciados valorativos consienta grados. La validez deontológica de las normas tiene el sentido absoluto de una obligación incondicional y universal: lo debido pretende ser bueno para todos por igual. La atractividad de los valores tiene el sentido relativo de una apreciación de bienes a la que se está habituado o que se ha adoptado en una determinada cultura o en una determinada forma de vida: las decisiones valorativas decisivas o preferencias de orden superior dicen qué es lo que, consideradas las cosas en conjunto, es bueno para nosotros (o para mí). Distintas normas no pueden contradecirse unas a otras si pretenden validez para el mismo círculo de destinatarios; tienen que guardar una relación coherente, es decir, formar sistema. Los diversos valores, en cambio, compiten por ser los primeros; en la medida en que consiguen

---

[46] Cfr. HABERMAS, JÜRGEN: *Facticidad y Validez (Traducción del alemán al castellano por Ramón Jiménez Redondo).* 2a. ed. Editorial Trotta. Madrid 2000, p. 265.

reconocimiento intersubjetivo dentro de una cultura o de una forma de vida, constituyen configuraciones a la vez flexibles y tensas.

Las normas y valores se distinguen, pues, primero, por la referencia que respectivamente hacen a la acción deontológica, es decir, a la acción sujeta a obligaciones, y a la acción teleológica; segundo, por la codificación, bien binaria, bien gradual, de su pretensión de validez; tercero, por su tipo de carácter vinculante, absoluto en caso de las normas, y relativo en el caso de los valores; y, cuarto, por los criterios a los que han de satisfacer los sistemas de normas, por un lado, y los sistemas de valores, por otro. Porque las normas y los valores se distinguen en esas propiedades lógicas, de ello se siguen también importantes diferencias para su aplicación.

El que, en el caso particular, yo deje determinarme, en mi acción, por normas o valores tiene, en cada caso por consecuencia, una orientación distinta de la acción. La cuestión de qué debo hacer en una situación dada se plantea y se responde de forma distinta en ambos casos. A la luz de normas puede decidirse qué es obligatorio hacer, a la luz de valores puede decidirse cuál es el comportamiento mejor y más recomendable. El problema de aplicación exige, naturalmente, en ambos casos la selección de la acción correcta. Pero 'correcta' es, si partimos de un sistema de normas válidas, la acción que es buena para todos por igual; en cambio, en relación con una constelación valorativa típica de nuestra cultura o de nuestra forma de vida, 'correcto' es aquel comportamiento que en conjunto y a largo plazo es bueno para nosotros. En el caso de los principios jurídicos o bienes jurídicos esta diferencia se pasa a menudo por alto, porque siempre el derecho positivo vale siempre para un determinado ámbito y para un grupo de destinatarios correspondientemente definido. Pero sin perjuicio de esta delimitación fáctica del ámbito de validez, los derechos fundamentales cobran un sentido distinto según que se los entienda en el sentido de Dworkin, como principios jurídicos deontológicos o en el sentido de Alexy como bienes jurídicos optimizables. En tanto que normas regulan una materia de interés de todos por igual, los valores constituyen, en la configuración que forman otros

valores, un orden simbólico en el que se expresa la identidad y forma de vida de una comunidad jurídica particular. Ciertamente, en el derecho, penetran también contenidos teleológicos; pero el derecho definido por un sistema de los derechos domésticos, por así decir, los objetivos y orientaciones valorativas del legislador mediante una estricta primacía de los puntos de vista normativos.

Quien hace agotarse una Constitución en un orden concreto de valores, desconoce su específico sentido jurídico; pues como normas jurídicas, los derechos fundamentales, al igual que las reglas morales, están formados conforme al modelo de normas obligatorias de acción, y no conforme al modelo de bienes apetecibles[47].

IV.- Teorías antiformalistas o realistas.

"El movimiento antiformalista, como el propio nombre lo indica, es una reacción doctrinal al exceso de formalismo y dogmatismo imperantes en la ciencia jurídica. Uno de los rasgos típicos de este movimiento es la negación de que las normas jurídicas posibiliten una previsión infinita de las consecuencias jurídicas o que se agoten o abarquen, en sí mismas, todo el universo jurídico. Además los signos normativos no presentan un significado unívoco, sino que, en mayor o menor grado, siempre presentan un margen de discrecionalidad significativa. De ahí que la dimensión interpretativa y aplicativa del derecho no pueda ser reducida o condensada en pautas metódicas lógico-sistemáticas, debido, justamente, a este indispensable margen discrecional y valorativo que tiene. El reconocimiento de que el acto interpretativo-aplicativo del derecho interfiere en el complejo proceso de creación-realización del derecho, e implica, por tanto, un acto de creación normativa o de reelaboración significativa de las normas existentes, lleva,

[47] Cfr. Ibid., p. 328 y 329.

dependiendo del movimiento o autor, a valorar los aspectos subjetivos, sociológicos o aun político-ideológicos de las motivaciones que inciden de hecho en las resoluciones judiciales.

Básicamente, la historiografía del movimiento se remonta a las últimas décadas del siglo XIX en dos contextos geográficos: Alemania y Estados Unidos, y está conformado por algunos movimientos y/o escuelas, entre los cuales destacaremos: el movimiento del derecho libre, el movimiento de la jurisprudencia de intereses, el movimiento de la jurisprudencia sociológica y el movimiento realista americano[48].

Las características del realismo contemporáneo –siguiendo a Russell- serían tres: la consideración unitaria de la ciencia y la filosofía («la filosofía no tiene ninguna marca especial de verdad, ni método de llegar a ella»), el análisis como método (que «sólo aspira a aclarar las ideas fundamentales de las ciencias y a diferenciar las diferentes ciencias en una visión sencilla y comprensiva de este fragmento del mundo que la ciencia ha logrado explorar»); y la consideración del pluralismo como metafísica (los realistas «no aspiran, como generalmente lo ha hecho la filosofía anterior, a hacer afirmaciones sobre el universo en conjunto ni la construcción de un sistema comprensivo»[49].

El realismo jurídico constituye el encuentro, en el terreno de los estudios sobre el Derecho, de los puntos de vista epistemológicos del neopositivismo con las doctrinas psico-sociológicas comportamentistas y pragmatistas dominantes en la cultura americana y no extrañas a ciertos ambientes europeos. Del neopositivismo de la Escuela de Viena el realismo jurídico repite los presupuestos

---

[48] Cfr. LOURDES DE SOUZA, MARÍA: op. cit., p. 11.

[49] Cfr. RUSSELL, B. (1961), Ciencia, Filosofía y Política, Aguilar, Madrid, p. 1971; citado por Liborio Hierro: "Realismo Jurídico", en GARZÓN VALDÉS et alii: "El derecho y la justicia. Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía", Editoria Trotta, segunda edición, Madrid 2000, p.77.

metodológicos de la Ciencia del Derecho; pretende, en efecto, borrar de la Ciencia del Derecho cualquier referencia al deber-ser, no sólo en el significado trascendental que a este término deba la doctrina del derecho natural, sino también en el significado que le atribuye Kelsen, de mera categoría lógico-trascendental; e intenta reducir el conocimiento jurídico a términos de enunciados sobre la realidad[50].

a). El movimiento del derecho libre.

En el movimiento del derecho libre sobresale la tesis de que el derecho no se reduce a leyes positivistas, ni es creación única del poder estatal, sino que existen otras reglas que brotan espontáneamente de la sociedad y conforman lo que denominan 'derecho libre'. Éste no es coincidente con del derecho estatal, ya que su origen y desarrollo se da independientemente de él. Sin embargo, el derecho libre actúa como fuente privilegiada del derecho estatal. Por otro lado, el derecho libre tampoco puede estar basado en valores fijos e inmutables, provenientes de algún orden metafísico o trascendental (como sí lo está el derecho natural), sino todo lo contrario, es el resultado de valores éticos, políticos, sociales y económicos, en constante desarrollo y transformación, y, en cuanto tal, perecedero, frágil y cambiante.

Conforme a esta teoría, la función del juez es creadora, ya que los criterios utilizados, en la mayoría de los casos, no provienen de la esfera jurídica (de las reglas supuestamente lógicas), sino que el jurista-intérprete siempre opera con su voluntad y no con su racionalidad, eligiendo en cada caso el principio que le sirva para justificar la decisión de su voluntad. Siendo así, lo importante, para los representantes de este movimiento, es hallar algunas directrices que orienten al juez a la hora de decidir. Aunque reconozcan que la libertad es un factor

---

[50] Cfr. LUMIA, G. (1971), "Il Diritto tra le due cultura, Giuffré, Milano, p. 188; citado por citado por Liborio Hierro: "Realismo Jurídico", en GARZÓN VALDÉS et alii: "El derecho y la justicia. Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía", Editoria Trotta, segunda edición, Madrid 2000, pp. 77-78.

indispensable para la consecución de sentencias más justas, y que la determinación de un sistema de principios o de categorías conceptuales con pretensión de verdad y de validez general, en una época de crecientes transformaciones sociales, no es otra cosa que la utopía de una lógica de aficionados. De tal forma que las directrices se limitan a proporcionar al juez el indicador del camino que ha de seguir en la realización de la justiciabilidad o equidad de sus resoluciones.

En definitiva, lo que sostiene este movimiento es la insuficiencia del orden jurídico positivo en la regulación de la vida social y la existencia de un derecho libre, con normas más elásticas y abiertas, que funcionan como auxiliares en la adaptación o, incluso, modificación de las normas positivas, y ofrecen principalmente elementos básicos a la hora de la decisión judicial, especialmente en la obtención de resultados más justos y razonables[51].

b). El movimiento de la jurisprudencia de intereses.

Este movimiento sostiene que la finalidad básica del derecho es la protección y armonización de determinados intereses existentes en la comunidad jurídica. El legislador intenta concretar estos objetivos en las leyes positivas, pero no siempre lo consigue, dando que estos intereses y/o valores cambian y se transforman muy rápidamente. Esta incapacidad intrínseca de los legisladores de hacer que el derecho cumpla con su finalidad puede ser resuelta por otro elemento: el juez. Él es quien debe complementar y adecuar el derecho a las necesidades prácticas de la vida, es él el encargado de armonizar los intereses existentes en la sociedad; en fin, su función es ser, al mismo tiempo, el guardián y el realizador de los fines (intereses) propuestos en el orden normativo.

Sin embargo, esta tarea de adecuación y complementación de la ley por el juez no es, como en la escuela libre, basada en valores extrajurídicos, sino condicionada a los valores o intereses establecidos en el propio ordenamiento por

---

[51] Cfr. LOURDES DE SOUZA, MARÍA: op.cit, p. 11 y 12.

el legislador. Parten del principio de que éste (el legislador), basándose en el bien común, valora los varios intereses en conflicto, delimitando los que son dignos de protección. Pues bien, fundamentándose en estas esferas de intereses protegidos, los jueces encuentran la solución para resolver los casos de lagunas o contradicciones de las leyes o aun corregir las normas deficientes. Cuando estos valores legislativos no pueden ser identificados, el juez puede utilizar otros recursos, también predeterminados en la legislación, tales como la utilización de fallos ya recaídos en situaciones similares, o, valiéndose de la analogía, extender el juicio de valor contenido en una ley para regular una situación no prevista en ella[52].

c). El movimiento de la jurisprudencia sociológica.

La llamada jurisprudencia sociológica concibe el derecho como un instrumento para el desarrollo social, para la regulación de los conflictos existentes en su seno y para la promoción de la justicia y el bienestar social. Pero eso no se consigue con una mera fijación normativa por vía legal, dado que los valores e intereses que motivaron estas leyes cambian con una velocidad incontrolable y surgen otros que no encuentran en ellas su debido reconocimiento. Se hace, pues, necesario crear nuevas normas y/o dar nuevas interpretaciones a las viejas, rectificando los criterios valorativos antes establecidos.

Los seguidores de este movimiento proponen que los jueces, para emitir sus fallos, deben inspirarse en los ideales de justicia y bienestar social, los cuales determinarán el método adecuado de interpretación de los hechos y aclararán la forma como debe ser interpretada la normatividad existente. Así que no importa el método sino el resultado a que conduce, de la misma forma que consideran que el juez no está vinculado a la ley, pero que tampoco es absolutamente libre en sus

[52] Cfr. Ibid., p. 13.

decisiones; está condicionado al derecho, a los valores e intereses que lo informan y que son su fin[53].

d). El movimiento del realismo jurídico norteamericano.

Por último, nos queda por analizar el movimiento del realismo jurídico norteamericano, que ha llevado a cabo la más demoledora crítica de la concepción mecánica de la función judicial como un silogismo. Esta escuela parte del principio de que el derecho es esencialmente incierto, ya que reposa tanto en la ambigüedad de las normas como en la dificultad de verificar los hechos alegados en el proceso. Sus postulados básicos son: a) Una actitud escéptica respecto de la descripción tradicional del derecho como sistema lógico. b) La realización de investigaciones y análisis del funcionamiento real y efectivo de los tribunales, revelando el conjunto de factores que influyen en las decisiones de los jueces; factores que no son el derecho declarado en las reglas legislativas, ni tampoco aquéllos que los jueces declaran como base para sus fallos, sino las reglas que efectivamente siguen en la resolución del caso, que poco o nada tienen que ver con el derecho positivo. c) Evidenciar que la verdadera misión de los jueces es emitir sentencias que satisfagan los intereses y valores efectivos de la vida social[54].

En los Estados Unidos, Oliver Wendell Holmes (The Path of Law, 1897), denunció el pernicioso efecto de la confusión entre las ideas jurídicas y las ideas morales, para proponer un concepto empírico del Derecho –precisamente similar al que tiene el delincuente, «que sólo se preocupa de las consecuencias materiales» que el conocimiento de las leyes permite predecir-: «Las profecías de

---

[53] Cfr. Ibid., p. 14.

[54] Cfr. Ibid., p. 15.

lo que los Tribunales harán de hecho, y ninguna otra cosa más pretenciosa, es lo que yo entiendo por Derecho»"[55].

Los realistas eran juristas y no filósofos, y nunca explicitaron sistemáticamente sus fundamentos. Sin embargo, es incuestionable la presencia del pragmatismo (recibida de William James y del Club Metafísico, al que había pertenecido Holmes), de la lógica instrumental de John Dewey, de la Teoría del Derecho de Ihering (principalmente a través de Roscoe Pound), y del método analítico de Wesley N. Hohfeld.

Jerome Frank distinguió dentro del movimiento dos grandes grupos: los rule-skeptics y los fac-skeptics. Para los escépticos sobre las reglas (Llewellyn, Bingham, Cook, Oliphant…), el principal interés estriba en diferenciar las reglas del papel de las reglas efectivas; sólo estas últimas componen realmente el Derecho y permiten formular predicciones científicamente fundadas sobre las decisiones de los Tribunales. Frente a la inseguridad que el mito tradicional del silogismo encubre, se pretende alcanzar una certeza en las predicciones sobre la base de un estudio científico (esto es, empírico, de la efectiva conducta de los tribunales). Se trata de sustituir la dogmática formalista por un conductismo judicial o, dicho de otra manera, sustituir la criticada seguridad normativa por una efectiva seguridad descriptiva. Con ello, la Ciencia del Derecho se centra en el análisis de las motivaciones y los comportamientos judiciales; pero precisamente este mismo propósito condujo a una posición «todavía más radical e iconoclasta»: a los escépticos sobre los hechos[56].

---

[55] HOLMES, OLIVER WENDELL (1952), "Collected Legal Papers", Meter Smith, New Cork, p. 173; citado por LIBORIO HIERRO: "Realismo Jurídico", en Garzón Valdés et alii: "El derecho y la justicia. Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía", Editoria Trotta, segunda edición, Madrid 2000, p. 78.

[56] Cfr. FINCH, J (1977), Introducción a la Teoría del Derecho, labor, Barcelona; v. or. Introduction to Legal Theory, Sweet & Maxwell, LONDON, 1974; citado por LIBORIO HIERRO: "Realismo Jurídico", en Garzón Valdés et alii: "El derecho y la justicia. Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía", Editoria Trotta, segunda edición, Madrid 2000, p. 80.

Los escépticos sobre los hechos.

Conforme a estos autores una gran cantidad de casos se resuelven en los Tribunales de primera instancia, sin ulterior recurso; además, los hechos quedan determinados generalmente en la primera instancia, de tal modo que la apelación y demás recursos sólo conocen un aspecto (la aplicación de la regla), que ha sido predeterminado por la selección de los hechos relevantes. Puesto que es imposible predecir en qué forma el juez de instancia o el jurado determinarán los hechos, es imposible predecir la decisión, ya sea sobre la base de un precedente o regla formal, ya sea sobre la base de una pretendida regla general obtenida mediante el estudio de la conducta judicial. Los escépticos sobre los hechos pusieron acento, en consecuencia, en el funcionamiento del procedimiento.

e). El realismo jurídico escandinavo.

La figura más influyente ha sido, sin duda, Hägerström y, en todo caso, fue él quien, desde su cátedra de Filosofía Práctica, dio lugar a una escuela de pensamiento jurídico que ha sido denominada «realismo jurídico escandinavo».

El realismo escandinavo se plantea como una alternativa al debate iusnaturalismo-positivismo a partir de una convicción fundamental: que el positivismo (el positivismo dogmático construido en la segunda mitad del siglo XIX), arrastraba la epistemología y el método del iusnaturalismo racionalista, por lo que estaba lejos de constituir una explicación científica del Derecho. El iusnaturalismo y el positivismo no eran, bajo este punto de vista, sino las variantes material y formal, respectivamente, del idealismo jurídico. Olivecrona, siguiendo a Hägerström, destacó que la coincidencia entre ambos se producía por compartir una misma concepción sobre la naturaleza del Derecho, la teoría de la voluntad, según la cual el Derecho es un conjunto de mandatos que expresa la voluntad de

una autoridad suprema, sea ésta la voluntad divina o la voluntad histórico-positiva del estado. La concepción voluntarista del derecho permite, por otra parte, que el iusnaturalismo y positivismo compartan una misma concepción sobre la existencia de las normas jurídicas, que consistiría en su «validez», esto es, en su fuerza obligatoria. Ross afirmó que ese tipo de positivismo –en el que incluye a Kelsen- es, en realidad, un iusnaturalismo disfrazado, al que mejor deberíamos denominar «cuasi-positivismo». No obstante ello, ya había sido advertido por Ross: «La palabra "derecho" no es común a una clase de reglas jurídicas sino a una clase de órdenes jurídicos individuales»[57].

En todo caso, los realistas subrayaron el aspecto institucional del ordenamiento jurídico, es decir, desplazaron el centro de atención desde las normas hacia el sistema, y para identificarlo empíricamente, desarrollaron la idea -por otra parte formulada por Kelsen-, de que el Derecho tenía como contenido la regulación de la fuerza monopolizada institucionalmente; es decir, que el Derecho es un sistema de normas sobre la utilización de la fuerza[58].

f). El realismo jurídico y otros autores.

Alejandro Nieto.

Una decisión jurídica es racional si «es susceptible de ser justificada racionalmente». Y esto es posible, sí, y sólo sí: 1) respeta las reglas de la lógica deductiva, en el sentido de que en su fundamentación no se contienen errores lógicos; 2) respeta los principios de racionalidad práctica (respeta a principios

---

[57] ROSS, A. (1958), "On Law and Justice, Stevens Sons, London; v.e. Sobre el derecho y la Justicia, Eudeba, Buenos Aires, 1963. p. 30; citado por LIBORIO HIERRO: "Realismo Jurídico", en Garzón Valdés et alii: "El derecho y la justicia. Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía", Editorial Trotta, segunda edición, Madrid 2000, p. 83.

[58] Cfr. LIBORIO HIERRO: "Realismo Jurídico", en GARZÓN VALDÉS et alii: "El derecho y la justicia. Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía", Editoria Trotta, segunda edición, Madrid 2000, pp. 77-86.

como los de consistencia, eficiencia, relevancia, coherencia, generalización y sinceridad); 3) no elude la utilización, como premisa, de alguna fuente de Derecho de carácter vinculante, y 4) no utiliza como elementos decisivos de la fundamentación criterios éticos, políticos, etc., no previstos específicamente en el ordenamiento jurídico.

Es posible definir la decisión jurídica razonable como aquella que «1) se toma en situaciones en que no se podría, o no sería aceptable adoptar una decisión jurídica estrictamente racional; 2) logra un equilibrio óptimo entre las distintas exigencias que se plantean en la decisión, y 3) obtiene un máximo de consenso (sea fáctico o ideal)».

La clave de la razonabilidad es el arbitrio. El arbitrio es el instrumento que permite al juez ponderar la razonabilidad de una solución: un hueco más que le ha abierto la jurisprudencia con aplauso de la doctrina.

Pero el arbitrio debe ser controlado.

Al respecto cabe formular las siguientes proposiciones:

Primera. Todo control judicial ha de ser en Derecho.

Segunda. La actividad judicial inferior se desarrolla en dos planos –interpenetrados ciertamente pero inequívocamente distintos-: el de la legalidad y el del arbitrio.

Tercera. El elemento de la legalidad es controlado por el juez superior con técnicas bien conocidas.

Cuarta. El elemento arbitrado es controlado por el juez superior con arreglo a técnicas específicas que, a diferencia de las anteriores, no se encuentran todavía depuradas ni en la teoría ni en la práctica.

Quinta. La teoría y práctica del control judicial actual adolecen del gran defecto de confundir estos dos tipos de control y sus correspondientes técnicas,

de tal manera que en ocasiones se pretende controlar el arbitrio con ayuda de técnicas de control de legalidad, y a la inversa. La última causa del error está en la ceguera ideológica de negarse a reconocer la existencia normal lícita del arbitrio judicial: lo que impide afinar las técnicas de la reducción de la arbitrariedad.

Sexta. La denunciada confusión se potencia –y parcialmente se explica- por la circunstancia de que algunas técnicas –cabalmente las que se refieren al discurso y no al contenido del mismo-, no son comunes al control de la legalidad como al del arbitrio.

Séptima. Cuando un tribunal se enfrenta a irregularidades –que percibe claramente, a veces de forma intuitiva-, que no son de legalidad estricta, se desconcierta al no contar con fórmulas canonizadas de control y, en consecuencia, acude a técnicas más o menos improvisadas que toma de otros ámbitos (del constitucional o del extranjero).

Octava. Al actuar así tanteando, han aparecido conceptos y técnicas –irracionalidad, irrazonabilidad, arbitrariedad-, inicialmente sin contenido preciso y que, por ende, se utilizan indiferenciadamente.

Novena. A esta lista inicial se han ido añadiendo posteriormente otros conceptos ocasionales (como el error, simple o patente, la quiebra lógica), sin llegar a ordenarse un sistema.

Décima. La consecuencia final es una perturbadora –en cuanto que teóricamente confusa y prácticamente inútil–, superposición de conceptos y técnicas de control.

Hay que aceptar la existencia de un ordenamiento jurídico aun a sabiendas de su imperfección y de que las normas generales y abstractas no pueden resolver los conflictos individuales concretos; y hay que aceptar al tiempo la intervención personal del juez a la hora de resolver tales conflictos, aun a sabiendas de los riesgos provocados por sus deficiencias técnicas en el momento de interpretar las normas y, sobre todo, por el inevitable subjetivismo que

acompaña al ejercicio de su arbitrio. La decisión es el fruto de una ley fertilizada por la obra individual del juez.

La ciencia del derecho ha vivido durante doscientos años aplastada por la magnificación de uno de los elementos de la sentencia: una ley arrogante que infravaloraba al juez. Debe recuperarse el equilibrio reconociendo al juez el (co)protagonismo que le corresponde y no tanto su función de intérprete de las leyes como en el ejercicio de su arbitrio individualizado a la hora de concretarlas en cada conflicto.

Lograr una armonía sistémica entre el juez y la ley es una tarea intelectual fascinante y teóricamente factible que no nos autoriza, sin embargo, a olvidar que el equilibrio que vale no es el de las teorías y los sistemas sino el que se logra (ocasionalmente) por algunos jueces, en algunas de sus decisiones, y que por ello mismo la evolución –progresiva o regresiva- del derecho, dibuja un camino borroso en el que van dejando su huella hombres clarividentes y tenaces que caminan al paso de otros dominados por la inercia o vencidos por el desinterés[59].

V. El derecho alternativo y el uso alternativo del derecho.

a). Base fundacional y sostenedora del movimiento alternativo del derecho.

Para encontrar el significado del neomarxismo en el campo específico del derecho y de la praxis judicial, es necesario conocer antes la manera como ese tema era tratado por la teoría marxista tradicional. Sólo así es posible comprender el significado de tal pensamiento y establecer sus postulados característicos. Por lo tanto, haremos a continuación un resumen, un tanto esquemático y simplista, de

---

[59] Cfr. NIETO, ALEJANDRO: *"El arbitrio judicial"*, 1a. ed. Ariel Derecho, Editorial Ariel, S.A. Barcelona, España, 2000, pp. 344, 345, 351, 394, 401.

las principales tesis defendidas por la ortodoxia marxista, destacando éstas: a) El sistema jurídico es reducido a un simple epifenómeno de la estructura económico-social, sin incidencia alguna sobre ella, y absolutamente condicionado a la misma; b) El derecho no puede ser explicado por procedimientos positivistas ni idealistas, o por cualquier otro que lo trata de forma aislada, como unidad independiente y comprensible por sí sola, sino que debe centrarse en el contexto de las condiciones de la vida material, en el entendimiento del fenómeno mayor que es la relación de producción, sin la cual no se puede conocer el derecho; c). La esencia del derecho consiste en ser un aparato de fuerza especial, sustraído al dominio de la mayoría de la sociedad, y cuya misión es la de transformar los antagonismos sociales en pacíficas controversias jurídicas; d). El derecho, por ser una de las expresiones del poder del Estado, es un instrumento de dominación, razón por la cual deberá extinguirse cuando desaparezca la división de clases; e) La interpretación del derecho positivo es concebida como una modalidad de intervención ideológica sobre la superestructura para condensar los conflictos sociales que ahí se manifiestan; f) La función de los jueces es operar la reconducción a la matriz ideológica y elaborar jurídicamente las relaciones conflictivas; en otras palabras, son considerados como los portavoces de la clase dominante, los encargados de adaptar las relaciones concretas e individualizadas a las necesidades de la infraestructura.

El neomarxismo jurídico se manifiesta justamente contra esas concepciones 'mecanicistas' y 'economicistas' del derecho. Una de las innovaciones más importantes operadas por el neomarxismo es su concepción sobre la superestructura que, aunque condicionada por la estructura, posee una cierta autonomía, tiene una especificidad propia, y puede, en cierta medida, incidir sobre aquélla. Este razonamiento se basa en la reciprocidad necesaria entre estructura y superestructura, reciprocidad que constituye precisamente el proceso dialéctico real. De aquí deriva la comprensión de que el derecho, al ser un fenómeno superestructural, posee 'una autonomía relativa' y una 'eficacia específica', lo que hace viable su utilización o instrumentalización como impulsor de cambios estructurales significativos.

Esa idea es reforzada por la concepción de que el derecho no es la mera traducción de una voluntad burguesa, sino un espacio de mediación y lucha entre fuerzas dotadas de intereses antagónicos y conflictivos. Por lo tanto, presenta una duplicidad de acción política, que se traduce en la posibilidad de que funcione como estimulador, inductor y protector de conquistas sociales de las clases más débiles o, por el contrario, que funcione como usurpador de esas conquistas y como guardián y legitimador del poder dominante.

Tal concepción, como podemos ver, sirve para derrocar la visión marxista tradicional de la actividad judicial como una actividad solamente política represiva, cuyo único objetivo es favorecer la dominación social, impidiendo o neutralizando los efectos de la lucha de clases. En definitiva, lo que defiende el neomarxismo es que el derecho tiene en sí gérmenes tanto conservadores como revolucionarios, de tal forma que sus operadores pueden actuar de acuerdo con una de las disyuntivas: ser meros agentes reproductores del sistema dominante, o bien activos catalizadores de un proceso estructural transformador, tanto a nivel interno (del derecho y del aparato judicial), como a nivel externo (político, económico y social).

A continuación efectuaremos una breve exposición del pensamiento de algunos autores comprometidos con las tesis sumariamente expuestas, como es el caso de Gramsci, Althusser y Poulantzas. Empezamos por quien es considerado como precursor del neomarxismo: Antonio Gramsci[60].

Antonio Gramsci

Gramsci restableció el significado dialéctico del marxismo, al refutar el determinismo economicista que reducía todas las manifestaciones superestructurales a meros reflejos de la estructura. Partiendo de la idea de que

[60] Cfr. LOURDES DE SOUZA, MARÍA: op.cit., p. 18-19.

existe una relación de reciprocidad (dialéctica) entre las mismas, opera dos grandes innovaciones respecto a la tradición marxista; la primera consiste en un cierto privilegiar a la superestructura respecto de la estructura; la segunda consiste en dar prioridad, en el ámbito de la superestructura, al momento ideológico sobre el institucional.

Transfiriendo esa concepción a la interpretación y a la aplicación del derecho, encontramos, entonces, que el intérprete produce con su sentencia hechos económica y políticamente utilizables en la fenomenología del poder. Esto hace que la actuación del juez sea de tipo político, ya que puede optar por el mantenimiento del bloque histórico (como intelectual tradicional), o por la superación (como intelectual orgánico). La asunción de la función de intelectual orgánico supondría la utilización de todas y cualquier fisura en el bloque ideológico burgués, sea en las leyes y en otros espacios de su incumbencia o, incluso, su provocación para así derrocar el derecho burgués y la estructura de poder que lo mantiene. Al mismo tiempo debería garantizar y abrir nuevos espacios de poder en favor de las clases subalternas y así fortalecer su hegemonía. Estas concepciones, como veremos más adelante, constituyen la base fundamental de las tesis alternativistas[61].

Louis Althusser.

Valiéndose del aparato conceptual del estructuralismo, que pregonaba el conocimiento de las constricciones y de los condicionamientos explicativos de la acción humana, Althusser trata de compaginarlo con las investigaciones marxistas, para, a partir de ahí, buscar la manera de superarlos, y concluir que el derecho puede ser un punto de inflexión para un desajuste o incluso para una ruptura con la totalidad de la cual forma parte, podrá se utilizado en la lucha de

[61] Cfr. Ibid., p. 21-23.

clases para modificar el armazón de la ideología jurídico-política burguesa, así como actuar como coadyuvante en la definición y configuración de una nueva política alternativa a aquélla. En definitiva, la teoría althusseriana alberga la posibilidad de una praxis jurídica subversiva de las estructuras jurídicas, políticas y económicas capitalistas, revertiéndolas y/o desplazándolas a favor o beneficio de las clases dominadas[62].

Nicos Poulantzas.

Poulantzas considera que el nivel jurídico tiene una especificidad, una autonomía relativa y una función de mediación que puede ofrecer posibilidades tácticas reales en la praxis revolucionaria. Piensa también que los operadores judiciales pueden desempeñar un importante papel en la lucha contra la hegemonía dominante y en la consolidación de la hegemonía de las clases subalternas. Como ejemplo de estrategias posibles, cita la utilización de las lagunas de la ley, o el *«… ataque táctico decisivo contra un eslabón que puede alcanzar en forma decisiva a la cadena, al activar sus contradicciones fenoménicamente conciliadas; o incluso, por la libertad y la igualdad, aunque formales y abstractas, por medio de las cuales, y en razón de la creciente positividad de las clases oprimidas, trata el sistema de conseguir el apoyo de las masas»* … "[63].

[62] Cfr. Ibid., p. 23-25.

[63] Cfr. POULANTZAS, N. "Examen del Estado y del derecho actuales y la cuestión de la alternativa", Marx, el derecho y el Estado, U. Cerroni, N. Poulantzas y L. Tadic., Introducción, adaptación y traducción de J. R. Capella, Barcelona, Oiko-Tau, 1979, p. 85; citado por LOURDES DE SOUZA, MARÍA: El uso alternativo del derecho. Génesis y evolución en Italia, España y Brasil. Universidad Nacional de Colombia. Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales. Colección Teoría y Justicia. Instituto Latinoamericano de Servicios Legales Alternativos; 1a. ed. en castellano, Editorial Unibiblos, Bogotá, Colombia, p. 288-289.

Los mecanismos operantes del derecho alternativo.

El proyecto de derecho alternativo tiene dos variantes: una suplementaria, no excluyente del derecho oficial (lo alternativo institucionalizado al interior del propio sistema oficial), y otra opuesta o diferente al derecho oficial (lo alternativo no institucionalizado en la órbita del ordenamiento positivo, que traduce una variante de juridicidad distinta de aquélla que fue instituida como obligatoria por el derecho estatal-positivo).

a). Derecho alternativo.

El principal referente teórico utilizado por los alternativistas como punto de partida en la construcción del derecho es el pluralismo jurídico.

En lo que se refiere a la explicitación conceptual, el pluralismo se define como *'la multiplicidad de manifestaciones o prácticas normativas en un mismo espacio sociopolítico, interactuadas por conflictos y/o consensos, pudiendo ser oficiales o no, y teniendo su razón de ser en las necesidades existenciales, materiales y culturales'.* Sobresale de esta concepción la idea según la cual no existe una única fuente de producción normativa, sino múltiples. Esto plantea, a su vez, la necesidad de reconocer la coexistencia de una pluralidad de sistemas jurídicos o formas alternativas de normatividad, no siempre armónicos o compatibles. En consecuencia, es menester establecer algunos criterios demarcadores de las propias condiciones de posibilidad de una construcción de este tipo"[64] [65].

---

[64] Cfr. WOLKMER, A.C.: "Pluralismo jurídico, movimientos sociales y prácticas alternativas", El otro Derecho, no. 7, 1991, p. 14; citado por LOURDES DE SOUZA, MARÍA: El uso alternativo del derecho. Génesis y evolución en Italia, España y Brasil. Universidad Nacional de Colombia. Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales. Colección Teoría y Justicia. Instituto Latinoamericano de Servicios Legales Alternativos; 1a. ed. en castellano, Editorial Unibiblos, Bogotá, Colombia, p. 288.

[65] NOTA: Para Arturo Paoli el derecho alternativo no debe definirse a partir de conceptos abstractos como la justicia. Se descubre el método de luchar contra la ley injusta a partir del caso concreto, cuando se asume la defensa de los ofendidos. Considera que la opción por los pobres dejará de ser una burla, cuando salga de

las aulas conciliares y capitulares para volverse amistad con las víctimas de la injusticia, porque sólo con el amor se descubre su dignidad y se transforman de invasores en constructores de la justicia. Cfr. PAOLI, ARTURO: La relación Amor-Odio hacia la Ley (traducción del original italiano de Damina Barra Calorio); en PAOLI, ARTURO et alii: Derecho Alternativo y Crítica Jurídica; 1a. ed. Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Occidente, Universidad Autónoma de Aguascalientes y Editorial Porrúa, México, 2002, pp. 3-16.

NOTA.- Sánchez Rubio David considera que el poder del pueblo se agota precisamente cuando logra incorporar sus exigencias a las constituciones políticas estatales. Este autor, para articular un nuevo paradigma societario de producción normativa, apuesta por la acción y el protagonismo de los nuevos sujetos colectivos que en el seno de la misma sociedad, junto a la existencia de grupos humanos que desde su misma cultura y tradición se han movido con normas y hábitos distintos a los que el mundo moderno ha implantado. Cfr. SÁNCHEZ RUBIO, DAVID: Sobre el derecho alternativo. Absolutización del formalismo, despotismo de la ley y legitimidad"; en PAOLI, ARTURO et alii: Derecho Alternativo y Crítica Jurídica; 1a. ed. Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Occidente, Universidad Autónoma de Aguascalientes y Editorial Porrúa, México, 2002, pp. 19-49.

Según Carlos Federico Marés en nuestra época se han relativizado los dos pilares del Estado contemporáneo: la soberanía, formalmente representada por la supremacía de las constituciones nacionales y la propiedad privada, máxima expresión de los derechos individuales, por la aparición de supra-estados, como la Unión Europea, que establecen un poder por encima de las Constituciones nacionales, que pasa por encima de la voluntad del pueblo y localiza agresivamente la soberanía en la propiedad privada; por ello, propone que se elija entre la soberanía usurpada, impuesta, que lleva necesariamente a la muerte, o el reconocimiento de la frágil soberanía del pueblo, construida con la dificultad de la conciliación, la tolerancia y la paz, que conducen a la vida. Cfr. Marés, Carlos Federico: "Soberanía del Pueblo, poder del Estado" (traducción del original portugués de David Sánchez Rubio); en PAOLI, ARTURO et alii: Derecho Alternativo y Crítica Jurídica; 1a. ed. Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Occidente, Universidad Autónoma de Aguascalientes y Editorial Porrúa, México, 2002, pp. 55-85.

Antonio Carlos Wolkmer refiere al derecho alternativo tanto a la interpretación progresista de la legalidad vigente, hecha por jueces y abogados en los tribunales, a favor de los menos favorecidos socialmente, como a la lucha de clases o grupos subalternos por el reconocimiento de derechos insurgentes nacidos de sus necesidades y privaciones, que se rige por la construcción de la ética de la alteridad', que traduce las concepciones de valor que provienen de las propias luchas, conflictos e intereses de sujetos históricos en permanente afirmación, y no de ingenierías ontológicas ni de juicios universales a priori; y que esa temática está inserta en un fenómeno sociopolítico mayor, denominado pluralismo jurídico. Cfr. WOLKMER, ANTONIO CARLOS: "Bases éticas para una juridicidad alternativa en la perspectiva latinoamericana"; en PAOLI, ARTURO et alii: Derecho Alternativo y Crítica Jurídica; 1a. ed. Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Occidente, Universidad Autónoma de Aguascalientes y Editorial Porrúa, México, 2002, pp. 161-182.

El primer paso es desligar la idea del derecho de la ontología de la unicidad y estatalidad para unirlo a la ontología del ser social. Ésta, según Coelho, *«nos revela la dialéctica de los movimientos sociales, donde la producción jurídica de una clase tiende a la hegemonía por la absorción de las demás clases en un único sistema. Y así, vislumbramos un nuevo fundamento para el pluralismo: el reconocimiento histórico de una producción jurídica autónoma de los grupos microsociales oprimidos, pero ascendentes, aliado a la relatividad histórica del derecho nacional»*... [66].

Tenemos aquí, también, algunos indicadores de los criterios y/o elementos de la construcción epistemológica alternativista. Primeramente sobresalen los parámetros que permiten la atribución de juridicidad a una determinada producción normativa social, o sea, la delimitación de los sujetos aptos para efectuar la producción normativa y de los contenidos exigidos para su legitimación. Con relación a los actores legitimados por el proyecto alternativo como sujetos potencialmente productores de juridicidad, se puede decir que éstos son los sujetos colectivos, que emergen en el ámbito de los movimientos populares vinculados al proceso histórico-social y a la superación de una realidad en constante transformación. Se trata, como apunta Wolkmer, de un nuevo tipo de sujeto histórico, identificado como:

> *«... identidades colectivas conscientes, más o menos autónomas, provenientes de diversos estratos sociales, con capacidad de auto-organización, interconectadas por formas de vida con intereses y valores comunes, compartiendo conflictos y luchas cotidianas que expresan privaciones y necesidades de derechos,*

[66] Cfr. COELHO, L.F. "O Estado singular e o directo plural". Revista da Facultade de Directo da Universidade Federal do Paraná, no.25, 1989; citado por LOURDES DE SOUZA, MARÍA: El uso alternativo del derecho. Génesis y evolución en Italia, España y Brasil. Universidad Nacional de Colombia. Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales. Colección Teoría y Justicia. Instituto Latinoamericano de Servicios Legales Alternativos; 1a. ed. en castellano, Editorial Unibiblos, Bogotá, Colombia, p. 291.

legitimándose como fuerza transformadora del poder e impulsora de una sociedad democrática, descentralizada, participativa e igualitaria».

En esta definición ya se vislumbra que el condicionante legitimador de este nuevo sujeto productor de legitimidad está en la agregación de dos adjetivos: 'nuevo' (como signo diferenciador del 'antigüo', 'tradicional' u 'oficial'), y 'colectivo' (tanto como contraposición a la concepción individualista del sujeto como para delimitar cuáles son los nuevos sujetos privilegiados –el sujeto que emerge de los movimientos populares-). Pero existe todavía otro condicionante legitimador, que es el que los nuevos sujetos colectivos de juridicidad deben estar comprometidos con un proyecto de vida basado en la justicia social como paradigma básico de mediación de la propia legitimidad. Esto presupone proyectos comprometidos con la liberación de los oprimidos y con la objetivación de las necesidades fundamentales, así como con la conquista de los derechos ahí derivados[67].

Las bases de reordenación del espacio público tienen que estar fundamentadas en una democracia pluralista, participativa, descentralizada en la que los principios de libertad, igualdad y vida digna sean asequibles para todos.

En segundo lugar, sobresale la formulación de un nuevo orden de valores éticos, que responde, por un lado, a la crisis de la ética moderna y, por otro, a la necesidad de una ética específica que tome en consideración las condiciones propias del contexto latinoamericano. La propuesta recae en la 'ética concreta de la alteridad', definida como *«... una ética antropológica de la solidaridad que parte de las necesidades de los segmentos humanos marginados y se propone generar una práctica pedagógica libertadora, capaz de emancipar a los sujetos históricos*

---

[67] Cfr. WOLKMER, A.C.: "Pluralismo jurídico, movimientos sociales y prácticas alternativas", El otro Derecho, no. 7, 1991, p.214;citado por LOURDES DE SOUZA, MARÍA: El uso alternativo del derecho. Génesis y evolución en Italia, España y Brasil. Universidad Nacional de Colombia. Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales. Colección Teoría y Justicia. Instituto Latinoamericano de Servicios Legales Alternativos; 1a. ed. en castellano, Editorial Unibiblos, Bogotá, Colombia, p. 292.

oprimidos, sin justicia, expropiados y excluidos». En este sentido, la 'etica de la alteridad' no se liga a ingenierías 'ontológicas' ni a juicios 'a priori' universales, construidos para ser aplicados independientemente a situaciones de los ámbitos axiológico y sociológico sin ningún compromiso ni responsabilidad ético-moral, sino que traduce concepciones valorativas plenamente vinculadas a la realidad social y a los hechos ahí emergentes; demanda una racionalización que refleje las luchas, los conflictos, los intereses y las necesidades de sujetos individuales y colectivos insurgentes en permanente afirmación.

En suma, la 'etica concreta de la alteridad' tiene una doble función: por un lado libertaria, por estar insertada en las prácticas sociales y ser producto de ellas; y por otro, pedagógica, por ser un instrumento de educación concientizadora y emancipadora de las clases o pueblos oprimidos[68].

b). Uso alternativo del derecho.

El hecho de que el uso alternativo del derecho se conforma o se relaciona con el derecho oficial, con la legalidad estatal vigente, incluso encontrando en él un límite a su actuación; mientras que el derecho alternativo se constituye en un derecho paralelo o concurrente al convencional vigente, y presupone otra legalidad que no se ajusta al derecho convencional vigente. De ahí que las estrategias operativas de uno y otro sean totalmente distintas: las del uso alternativo del derecho se dan por medio de operadores judiciales en el ejercicio de la función jurisdiccional –interpretación y aplicación del derecho. A su vez, las estrategias de las prácticas del derecho alternativo son implantadas por las propias organizaciones populares –aunque pueden contar con la asesoría de profesionales jurídicos-, a través de procedimientos paralegales y extrajudiciales.

[68] Cfr. LOURDES DE SOUZA, MARÍA: op. cit., p. 293-295.

Por otro lado, el uso alternativo presupone, como ampliamente enfatizamos, el recurso de legalidad vigente, especialmente la de origen constitucional (por albergar las normas más progresistas), mientras el derecho alternativo va más allá del simple uso progresista del sistema normativo, reivindicando nuevos y distintos patrones de legalidad; además, las reformas o cambios en la administración de justicia propugnados por el uso alternativo se dan al interior del derecho estatal y no, como en el derecho alternativo, de forma concurrente, paralela o desvinculada de éste[69].

VI. El garantismo.

El garantismo surgió en Italia dentro del movimiento de la Magistratura Democrática, como una actitud defensiva de los juzgadores frente al uso del sistema legal a manera de instrumento político, en beneficio de ciertos grupos de poder, so pretexto de la reivindicación de los derechos de los sectores sociales menos favorecidos, y en detrimento de las garantías básicas reconocidas a todos los gobernados (no sólo a las mayorías o a ciertos grupos), con el consecuente deterioro de la efectividad de las normas constitucionales en los niveles inferiores de la normatividad.

El garantismo propone radicalizar el principio de legalidad refundándolo o reconfigurándolo sobre la base de una noción más profunda, amplia y extensa. La premisa de esta operación devino del reconocimiento de que la constitucionalización de los derechos fundamentales y, especialmente la afirmación del carácter plenamente normativo de la Constitución, ha alterado el principio de legalidad. De acuerdo con esto, el substrato de dicho principio no es ya sólo formal sino también sustancial. De ahí se desprendió una innovación en la

[69] Cfr. Ibid., p. 303-304.

propia estructura de la legalidad: la regulación jurídica del derecho positivo mismo, no sólo en cuanto a las formas de producción sino también por los contenidos producidos.

A la vista de esta formulación, el propio concepto de democracia es redefinido. El marco de dicha redefinición es la distinción entre dos modelos de la democracia: el formal o político y el sustancial o social. El primero modelo se corresponde al Estado político representativo, donde el principio de mayoría es la fuente de legalidad, es decir de adopción de cualquier decisión –sea del contenido que sea-, por la mayoría de los miembros de la comunidad política, establece su validez; por su parte, el modelo de democracia sustancial está formado por el conjunto de reglas que determinan cómo y quién decide, en el marco de un Estado de derecho, y, por tanto, vinculando estructural y funcionalmente a la tutela de los derechos e intereses de los individuos.

Precisamente esta configuración del derecho como sistema de garantías es la clave que permite articular el paradigma garantista con un nuevo modelo normativo de Estado –el Estado constitucional de derecho-. En este sentido puede decirse que la mutación del modelo normativo de Estado de derecho en el Estado constitucional de derecho es, paradójicamente, el resultado de una exigencia axiológica y estructural de realización y optimización de los valores o principios informadores del propio Estado de derecho.

Por lo que se refiere al papel del juez, esas transformaciones operadas en el paradigma paleopositivista también operan un cambio en el rol institucional asignado a la jurisdicción. El primero y más importante de los cambios que opera en la relación entre el juez y la ley, es que ésta ya no se da en términos de una sujeción meramente formal a la ley independientemente de su contenido, como en el paradigma positivista, sino de una sujeción a la ley sólo y en cuanto válida, o sea, coherente con la dimensión sustancial de validez. Es claro que semejante concepción transforma la función jurisdiccional *«… en garante de los derechos fundamentales, también frente al legislador, a través de la censura de la invalidez de las leyes y demás actos del poder político que puedan validar aquellos*

derechos, promovida por jueces ordinarios y declarada por las cortes constitucionales… ».

De ello se sigue un esfuerzo de la propia posición institucional del juez, en cuanto le asigna la tarea de garantizar y proteger al ciudadano frente a las violaciones, de cualquier nivel de legalidad, por parte de los poderes públicos. Precisamente esta naturaleza de la jurisdicción exige que el juez sea independiente y desvinculado del poder político. En efecto, la inherente dimensión formal y sustancial del Estado de derecho requiere, por un lado, que el derecho funcione como límite del poder público y, por otro, que funcione como instrumento realizador de ciertos contenidos legitimadores de la propia funcionalización de aquél. Y para esto se requiere una *«Alteridad individualizada como única condición que consiente a la magistratura misma ejercitar la función que le es propia de indispensable contrapeso y de polo dialéctico respecto a la mayoría de gobierno y al ejecutivo… »*.

Por esta razón se exige que el poder judicial actúe, al mismo tiempo, como freno a la dominación y el arbitrio de la mayoría y como lugar de legitimación y de distribución de recursos o ventajas prometidos por el ordenamiento, pero no concretados u obtenibles de hecho. De ahí que las fuentes de legitimación de este poder no deban ni puedan, a diferencia de los otros poderes, estar condicionadas o vinculadas a los tradicionales mecanismos de democracia política (ligada a la representación política social). Su fundamento reside, únicamente, en la intangibilidad de los derechos fundamentales sobre los que se asienta la democracia sustancial.

En suma y para terminar, dentro del modelo del garantismo la actividad judicial está caracterizada por los siguientes vectores: un poder real e independiente, orientado a garantizar los derechos fundamentales de los ciudadanos mediante la corrección de los márgenes de desviación e ilegitimidad jurídico-políticas y, al mismo tiempo, un cauce de expresión y reivindicación de derechos formalizados pero irrealizados e, incluso, derechos no formalizados.

El garantismo, a diferencia del uso alternativo del derecho, carece de pretensiones políticas/reformadoras/transformadoras (como, por ejemplo, el proyecto de transformación socialista de los alternativistas y/o de privilegiar ciertos sectores sociales), puesto que su objetivo es la búsqueda y/o elaboración de mecanismos institucionales dirigidos a asegurar una real efectividad del sistema normativo en la tutela o en la satisfacción de los derechos fundamentales.

En este sentido, el garantismo puede ser visto como el resultado de la superación y/o ruptura de los paradigmas alternativos (debido tanto a algunas insuficiencias práctico-teóricas de éstos como de los efectos perversos que, directa o indirectamente, han generado); o como la derivación complementaria de perfeccionamiento de aquéllos (un cambio de estrategia frente a los nuevos e imprevistos problemas que han surgido). De todas formas, sea cual sea la hipótesis de que se parta, lo único que es innegable es que el debate sobre el garantismo ha sido generado y desarrollado, casi enteramente, por los propios creadores y defensores del movimiento alternativista: Magistratura Democrática en Italia y Jueces para la Democracia en España, así como por algunos intelectuales vinculados o afines a éstas (como son los casos de Luigi Ferrajoli y Perfecto Andrés Ibáñez, para citar dos ejemplos paradigmáticos)[70] [71]".

---

[70] Cfr. Ibid., p. 171-187.

[71] NOTA.- Luigi Ferrajoli es uno de los autores fundamentales en la teoría del garantismo. Por ello, en el presente apartado se reproduce parte de su obra, en cuanto a qué debe entenderse por garantismo, el concepto del derecho, las relaciones de éste con la democracia, y los efectos de la globalización. En cuanto a la descripción del garantismo como teoría, encontramos lo siguiente: "El garantismo tiene tres acepciones. Según una primera acepción, 'garantísmo designa un modelo normativo de derecho: precisamente, por lo que respecta al derecho penal, el modelo de 'estricta legalidad' propio del estado de derecho, que en el plano epistemológico se caracteriza como un sistema cognoscitivo o de poder mínimo, en el plano político como una técnica de tutela capaz de minimizar la violencia y de maximizar la libertad y en el plano jurídico como un sistema de vínculos impuestos a la potestad punitiva del estado en garantía de los derechos de los ciudadanos. En consecuencia, es 'garantista' todo sistema penal que se ajusta normativamente a tal modelo y lo satisface de manera efectiva… En una segunda acepción, 'garantismo' designa una teoría jurídica de la 'validez' y de la 'efectividad' como categorías distintas no sólo entre sí, sino también respecto de la 'existencia' o 'vigencia' de las normas… En contraste con las imágenes edificantes de los sistemas jurídicos

ofrecidas por sus representaciones normativas y con la confianza apriorística en la coherencia entre normatividad y efectividad difundida por la ciencia jurídica, la perspectiva garantista, por el contrario, invita a la duda, estimula al espíritu crítico y la incertidumbre permanente sobre la validez de las leyes y de sus aplicaciones, así como la conciencia del carácter en gran medida ideal –y por tanto irrealizado y pendiente de realización- de sus propias fuentes de legitimación jurídica… En una tercera acepción, en fin, el 'garantismo' designa una filosofía política que impone el derecho y al estado la carga de la justificación externa conforme a los bienes y a los intereses cuya tutela y garantía constituye precisamente la finalidad de ambos. En este último sentido el garantismo presupone la garantía laica de la separación entre derecho y moral, entre validez y justicia, entre punto de vista interno y punto de vista externo en la valoración del ordenamiento, es decir, entre 'ser' y 'deber ser' del derecho. Y equivale a la asunción de un punto de vista únicamente externo, a los fines de la legitimación y de la deslegitimación ético-política del derecho y del estado… El principal presupuesto metodológico de una teoría general del garantismo está en la separación entre el derecho y la moral y, más en general, entre ser y deber ser… Esta separación, elaborada en los orígenes del estado de derecho por el pensamiento ilustrado, debe ser considerada en todo su alcance –epistemológico, teórico y político- por dicha teoría como objeto privilegiado de investigación en los diversos planos del análisis jurídico: el meta-jurídico de la relación entre derechos y valores ético-políticos externos, el jurídico de la relación entre principios constitucionales y leyes ordinarias y entre leyes. 4.- Una teoría del garantismo. Esas tres acepciones de «garantismo», de las que hasta aquí he proporcionado una connotación solamente penal, tienen a mi juicio un alcance teórico y filosófico general que merece ser explicado. Delinean, efectivamente, los elementos de una teoría general del garantismo: el carácter vinculado del poder público en el estado de derecho; la divergencia entre validez y vigencia producida por los desniveles de normas y un cierto grado irreductible de ilegitimidad jurídica de las actividades normativas del nivel inferior; la distinción entre punto de vista externo (o ético político) y punto de vista interno (o jurídico) y la correspondiente distinción entre justicia y validez; la autonomía y precedencia del primero y un cierto grado irreductible de ilegitimidad política de las instituciones vigentes con respecto a él. Estos elementos no sólo valen en el derecho penal, sino también en los otros sectores del ordenamiento. Por consiguiente es también posible elaborar para ellos, con referencia a otros derechos fundamentales y a otras técnicas o criterios de legitimación, modelos de justicia y modelos garantistas de legalidad –de derecho civil, administrativo, constitucional, internacional, laboral- estructuralmente análogos al penal aquí elaborado. Y también para ellos las aludidas categorías, en las que se expresa el planteamiento garantista, representan instrumentos esenciales para el análisis científico y para la crítica interna y externa de las antinomias y de las lagunas –jurídicas y políticas- que permiten poner de manifiesto. El principal recurso metodológico de una teoría general del garantismo está en la separación entre derecho y moral y, más en general, entre ser y deber ser… Esta separación, elaborada en los orígenes del estado de derecho por el pensamiento ilustrado, debe ser considerada en todo su alcance –epistemológico, teórico y político- por dicha teoría como objeto privilegiado de investigación en los diversos planos del análisis jurídico: el meta-jurídico de la relación entre derecho y valores ético-políticos externos, el jurídico de la relación entre principios constitucionales y leyes ordinarias y entre leyes y sus aplicaciones, y el sociológico de la relación entre derecho en su conjunto y prácticas efectivas. Sólo el reconocimiento de la divergencia –insuperable en cuanto ligada a la estructura deóntica de las normas- entre normatividad y efectividad permite en efecto plantear el análisis de los fenómenos huyendo de la doble falacia, naturalista y normativista, de la asunción de los hechos como valores o, al contrario, de los valores como hechos. Esta doble falacia está en la base de muchas regresiones ideológicas que caracterizan a la historia de la cultura no sólo penalista sino jurídica en general: tanto de las filosofías de la justicia, por lo que concierne a la relación entre ser y deber ser del derecho y por

consiguiente al problema de la justificación externa o política; así como de las teorías del derecho, en lo que hace a la relación entre ser y deber ser en el derecho y por ende al problema de la validez interna o jurídica. Una teoría del garantismo, además de fundamentar la crítica del derecho positivo respecto a sus parámetros de legitimación externa e interna, es en consecuencia también una crítica de ideologías: de las ideologías políticas, ya sean ius-naturalistas o ético formalistas, las cuales confunden, en el plano político externo, la justicia con el derecho, o peor aún a la inversa; y de las ideologías jurídicas, tanto normativistas como realistas, que paralelamente confunden, en el plano jurídico o interno, la validez con la vigencia o, al contrario, la efectividad con la validez… … El garantismo como base de la democracia sustancial. El estado de derecho, como resultado del conjunto de las garantías liberales y sociales, puede ser, pues, configurado como un sistema de meta-reglas respecto de las reglas mismas de la democracia política. Precisamente, si la regla del estado liberal de derecho es que no sobre todo se puede decidir, ni siquiera por mayoría, la regla del estado social de derecho es que no sobre todo se puede dejar de decidir, ni siquiera por mayoría; sobre cuestiones de supervivencia y subsistencia, por ejemplo el estado no puede dejar de decidir, incluso aunque no interesen a la mayoría. Sólo para todo lo restante vale la regla de que la democracia política según la cual se debe decidir por mayoría, directa o indirecta, de los ciudadanos.

Sin embargo, en un sentido no formal y político sino sustancial y social de «democracia», el estado de derecho equivale a la democracia: en el sentido de que refleja, más allá de la voluntad de la mayoría, los intereses y las necesidades vitales de todos. En este sentido, el garantismo, como técnica de limitación y de disciplina de los poderes públicos dirigida a determinar lo que los mismos no deben y lo que deben decidir, puede muy bien ser considerado el rasgo más característico (no formal, sino) estructural y sustancial de la democracia: las garantías, tanto liberales como sociales, expresan en efecto los derechos fundamentales de los ciudadanos frente a los poderes del estado, los intereses de los débiles respecto a los de los fuertes, la tutela de las minorías marginadas o discrepantes respecto a las reglas de los de arriba. No existe diferencia, en este sentido, entre derechos de libertad y derechos sociales: también los derechos sociales, como cada vez se hace más evidente en los países ricos, en los que la pobreza tiende a convertirse en una condición minoritaria, son derechos individuales virtualmente contrarios a la voluntad y a los intereses de la mayoría…". Cfr. FERRAJOLI, LUIGI: *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal* (traducción de Perfecto Andrés Ibáñez, Alfonso Ruiz Miguel, Juan Carlos Bayón Mohino, Juan Terradillas Basoco y Rocío Canterero Bandrés). Editorial Trotta, S.A. 5a. ed. Madrid 2001, pp. 854, 855 y 864.

Luigi Ferrajoli define al derecho como: "… Por eso, bien podemos definir al derecho como la ley del más débil frente a la ley del más fuerte propia del estado de la naturaleza, Y podemos decirlo no sólo de los derechos fundamentales, que son las leyes del más débil por antonomasia, sino de todo el derecho, tal como ha venido caracterizándose en su modelo garantista: el derecho penal, estableciendo la tutela de los asociados contra la violencia de los delitos; del derecho procesal establecido en tutela de los imputados contra la arbitrariedad policial y judicial; del derecho laboral, establecido en tutela de los trabajadores contra el poder de los empleadores. Incluso el derecho de propiedad es una ley del débil contra el poder de apropiación de los bienes por parte del más fuerte a través del uso de la violencia…". Cfr. FERRAJOLI, LUIGI: *El garantismo y la filosofía del derecho*. Universidad externado de Colombia, Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho No. 15. Departamento de publicaciones. Bogotá 2000, pp. 112-123.

Y en la interpretación de la ley, Luigi Ferrajoli atiende a los principios de igualdad, dignidad y diferencia para lograr el equilibrio entre el más débil y el más fuerte, con considerar que: "Igualdad y diferencia… Me parece que esta es la clave conforme a la que deben ser interpretados los párrafos 1o. y 2o. del artículo 3 de la

Constitución italiana, que, en su conjunto, diseñan un modelo normativo integrado de igualdad formal y sustancial basado en la «igual dignidad» de las diferencias y, a la vez, en la garantía de su efectividad. En efecto, mientras el párrafo 1o. afirma la «igualdad de todos ante la ley» y la «igual dignidad social» de todos los ciudadanos «sin distinciones de sexo, raza, lengua, religión, opiniones políticas, condiciones personales y sociales», el 2o. párrafo explicita el carácter normativo y de proyecto de tal igualdad, partiendo del reconocimiento de su virtual inefectividad en presencia de los «obstáculos» de orden económico, social y cultural que la limitan «de hecho»-como los que producen en concreto las múltiples discriminaciones de las mujeres en la vida social y que aquél prescribe que deben ser «removidas» mediante la introducción de las garantías adecuadas…

…«Igualdad» es término normativo: quiere decir que los «diferentes» deben ser respetados y tratados como iguales; y que, siendo ésta una norma, no basta enunciarla sino que es necesario observarla y sancionarla. «Diferencia (s)» es término descriptivo: quiere decir que de hecho, entre las personas, hay diferencias, y que son, pues, sus diferencias las que deben ser tuteladas, respetadas y garantizadas en obsequio al principio de igualdad. Y entonces no tiene sentido contraponer«igualdad» a «diferencias». Y si una «diferencia» como la sexual resulta de hecho ignorada o discriminada, ello no quiere decir que la igualdad es «contradicha», sino simplemente violada…". Cfr. FERRAJOLI, LUIGI: *Derechos y Garantías. La ley del más débil* (traducción de Perfecto Andrés Ibáñez y Andrea Greppi). Editorial Trotta, S.A. 2a. ed. Madrid 2001, pp- 79-80.

Finalmente, Luigi Ferrajoli destaca la globalización como un fenómeno económico, que origina un derecho supranacional basado en convenciones privadas, que se aleja de los principios de igualdad y dignidad, al establecer que: Cfr. "…la propia globalización de la economía puede ser identificada, en el plano jurídico, con este vacío de un derecho público internacional capaz de disciplinar los grandes poderes económicos internacionales. Obsérvese que no se trata de un vacío de derecho, que no puede existir nunca, sino de un vacío de derecho público que inevitablemente ha sido colmado por un plexo normativo de derecho privado, es decir, por un derecho de producción contractual que ha pasado a sustituir a las fuentes jurídicas tradicionales y que refleja, con frecuencia, la ley del más fuerte. Lo que de aquí resulta es una situación de anomia general y una regresión neoabsolutista encabezada por las grandes potencias transnacionales. Una regresión que se manifiesta en la abierta asunción, por parte del actual capitalismo globalizado, de la falta de reglas como de una suerte de nueva Grundnorm (norma fundamental) del nuevo orden económico y político internacional.

La ausencia de una esfera pública internacional en el sentido aquí definido constituye una de las grandes lagunas que las tragedias de estos últimos años han puesto de manifiesto de manera dramática. Desde la guerra y los crímenes contra la humanidad hasta el crecimiento de las desigualdades o las devastaciones ambientales. En efecto, a la crisis del Estado y del papel, por tanto, de las esferas públicas nacionales, no ha correspondido la construcción de una esfera pública a la altura de los procesos de la globalización que están teniendo lugar. Faltan, o son en extremo débiles, las garantías de los derechos formalmente proclamados, es decir, las previsiones de los deberes y obligaciones que su satisfacción comporta. Pero también, y sobre todo, faltan las instituciones internacionales encargadas de garantizarlos, esto es, de asegurar la paz, de mediar en los conflictos, de regular el mercado y de tutelar los derechos y bienes fundamentales de todos…". Cfr. FERRAJOLI, LUIGI: *Razones Jurídicas del Pacifismo (edición de Gerardo Pisarello).* Editorial Trotta, S.A. Madrid 2004, pp. 142-143.

VII. Conclusiones:

La democracia es la doctrina política favorable a la intervención del pueblo en el gobierno; es el predominio del pueblo en el gobierno político de un Estado.

Todo grupo social, por grande o pequeño que sea, requiere tomar decisiones colectivas, vale decir, determinaciones que atañen a toda la colectividad, independientemente del número de las personas que las toman. Para que una decisión sea considerada colectiva, y como tal válida y obligatoria para todos, se precisa de reglas que establezcan quién está autorizado a tomarlas y de qué modo. Las diversas formas de gobierno pueden ser distinguidas precisamente con base en las diferentes reglas que establecen quién decide y de qué manera.

Con arreglo a este criterio, entre todas las definiciones que se pueden dar y han sido dadas de la democracia, la más simple es la siguiente: es la forma de gobierno en la que rigen normas generales, las llamadas leyes fundamentales, que permiten a los miembros de una sociedad, por numerosos que sean, resolver los conflictos que inevitablemente nacen entre los grupos que enarbolan valores e intereses contrastantes sin necesidad de recurrir a la violencia recíproca.

Estas reglas son primeramente las que atribuyen a los representantes de los diferentes valores e intereses el derecho de expresar libremente sus opiniones, incluso las opuestas a los gobernantes en turno, sin correr el riesgo de ser arrestados, exiliados o condenados a muerte, y el poder de participar directa o indirectamente, mediante delegados o representantes, en la formación de las decisiones colectivas, con un voto calculado de conformidad con el principio de mayoría. Que este principio derive de un acuerdo, el cual no asegura que la decisión sea la mejor solución, no cambia en nada el hecho de que tal cosa permite a personas que tienen valores e intereses diferentes llegar a una

deliberación colectiva sin que haya necesidad de aniquilar al adversario. En esta competencia incruenta, los oponentes son vencidos en el cómputo de votos: consecuencia muy diferente de la que surge de la derrota en un duelo o en una guerra.

Sin embargo, al margen de las llamadas reglas del juego democrático, los conflictos sociales por el predominio, o sea, para señalar quién tiene el poder de decidir por todos, no deben ser resueltos con la preponderancia de una parte sobre la otra.

Efectivamente, el orden democrático es aquel sistema de convivencia entre quienes son diferentes que, más allá del plano moral (válido en pequeños grupos como el familiar o en asociaciones voluntarias de tamaño reducido), permite a esos que son diferentes vivir juntos sin (o con un mínimo de) violencia y transmitir el poder último, que es el de tomar las decisiones colectivas obligatorias, de manera pacífica.

Con base en la reconstrucción clásica de la manera en que brota un gobierno, efectuada por las doctrinas contractualistas, que constituyen un punto de referencia permanente para los simpatizantes de la democracia, un régimen así nace, en primera instancia, de un pacto de no-agresión puramente negativo entre individuos y grupos en conflicto, consistente en el compromiso recíproco de excluir el uso de la fuerza en sus relaciones, y de un segundo pacto positivo a partir del cual los mismos contrayentes concuerdan en establecer reglas para la solución pacífica de las controversias futuras. En fin, con el propósito de que este pacto sea garantizado contra posibles violaciones se requiere un contrato subsecuente por el que, siempre los mismos contrayentes, coinciden en atribuir a un tercero por encima de las partes la capacidad de hacer respetar, respaldado por la fuerza, los convenios anteriores. Este poder común es el que caracteriza al gobierno democrático cuando el pacto que lo origina prevé que sea limitado por los derechos inviolables de la persona se ejerza con el máximo de participación y, por consiguiente, de consenso de los involucrados.

No existe Estado sin monopolio de la fuerza legítima; pero a diferencia de lo que ocurre en los Estados autocráticos, el ejercicio exclusivo de la fuerza por parte del Estado democrático debe servir para garantizar el uso pacífico de las libertades civiles y políticas, y, a través de ellas, la definición de las decisiones colectivas mediante el debate libre y el conteo de los votos. En rigor, el derecho de reunión está garantizado con tal de que los convocados no porten armas. El derecho de asociación está reconocido con excepción de las sociedades militares y paramilitares. La libertad de expresión y la libertad de prensa son reconocidas a condición de que no sean usadas para instigar a la violencia. La principal forma de oposición de masas, que es la huelga, es una típica forma de oposición no violenta. La misma desobediencia civil en casos extremos puede ser tolerada si se lleva a efecto por medio de manifestaciones pacíficas o como resistencia pasiva.

La democracia no excluye la referencia a valores, que deben hacerse explícitos: en la insistencia de que en la definición mínima de democracia se ponga en primer lugar el tema de la no-violencia aparece el valor fundamental del derecho a la vida, y estrechamente ligado a éste el valor de la paz contrapuesto al antivalor de la guerra; en uno de sus institutos fundamentales, el sufragio universal, la democracia incluso solamente formal se inspira en el valor de la igualdad y por tanto en la exclusión de discriminaciones tradicionales entre los miembros de una misma sociedad con respecto al censo, la cultura, el sexo o las opiniones políticas y religiosas; el régimen democrático, como condición del ejercicio mismo de los derechos políticos, debe asegurar, como se ha dicho, algunas libertades fundamentales, como las de opinión, reunión y asociación, sin las cuales falta la dialéctica de las ideas que permite alcanzar la decisión a la que se debe someter toda la colectividad mediante el control recíproco de las opiniones.

La importancia de las garantías constitucionales y de su aplicación por los órganos jurisdiccionales radica en que éstas representan la promesa que la mayoría hace a las minorías de que la dignidad y la igualdad de estas últimas serán respetadas; y exigen que el poder judicial actúe, al mismo tiempo, como

freno a la dominación y al arbitrio de la mayoría, y como lugar de legitimación y de distribución de los recursos o ventajas prometidos por el ordenamiento jurídico, pero no concretables u obtenibles de hecho.

Según la teoría marxista tradicional, los jueces son considerados como portavoces de la clase dominante, como los encargados de adaptar las relaciones concretas e individualizadas a las necesidades de la infraestructura. Para el neomarxismo, la comprensión del derecho como un fenómeno superestructural permite dotarlo de una autonomía relativa y de una eficacia específica, que hace viable su utilización o instrumentalización como impulsor de cambios estructurales significativos.

En el uso alternativo del derecho se parte de la concepción neomarxista, para permitir a los operadores judiciales, en el ejercicio de la función jurisdiccional, la interpretación y la aplicación del derecho como estimulador, inductor y protector de las conquistas sociales de las clases más débiles, y no como usurpador de esas conquistas y guardián y legitimador del poder dominante; a diferencia del derecho alternativo, que se presenta como la base de reordenación del espacio público en una democracia pluralista, participativa, descentralizada, en la que los principios de libertad, igualdad y vida digna sean asequibles para todos, y protegidos no por la autoridad judicial, sino por los sujetos colectivos, quienes se comprometen con un proyecto de vida basado en la justicia social como paradigma básico de la propia legitimidad, y buscan su consecución de forma concurrente, paralela o desvinculada al derecho estatal, con base en una "ética concreta de la alteridad", definida como una ética antropológica de la solidaridad que parte de las necesidades de los segmentos humanos marginados y se propone generar una práctica pedagógica libertadora, capaz de emancipar a los sujetos históricos oprimidos, sin justicia, expropiados y excluidos, que no debe definirse a partir de conceptos abstractos como la justicia, sino descubrirse a partir del caso concreto, cuando se asuma la defensa de los ofendidos en contra de la ley injusta.

En México el uso alternativo del Derecho se ha dado en el Congreso de la Unión con la participación de los diputados y de los senadores de los partidos de orientación socialista mediante el voto; el Derecho alternativo se ha presentado mediante la formación de un gobierno paralelo, que se autodenomina legítimo, y actúa de manera paralela o desvinculada del derecho estatal. Está en tela de juicio determinar si ese gobierno paralelo utiliza o no el sistema legal establecido como instrumento político, en beneficio de ciertos grupos de poder.

El garantismo surgió en Italia dentro del movimiento de la Magistratura Democrática, como una actitud defensiva de los juzgadores frente al uso del sistema legal a manera de instrumento político, en beneficio de ciertos grupos de poder, so pretexto de la reivindicación de los derechos de los sectores sociales menos favorecidos, y en detrimento de las garantías básicas reconocidas a todos los gobernados (no sólo a las mayorías o a ciertos grupos), con el consecuente deterioro de la efectividad de las normas constitucionales en los niveles inferiores de la normatividad.

El garantismo designa un modelo normativo de derecho que considera de estricta legalidad, que regula al derecho positivo no sólo en cuanto a las formas de producción, sino también por los contenidos producidos, conforme a los derechos fundamentales previstos en la Constitución; el garantismo es una teoría jurídica de la validez de las leyes y de sus aplicaciones, así como la conciencia del carácter de sus propias fuentes de legitimación jurídica; el garantismo presupone la garantía laica de separación entre el derecho y la moral, entre validez y justicia, entre el punto de vista interno y el punto de vista externo en la valoración del ordenamiento, es decir, entre “ser” y “deber ser” del derecho, y equivale a la asunción de un punto de vista únicamente externo, a los fines de la legitimación y de la deslegitimación ético-política del derecho y del estado.

Para el garantismo el estado de derecho equivale a la democracia en el sentido que refleja, más allá de la voluntad de la mayoría, los intereses y las necesidades vitales de todos. Para esta teoría la relación entre el juez y la ley no se da en términos de una sujeción meramente formal a la ley independiente de su

contenido, como en el paradigma positivista, sino de la sujeción a la ley sólo y en cuanto es válida, o sea, coherente con la dimensión substancial de validez. La actividad judicial está caracterizada por los siguientes valores: un poder real e independiente, orientado a garantizar los derechos fundamentales de los ciudadanos mediante la corrección de los márgenes de desviación e ilegitimidad jurídico-políticas y, al mismo tiempo, un cauce de expresión y reivindicación de derechos formalizados pero irrealizados e, incluso, de derechos no formalizados.

De lo expuesto sobre el liberalismo, el neomarxismo, el uso alternativo del derecho, el derecho alternativo y el garantismo, como doctrinas jurídicas contemporáneas, se advierte que la interpretación judicial de la ley, en una sentencia, se ve influida no solamente por su letra y los principios de la lógica formal, sino también por la concepción del derecho y por la orientación política que tenga el juzgador.

Es claro que la Suprema Corte, como tribunal constitucional, participa en las decisiones políticas al dictar sentencia en los asuntos de su competencia, por lo que sus determinaciones, para no ser arbitrarias, deben basarse en los valores reconocidos expresamente en la Constitución como garantías individuales o sociales, pues sólo así puede lograrse, por una parte, el imperio de la ley y la división de poderes, y, por la otra, la dimensión de los valores, mediante las dos características de interdicción de la arbitrariedad y de la garantía de los derechos y libertades fundamentales, en la lucha contra la injusticia.

Por su parte, los Órganos Jurisdiccionales Federales (llámense Tribunales Colegiados, Tribunales Unitarios, Juzgados de Distrito), que resuelven los juicios de amparo bajo el principio de relatividad, y los Tribunales de legalidad, al dictar sentencias, sólo se ocupan de individuos particulares y resuelven respecto a pretensiones concretas, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que las motivare, de donde, como regla general, no participan en las decisiones políticas, y toda vez que esa participación es la que podría ocasionar la toma de una posición ideológica, al no existir, determina que los mencionados órganos jurisdiccionales se rijan normalmente por los principios de apoliticidad,

neutralidad en la interpretación y en la aplicación de la ley al resolver controversias entre partes, salvo cuando deban definir aspectos que atañan al buen gobierno, a la rectoría económica del Estado y a las garantías sociales, supuestos en los cuales, al igual que en las sentencias dictadas por la Suprema Corte como Tribunal Constitucional, esos órganos jurisdiccionales, a fin de interpretar la ley de conformidad con la Constitución, se encuentran facultados para jerarquizar, ponderar o buscar el menor sacrificio de los derechos fundamentales reconocidos en el pacto social.

Todo lo anterior nos permite concluir que la decisión de las mayorías, debe limitare por las garantías individuales inmersas en el pacto social, para que puedan coexistir los grupos con valores e ideologías opuestas, en una democracia tolerante, respetuosa de las diferencias, y defensora de los derechos e intereses de las minorías, así como de los grupos menos favorecidos, en la que se garantice los derechos fundamentales de los ciudadanos mediante la corrección de los márgenes de desviación e ilegitimidad jurídico-políticas y, que al mismo tiempo, sea un cauce de expresión y reivindicación de derechos formalizados pero irrealizados e, incluso, de los derechos no formalizados.

CAPÍTULO II.

INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL.

Propuestas.

En el presente capítulo, del análisis de los aspectos generales de la interpretación constitucional, y de sus principios, se pretende demostrar que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus artículos 1o., 103, 105, y 107, reconoce la relación entre la moral y el derecho.

Asimismo, se pretende demostrar que los Tribunales Federales, en la resolución de los conflictos (sea en el juicio de amparo, como consecuencia del ejercicio de la acción constitucional, o en una controversia constitucional), pueden

sujetar la interpretación de las leyes federales o locales, de los tratados internacionales, de los reglamentos expedidos por el Presidente de la República, de los reglamentos de las leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, a los principios de la interpretación constitucional.

Una vez señalados los límites de la interpretación constitucional dentro de nuestro sistema jurídico, se pretende, a partir de ellos, sentar las bases para precisar, en el siguiente capítulo, los límites de la interpretación de los tratados internacionales de los que México sea parte, por el Poder Judicial de la Federación.

Aspectos generales.-

El Estado ya no es o no debe ser exclusivamente un Estado de derecho. Hoy es, ante todo, un Estado constitucional. La Constitución no es sólo la norma superior, sino que contiene un material jurídico sustantivo que obliga a todos. La Constitución determina no sólo "quién" y "cómo" se manda, sino también "qué" puede y no puede mandarse. La Constitución limita a la ley, y por tanto, a las mayorías legislativas y sociales.

Interpretar la constitución consiste en establecer o declarar el sentido, el alcance, la extensión o el significado de las disposiciones que la integran. Los derechos fundamentales, sea que los reconozca u otorgue la Constitución, son principios, criterios de justicia entendida como la corrección entre la distribución y la igualación, y los problemas de justicia son problemas morales. Por ello se trata, en las decisiones jurídicas, esencialmente, de problemas morales. Esto conduce, junto con la necesidad con la cual es fundada la pretensión de corrección en las decisiones jurídicas, a una vinculación necesaria entre la argumentación jurídica y

la moral[72], y no sólo a los criterios tradicionales de interpretación: el gramatical, el lógico, el histórico y el sistemático.

La argumentación jurídica se transforma porque las normas constitucionales son preferentemente principios. La argumentación por principios abandona la subsunción y la aplicación mecánica. Exige la substitución de la interpretación literal, el abandono del silogismo judicial formal, y se aproxima a los métodos de interpretación retórica, basada en la ponderación y en la razonabilidad. El derecho es algo más que la ley, y su intérprete, más que conocer las reglas debe aprehender el ethos del ordenamiento y del sistema jurídico en su relación con el contexto social, político y económico. La Constitución demanda ponderar porque sólo así es posible conservar los valores heterogéneos propios de la sociedad plural, pues la interpretación mediante los principios de ponderación y razonabilidad permite la crítica madura, moral y política al derecho vigente, para auxiliar en las futuras reformas al ordenamiento y para evaluar el ordenamiento en términos de legitimidad[73].

El intérprete de la constitución debe poseer un conjunto de conocimientos, principalmente, en materia política, económica, histórica y filosófica. Estos elementos conforman la particular sensibilidad que se debe poseer en la interpretación de la norma constitucional.

La interpretación es uno de los caminos para adecuar la norma a la realidad, es un esfuerzo para que las normas no caigan avasalladas ante los constantes golpes de la vida; y tiene una finalidad, un aspecto teleológico de

---

[72] Cfr. ALEXY, ROBERT: *Derecho y moral*; en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo et alii: *"Interpretación Constitucional"*; Tomo I, Editorial Porrúa, México, 2005, pp. 1-10.

[73] Cfr. CÁRDEDENAS GARCÍA, JAIME: *Los principios y su impacto en la interpretación constitucional*; en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo et alii: *"Interpretación Constitucional"*; Tomo I, Editorial Porrúa, México, 2005, pp. 261-279.

especial importancia: se debe siempre dirigir y encaminar a defender lo más valioso que existe para cualquier hombre: su libertad y su dignidad[74] ‘[75]’.

---

[74] Cfr. CARPIZO, JORGE y FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR: *Algunas reflexiones sobre la interpretación constitucional*; en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo et alii: *“Interpretación Constitucional”*; Tomo I, Editorial Porrúa, México, 2005, pp. 425.

[75] “Valores, principios y normas acabarán con frecuencia combinados, y no sólo por pura falta de precisión terminológica. Esta aparente heterogeneidad expresa en realidad un peculiar sistema, no compuesto sólo de normas (como exige el normativismo), nítidamente puestas (como exigiría el positivismo), tras un transparente procedimiento legislativo (como exigiría el legalismo). Nos hallamos ante un ‘sistema’ bien distinto en el que unos valores –que operarán siempre como principios motores del ordenamiento, lleguen o no a conformarse como normas- animarán ese proceso de positivación de una concepción de la justicia en el que –mediante un continuo esfuerzo de fundamentación- toda actividad jurídica consiste… Nada, sin duda, más alejado de la ciencia que el conocimiento de un ‘objeto’ que no pasa de ser un mero espejismo, hasta que una interpretación –¿arbitraria?- contribuye a definir sus auténticos perfiles. Toda actividad-jurídica nos parece en realidad como filosofía práctica, que capta y conforma a la vez –‘determina’- esas exigencias objetivas de justicia, positivándolas existencialmente. Positivar el derecho –hacer justicia- es, pues, disponerse a conocer y conformar una verdad práctica, inevitablemente ‘por hacer’”. Ollero, Andrés: *Entre derecho natural y positivismo jurídico*; en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo et alii: *“Interpretación Constitucional”*; Tomo II, Editorial Porrúa, México, 2005, pp. 876-878.

En la interpretación de los derechos fundamentales reconocidos y otorgados por la Constitución, como principios o valores, no sólo se acude al textualismo y al originalismo. En la doctrina de la constitución viviente, se “…postula la independencia de la actual comunidad, tanto del texto original como de las valoraciones e intenciones del constituyente histórico. Y en cuando a la ‘interpretación’, entiende que no se trata en realidad de ‘interpretar’ un documento (lo que supone hallar en él el sentido que debe dársele a la Constitución), sino de elaborar respuestas jurídicas constitucionales conforme a las necesidades del presente y a las valoraciones y creencias de la sociedad actual. En definitiva, se arriba así a un no interpretativismo, versión aguda del activismo judicial… Una Constitución es lo que el gobierno y el pueblo, que gravitan en los asuntos públicos, reconocen y respetan como tal, lo que piensan que es… Los puntos más espinosos de la doctrina de la ‘Constitución viviente’ son el poco apego que profesa a la seguridad jurídica (al menos, en el sentido tradicional de ella), y el excesivo protagonismo que puede dar a los jueces en la definición de lo que resulta ‘viviente’…”. Sagués, Nestor Pedro: *Interpretación constitucional y “Constitución viviente”*; en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo et alii: *“Interpretación Constitucional”*; Tomo II, Editorial Porrúa, México, 2005, pp. 1019, 1031 y 1032.

Igualmente, para determinar el contenido y alcance de los derechos fundamentales, puede acudirse “…a la interpretación finalista o teleológica de la Constitución, que tantas veces nos orienta sobre el verdadero sentido de un precepto cuando, perplejos ante su dicción literal, sus antecedentes históricos y su inserción sistemática en un capítulo o en un título de la norma suprema, nos preguntamos qué es lo que en realidad se pretende con tal precepto. No se trata tanto, aunque también, de las clásicas preguntas sobre la voluntas constitutionis o la voluntas constituentis, sino, más radicalmente, cuál es el cometido o función de tal precepto en el conjunto normativo en el que se instala o en la institución que contribuye a regular jurídicamente… A la postre, la interpretación teleológica de la normas constitucionales exige que, junto con la finalidad de la norma, se busque el telos de la propia Constitución, que no es otro que la creación y mantenimiento de un orden abierto a todas las posibilidades respetuosas de la dignidad humana y de la libertad, y que no impida la alternativa política… A ese todo normativo, se deben acomodar todas las piezas del ordenamiento…”. Torres del Moral, Antonio: *Interpretación teleológica de la Constitución*; en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo et alii: *“Interpretación Constitucional”*; Tomo II, Editorial Porrúa, México, 2005, pp. 1285 y 1291.

La interpretación finalista o teleológica antes descrita, entra dentro de la concepción realista, que no sólo circunscribe la interpretación de los derechos fundamentales a la subsunción con base en hechos y derecho

La Constitución debe ser interpretada de la manera que más favorezca para su conformidad con ella misma y la realización de sus fines, lo que conlleva la necesidad de una interpretación acorde con la Constitución. Y esto debe también aplicarse a la interpretación que surja del control constitucional de las leyes, en el sentido de que las leyes deben mirarse, en principio, como acordes o de conformidad con la Constitución, por el principio de conservación que tiene toda Carta Fundamental, que permite su supervivencia.

Lo anterior no impide que la Constitución se adapte a los nuevos tiempos, de manera tal que ella sirva a la comunidad que está destinada, por todo el tiempo que sea posible, sin llegar a la desnaturalización o quebrantamiento de la Constitución vía interpretación, pero permitiendo –sin duda alguna-, mutaciones que habiliten su supervivencia en el tiempo[76].

Debe evitarse la mitificación de la Constitución y permitir la acción discrecional del legislador democrático. La Constitución es el marco amplio, donde la ley expresa la voluntad de la mayoría de cada momento. Sólo así la Constitución contemporánea demuestra su carácter abierto, preñada de valores

---

sencillamente identificables, sino también considera que las normas constitucionales adquieren sentido dentro de los contextos sociales, políticos y económicos del momento. De esta manera, la autoridad judicial decide conforme a la mejor perspectiva de la comunidad desde la moralidad política. Cfr. VEGA GÓMEZ, JUAN: *Seguridad jurídica e interpretación constitucional*; en FERRER MAC-GREGOR, EDUARDO et alii: *"Interpretación Constitucional"*; Tomo II, Editorial Porrúa, México, 2005, pp. 1311-1330.

De esta manera, el derecho constitucional es influido por una transformación de la realidad social. Esta apertura a la realidad constitucional no debe llevar a la disolución de la Constitución, como muchas ocasiones se ha temido. La Constitución debe garantizar una estabilidad jurídico-política, que únicamente se va a alcanzar si, junto a toda apertura, al mismo tiempo se adoptan también regulaciones jurídico-constitucionales fijas en el tiempo. Cfr. Würtenberger, Thomas: *Interpretación del derecho constitucional*; en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo et alii: *"Interpretación Constitucional"*; Tomo II, Editorial Porrúa, México, 2005, pp. 1369-1390.

[76] Cfr. GARCÍA BELAUNDE, DOMINGO: *La interpretación constitucional como problema;* en FERRER MAC-GREGOR, EDUARDO et alii: *"Interpretación Constitucional"*; Tomo II, Editorial Porrúa, México, 2005, p. 3425.

cuya más o menos intensa realización ha de decidir el legislador[77]; y su cumplimiento debe ser garantizado por los tribunales.

Empero, al positivismo legislativo no puede suceder el positivismo jurisprudencial, porque este último acaba siendo tan empobrecedor como aquél, con el agravante de que la voluntad expresada en la ley, al cabo la voluntad de la mayoría, es substituida por la voluntad del órgano de control de constitucionalidad. La interpretación tiene que servir para enmarcar la política, en democracia determinada por la mayoría a través de la ley no suplantada.

Una interpretación constitucional democrática debe empezar, justamente, por salvaguardar el principio democrático de cabalidad, incorporando la garantía de la alternancia y de los derechos. De lo que se trata, pues, es de impedir el comportamiento antidemocrático del legislador, no acotarlo al extremo de convertirlo en un autómata a las órdenes de un nuevo amo de la Constitución: el Tribunal Constitucional. La tarea de este es, sin duda, delicada, porque en un estado constitucional de máximo control, él queda exento de controles directos. Su responsabilidad, enorme, va en proporción a la central misión que se le encomienda en la magnífica construcción del estado contemporáneo[78].

---

[77] Cfr. CANOSA USERA, RAÚL: *Interpretación constitucional y voluntad democrática;* en FERRER MAC. GREGOR, EDUARDO, et alii.: *Derecho Procesal Constitucional.* Colegio de Secretarios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, S.C. Tomo IV. 4a. ed. Editorial Porrúa, México 2003, p. 3304.

[78] NOTA. Atendiendo a la naturaleza del sistema, tenemos las siguientes clases de control constitucional: - Sistema de control difuso, en el cual la facultad para declarar la inconstitucionalidad de una norma general la tienen todos los órganos judiciales. – Sistema de control concentrado, basado en el principio de que sólo un determinado ente puede declarar la inconstitucionalidad de una norma general. El sistema jurídico mexicano de control constitucional es concentrado, en tanto lo ejerce con exclusividad el Poder Judicial de la Federación; se sustenta en dos grandes principios consagrados por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: el de la división de poderes, contenido en el artículo 49, y el de supremacía constitucional, admitido por el artículo 133; los cuales, interpretados en conjunto, permiten concluir lo siguiente: la Constitución es la ley suprema y fundamental; cualquier ordenamiento jurídico derivado de ella, debe estar acorde con lo que preceptúa para que resulte válido. Cfr. SILVA MEZA JUAN: *La interpretación constitucional en el marco de la justicia;* en FERRER MAC. GREGOR, EDUARDO, et alii.: *Derecho Procesal Constitucional.* Colegio de Secretarios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, S.C. Tomo IV. 4a. ed. Editorial Porrúa, México 2003, pp. 3523-3524.
En cuanto a cuál es el sistema de control constitucional vigente en México, es aplicable la jurisprudencia número P./J. 74/99, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 5, tomo X, agosto de 1999, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia constitucional, que es del tenor literal siguiente: ***"CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD***

DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN. El texto expreso del artículo 133 de la Constitución Federal previene que "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.". En dicho sentido literal llegó a pronunciarse la Suprema Corte de Justicia; sin embargo, la postura sustentada con posterioridad por este Alto Tribunal, de manera predominante, ha sido en otro sentido, tomando en cuenta una interpretación sistemática del precepto y los principios que conforman nuestra Constitución. En efecto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el artículo 133 constitucional, no es fuente de facultades de control constitucional para las autoridades que ejercen funciones materialmente jurisdiccionales, respecto de actos ajenos, como son las leyes emanadas del propio Congreso, ni de sus propias actuaciones, que les permitan desconocer unos y otros, pues dicho precepto debe ser interpretado a la luz del régimen previsto por la propia Carta Magna para ese efecto".

Esta tesis contendió en la contradicción 4/2000-PL que fue declarada sin materia por el Tribunal Pleno, toda vez que sobre el tema tratado existen las tesis P./J. 24/2002, P./J. 25/2002 , P./J. 23/2002 y P./J. 26/2002 que aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XV, junio de 2002, páginas 5, 81, 82 y 83 con los rubros: "CONTRADICCIÓN DE TESIS. NO EXISTE VÁLIDAMENTE ENTRE UN CRITERIO SUSTENTADO POR EL TRIBUNAL ELECTORAL DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y LA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CUANDO SE TRATA DE LA CONSTITUCIONALIDAD O INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES ELECTORALES.", "LEYES ELECTORALES. LA ÚNICA VÍA PARA IMPUGNARLAS ES LA ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD.", "TRIBUNAL ELECTORAL DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. CARECE DE COMPETENCIA PARA PRONUNCIARSE SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES." y "TRIBUNAL ELECTORAL DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. SI RESUELVE RESPECTO DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA ELECTORAL O SE APARTA DE UN CRITERIO JURISPRUDENCIAL SUSTENTADO POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN RESPECTO A LA INTERPRETACIÓN DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL, INFRINGE, EN EL PRIMER CASO, EL ARTÍCULO 105, FRACCIÓN II, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Y EN EL SEGUNDO, EL ARTÍCULO 235 DE LA LEY ORGÁNICA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.", respectivamente.

Igualmente, sustenta la consideración relativa a que en el sistema jurídico constitucional mexicano no opera el sistema de control difuso, la jurisprudencia número 2a./J. de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 219, tomo XX, del mes de septiembre de 2004, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia administrativa, sostenida al resolverse la contradicción de tesis 84/2001-SS, entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y otros, y el Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Séptimo Circuito y otros, cuya voz y contenido dicen, a la letra, lo siguiente: ***"CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA CARECE DE COMPETENCIA PARA PRONUNCIARSE SOBRE LOS VICIOS DE CONSTITUCIONALIDAD QUE EN LA DEMANDA RESPECTIVA SE ATRIBUYAN A UNA REGLA GENERAL ADMINISTRATIVA. Conforme a la tesis jurisprudencial P./J. 74/99, emitida por el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, agosto de 1999, página 5, con el rubro: "CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN.", el control de la constitucionalidad directa de lo dispuesto en una regla general administrativa, en tanto implica verificar si lo previsto en ésta se apega a lo establecido en un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituye una facultad que se encuentra reservada a los órganos del Poder Judicial de la Federación. En consecuencia, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es incompetente para pronunciarse respecto del planteamiento relativo a que lo previsto en una disposición de esa naturaleza vulnera las garantías de seguridad jurídica o de audiencia, o bien, el principio de legalidad tributaria".***

I.- LA INTERPRETACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES. Principios de la interpretación constitucional.

La interpretación de los derechos fundamentales está asociada a la interpretación de la Constitución. Después de todo, el reconocimiento de los derechos fundamentales constituye uno de los capítulos más importantes de cualquier norma suprema, y por ello, en términos generales, admite la traslación de los criterios de interpretación constitucional al campo de los derechos fundamentales, esto es, a la aplicación de los principios de la unidad de la Constitución, concordancia práctica, eficacia integradora, interpretación conforme, proporcionalidad y progresividad[79].

Desde luego, plantear como problema jurídico la interpretación de los derechos fundamentales presupone dar por descontado que las cláusulas que lo reconocen constituyen derecho directamente aplicable, aunque no todas ellas puedan tener el mismo grado de eficacia. Precisamente es de ese carácter de derecho directamente aplicable y, por tanto, de sus exigencias de efectividad, de donde deriva "de un modo diverso al de los preceptos legales normales", una interpretación no explicativa, sino extensiva, que recibe no pocas veces la forma de un desciframiento o concretización. Sólo cuando las cláusulas que reconocen derechos constituyen derecho directamente aplicable, "la definición de los derechos fundamentales constituye el primer paso para una efectiva tutela de éstos.

Por cierto, basado en la distinción convencional entre "derechos fundamentales", como derechos reconocidos en la Constitución, y "derechos humanos", como atributos subjetivos reconocidos en los tratados, y en la existencia de instancias supranacionales encargadas de la tutela de estos últimos, es usual diferenciar los criterios de interpretación de los derechos humanos de los que corresponden a los derechos fundamentales.

---

[79] Cfr. Carpio Marcos, Edgar: *"La interpretación de los derechos fundamentales"*; en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo et alii: *"Interpretación Constitucional"*; Tomo I, Editorial Porrúa, México, 2005, pp. 321-384.

Entre los criterios de interpretación de los derechos humanos cabe mencionar a los principios de progresividad, interacción, promoción, universalidad, indivisibilidad, irreversibilidad.

Diversos son los criterios de interpretación de los derechos fundamentales, y, pese a su empleo frecuente, no siempre es fácil determinar sus alcances. A veces, porque la formulación ha sufrido modificaciones (v. gr. el criterio de las libertades preferidas), y, en otras, porque sus alcances suelen entremezclarse entre sí (v. gr. el principio pro homine con el de la mayor protección). Aún así, en lo que sigue, se tratará de describir cada uno de ellos, especificando sus alcances:

1. Optimización de la eficacia jurídica de la Constitución.

La responsabilidad del intérprete jurídico no sólo exige reconocer la operatividad jurídica de la Constitución, sino dirigir su actividad hacia aquellas opciones hermenéuticas que optimicen y maximicen la eficacia de las normas constitucionales, sin distorsionar su contenido, de tal manera que cuando una disposición sea susceptible de dos sentidos, es preferible entenderla en aquel que le permite tener algún efecto antes que en el sentido con el cual no podría producir alguno[80].

2. La sistematización de la Constitución.

Hablar de sistema nos remite al campo de la lógica y de hasta las cuatro exigencias que son propias del mismo.

En efecto, un sistema importa establecer, en primer lugar, algún criterio que resuelva la cuestión de la unidad de los elementos que lo constituyen. Así, puede encomendarse, a los jueces, la tarea de reconocer el contenido de la Constitución, o confiar en algún procedimiento racional particular para establecerlo, o determinarlo a través de la interpretación de la voluntad del constituyente, o

---

[80] Cfr. VIGO, RODOLFO LUÍS: *Directivas de interpretación constitucional;* en MAC-GREGOR, EDUARDO FERRER, et alii: *Derecho Procesal Constitucional. Colegio de Secretarios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, A.C.*, tomo IV, Editorial Porrúa, México, 2003, p. 3584.

remitirlo a alguna norma fundamental hipotética, o definirlo al tenor de algún contrato originario.

En segundo lugar, el sistema contempla la jerarquía de elementos y así hay unos que valen más que otros, conforme al método de la ponderación de los bienes protegidos constitucionalmente.

En tercer lugar, el sistema excluye las contradicciones, por lo que exige la coherencia de sus elementos.

Finalmente, un sistema bien construido evita redundancias dado que ellas sólo complican el esfuerzo operativo del mismo[81].

3. El principio de la unidad de la Constitución.

El principio hermenéutico constitucional de mayor relevancia es el de unidad de la Constitución, que ha de entenderse en el sentido de que una disposición constitucional no puede ser considerada de forma aislada ni puede ser interpretada exclusivamente a partir de sí misma. Se halla en una conexión de sentido con los restantes preceptos constitucionales, pues la Constitución representa una unidad interna[82].

Con ello se quiere significar una visión integral de los principios constitucionales en lo individual. Así, por ejemplo, hay que considerar en su conjunto el Estado de derecho y el Estado social, las normas sobre derechos fundamentales y sobre competencias.

---

[81] Cfr. Ibid., pp.3586 a 3589.

[82] FERNÁNDEZ SEGADO, FRANCISCO: *Reflexiones en torno a la interpretación de la Constitución*. En MAC-GREGOR, EDUARDO FERRER, et alii: *Derecho Procesal Constitucional. Colegio de Secretarios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, A.C.*, tomo IV, Editorial Porrúa, México, 2003, p. 3354.

4. Fidelidad no estática al poder constituyente.

La debilidad que suscita un seguimiento estricto a la voluntad del constituyente es obviamente el desajuste que pude provocar el transcurso del tiempo y las nuevas realidades, lo que llevará a soluciones injustas o inadecuadas cuya superación sólo se lograría mediante una formal reforma constitucional. La directiva es necesariamente imprecisa o librada a la prudencia del intérprete, en tanto pretende que se computen las exigencias propias de la "ideología estática de la interpretación" (certeza, estabilidad e imprevisibilidad, más la importancia fundacional y basal que inviste al poder constituyente), con las exigencias de la "ideología dinámica de la interpretación", que fomentan la adaptación funcional de la norma[83].

---

[83] Cfr. VIGO, RODOLFO LUIS: op. cit., pp. 3591 y 3592.

Nota.- En México, la Corte no reconoce plenamente la ideología dinámica de la interpretación, pues si bien es cierto, permite acudir a la interpretación histórica progresiva, no menos cierto es que limita la adaptación funcional de la norma a los propósitos del Constituyente, conforme a los principios de certeza, estabilidad y previsibilidad, en tanto impide al juzgador desconocer o desnaturalizar los propósitos originales del legislador, sin importar el desajuste de éstos con las nuevas realidades, según se advierte de la jurisprudencia número P./J: 61/2000, del Pleno, publicada en la página 13, tomo XI, junio de 2000, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia constitucional, que es del tenor literal siguiente: ***"INTERPRETACIÓN HISTÓRICA TRADICIONAL E HISTÓRICA PROGRESIVA DE LA CONSTITUCIÓN. Para fijar el justo alcance de una disposición contenida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ante la insuficiencia de elementos que derivan de su análisis literal, sistemático, causal y teleológico, es factible acudir tanto a su interpretación histórica tradicional como histórica progresiva. En la primera de ellas, con el fin de averiguar los propósitos que tuvo el Constituyente para establecer una determinada norma constitucional, resulta necesario analizar los antecedentes legislativos que reflejan con mayor claridad en qué términos se reguló anteriormente una situación análoga y cuál fue el objeto de tales disposiciones, dado que por lo regular existe una conexión entre la ley vigente y la anterior; máxime, si a través de los diversos métodos de interpretación del precepto constitucional en estudio se advierte que fue intención de su creador plasmar en él un principio regulado en una disposición antes vigente, pues en tales circunstancias, la verdadera intención del Constituyente se puede ubicar en el mantenimiento del criterio que se sostenía en el ayer, ya que todo aquello que la nueva regulación no varía o suprime de lo que entonces era dado, conlleva la voluntad de mantener su vigencia. Ahora bien, de resultar insuficientes los elementos que derivan de esta interpretación, será posible acudir a la diversa histórica progresiva, para lo cual deben tomarse en cuenta tanto las condiciones y necesidades existentes al momento de la sanción del precepto constitucional, como las que se advierten al llevar a cabo su interpretación y aplicación, ya que toda Norma Fundamental constituye un instrumento permanente de gobierno, cuyos preceptos aseguran la estabilidad y certeza necesarias para la existencia del Estado y del orden jurídico; por tanto, ante un precepto constitucional que por su redacción permite la adecuación de su sentido a determinadas circunstancias, ya sea jurídicas, o de otra índole, para fijar su alcance, sin imprimirle un cambio sustancial, debe atenderse precisamente a la estabilidad o modificación que han sufrido esas circunstancias, sin que con ello sea válido desconocer o desnaturalizar los propósitos que llevaron al Constituyente a establecer la disposición en estudio".***

5. Contenido y proyecciones políticas.

Como lo revela la misma etimología de la palabra "Constitución", ella implica la organización del poder, canalizándolo, distribuyéndolo y limitándolo: en consecuencia, operar con la Constitución implica introducirse en el campo de la política. La Constitución es un derecho para la política, resume aquella variada e inescindible vinculación.

El interprete constitucional cuenta con parte del poder que tiene el Estado, y en ejercicio de ese poder debe favorecer la formación de la "unidad política" y "reducir a una unidad de actuación la multiplicidad de intereses, aspiraciones y formas de conducta existentes en la realidad social".

Los tribunales constitucionales no se limitan a marcar límites a los otros poderes, lo que de por sí constituye una función política, sino que también aquéllos le indican a éstos la senda estrecha por donde deben transitar y hasta el ritmo con el que lo deben hacer[84].

6. Medir las consecuencias del resultado interpretativo.

Enseñaban los filósofos clásicos que la prudencia, virtud por excelencia de los iuris-prudentes, tenía como una de sus partes a la previsión, es decir, a esa virtud que vinculaba y anticipaba las posibles relaciones entre los medios y los fines. Así, pesa sobre el intérprete la responsabilidad de buscar la justicia en el caso, pero en esa dilucidación no pueden quedar afuera las exigencias de toda la sociedad. En el cálculo del intérprete deben aparecer no sólo el reclamo de las partes involucradas en el caso, sino también el reclamo de los intereses del tradicionalmente llamado bien común político. El jurista no puede perder de vista que el derecho es un instrumento para el bien común, de donde la interpretación jurídica debe buscar, con prudencia, la fidelidad al fin del derecho y no tanto una actitud dogmática de sometimiento a la voluntad del creador de la norma que

---

[84] Cfr. Ibid., pp. 3594 a 3596.

aplica. En definitiva, se requiere del intérprete esa inteligencia previsora y omnicomprensiva dispuesta a medir simultáneamente las proyecciones sociales y globales y las proyecciones para los casos judiciales futuros de las soluciones que propugna[85].

7. Principio pro homine.

Se trata de un criterio hermenéutico que informa todo el derecho de los derechos humanos, en virtud del cual se debe acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos, e inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o a su suspensión extraordinaria. La pauta interpretativa de referencia tiene dos variantes:

A). Preferencia interpretativa.

El intérprete de los derechos ha de buscar la interpretación que más optimice un derecho constitucional. Tal directriz interpretativa, a su vez, comprende:

a). El principio favor libertatis, en cuyos términos debe interpretarse el precepto normativo en el sentido más propicio a la libertad en juego.

b). El principio de protección a las víctimas, o principio "favor debilis", en cuyos términos, en la interpretación de situaciones que comprometen derechos en conflicto es menester considerar especialmente a la parte que, en su relación con la otra, se halla en inferioridad de condiciones o, dicho negativamente, no se encuentra realmente en pie de igualdad con la otra.

B). Preferencia de normas.

---

[85] Cfr. Ibid., pp. 3606 a 3608.

Ante un caso a debatir, el juez tendrá que aplicar la norma más favorable a la persona, con independencia de su nivel jurídico. En el derecho internacional de los derechos humanos se ha acogido también la pauta con un matiz singular, al reconocer la superioridad de las disposiciones que reconocen los derechos humanos frente a las normas que regulan el derecho del poder.

8. Posición preferente de los derechos fundamentales (preferred freedoms).

Los derechos fundamentales gozan de una posición preferente en un ordenamiento jurídico. Desde una perspectiva estrictamente formal, ello se deriva de la ubicación de los derechos dentro del texto constitucional y, desde una perspectiva material, de la instrumentalidad del ordenamiento estatal para con su respeto. En derechos como el constitucional de los Estados Unidos de Norteamérica, la posición preferente de los derechos fundamentales se traduce en la idea de que existe un grupo de derechos que no sólo merecen una mayor protección por parte del gobierno, sino que, además, sólo admiten una mínima intromisión de aquél en su regulación, que debe valorarse según el método de la ponderación.

9. La mayor protección de los derechos fundamentales.

En la forma de gobierno federal, la Constitución federal sólo debe encontrarse el estándar mínimo protegido de los derechos fundamentales, sobre el cual no puede situarse nunca el derecho estatal. Además, las normas constitucionales pueden ampliar ese estándar en función de lo que se haya establecido en los tratados internacionales sobre los derechos humanos[86].

---

[86] En cuanto a la mayor protección de los derechos fundamentales, encontramos, como ejemplo, la tesis 77 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 296, tomo I, materia constitucional, del Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de actualización 2002, materia constitucional, que es del tenor literal siguiente: ***"DERECHOS DE LOS INDÍGENAS. LOS ESTABLECIDOS EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS PUEDEN SER AMPLIADOS POR LAS LEGISLATURAS LOCALES DENTRO DEL MARCO DE AQUÉLLA.- El artículo 1o. de la Constitución Federal establece que las garantías que otorga no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece, de lo que deriva que ninguna ley secundaria puede limitar las disposiciones constitucionales correspondientes; sin***

10. La fuerza expansiva de los derechos fundamentales.

El intérprete de los derechos fundamentales no puede perder de vista que es en la Constitución –y en las fuentes a las que ella remita-, donde, prima facie, tiene que hallarse el contenido constitucionalmente protegido de un derecho y, en general, el régimen jurídico al cual se encuentra sometido; y no en su discrecionalidad[87].

11. Respeto al contenido esencial de los derechos fundamentales.

La actividad del legislador de limitar los derechos fundamentales tiene como límite final, aquella frontera que permite evaluar si se trata de una tolerable restricción del derecho, o, por el contrario, de una constitucionalmente inadmisible limitación. Esa zona de frontera es la que se denomina "contenido esencial del Derecho".

---

embargo, sí son susceptibles de ser ampliadas por el legislador ordinario, ya sea federal o local, en su reglamentación, al pormenorizar la norma constitucional que prevea el derecho público subjetivo a fin de procurarse su mejor aplicación y observancia. En consecuencia, los Congresos Locales, al legislar sobre la materia indígena y regular las instituciones relativas, en términos de lo dispuesto en el artículo 2o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deben hacerlo bajo el criterio de que los que se otorgan en ella a la población indígena son derechos mínimos que deben ser respetados para garantizar su efectividad, pero que pueden ser ampliados para imprimir las características propias que mejor expresen las situaciones y aspiraciones de sus pueblos indígenas, siempre que tal ampliación se realice sin vulnerar el marco constitucional al que dichos derechos se encuentran sujetos".

[87] En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se reconoce la mayor protección de los derechos fundamentales conforme a los tratados internacionales. Al respecto encontramos la tesis del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en la página 1896, tomo XX, del mes de septiembre de 2004, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia administrativa, que dice: ***"TRATADOS INTERNACIONALES. SU APLICACIÓN CUANDO AMPLÍAN Y REGLAMENTAN DERECHOS FUNDAMENTALES. Conforme al artículo 133 constitucional, la propia Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la ley suprema de toda la Unión. Ahora bien, cuando los tratados internacionales reglamentan y amplían los derechos fundamentales tutelados por la Carta Magna, deben aplicarse sobre las leyes federales que no lo hacen, máxime cuando otras leyes también federales, los complementan".***

12. La ponderación (balancing), de los derechos fundamentales.

La interpretación recae sobre una disposición constitucional. La ponderación (actividad), en cambio, sobre intereses o bienes que esas disposiciones contienen. En un caso de colisión entre derechos fundamentales, habitualmente se parte por identificar los bienes o intereses en conflicto (balancing actividad), se realiza la interpretación de las disposiciones que los reconocen (interpretación), se advierte las circunstancias del caso y, luego, se procede a realizar el balance de los intereses a fin de brindar una solución al caso (balancing producto).

La ponderación presupone un conflicto o una colisión entre derechos fundamentales. Este tipo de conflictos, y la necesidad de resolverlos mediante la ponderación, constituye la forma normal de resolver este tipo de problemas en las Constituciones modernas, que se deriva del hecho de que el reconocimiento de los derechos se realiza en una tabla, en la que no sólo coexisten con "otros" derechos del mismo peso, sino además, con otros bienes, individuales o colectivos de idéntico rango.

El que los Tribunales Constitucionales puedan actuar no sólo como órganos de control de la constitucionalidad de las leyes, esto es, juzgando en abstracto si una ley viola o no un derecho fundamental, sino también en casos concretos sobre violaciones de derechos, determina la distinción entre el "definitional balancing" y el "Ad-hoc balancing", del derecho estadounidense.

A). Definitional (o categorial) balancing.

El conflicto entre derechos fundamentales, o entre un derecho y un principio constitucional, se resuelven individualizando una regla general y abstracta, susceptible de aplicarse para casos futuros. Es un procedimiento que tiende a individualizar, sobre la base del fin, de la ratio de la disposición constitucional en cuestión, una línea de demarcación entre aquello que entra "en la" y aquello que "está fuera" de la garantía constitucional, destacando, por tanto, una regla jurídica,

general y abstracta, si bien provisoria, modificable y susceptible de entrar en crisis en casos límite.

B). Ad-hoc (o case by case) balancing.

El conflicto se resuelve en función de cada caso, tomando en cuenta los intereses en conflicto y las circunstancias específicas que subyacen en él. Por su propia naturaleza, en este último se parte de la enunciación de una regla estable de solución del conflicto, pero la solución del problema se determina en función de las circunstancias del caso. En tales supuestos, el operador judicial establece una "jerarquía axiológica móvil", pues soluciona el caso estableciendo una relación entre dos principios, en razón de las particularidades del caso, en la que en la solución del problema se toma en consideración el posible impacto de su aplicación. Se trata de una relación de valor inestable, mudable, que vale para el caso concreto, pero que podría invertirse en relación con un caso concreto diverso.

Dicho más claramente, también una decisión ad-hoc es formalizable en términos de (aplicación de una) regla general, pero la diferencia respecto a la resolución "definitional" es que, en el primer caso, el juez no enuncia la regla, o sea, no declara seguir una regla (también jurisprudencial) preconstituida, y tampoco dice que el criterio para la solución de aquel específico caso (aquella regla), será aplicable para todos los casos futuros con elementos similares.

Cabe reparar, por otro lado, que aunque es frecuente considerar que el categorial balancing y el ad hoc balancing son modelos de ponderación entre principios constitucionales cuya aplicación depende del modelo de justicia constitucional de los derechos fundamentales (el primero, para los de raíz kelseniana; en tanto que el segundo para los de tradición de la judicial review), lo cierto del caso es que se trata de técnicas que no se excluyen, y son utilizadas simultáneamente por los tribunales constitucionales.

C). La delegación del balancing.

Se presenta con frecuencia en los procesos abstractos de inconstitucionalidad de leyes, donde por la naturaleza misma del control no es posible observarse si pese a tratarse de una ley abstractamente válida, sin embargo, ha tenido o puede tener aplicación inválida. En tales casos, el Tribunal Constitucional suele "delegar" en los órganos que irán a aplicar la ley la realización del balancing de los bienes que se encontrarán en eventual conflicto.

No debe pensarse, sin embargo, que la delegación del balancing sólo sea posible al efectuarse un precepto abstracto de inconstitucionalidad de las leyes. En los procesos donde el Tribunal juzga sobre "casos", como en el juicio de amparo, éste controla que los órganos judiciales o administrativos, al aplicar la ley, hayan efectuado la ponderación, por lo que la labor del Tribunal Constitucional (o la del juez constitucional), se reduce a verificar que ésta se haya practicado idóneamente. Ello es consecuencia del carácter vinculante de los derechos fundamentales y, por tanto, de su "efecto de irradiación" por todo el ordenamiento jurídico. Y si bien es verdad que aquí, por lo general, no hay propiamente una delegación que el Tribunal confía en el órgano que aplica la ley, si hay un control sobre si esas exigencias de ponderación se produjeron.

D). Balancing, principio de proporcionalidad y principio de congruencia práctica.

Suele no distinguirse entre balancing, principio de proporcionalidad y el de concordancia práctica. Entre ellos, tal y como están formulados, existe una relación. El balancing es un elemento del principio de proporcionalidad. En tanto el principio de concordancia práctica comprende al principio de proporcionalidad.

a). El principio de proporcionalidad.

El principio de proporcionalidad es una técnica cuyo ámbito de actuación está esencialmente delimitado a la intervención estatal en los derechos fundamentales. Es decir, sirve como criterio de evaluación cada vez que, so pretexto de optimizar un bien colectivo, el legislador introduce una disminución

sobre lo protegido por el derecho fundamental. No rige en un conflicto entre derechos fundamentales, en cuyo caso la técnica de solución es la ponderación o balancing.

Este principio se descompone en tres subprincipios o mandatos parciales, a saber: que la medida limitadora obedezca a un fin estrictamente basado en la constitución, esto es, ha de observarse si el régimen limitativo del ejercicio del derecho tiene relación con aquellos derechos o bienes constitucionales que se buscan optimizar (examen de adecuación); que se trate de una medida necesaria o indispensable, es decir, que no exista una alternativa menos gravosa sobre el derecho afectado, que pueda servir también para alcanzar la finalidad pretendida (examen de necesidad); y, finalmente, el mandato de proporcionalidad en sentido estricto, que exige evaluar si la limitación introducida al derecho "constituye una medida equilibrada entre el perjuicio que sufre el derecho limitado y el beneficio que de ello deriva a favor del interés público" (examen de proporcionalidad).

b). El principio de concordancia práctica o de armonización.

Es un criterio específico de interpretación de las normas constitucionales. Los bienes jurídicos constitucionalmente protegidos deben ser coordinados por el intérprete de tal modo en la solución del problema que todos ellos conserven su entidad. Allí donde se produzca colisiones no se debe sacrificar uno a costa del otro. En esos casos, es preciso establecer los límites de ambos bienes a fin de que ambos alcancen una efectividad óptima.

c).- La ponderación o balancing.

La ponderación es una técnica que puede distinguirse en "ponderación-actividad", o "ponderación-procedimiento", es decir, como una actividad (intelectual o psicológica) de decisión o conflicto entre derechos o entre éstos y principios; pero también el balancing puede entenderse como "ponderación producto", es decir, como una técnica de argumentación explicitada en una sentencia, a la decisión en sí, o lo que es lo mismo, a la solución correctamente argumentada,

conforme al criterio de que cuanto mayor sea el grado de perjuicio del principio que ha de retroceder, mayor ha de ser la importancia del principio que prevalece[88].

No debe confundirse la ponderación con el criterio de concordancia práctica, pues mientras este último postula la óptima efectividad posible de los principios o bienes en conflicto, el juicio de simple ponderación impide (límite negativo) que un principio, valor o bien sea perjudicado en una medida que no esté justificada por la importancia del cumplimiento del principio contrario, de manera que un determinado punto de equilibrio puede ser ponderado, pero no el óptimo (como exigiría el principio de concordancia práctica)[89].

---

[88] Nota. José Juan Moreso considera que la ponderación no es solamente la argumentación explicitada en la sentencia, sino una forma de subsunción, cuando manifiesta que: *"… idealmente el juez constitucional que aplica principios constitucionales opera con un conjunto delimitado de propiedades relevantes que permiten correlacionar de manera unívoca determinados casos genéricos con sus soluciones normativas. La ponderación consiste en la articulación de ese conjunto de propiedades relevantes, en la explicitación de las condiciones de aplicación que previamente eran solamente implícitas. Una vez realizada esta tarea, la aplicación de los principios consiste en la subsunción de casos individuales en los casos genéricos. Si la aplicación del Derecho consiste en resolver casos individuales mediante la aplicación de pautas generales, entonces –por razones conceptuales- no hay aplicación del Derecho sin subsunción"*. Ver MORESO, JOSÉ JUAN: *Conflictos entre principios Constitucionales;* en CARBONELL, MIGUEL, et alii: *Neoconstitucionalismo (s)*. Sin ed. Editorial Trotta. Madrid 2003 (p.121). En igual sentido, Luis Prieto Sanchís considera que, *"… cuando existe un problema de principios y es preciso ponderar, no por ello queda arrinconada la subsunción; al contrario, el paso previo a toda ponderación consiste en constatar que en el caso examinado resultan relevantes o aplicables dos principios en pugna…"*, y ubica a la ponderación como *"… un paso intermedio entre la declaración de relevancia de dos principios en conflicto para regular prima facie un cierto caso y la construcción de una regla para regular en definitiva ese caso; regla que, por cierto, merced al precedente, puede generalizarse y terminar por hacer innecesaria la ponderación en los casos centrales o reiterados… "*. En definitiva, el autor mencionado propugna por una nueva teoría de la norma que dé entrada al problema de los principios, y una reforzada teoría de la interpretación, ni puramente mecanicista ni puramente discrecional, donde los riesgos que comporta la interpretación constitucional puedan ser conjurados por un esquema plausible de argumentación jurídica. Cfr. PRIETO SANCHÍS, LUIS: *Neoconstitucionalismo (s)*. Sin ed. Editorial Trotta. Madrid 2003 (pp. 123-158).

[89] Pedro Rivas considera que los jueces realizan operaciones intelectuales que nada tienen que ver con ponderar unos derechos con otros, con pesar o sopesar unos bienes entre sí. Que es una expresión metafórica que intenta expresar una operación intelectual por parte del juzgador que no tiene que ver con "pesar" las realidades en conflicto, sino con la necesidad de tomar en consideración todos los factores o de tener en cuenta los derechos en juego, realizando estimaciones valorativas que se pueden observar desde ópticas diferentes, y, por ende, a valoraciones contrarias. Concluye que podría mejorar en algo la comprensión de los motivos que se exponen si se mostrara la plausibilidad o incluso, en caso de ser posible, el absurdo o las consecuencias dañinas que podrían provocar las valoraciones contrarias, con lo que la motivación añadiría contra-argumentar, acudir a ejemplos y contraejemplos, defender determinados modos de interpretar el sentir social en una sociedad concreta, siendo entonces relevante no tanto que se valore, como las razones que se dan para sustentar dichas valoraciones. Cfr. Rivas, Pedro: *Las dificultades de la doctrina de ponderación de bienes;* en Ferrer, Mac Gregor et alii: Interpretación Constitucional. Editorial Porrúa y Universidad Nacional Autónoma de México, tomo II. México, 2005, pp. 967-977.

13. La interpretación conforme.

Según la interpretación constitucional conforme, todas las normas generales deben interpretarse en armonía con la Constitución, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, de tal manera que una norma general no debe declararse inválida, si puede seguirse aplicando al armonizarse las normas generales impugnadas con el texto, los valores y los principios de la Constitución, es decir, en el supuesto de que sea insalvable la contradicción entre las disposiciones legislativas y la Constitución. De esta manera, la declaración de interpretación conforme tiene la ventaja de permitir al Tribunal competente establecer aquella interpretación mediante la cual es factible salvar la constitucionalidad de la norma impugnada, para de esa forma, garantizar la supremacía constitucional y, simultáneamente, permitir una adecuada y constante aplicación del orden jurídico[90].

De acuerdo con este principio, una ley no debe ser declarada nula cuando pueda ser interpretada en armonía con la Ley Fundamental[91].

---

[90] Cfr. FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR: *Lineamientos esenciales de la interpretación constitucional;* en MAC GREGOR, EDUARDO FERRER, et alii: *Derecho Constitucional. Colegio de Secretarios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, tomo IV, Editorial Porrúa. México 2003, pp. 3391-3396.

[91] NOTA. Anibal Quiroga León considera que la interpretación con arreglo a la Constitución no plantea sólo la cuestión respecto del contenido de la ley a analizar, sino también la cuestión respecto del contenido de la Constitución por la cual se va a medir la ley, pues, tanto una interpretación de la ley como una interpretación de la Constitución. Como quiera que tanto el contexto jurídico-material como el jurídico funcional apunta en el sentido de una conservación de la ley, la interpretación con arreglo a la Constitución interpretará la norma constitucional en cuestión, en la medida de lo posible, en el sentido en que el legislador la ha determinado. La interpretación de la ley con arreglo a la Constitución supone, por tanto, en su repercusión de modo reflejo sobre la interpretación constitucional, una interpretación de la Constitución con arreglo a la ley. De esta manera se manifiesta como un principio adicional –mediato, se podría decir- de la interpretación de la Constitución por los tribunales. A un mismo tiempo, esta eficacia confirma la estrecha interacción de la Constitución y la ley y, con ello, aquella idea de la unidad del ordenamiento jurídico. Cfr. QUIROGA LEÓN, ANIBAL: *La interpretación constitucional;* en MAC GREGOR, EDUARDO FERRER, et alii: *Derecho Constitucional. Colegio de Secretarios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, tomo IV, Editorial Porrúa. México 2003, p. 3520.

14. La interpretación conforme con los tratados sobre derechos humanos.

Cuando el Estado incorpora a su derecho interno el derecho internacional de los derechos humanos, ese derecho interno ya no queda cerrado en la Constitución, sino coordinado y compatibilizado con el derecho internacional.

Para la incorporación del derecho interno el derecho internacional de los derechos humanos, en algunos ordenamientos jurídicos internos se enuncia, como principio constitucional, que la Constitución se debe interpretar de conformidad con los derechos internacionales de derechos humanos. En estos casos, el derecho internacional y el derecho constitucional dejan de interpretarse de manera independiente, para abordarse en forma dinámica e integral, de tal suerte que el intérprete concilie ambas fuentes, como integrantes de un único sistema de derechos. Lo que significa que, antes de presumir incompatibles o efectuar confrontaciones entre ambas, existe un deber de integrarlas y descifrar en ellas un contenido armonizante y congruente de los derechos fundamentales. Esto es, las normas relativas a los derechos y a las libertades de la Constitución reconoce se interpretan y aplican de acuerdo con la Declaración Universal de Derechos Humanos y con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por el Estado. De esta manera, independientemente del rango que puedan tener los tratados en el derecho nacional, la Constitución impone a los operadores jurisdiccionales que sus determinaciones en materia de derechos fundamentales se basen en la interpretación de conformidad con los tratados sobre derechos humanos, o lo que es lo mismo, tanto las normas constitucionales como las internacionales deben servir de base para la interpretación de las normas legislativas. Y si los tratados ratificados por el Estado forman parte del derecho nacional, las disposiciones interpretativas previstas en los tratados tienen que ser necesariamente instrumentalizadas por los órganos de jurisdicción interna.

Además, de la interpretación conforme con los tratados internacionales, se infiere otra técnica de interpretación de los derechos, pues comprende o se

extiende a la interpretación que de los tratados puedan haber realizado los órganos de protección de los derechos humanos.

De esta manera, al interpretarse los derechos fundamentales, también se ha considerado como especialmente útil no sólo a los textos legislativos del derecho interno, sino también al derecho internacional de los derechos humanos y al derecho constitucional comparado, que no sólo comprende las disposiciones de cualquiera de los textos normativos, sino también a lo que de ellos hayan podido señalar sus intérpretes oficiales, con lo que adquiere su mayor vigor el principio de optimización de los derechos fundamentales, así como el de la fuerza expansiva de los derechos humanos

En otros ordenamientos jurídicos internos, para su incorporación al derecho internacional de los derechos humanos, a diferencia de aquellos que reconocen el sistema de interpretación de conformidad con los tratados internacionales, se establece, de manera específica, el rango de los tratados internacionales en el derecho nacional[92]. Conforme a estos sistemas las normas relativas a los

---

[92] En México nos acogemos a ese sistema, según se advierte del artículo 15 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que es del tenor literal siguiente: ***"No se autoriza la celebración de tratados para la extradición de reos políticos, ni para la de aquellos delincuentes del orden común que hayan tenido en el país donde cometieron el delito, la condición de esclavos; ni de convenios o tratados en virtud de los que se alteren las garantías y derechos establecidos por esta Constitución para el hombre y el ciudadano"***; y del artículo 133 de nuestro máximo ordenamiento jurídico, en cuyos términos: ***"Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados".***
El texto del artículo 133 de la Constitución Federal se interpreta en la tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 6, tomo XXV, abril de 2007, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia constitucional, que es del tenor literal siguiente: ***"TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL. La interpretación sistemática del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los tratados internacionales y las leyes generales. Asimismo, a partir de dicha interpretación, armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el texto constitucional, así como con las normas y premisas fundamentales de esa rama del derecho, se concluye que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, en la medida en que el Estado Mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales y, además, atendiendo al principio***

derechos y a las libertades que reconocen las leyes generales, nacionales o federales y locales, se interpretan y aplican de conformidad con los tratados sobre derechos humanos; empero, la Constitución no es interpretable en sus términos, de tal manera que: 1.- El juzgador sea federal, nacional o local, puede, en una sentencia, dejar de aplicar, para el específico, aquellos ordenamientos jurídicos nacionales o federales y locales que no sean conforme a los tratados internacionales, siempre y cuando esos tratados no contravengan la Constitución; y 2. En el caso del modelo de justicia constitucional de los derechos fundamentales, el Tribunal Constitucional podrá declarar la inconstitucionalidad de un tratado internacional si contraviene la Constitución, en el supuesto de la tradición del judicial review la autoridad judicial podrá determinar la inaplicación del tratado internacional en el caso específico, y en los sistemas mixtos, podrán presentarse ambas hipótesis[93].

---

fundamental de derecho internacional consuetudinario "pacta sunt servanda", contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional".

[93] En México, los tratados internacionales son normas generales y, por tanto, son impugnables tanto en controversia constitucional, como en acción de inconstitucionalidad (modelo de justicia constitucional de los derechos fundamentales de raíz kelseniana), y en el juicio de amparo (al modo de la judicial review), sea directo o indirecto, para determinar si contravienen o no un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y declarar su invalidez (en el caso de la acción de inconstitucionalidad y de las controversias constitucionales), o su inaplicación al caso específico (en el juicio de amparo).

En cuanto a la procedencia de la acción de inconstitucionalidad en contra de tratados internacionales, es aplicable la jurisprudencia número P./J. 98/2001, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 823, tomo XIV, septiembre de 2001, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIX, septiembre de 2001, materia constitucional, que es del tenor literal siguiente: ***"ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. EL PROCURADOR GENERAL DE LA REPÚBLICA TIENE LEGITIMACIÓN PARA IMPUGNAR MEDIANTE ELLA, LEYES FEDERALES, LOCALES O DEL DISTRITO FEDERAL, ASÍ COMO TRATADOS INTERNACIONALES. El artículo 105, fracción II, inciso c), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos faculta al procurador general de la República para impugnar, mediante el ejercicio de las acciones de inconstitucionalidad, leyes de carácter federal, estatal o del Distrito Federal, así como tratados internacionales, sin que sea indispensable al efecto la existencia de agravio alguno, en virtud de que dicho medio de control constitucional se promueve con el interés general de preservar, de modo directo y único, la supremacía constitucional, a fin de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación realice un análisis abstracto de la constitucionalidad de la norma. En otras palabras, no es necesario que el procurador general de la República resulte agraviado o beneficiado con la norma en contra de la cual enderece la acción de inconstitucionalidad ni que esté vinculado con la resolución que llegue a dictarse, pues será suficiente su interés general, abstracto e impersonal de que se respete la supremacía de la Carta Magna".***

Por lo que se refiere a la procedencia de las controversias constitucionales en contra de los tratados internacionales, aplica la jurisprudencia número P./J. 84/2004, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la

Nación, publicada en la página 1258, tomo XX, septiembre de 2004, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia constitucional, cuya voz y contenido dicen, a la letra, lo siguiente: ***"TRATADOS INTERNACIONALES. SON NORMAS GENERALES Y, POR TANTO, SON IMPUGNABLES EN CONTROVERSIA CONSTITUCIONAL. Los tratados internacionales son normas generales, ya que reúnen las características de generalidad, permanencia y abstracción y, además, las materias enunciadas por la fracción X del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como propias de dichos instrumentos -autodeterminación de los pueblos, no intervención, solución pacífica de controversias, etcétera-, sólo pueden tener su expresión creadora y desarrollo lógico a través de normas generales, lo que se corrobora con lo previsto en el artículo 133 constitucional, que expresamente los coloca junto con otras normas, como la Ley Suprema de la Unión, siempre que sean acordes con la misma. En ese sentido, al tener los mencionados instrumentos internacionales la naturaleza de normas u ordenamientos generales, son susceptibles de control constitucional a través de la controversia que establece la fracción I del artículo 105 constitucional, que aunque no incluye de modo explícito entre los actos impugnables a la especie "tratados", sí menciona expresamente como actos sometidos a su control a las "disposiciones generales" que es el género, como se infiere de los incisos h), i), j) y k) de dicha fracción, además de que ese alcance se halla implícito en los demás incisos, donde no se excluyen más actos que los que corresponden a la materia electoral; aunado a que en el penúltimo párrafo de la mencionada fracción I, al señalar los efectos de la sentencia de invalidez se parte del supuesto de que la controversia constitucional procede en contra de disposiciones generales, que comprenden a los tratados".***

Es procedente el juicio de amparo directo en contra de las sentencias definitivas y de las resoluciones que pongan fin a juicio, en las que se aplique tratados internacionales, cuando se reclame la inconstitucionalidad de éstos, de acuerdo con la jurisprudencia número 2a./J. 1512/2002, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 220, tomo XVII, enero de 2003, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia común, sostenida al resolverse la contradicción de tesis 22/2002-PL, entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Séptimo, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito y Segundo del Décimo Tercer Circuito, que es del tenor literal siguiente: ***"AMPARO DIRECTO. EN LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN PUEDE PLANTEARSE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS NORMAS GENERALES APLICADAS EN PERJUICIO DEL QUEJOSO EN EL ACTO O RESOLUCIÓN DE ORIGEN. De la interpretación armónica de los artículos 158 y 166, fracción IV, de la Ley de Amparo, se desprende que cuando se promueva juicio de amparo directo contra sentencias definitivas, laudos o resoluciones que pongan fin al juicio, se podrá plantear, en los conceptos de violación, la inconstitucionalidad de leyes, tratados internacionales o reglamentos que se hubieran aplicado en perjuicio del quejoso en la secuela del procedimiento del juicio natural o en la sentencia, laudo o resolución reclamados; sin embargo, ello no quiere decir que la posibilidad de controvertir tales normas de carácter general en el amparo directo se agote con los supuestos a que se refieren dichos numerales, pues el artículo 73, fracción XII, último párrafo, del citado ordenamiento permite también la impugnación, en ese juicio, de las normas aplicadas en el acto o resolución de origen, cuando se promueva contra la resolución recaída a los recursos o medios de defensa legal que se hubieran hecho valer en contra del primer acto de aplicación de aquéllas, máxime que en la vía ordinaria no puede examinarse la constitucionalidad de una norma de observancia general, pues su conocimiento está reservado a los tribunales del Poder Judicial de la Federación".***

Finalmente, sustenta la reclamación de inconstitucionalidad de los tratados internacionales en amparo indirecto, la tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación número P.XXXIII/96, publicada en la página 469, tomo III, marzo de 1996, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materias constitucional y común, que es del tenor literal siguiente: ***"REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. LA PRECISIÓN ESTABLECIDA POR EL LEGISLADOR EN LA LEY ORGÁNICA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL EL 26 DE MAYO DE 1995, EN CUANTO A SU PROCEDENCIA Y CUANDO EN LA SENTENCIA SE OMITA DECIDIR SOBRE LAS CUESTIONES DE CONSTITUCIONALIDAD PROPUESTAS, ES APLICABLE A RECURSOS INTERPUESTOS CON ANTERIORIDAD A SU VIGENCIA (INTERRUPCIÓN DE LA TESIS JURISPRUDENCIAL 45/1991). Este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció en su tesis jurisprudencial 45/1991, cuyo rubro es: "REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO, ES IMPROCEDENTE AUNQUE SE IMPUGNE DE INCONSTITUCIONAL UN PRECEPTO LEGAL, SI***

15. El principio de la conformidad funcional.

Entra en juego cuando se trata de armonizar, mediante la interpretación, un conflicto entre normas constitucionales orgánicas, esto es, propias del derecho de organización del Estado, o atributivas de competencias entre órganos estatales.

La Constitución debe asegurar la capacidad funcional del Estado. En este sentido hay que presuponer el principio de la recíproca confianza entre los distintos órganos constitucionales. Estos tienen que comportarse entre sí de tal manera que puedan ejercitar sus competencias constitucionales de manera consciente y responsable[94].

16. Derechos sociales y principio de progresividad.

La progresividad supone, en su implementación, la realización de medidas destinadas a hacer efectivas todas las disposiciones de la Constitución (cuya efectividad demanda gastos estatales, entre los cuales se encuentran, desde luego, los derechos sociales), paso a paso, sin dejar que las pocas que se hayan efectuado se desarticulen. Pero, de otro lado, la progresividad exige del intérprete

---

EN LA SENTENCIA NO SE HACE PRONUNCIAMIENTO ALGUNO AL RESPECTO", publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VIII, noviembre de 1991, página 27, que de conformidad con los artículos 107, fracción IX constitucional y 83, fracción V de la Ley de Amparo, el recurso de revisión contra sentencias pronunciadas en amparo directo por los Tribunales Colegiados de Circuito es improcedente aunque se impugne de inconstitucional un precepto legal, si en la sentencia no se hace pronunciamiento alguno al respecto. Ahora bien, en el artículo 10, fracción III de la nueva Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, vigente a partir del 27 de mayo de 1995, el legislador introdujo la precisión relativa a la procedencia del recurso de revisión en amparo directo no sólo cuando en la sentencia se haya decidido sobre la constitucionalidad de leyes, tratados internacionales o se haya hecho la interpretación directa de un precepto constitucional, sino también cuando habiéndose planteado en los conceptos de violación tales cuestiones, en la sentencia se haya omitido decidir sobre ello. Tal precisión introducida por el legislador lleva a variar la interpretación que, en cuanto a los requisitos de procedibilidad del recurso de revisión en amparo directo había establecido este Tribunal Pleno en su tesis jurisprudencial 45/1991, ya que es un criterio nuevo que resulta aplicable aunque se trate de recursos interpuestos con anterioridad a la vigencia de la Ley Orgánica citada, en virtud de que ello no deriva de una reforma a los artículos 107, fracción IX constitucional y 83, fracción V de la Ley de Amparo, en cuanto a tales requisitos de procedencia del recurso, los que continúan con su mismo texto, sino de la precisión que ya legalmente se ha establecido y que da lugar al cambio de interpretación referido".

En el capítulo III se procederá al estudio pormenorizado de la interpretación de los tratados internacionales dentro del sistema constitucional mexicano.

[94] FERNÁNDEZ SEGADO, FRANCISCO: op. cit., p. 3357.

efectuar un control, cada intervalo razonable de tiempo, sobre si el letargo estatal (no sólo del legislador), acaso no ha culminado en una afectación, por omisión, de la Constitución. Y es que el criterio de progresividad en su implementación no sólo se reduce a evaluar comportamientos regresivos, sino, también, a controlar que dichas cláusulas sean progresivamente implementadas para adquirir plena eficacia[95].

---

[95] En México, no procede el juicio de amparo en contra de las omisiones legislativas que impidan hacer efectivas las disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ni por ende la aplicación del principio de progresividad para la interpretación de los derechos sociales en ese juicio (que sigue el modelo de justicia constitucional de los derechos fundamentales del judicial review), según se advierte de los siguientes criterios sustentados por el Poder Judicial de la Federación:

1.- La jurisprudencia número P./J. 11/2006, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 1527, tomo XXIII, febrero de 2006, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia constitucional, sostenida al resolverse la controversia constitucional 14/2005, Municipio de Centro del Estado de Tabasco, define qué debe entenderse por omisiones legislativas, conforme a lo siguiente: ***"OMISIONES LEGISLATIVAS. SUS TIPOS. En atención al principio de división funcional de poderes, los órganos legislativos del Estado cuentan con facultades o competencias de ejercicio potestativo y de ejercicio obligatorio, y en su desarrollo pueden incurrir en diversos tipos de omisiones. Por un lado, puede darse una omisión absoluta cuando aquéllos simplemente no han ejercido su competencia de crear leyes ni han externado normativamente voluntad alguna para hacerlo; por otro lado, puede presentarse una omisión relativa cuando al haber ejercido su competencia, lo hacen de manera parcial o simplemente no la realizan integralmente, impidiendo el correcto desarrollo y eficacia de su función creadora de leyes. Ahora bien, combinando ambos tipos de competencias o facultades -de ejercicio obligatorio y de ejercicio potestativo-, y de omisiones -absolutas y relativas-, pueden presentarse las siguientes omisiones legislativas: a) Absolutas en competencias de ejercicio obligatorio, cuando el órgano legislativo tiene la obligación o mandato de expedir una determinada ley y no lo ha hecho; b) Relativas en competencias de ejercicio obligatorio, cuando el órgano legislativo emite una ley teniendo una obligación o un mandato para hacerlo, pero lo realiza de manera incompleta o deficiente; c) Absolutas en competencias de ejercicio potestativo, en las que el órgano legislativo decide no actuar debido a que no hay ningún mandato u obligación que así se lo imponga; y, d) Relativas en competencias de ejercicio potestativo, en las que el órgano legislativo decide hacer uso de su competencia potestativa para legislar, pero al emitir la ley lo hace de manera incompleta o deficiente".***

2.- La tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación número 180, publicada en la página 180, tomo VI, diciembre de 1997, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación, materia común, determina la improcedencia del juicio de amparo indirecto por omisiones del legislador ordinario, atendiendo al principio de relatividad de las sentencias de amparo, en los términos siguientes: ***"LEYES, AMPARO CONTRA. ES IMPROCEDENTE AQUEL EN QUE SE IMPUGNA LA OMISIÓN DEL LEGISLADOR ORDINARIO DE EXPEDIR UNA LEY O DE ARMONIZAR UN ORDENAMIENTO LEGAL A UNA REFORMA CONSTITUCIONAL. Respecto de la omisión del legislador ordinario de dar cumplimiento al mandato constitucional de expedir determinada ley o de reformar la existente en armonía con las disposiciones fundamentales, es improcedente el juicio de garantías, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73, fracción XVIII, de la Ley de Amparo, en relación con lo establecido en los artículos 107, fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 76 de la citada legislación ordinaria, en virtud de que, según el principio de relatividad que rige en el juicio de amparo, la sentencia que en éste se dicte será siempre tal, que sólo se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare, lo que impide que una hipotética concesión de la protección federal reporte algún beneficio al quejoso, dado que no puede obligarse a la autoridad legislativa a reparar esa omisión, es decir, a legislar, pues esto sería tanto como pretender dar efectos generales a la ejecutoria,***

ya que la reparación constitucional implicaría la creación de una ley que es una regla de carácter general, abstracta y permanente, la que vincularía no sólo al peticionario de garantías y a las autoridades señaladas como responsables, sino a todos los gobernados y autoridades cuya actuación tuviera relación con la norma creada, lo que es inconcuso resultaría apartado del principio de relatividad enunciado".

3.- La tesis número P.LXXX/99, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 40, tomo X, noviembre de 1999, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación, materias constitucional y común, impide el análisis de los conceptos de violación que se dirijan a combatir una omisión legislativa en un juicio de amparo directo, atento al principio de relatividad de las sentencias de amparo, en los siguientes términos:

"CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS EXPRESADOS EN EL AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN. SON INOPERANTES CUANDO EN ELLOS SE IMPUGNA LA OMISIÓN DEL LEGISLADOR ORDINARIO DE EXPEDIR UNA LEY O DE ARMONIZAR UN ORDENAMIENTO A UNA REFORMA CONSTITUCIONAL. Cuando en la demanda de amparo directo o en los agravios expresados en la revisión interpuesta en dicho juicio constitucional, se impugna la omisión de una legislatura, ya sea local o federal, de expedir determinada codificación u ordenamiento, la imposibilidad jurídica de analizar tales cuestionamientos deriva de que conforme al principio de relatividad que rige en el juicio de amparo, establecido en los artículos 107, fracción II, constitucional, y 76 de la Ley de Amparo, la sentencia que en éste se dicte será siempre tal, que sólo se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare, lo que impide que una hipotética concesión de la protección federal reporte algún beneficio al quejoso, dado que no puede obligarse a la autoridad legislativa a reparar esa omisión, esto es, a legislar, porque esto sería tanto como pretender dar efectos generales a la ejecutoria, ya que la reparación constitucional implicaría la creación de una ley que, por definición, constituye una regla de carácter general, abstracta e impersonal, la que vincularía no sólo al recurrente y a las autoridades señaladas como responsables, sino a todos los gobernados y autoridades cuya actuación tuviera relación con la norma creada, apartándose del enunciado principio".

Tampoco procede la aplicación del principio de progresividad para la interpretación de los derechos sociales en contra de las omisiones legislativas que impidan hacer efectivas las disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tratándose de las controversias constitucionales y de las acciones de inconstitucionalidad, que se rigen por el modelo de justicia constitucional de los derechos fundamentales de raíz kelseniana, según se advierte de la tesis número P. XV/2007, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 1534, tomo XXV, mayo de 2007, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia constitucional, aplicada a contrario sensu, que es del tenor literal siguiente: ***"CONTROVERSIA CONSTITUCIONAL. PARA ESTUDIAR LA CONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA GENERAL POR ESA VÍA, DEBE LLAMARSE A JUICIO COMO DEMANDADOS TANTO AL ÓRGANO QUE LA EXPIDIÓ COMO AL QUE LA PROMULGÓ, AUNQUE NO SE ATRIBUYAN VICIOS PROPIOS A CADA UNO DE ESTOS ACTOS, SALVO CUANDO SE RECLAME UNA OMISIÓN LEGISLATIVA. De la exposición de motivos del 6 de abril de 1995 y del dictamen de la Cámara de Origen del 10 de abril del mismo año, de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con su artículo 10, fracción II, se advierte que tienen la calidad de demandados en la controversia constitucional contra disposiciones generales los órganos que las hubiesen expedido y promulgado, pues intervinieron en diferentes etapas del proceso legislativo con que culminaron, además de que para su validez se requiere tanto de la aprobación como de la promulgación, lo que justifica que sea indispensable que concurran ambos entes al juicio, aunque no se reclamen vicios propios de cada una de las etapas legislativas, ya que el propósito de que se les llame como demandados es que sostengan la validez de la norma general, pero, principalmente, lograr una adecuada tramitación y resolución de las controversias constitucionales. Sin embargo, si lo que se reclama es una omisión legislativa, tampoco será obligatorio llamar a juicio a la autoridad que debió llevar a cabo la promulgación, pues es evidente que a este acto no se le atribuyen vicios propios".***

La improcedencia de la acción de inconstitucionalidad en contra de omisiones legislativas se define con claridad en la tesis aislada número XXXI/2007, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aprobada en sesión de fecha quince de enero de dos mil siete, que dice así: ***"OMISIONES LEGISLATIVAS. ES IMPROCEDENTE LA ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD EN SU CONTRA. Del análisis de***

17. Interpretación constitucional armonizadora.

Para decidir los problemas donde hay "conflictos" entre derechos constitucionales, se suele recurrir a los métodos de jerarquía entre los derechos fundamentales -categorization of rights, en el léxico anglosajón-, y al test del balance o "balanceo" -balancing test-, también llamado ponderación o texto potestativo, que se encuentran íntimamente ligados con las doctrinas referidas a las libertades preferidas y a los límites externos de los derechos fundamentales.

Pero el supuesto conflicto entre los derechos fundamentales se da sólo aparentemente entre los derechos -en abstracto y en concreto-, pues en realidad se presenta entre los intereses -individuales, no en sentido jurídico-, de cada una de las partes[96].

Aceptar los "conflictos de derecho" niega las reglas de la lógica. En efecto, el punto de vista conflictivista implica abolir el "principio de no contradicción", que ha basado desde siempre el pensamiento de la humanidad y, de modo consciente, en los últimos dos mil trescientos años, esto es, desde su formulación por Aristóteles (384-322 a.C.). Sin ese principio de no contradicción, que es evidente y anterior a todo otro principio, se hace imposible todo pensamiento, toda razón y verdad, toda inteligibilidad de la realidad en general, y también del mundo del derecho.

---

la fracción II del artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no se advierte que la acción de inconstitucionalidad proceda contra la omisión legislativa de ajustar los ordenamientos legales secundarios a las prescripciones de dicha Constitución, sino que tal medio de control sólo procede contra normas generales que hayan sido promulgadas y publicadas en el correspondiente medio oficial, ya que a través de este mecanismo constitucional se realiza un análisis abstracto de la constitucionalidad de la norma, con el único objeto de expulsarla del ordenamiento jurídico nacional siempre que la resolución relativa que proponga declarar la invalidez alcance una mayoría de cuando menos ocho votos, esto es, se trata de una acción de nulidad y no de condena a los cuerpos legislativos del Estado Mexicano para producir leyes".

[96] Cfr. M. TOLLER, FERNANDO: *La resolución de los conflictos entre derechos fundamentales*; en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo et alii: *"Interpretación Constitucional"*; Tomo II, Editorial Porrúa, México, 2005, pp. 1199-1284.

Según este principio fundamental de la lógica, que se basa en una propiedad ontológica de las mismas cosas, "no se puede ser y no ser al mismo tiempo y bajo los mismos puntos de vista", o "las cosas no pueden ser lo que no son, o no ser lo que son". Otros modos de enunciarlo lógicamente son que "es imposible que algo sea y no sea a la vez, en el mismo sentido", o que "es imposible que dos proposiciones contradictorias sean a la vez verdaderas y falsas", o que "es imposible que un mismo atributo pertenezca y no pertenezca a la vez y en el mismo sentido al mismo sujeto". No puede ser válida una cosa y su contraria. Si A es verdadero, no-A debe ser falso. Dicho de otro modo, "no se puede decir que un predicado, tomando el mismo sentido, corresponde y no corresponde a un sujeto", o lo que, es lo mismo, "si S es P, entonces S no es P es falso" (donde S es sujeto y P predicado). Por eso se dice también que no hay término medio, algo conocido en lógica y metafísica como el principio del tercero excluido.

Los derechos, a diferencia de los intereses de las personas concretas, son armónicos. Por ello, algo se resiente en la vida personal y jurídica si un derecho fundamental es excluido por otro. Se impone, pues, evitar la depreciación de algún derecho -que también llevaría consigo el detrimento de los demás-, buscando criterios que coordinen y armonicen los distintos derechos fundamentales.

La interpretación constitucional debe recurrir al contenido esencial y a la finalidad de los derechos, que determina la especificación de, al menos, los siguientes elementos:

- fin o fines para los cuales se reconoce;
- quién es su titular;
- quién debe respetar o dar efecto al derecho de aquél;
- sentido, alcance y condiciones del ejercicio del derecho, o, lo que es en parte lo mismo, cuál es el contenido de la obligación, describiendo no

sólo sus actos específicos, sino también el tiempo y otras circunstancias y condiciones para su aplicación;

- cuáles son las condiciones en las que el titular pierde su derecho, incluyendo aquéllas -si las hubiera- bajo las cuales puede renunciar a las facultades relevantes;

- qué facultades y poderes ostenta el titular en caso de incumplimiento del deber del sujeto pasivo;

- finalmente, pero no la menos importantes, qué libertades y facultades de obrar disfruta el titular que demanda el derecho, incluyendo una especificación de sus fronteras, como es el caso de la determinación de sus deberes, y especialmente el deber de no interferencia y de adecuación con los derechos y libertades de otros titulares de ese derecho o de otros derechos reconocidos.

Falta aún dar un paso más en la búsqueda de los elementos del análisis y decisión que lleven a determinar el contenido esencial de un derecho y una justa correlación con otros elementos fundamentales y libertades públicas.

El control de razonabilidad se ha elaborado en la tradición anglosajona para controlar la reglamentación legal de los derechos constitucionales, dando por resultado la inconstitucionalidad del precepto cuando el juzgador considera que ha violentado el "debido proceso substantivo", esto es, si la ley es irrazonable. A su vez, el principio de proporcionalidad, que es su correlativo germánico, sigue básicamente la misma finalidad.

En el derecho constitucional alemán el control de la constitucionalidad en este campo sigue un test que examina si la norma cuestionada posee los siguientes elementos:

- Una finalidad constitucional y socialmente relevante,

- Adecuación entre los medios y esa finalidad;

- Necesidad de las prescripciones y

- Proporcionalidad entre lo obtenido mediante lo prescrito y lo que se impide por ello.

Así, para que la norma impugnada no sea declarada inconstitucional, debe aprobar todos los elementos del contenido esencial y de la razonabilidad o proporcionalidad antes descritos[97].

En definitiva, puede decirse que lo justo y razonable, por eso mismo respetará los contenidos esenciales de los derechos que aparecen en juego en un litigio determinado, y que lo que respeta el contenido esencial, será a la vez justo y aprobará los distintos subprincipios del control de razonabilidad.

Ahora bien, ¿qué resultado se obtendría si se aplica este análisis o control de razonabilidad no a las leyes, como es usual en el derecho constitucional comparado, sino al ejercicio de los derechos constitucionales? Es decir, se trataría de tomar cada una de las pretensiones de cada uno de los supuestos derechos invocados en un litigio concreto, y "convertirlas hipotéticamente en una norma" legal o jurisprudencial aplicable al caso concreto. De este modo, se podrá poner a prueba esa "suprema norma" que habilita a hacer lo que el litigante pretende, sometiéndola a cada uno de los pasos del control de razonabilidad, para luego hacer lo propio con cada pretensión del derecho presuntamente contrario. También, en el caso que exista, se podría aplicar ese control a la norma -

---

[97] Los elementos del contenido esencial y de la razonabilidad o proporcionalidad para determinar la constitucionalidad de la ley, los reconoce el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia número 130/2007, que es del tenor literal siguiente: ***"GARANTÍAS INDIVIDUALES. EL DESARROLLO DE SUS LÍMITES Y LA REGULACIÓN DE SUS POSIBLES CONFLICTOS POR PARTE DEL LEGISLADOR DEBE RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD JURÍDICA. De los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se advierte que el cumplimiento de los principios de razonabilidad y proporcionalidad implica que al fijar el alcance de una garantía individual por el legislador debe: a) perseguir una finalidad constitucionalmente legítima; b) debe ser adecuada, idónea, apta y susceptible de alcanzar el fin perseguido; c) ser necesaria, es decir, suficiente para lograr dicha finalidad, de tal forma que no implique una carga desmedida, excesiva o injustificada para el gobernado; y, d) estar justificada en razones constitucionales. Lo anterior conforme al principio de legalidad, de acuerdo con el cual el legislador no puede actuar en exceso de poder ni arbitrariamente en perjuicio de los gobernados".***

jurisprudencial o legal-, que avale lo que pretende el supuesto derecho. De este modo, de este control cruzado resultará claro cuál derecho es real y cuál es sólo imaginario.

Desde estas premisas se ve claro que considerar a los derechos en clave teleológica, esto es, "de lo que tratan de proteger en el ser humano en el orden a una vida acorde con su dignidad", lleva a "derechos equilibrados entre sí que no se anulan mutuamente ni necesitan límites externos". Lo importante es que "conflicto" sea entendido como conflicto de pretensiones y de intereses, no de derechos subjetivos; y "ponderación", también de las pretensiones, pero no de los derechos[98].

De ahí que la tarea de optimización o armonización de las normas constitucionales tiene que producir un equilibrio, que ciertamente impone límites a una norma jurídica, pero que no niega por completo su eficacia.

18. La comparación constitucional.

La comparación constitucional, en especial en el campo de los derechos fundamentales, es un principio de la interpretación constitucional. Como principio

---

[98] Nota. De la jerarquización de los ordenamientos jurídicos, de la ponderación, de la armonización o concordancia práctica de los derechos fundamentales y de los derechos del hombre, de la interpretación finalista, del concepto de la Constitución viviente, y del principio de progresividad, puede desprenderse una serie de pautas comunes a todo sistema constitucional, para la interpretación de sus preceptos, que son, a saber, las siguientes: a) en la interpretación constitucional debe siempre prevalecer el contenido teleológico o finalista de la Constitución que es la protección y la garantía de la libertad y la dignidad del hombre; b) la Constitución debe interpretarse con un criterio amplio, liberal y práctico; c) las palabras empleadas en la Constitución deben ser entendidas en su sentido general y común, a menos que resulte claramente de su texto que el constituyente quiso referirse a su sentido legal técnico; d) la Constitución debe interpretarse como un conjunto armónico, ninguna disposición debe ser considerada aisladamente; e) se debe tener en cuenta, no solamente las condiciones y necesidades existentes al tiempo de su sanción, sino también las condiciones sociales, económicas y políticas que existen al tiempo de su interpretación y aplicación; f) las excepciones y los privilegios deben interpretarse con criterio restrictivo, g) los actos públicos se presumen constitucionales a condición de que mediante una interpretación razonable de la Constitución puedan ser armonizados con ésta; y, h) Las normas declarativas de derechos y garantías demandan una interpretación a favor de su operatividad, para facilitar su aplicación, aun a falta de normas constitucionales que las reglamenten.

aplicado especialmente de mencionarse el principio de la "hermenéutica común europea" o de la "hermenéutica común iberoamericana"[99].

19. La interpretación alternativa.

Esta corriente de interpretación se caracteriza por fundarse en la realidad social, en la medida que la Constitución es concebida como expresión jurídica del proceso de integración estatal, que reside en el desarrollo de la sociedad. Radicalizando este concepto de Constitución, habría que distinguir entre la Constitución formal entendida como texto normativo, y la Constitución material, como expresión de los reales operadores del poder (vide supra, Capítulo I, el Derecho alternativo y el uso alternativo del Derecho)[100].

II. LAS FUNCIONES DE LA INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL, EN ESPECIAL LAS QUE LLEVAN A CABO LOS JUECES.

Dentro de las múltiples funciones que a través de la interpretación constitucional se pueden realizar, destacan las de orientación, actualización y control[101].

La función de orientación permite a los órganos aplicadores de las normas constitucionales, y a su vez a los destinatarios de tales normas, encauzar sus actos de acuerdo con lo establecido por la Constitución. Dentro del sector de la interpretación judicial, esta función se lleva a cabo por los órganos superiores, de último grado o especializados, en cuyas decisiones se determina el sentido y el

---

[99] HÄBERLE, PETER: *Métodos y principios de la interpretación constitucional;* en FERRER MAC-GREGOR, EDUARDO et alii: *"Interpretación Constitucional"*; Tomo IV, Editorial Porrúa, México, 2005, p. 3478.

[100] Cfr. LANDA, CÉSAR: *Teorías de la interpretación constitucional;* en FERRER MAC. GREGOR, EDUARDO et allii: "Interpretación Constitucional"; Tomo IV, Editorial Porrúa, México 2005, pp, 3499 a 3501.

[101] Cfr. CARMONA TINOCO, JORGE ULISES: *Algunos aspectos sobresalientes de la interpretación judicial constitucional;* en FERRER MAC. GREGOR, EDUARDO et alii: "Interpretación Constitucional"; Tomo I, Editorial Porrúa, México 2005, pp, 3332 a 3342.

alcance último del texto constitucional y, generalmente, sirven como pauta a seguir por el resto de los jueces y tribunales en la solución de controversias similares.

La función de actualización se lleva a cabo cuando la interpretación constitucional es utilizada para adecuar el texto constitucional a las nuevas situaciones que la vida social va ofreciendo y las condiciones en que ésta se desarrolla, que en ocasiones derivan en un distanciamiento con lo que la Constitución establece o con las situaciones razonablemente previsibles por el órgano constituyente.

En la función de control, la interpretación judicial de la Constitución sirve para delimitar las facultades que a cada órgano corresponden de acuerdo con la Ley Suprema, el alcance de dichas facultades con relación a otros órganos y a los individuos. En relación con este principio, merecen especial mención las denominadas sentencias interpretativas, por las cuales en la parte considerativa se determinan los diversos sentidos de una ley, rechazándose aquellos que sean incompatibles con los principios y valores de la Constitución, manteniendo de esta forma la validez de la ley en cuestión. A través de este tipo de sentencias e armoniza la ley con la Constitución dirigiendo la interpretación en función de su constitucionalidad (vide supra, pp. 12 a 16, interpretación de conformidad).

Pero la función del control jurisdiccional de la constitucionalidad puede llevar a que sean los jueces constitucionales los que, en la práctica, tengan la última palabra sobre el contenido y el alcance de los derechos, si no se equilibra esa función con el procedimiento democrático que realiza el Poder Legislativo, por lo que algunos autores proponen un constitucionalismo débil, que pugna contra la combinación del control jurisdiccional de constitucionalidad con mecanismos de reforma constitucional que exijan gravosas mayorías reforzadas, pues consideran que esa combinación priva a los mecanismos ordinarios de la democracia

representativa de la última palabra, y proponen un balance adecuado entre valores procedimentales y substantivos[102] [103] [104].

---

[102] Nota. Al respecto, Juan Carlos Bayón sostiene que el sistema de un constitucionalismo débil es posible, pues: ***"… existe de hecho en países como Canadá o Suecia. En Canadá el Parlamento puede decidir, por la misma mayoría requerida para el procedimiento legislativo ordinario –y excepto en lo relativo a algunos derechos-, que una ley considerada inconstitucional por el Tribunal Supremo continúa no obstante en vigor por un plazo de cinco años (susceptible de sucesivas renovaciones por el mismo procedimiento). En Suecia se consigue un resultado similar por una vía distinta: para enmendar el catálogo de derechos que gozan de la protección constitucional más fuerte basta la misma mayoría necesaria para aprobar cualquier ley, aunque ha de alcanzarse en dos votaciones distintas entre las cuales han de mediar elecciones generales y un mínimo de nueve meses. --- Con los dos sistemas se alcanzan, a mi juicio, resultados parecidos. Los jueces constitucionales tienden a adoptar una actitud de deferencia ante el Legislativo siempre que la cuestión parezca dudosa. Y cuando entienden que los argumentos en contra de la constitucionalidad de una ley son difícilmente contestables, su pronunciamiento altera significativamente los términos del debate político: porque el legislador que disiente de aquél, pero que para ejercer su derecho a decir la última palabra ha de pasar por unas elecciones –en las que, inevitablemente, la cuestión debatida se convierte en centro de atención-, asume la carga no desdeñable de contrarrestar aquellos argumentos con una justificación alternativa capaz de obtener un respaldo suficiente entre el electorado (lo que, como enseña la práctica constitucional de aquellos dos Estados, se traduce habitualmente en la simple aceptación por parte del legislador de la declaración de inconstitucionalidad… ".*** Ver BAYÓN, JUAN CARLOS: *Derechos, Democracia y Constitución;* en CARBONELL MIGUEL, et alii: *Neoconstitucionalismo (s)*. Sin ed. Editorial Trotta. Madrid 2003 (pp. 234 a 235).

[103] Nota. En el sistema jurídico mexicano, la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los demás órganos que integran el Poder Judicial de la Federación pueden declarar la inconstitucionalidad de la ley (su inaplicación en el juicio de amparo, y su invalidez en las acciones de inconstitucionalidad y controversias constitucionales); asimismo, el artículo 135 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé la posible reforma y adición de la Constitución, pero mediante el voto de las dos terceras partes presentes del Congreso de la Unión, y la aprobación por la mayoría de las legislaturas de los Estados. De ello podría derivarse que, en nuestro sistema constitucional federal, los jueces constitucionales son los que, en la práctica, tienen la última palabra sobre el contenido y el alcance de los derechos fundamentales, ya que la reforma constitucional exige gravosas mayorías reforzadas que privan a los mecanismos ordinarios de la democracia representativa de la única palabra. No obstante lo anterior, en la práctica, el que un órgano del Poder Judicial de la Federación conceda la protección constitucional al quejoso en el juicio de amparo, en contra de un acto o resolución de autoridad, no determina que esa resolución sea la última palabra en cuanto a la interpretación de los derechos fundamentales, ya que, si el Legislador decide aprobar una ley con las mismas violaciones constitucionales (v. gr. el elemento de la base de un impuesto que contravenga los principios tributarios de proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Ley Fundamental), esa ley se considera un nuevo acto legislativo contra el cual procede un nuevo juicio de amparo. En consecuencia, podría ser materia de análisis la adopción del sistema de constitucionalismo débil que propone Juan Carlos Bayón, a fin de que, a falta de una justificación alternativa del Legislativo, la presión del electorado impida que se apruebe la nueva ley. Sin embargo, este no es el objeto del presente trabajo. A manera de información, se transcriben las jurisprudencias de la Corte siguientes:

- La tesis número 2a. IV/2007, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 741, tomo XXV, febrero de 2007, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materias constitucional y administrativa, que es del tenor literal siguiente: ***"JURISPRUDENCIA SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA FISCAL. PROCEDE SU APLICACIÓN MIENTRAS ÉSTA NO SEA REFORMADA. El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en las jurisprudencias P./J. 112/99 y P./J. 89/97, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 19 y Tomo VI, diciembre de 1997, página 10, con los rubros: "AMPARO CONTRA LEYES. SUS EFECTOS SON LOS DE PROTEGER AL QUEJOSO CONTRA SU APLICACIÓN PRESENTE Y FUTURA." y "LEYES, AMPARO CONTRA. CUANDO SE REFORMA UNA LEY DECLARADA INCONSTITUCIONAL O SE***

SUSTITUYE POR UNA DE CONTENIDO SIMILAR O IGUAL, PROCEDE UN NUEVO JUICIO POR TRATARSE DE UN ACTO LEGISLATIVO DISTINTO.", respectivamente, sostuvo que los efectos de una sentencia que concede el amparo contra leyes son los de proteger al quejoso no sólo contra el acto de aplicación con motivo del cual se haya reclamado la ley, sino también contra su aplicación futura, lo que significa que esa ley no será válidamente aplicada al gobernado en el futuro, y que cuando una ley es reformada procederá un nuevo juicio de garantías, aun cuando su contenido sea similar o igual, por tratarse de un nuevo acto legislativo, lo que a contrario sensu implica que mientras no sea reformado el texto legal se está ante el mismo acto legislativo. En ese tenor, si la jurisprudencia sobre la constitucionalidad de una norma fiscal no está limitada por el principio de anualidad, resulta evidente que su aplicación será procedente mientras no sea reformada".

- La tesis número XXI, mayo de 2005, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 481, tomo XXI, mayo de 2005, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia administrativa, sostenida al resolverse la contradicción de tesis 22/2005-SS, entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Tercero ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito, cuya voz y contenido dicen, a la letra, lo siguiente: ***"JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA NO DEBE APLICARLA PARA RESOLVER SOBRE LA LEGALIDAD DE UN ACTO FUNDADO EN UNA DISPOSICIÓN DIVERSA A LA DECLARADA INCONSTITUCIONAL, AUN CUANDO REITERE SU CONTENIDO. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no debe aplicar la jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de un precepto declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver sobre la legalidad de un acto fundado en una diversa disposición a la que se declaró inconstitucional, con independencia de que aquélla sólo haya reiterado el contenido de esta última, ya que se trata de un nuevo acto legislativo no examinado por el Alto Tribunal, pues aceptar lo contrario, llevaría a que los tribunales ordinarios determinen, sin facultades para ello, que otra ley tiene los mismos vicios reconocidos explícitamente en la declarada inconstitucional por jurisprudencia, lo que contraviene el sistema de control de la constitucionalidad de las leyes reservado a los órganos que integran el Poder Judicial de la Federación y a la determinación última del Máximo Órgano jurisdiccional. Además, la aplicación analógica del criterio contenido en una tesis de jurisprudencia que hubiera determinado la inconstitucionalidad de cierta norma, ya no es lo que el propio Alto Tribunal ha definido como una cuestión en la que los tribunales administrativos se limitan a realizar un estudio de legalidad, relativo a si el acto o resolución impugnados respetaron el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque si un precepto no ha sido declarado específica y concretamente inconstitucional por aquella jurisprudencia, el análisis de otro precepto, aunque sea semejante, sólo lo pueden hacer los tribunales de control constitucional".***

- La jurisprudencia número P./J. 27/2004, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 1155, tomo XIX, mayo de 2004, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia constitucional, que es del tenor literal siguiente: ***"ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. LA REFORMA O ADICIÓN A UNA NORMA GENERAL AUTORIZA SU IMPUGNACIÓN A TRAVÉS DE ESTE MEDIO DE CONTROL CONSTITUCIONAL, AUN CUANDO SE REPRODUZCA ÍNTEGRAMENTE LA DISPOSICIÓN ANTERIOR, YA QUE SE TRATA DE UN NUEVO ACTO LEGISLATIVO. El artículo 105, fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala que la acción de inconstitucionalidad es el medio de control a través del cual podrá plantearse la no conformidad de una ley o tratado internacional con la Constitución Federal. Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado el criterio de que en términos del principio de autoridad formal de la ley o de congelación de rango, la reforma o adición a una disposición general constituye un acto legislativo en el que se observa el mismo procedimiento e idénticas formalidades a las que le dieron nacimiento a aquélla. En consecuencia, el nuevo texto de la norma general, al ser un acto legislativo distinto al anterior, formal y materialmente, puede ser impugnado a través de la acción de inconstitucionalidad, sin que sea obstáculo que reproduzca íntegramente lo dispuesto con anterioridad".***

[104] Mauro Barberis distingue al neoconstitucionalismo del iuspositivismo, en cuanto hace suya la tesis iusnaturalista de la conexión (identificativa) necesaria entre Derecho y moral; pero se diferencia del iusnaturalismo tradicional, y se acerca al positivismo inclusivo, en cuanto sitúa tal conexión en el nivel de los

III. JURISDICCIÓN INTERNA Y JURISDICCIÓN INTERNACIONAL.

Por lo que respecta a la relación entre jurisdicción interna y jurisdicción internacional, la articulación procesal entre ambas gira en torno al principio de subsidiaridad de la segunda respecto de la primera, de forma que, sólo intentados y agotados infructuosamente los medios ofrecidos dentro del Estado, es posible acudir a la protección internacional, que está recogido, por ejemplo, en el artículo 46.1a) de la Convención Interamericana, el artículo 20 del convenio europeo, el artículo 2 del Protocolo Facultativo del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y, en el ámbito interno, algunas Constituciones hacen eco de este principio[105].

---

principios fundamentales o constitucionales, que desde siempre es el campo de reflexión del constitucionalismo; y propugna contra el imperialismo de la moral, que impregna ese neoconstitucionalismo, al que compara con la elección de un único Dios, no obstante que en la vida cotidiana, de hecho "***... sacrificamos a muchos dioses, y no hay que presentar como algo indiscutible que el dios de la moral tenga, o deba tener siempre, la última palabra. Dejando a un lado la metáfora, no se gana nada –ni sobre el plano cognoscitivo ni sobre el normativo- al desconocer el politeísmo de los valores, moralizando el Derecho o juridificando la moral. Al contrario, admitir la recíproca autonomía y el posible conflicto entre valores jurídicos y morales permite no sólo seguir el objetivo de una relación equilibrada entre los diversos ámbitos de la práctica, sino también evitar el peligro de la tiranía de los valores…".*** Cfr. BARBERIS, MAURO: *Neoconstitucionalismo, democracia e imperialismo de la moral;* en CARBONELL, MIGUEL, et alii: *Neoconstitucionalismo (s).* Sin ed. Editorial Trotta. Madrid 2003, pp. 259-278.

- Nota. Podría decirse que esta corriente es comparable con el sistema jurídico mexicano, en el que, en términos de lo dispuesto en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ésta otorga garantías a los gobernados (no reconoce derechos fundamentales), y deben ser protegidas, de acuerdo con lo dispuesto en sus artículos 103, 105 y 107, mediante la acción de inconstitucionalidad y el juicio de amparo, con lo que reconoce la relación entre la moral y el derecho, pero siempre al nivel de los principios garantías expresamente otorgadas por la Constitución, y se admite la recíproca autonomía y el posible conflicto entre valores jurídicos y morales, puesto que, en las acciones de inconstitucionalidad (artículo 105, fracción II, de nuestra Ley Fundamental), permite la intervención de las minorías Parlamentarias, tanto federales como locales, de los partidos políticos, e incluso de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos, para defender, dentro del pluralismo político, las garantías de las minorías, cuando se estime que los valores de éstas, otorgados por la Carta Magna, se violentan por una resolución de las mayorías parlamentarias.

[105] Cfr. PÉREZ TREMPS, PABLO: *La interpretación de los derechos fundamentales*; en FERRER MAC-GREGOR, EDUARDO et alii: *"Interpretación Constitucional"*; Tomo II, Editorial Porrúa, México, 2005, pp. 903-918.

La propia configuración del ius commune en materia de derechos humanos. La relación de este campo entre derecho internacional y derecho interno y, por tanto, entre interpretación internacional e interpretación estatal, es de interdependencia y, por tanto, recíproca. Ello significa, entre otras cosas, que el flujo de intercambio entre ambos es de doble sentido. Y no puede ser de otra forma, ya que los problemas y las categorías jurídicas, salvo contadas excepciones, nacen en el ámbito estatal, llegando posteriormente al internacional. Los tribunales internacionales lo que hacen, en definitiva, es unificar la interpretación y configurar los elementos de ese derecho común, elementos que vuelven luego al derecho interno. En consecuencia, son todos los jueces y tribunales los que, en su quehacer diario, crean las condiciones para que germine el ius commune, no sólo garantizando los derechos fundamentales, sino abriendo vías interpretativas y dando respuesta a los nuevos problemas que se susciten. La resolución de los conflictos jurídicos a ellos sometidos es la que abre el camino para que los tribunales internacionales sedimenten y unifiquen la doctrina sobre derechos y libertades.

IV. CONCLUSIONES.

1.- La interpretación es uno de los caminos para adecuar la norma a la realidad, es un esfuerzo para que las normas no caigan avasalladas ante los constantes golpes de la vida; y tiene una finalidad, un aspecto teleológico de especial importancia: se debe siempre dirigir y encaminar a defender lo más valioso que existe para cualquier hombre: su libertad y su dignidad.

2.- Al positivismo legislativo no puede suceder el positivismo jurisprudencial, porque este último acaba siendo tan empobrecedor como aquél, con el agravante de que la voluntad expresada en la ley, al cabo la voluntad de la mayoría, es substituida por la voluntad del órgano de control de constitucionalidad. La interpretación tiene que servir para enmarcar la política, en democracia determinada por la mayoría a través de la ley no suplantada.

3.- Una interpretación constitucional democrática debe empezar, justamente, por salvaguardar el principio democrático de cabalidad, incorporando la garantía de la alternancia y de los derechos. De lo que se trata, pues, es de impedir el comportamiento antidemocrático del legislador, no acotarlo al extremo de convertirlo en un autómata a las órdenes de un nuevo amo de la Constitución: el Tribunal Constitucional. La tarea de este es, sin duda, delicada, porque en un estado constitucional de máximo control, él queda exento de controles directos. Su responsabilidad, enorme, va en proporción a la central misión que se le encomienda en la magnífica construcción del estado contemporáneo.

4.- La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus artículos 1o., 103, 105 y 107, reconoce la relación entre la moral y el derecho, pero siempre a nivel de las garantías expresamente otorgadas en el propio cuerpo normativo, y no de derechos fundamentales inherentes al hombre, sin que esto se entienda como negación de otros derechos y garantías no enumerados que nazcan del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno que en ella se reconoce; y se admite la recíproca autonomía y el posible conflicto entre valores jurídicos y morales, al permitirse la defensa, dentro del pluralismo político, de las garantías de las minorías, cuando se estime que los valores de éstas, otorgados en la Carta Magna, se violentan por una resolución de las mayorías parlamentarias.

5.- Los Tribunales Federales, en la resolución de los conflictos (sea en el juicio de amparo, como consecuencia del ejercicio de la acción constitucional, o en una controversia constitucional), pueden sujetar la interpretación de las leyes federales o locales, de los tratados internacionales, de los reglamentos expedidos por el Presidente de la República, de los reglamentos de las leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, a los principios de la interpretación constitucional pro homine, de ponderación o balance, de conformidad funcional, de concordancia práctica o armonizadora, alternativa y de derecho comparado; no así a los principios de la interpretación conforme (no se reconoce una interpretación

que salve la constitucionalidad de la norma impugnada), de la interpretación conforme a los tratados internacionales de derechos humanos (en nuestra legislación no se reconoce a los tratados internacionales como instrumentos de interpretación y aplicación de la Constitución Federal, sino como normas jerárquicamente inferiores a esta última, que en consecuencia deben ajustarse a ella; sí se reconoce la ampliación de los derechos fundamentales tutelados por la Carta Magna conforme a los tratados internacionales), o referida a principios de progresividad (no se reconoce la competencia de las instancias judiciales para resolver sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de omisiones legislativas).

6.- Por lo que respecta a la relación entre jurisdicción interna y jurisdicción internacional, la articulación procesal entre ambas gira en torno al principio de subsidiaridad de la segunda respecto de la primera, de forma que, sólo intentados y agotados infructuosamente los medios ofrecidos dentro del Estado, es posible acudir a la protección internacional, que está recogido, por ejemplo, en el artículo 46.1a) de la Convención Interamericana, el artículo 20 del convenio europeo, el artículo 2 del Protocolo Facultativo del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y, en el ámbito interno, algunas Constituciones hacen eco de este principio.

7.- La propia configuración del ius commune en materia de derechos humanos. La relación de este campo entre derecho internacional y derecho interno y, por tanto, entre interpretación internacional e interpretación estatal, es de interdependencia y, por tanto, recíproca. Ello significa, entre otras cosas, que el flujo de intercambio entre ambos es de doble sentido. Y no puede ser de otra forma, ya que los problemas y las categorías jurídicas, salvo contadas excepciones, nacen en el ámbito estatal, llegando posteriormente al internacional. Los tribunales internacionales lo que hacen, en definitiva, es unificar la interpretación y configurar los elementos de ese derecho común, elementos que vuelven luego al derecho interno. En consecuencia, son todos los jueces y tribunales los que, en su quehacer diario, crean las condiciones para que germine

el ius commune, no sólo garantizando los derechos fundamentales, sino abriendo vías interpretativas y dando respuesta a los nuevos problemas que se susciten. La resolución de los conflictos jurídicos a ellos sometidos es la que abre el camino para que los tribunales internacionales sedimenten y unifiquen la doctrina sobre derechos y libertades.

CAPÍTULO III.

INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES.

Propuestas:

En el sistema jurídico mexicano no se sigue de manera estricta sea la teoría dualista o la monista. La interpretación judicial nos muestra una posición intermedia, en la que se reconoce, por una parte, la independencia entre el derecho internacional y el derecho nacional, y por otra parte, se acepta la supremacía de los tratados internacionales sobre las leyes federales y locales, y se obliga a los tribunales federales y locales a aplicar y hacer acatar sus disposiciones, que se presumen acordes con la Constitución Federal hasta en tanto se declare la inconstitucionalidad o ilegalidad correspondiente por el órgano competente y, en la vía idónea.

La declaración de inconstitucionalidad de un tratado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Juzgados de Distrito o los Tribunales Colegiados de Circuito, puede lograr su invalidación o inaplicación, según la interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que considera implícitamente que el derecho internacional deja la determinación de los procedimientos relevantes en manos del derecho constitucional de cada país; sin embargo, nuestro Máximo Tribunal acepta la declaración de buena fe de los Estados contratantes, y, aunque no se especifica que sólo acepta la reclamación de inconstitucionalidad si la violación fuere manifiesta e interesara a una norma de derecho interno de

fundamental importancia, de acuerdo con la práctica normal de los tratados internacionales, debe entenderse así, ya que la "práctica normal" de las relaciones internacionales es lo que constituye la norma fundamental en la esfera de los tratados, siempre dentro de los límites de la buena fe.

I.- LOS ASPECTOS JURÍDICOS FUNDAMENTALES.

El orden jurídico nacional e internacional.

Las normas que rigen la conclusión de los tratados son establecidas, en parte, por las constituciones nacionales –con variaciones de una constitución a otra-, y, en parte, por el derecho internacional consuetudinario que fue complementado por la Convención de Viena de 1969. En ocasiones, la aplicación de los tratados parece depender principalmente del derecho internacional, como ocurre, por ejemplo, cuando un Estado se niega a reconocer una conquista territorial realizada en violación a la Carta de las Naciones Unidas; en otros casos, la aplicación depende principalmente del derecho nacional, como ocurre, por ejemplo, cuando un tribunal nacional aplica una norma internacional relacionada con el derecho común para los cheques. Del mismo modo, los tratados en los que participa por lo menos una organización internacional aplican por igual el derecho internacional general y el derecho de la organización involucrada, debiendo entenderse por normas de la organización, en términos de lo dispuesto en el artículo 2,1 de la mencionada Convención, al marco de la organización, que se define en particular, de manera no exhaustiva, como los instrumentos constitutivos, las decisiones y las resoluciones que se adopten de acuerdo con

ellas, así como la práctica establecida de la organización, según lo propuso la Comisión de Derecho Internacional de la Organización de las Naciones Unidas[106].

De esta manera, los órdenes jurídicos nacional e internacional se encuentran interesados; de hecho, resulta difícil imaginar una situación en la que el efecto de un tratado sobre uno de estos órdenes jurídicos no ejerza a su vez ningún efecto sobre su posición respectiva en el otro. El problema sobre qué orden debe regir deberá considerarse, en general, desde un punto de vista doctrinal; y luego, por lo que se refiere a la conclusión y aplicación de los tratados, de una manera más particular.

Las consideraciones doctrinales.

Los juristas han elaborado diversas teorías abstractas, basadas, unas, en principios dualistas y, otras, en principios monistas. Esencialmente, los dualistas consideran que el derecho internacional y el derecho nacional constituyen ámbitos jurídicos completamente separados, excepto para el jefe de Estado, que es el único órgano estatal facultado para representar al Estado en ambos tipos de derecho. En cambio, los monistas sostienen que el derecho nacional se encuentra ligado y sometido al derecho internacional por lo que se refiere a todos los organismos estatales.

La adecuación de una teoría determinada varía de acuerdo con el país interesado y con las condiciones históricas. En efecto, el monismo podría caracterizarse como un sistema de integración del derecho internacional y del derecho nacional, cuando ambos se convierten en un sistema coherente y jerárquico, como ocurriría en un sistema federal muy desarrollado. En consecuencia, el monismo encuentra aplicación en los casos donde la interpretación jurídica corresponde a una integración social completa, es decir, ahí

---

[106] Cfr. REUTER, PAUL. *Introducción al Derecho de los Tratados (traducción del francés al español de Eduardo L. Suárez)*. Editorial Fondo de Cultura Económica. Primera reimpresión de la segunda edición. México, 2004, pp. 31, 32 y 66.

donde la sociedad internacional es suficientemente fuerte para que en ella converjan y armonicen las estructuras y las relaciones sociales de menor amplitud. Pero cuando no existe prácticamente ninguna sociedad internacional y los Estados se cierran herméticamente al mundo exterior, manteniendo bajo estricto control sus relaciones exteriores, muy difícilmente una norma internacional podrá penetrar la coraza nacional; entonces será necesario centralizar cuanto sea posible las relaciones exteriores en las manos del jefe de Estado a fin de garantizar una cohesión social adecuada. De esta manera, el dualismo jurídico refleja fielmente el ideal de un Estado que rechaza la integración jurídica, debido fundamentalmente a que no existe una integración social ni la menor intención de establecerla.

En la situación actual de las relaciones internacionales se perfila, con toda claridad, una posición intermedia, no exenta de diferencias considerables entre los grupos de Estados interesados, debido a su tamaño, a su sistema político, o a ambas cosas, que encuentran soluciones de compromiso basadas en consideraciones prácticas, sin dejar de tomar en cuenta las tradiciones constitucionales y judiciales que matizan, sin sombra de ambigüedad, la respectiva concepción nacional de la relación existente entre el derecho interno y el derecho internacional. De esta manera, el derecho nacional de los tratados varía de un país a otro, pero todos los estados deben tomar en cuenta el derecho internacional de los tratados, cuya evolución gradual en la práctica tiene como punto de partida las actitudes nacionales, si bien, por un proceso natural, tiene a su vez a imponerse a las autoridades nacionales.

Por lo que respecta a las organizaciones internacionales, lo mismo puede decirse de sus normas particulares que rigen la conclusión de los tratados: las facultades se distribuyen de modo diferente dentro de cada organización, aunque se observa una tendencia general hacia el fortalecimiento del papel del secretario general o del director ejecutivo[107].

[107] Cfr. REUTER, PAUL. Ibid., pp. 32-34.

Respecto a la aplicabilidad del derecho internacional y del derecho nacional, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado los criterios siguientes:

1. El contenido en la tesis 2ª. CLXXI/2002, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página doscientos noventa y dos, tomo XVI, del mes de diciembre de dos mil dos, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación, materias constitucional y común, que a la letra dice lo siguiente:

"TRATADOS INTERNACIONALES. SU INTERPRETACIÓN POR ESTA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN AL TENOR DE LO ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 31 Y 32 DE LA CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL 14 DE FEBRERO DE 1975). Conforme a lo dispuesto en los citados preceptos para desentrañar el alcance de lo establecido en un instrumento internacional debe acudirse a reglas precisas que en tanto no se apartan de lo dispuesto en el artículo 14, párrafo cuarto, de la Constitución General de la República vinculan a la Suprema Corte de Justicia de la Nación. En efecto, al tenor de lo previsto en el artículo 31 de la mencionada Convención, para interpretar los actos jurídicos de la referida naturaleza como regla general debe, en principio, acudirse al sentido literal de las palabras utilizadas por las partes contratantes al redactar el respectivo documento final debiendo, en todo caso, adoptar la conclusión que sea lógica con el contexto propio del tratado y acorde con el objeto o fin que se tuvo con su celebración; es decir, debe acudirse a los métodos de interpretación literal, sistemática y teleológica. A su vez, en cuanto al contexto que debe tomarse en cuenta para realizar la interpretación sistemática, la Convención señala que aquél se integra por: a) el texto del instrumento

respectivo, así como su preámbulo y anexos; y, b) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre las partes con motivo de su celebración o todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado; y, como otros elementos hermenéuticos que deben considerarse al aplicar los referidos métodos destaca: a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de su interpretación; y, c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes; siendo conveniente precisar que en términos de lo dispuesto en el artículo 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados para realizar la interpretación teleológica y conocer los fines que se tuvieron con la celebración de un instrumento internacional no debe acudirse, en principio, a los trabajos preparatorios de éste ni a las circunstancias que rodearon su celebración, pues de éstos el intérprete únicamente puede valerse para confirmar el resultado al que se haya arribado con base en los elementos antes narrados o bien cuando la conclusión derivada de la aplicación de éstos sea ambigua, oscura o manifiestamente absurda".

2.- El contenido en la tesis 2ª. LXXXIV/2007, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 384, tomo XXVI, del mes de julio de 2007, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia constitucional, que es del tenor literal siguiente:

"TRATADOS INTERNACIONALES. DEBEN PRESUMIRSE APEGADOS AL TEXTO CONSTITUCIONAL HASTA EN TANTO SE DEMUESTRE SU INCONSTITUCIONALIDAD EN LA VÍA

PROCEDENTE. El artículo 128 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la obligación de todo servidor público de protestar guardar la Constitución y las leyes que de ella emanen; obligación que recae, en el caso de los tratados internacionales, entre otros, en el Presidente y en los miembros del Senado de la República, por lo que los actos provenientes de dichos servidores se presumen constitucionales hasta en tanto se pruebe su inconstitucionalidad ante los Tribunales de la Federación o su ilegalidad ante los Tribunales Contenciosos Administrativos. Así, basta que un tratado internacional lo firme el Ejecutivo, por sí o por conducto de plenipotenciario facultado, lo apruebe el Senado y se publique en el Diario Oficial de la Federación, para presumir que es acorde con la Constitución Federal, en el entendido de que esta presunción legal subsistirá hasta en tanto se declare la inconstitucionalidad o ilegalidad correspondiente por el órgano competente y en vía idónea".

3.- El contenido en la tesis P. IX/2007, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en la página 6, tomo XXV, abril de 2007, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia constitucional, cuya voz y contenido dicen, a la letra, lo siguiente:

"TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL. La interpretación sistemática del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los tratados internacionales y las leyes generales. Asimismo, a partir

de dicha interpretación, armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el texto constitucional, así como con las normas y premisas fundamentales de esa rama del derecho, se concluye que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, en la medida en que el Estado Mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales y, además, atendiendo al principio fundamental de derecho internacional consuetudinario "pacta sunt servanda", contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional".

4.- El contenido en la tesis P. LXXVII/99, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en la página 46, tomo X, noviembre de 1999, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia constitucional, que dice:

"TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de

la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una

misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal".

5.- El contenido de la tesis 2ª. LXXXIII/2007, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 383, tomo XXVI, julio de 2007, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia constitucional, que dice así:

"TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE. REÚNE LOS REQUISITOS DE FORMA PARA INCORPORARSE AL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO. El referido Tratado cumple con los requisitos formales previstos constitucional y legalmente para integrar el orden jurídico nacional porque: 1) Conforme al artículo 89, fracción X, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Presidente de la República puede celebrar tratados internacionales por sí o por conducto de un plenipotenciario legalmente facultado; los plenipotenciarios acreditados por el gobierno para intervenir en una conferencia internacional de la que deriva un tratado internacional pueden suscribir el pacto ad referendum, en términos de los artículos 2o., fracciones III y V, de la Ley sobre la

Celebración de Tratados, 10 y 12 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, por lo que si el Tratado de Libre Comercio de América del Norte fue aceptado por el Presidente de la República mediante instrumento de ratificación, se satisface el requisito a que se refieren los artículos 133 y 89, fracción X, constitucionales; 2) Se aprobó por el Senado de la República el 22 de noviembre de 1993, en términos de los artículos 76, fracción I, constitucional, y 2o., fracción IV, de la Ley citada; y, 3) Se publicó en el Diario Oficial de la Federación conforme al artículo 4o. de la indicada Ley".

Del texto de los criterios judiciales transcritos, se advierte que en el sistema jurídico mexicano no se sigue de manera estricta sea la teoría dualista o la monista. La interpretación judicial nos muestra una posición intermedia, en la que se reconoce, por una parte, la independencia entre el derecho internacional y el derecho nacional, y por otra parte, se acepta la supremacía de los tratados internacionales sobre las leyes federales y locales, y se obliga a los tribunales federales y locales a aplicar y hacer acatar sus disposiciones, que se presumen acordes con la Constitución Federal hasta en tanto se declare la inconstitucionalidad o ilegalidad correspondiente por el órgano competente y, en la vía idónea.

Las Fuentes del Derecho Internacional.

La doctrina llama fuentes materiales a los elementos socioculturales que integran el contenido de una norma y fuentes formales a los procedimientos o modos por los que se crea una norma aceptada como derecho; en consecuencia,

es indispensable la conjunción de las dos fuentes para que se produzca una norma de derecho positivo, en el sentido de norma obligatoria[108].

Desde hace siglos, y con el fin de regular las relaciones entre ellos, los Estados han echado mano de las tres fuentes formales del derecho internacional, que actualmente gozan de una aceptación general: los tratados, la costumbre internacional y los principios generales del derecho.

No obstante lo dicho, no fue sino hasta principios del siglo XX que, por primera vez en Europa, se pensó en incorporar las tres fuentes citadas en un tratado multilateral; el primero fue en la Convención XII, de La Haya, de 1907, que creaba la Corte Internacional de Presas, que nunca entró en vigor. Para resolver una controversia, la Corte, en la aplicación de dichas fuentes, debía seguir el orden que fijaba la Convención: primero los tratados, y de no haber en éstos norma aplicable, la costumbre, y si tampoco la hubiere, los principios generales del derecho.

Tanto la Corte Permanente de Justicia Internacional, creada por el Pacto de la Sociedad de Naciones, como la Corte Internacional de Justicia, creada por la Carta de las Naciones Unidas, y que sustituyó a la primera, recogen en su respectivo Estatuto las tres fuentes mencionadas, pero ninguno de los dos señala un orden para aplicarlas.

El artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia.

El artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia enuncia como fuentes formales del derecho internacional a los tratados, la costumbre, los principios generales del derecho, y las decisiones judiciales; y dado que la Carta de las Naciones Unidas –de la que el Estatuto de la Corte Internacional de Justicia es parte integrante-, ha sido aceptada por la comunidad internacional de Estados, deben tenerse con tal carácter.

---

[108] Cfr. PALACIOS TREVIÑO, JORGE: *Tratados. Legislación y Práctica en México*. Secretaría de Relaciones Exteriores de México y Universidad Iberoamericana. 4ª. edición. México, 2007, pp. 17-20, 45-110.

El artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia dispone lo siguiente:

"Artículo 38.

1. La Corte, cuya función es decidir conforme al derecho internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar:

a. las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes;

b. la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho;

c. los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas;

d. las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho, sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 59.

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

En el presente estudio interesa de manera particular el análisis de los tratados como fuente formal del derecho internacional, pues con base en el resultado de este análisis, posteriormente se determinará cómo los jueces interpretan y aplican esos tratados en el derecho Nacional.

El derecho convencional aplicable a los Tratados.

Los tratados se rigen esencialmente por el derecho internacional y sólo algunos aspectos se rigen por el derecho interno de los Estados que los celebran; de manera general, se puede decir que el derecho internacional rige toda la fase internacional, o sea, en la que intervienen conjuntamente los Estados que celebran el tratado y, por su parte, el respectivo derecho interno de los Estados rige las formalidades que se requiere cumplir al interior de cada Estado a fin de estar en condiciones de celebrar el tratado y aplicarlo.

Específicamente, el derecho internacional rige los siguientes aspectos de la celebración: la negociación, la redacción, la adopción y la autentificación del texto del tratado; la forma de manifestar el consentimiento, en obligarse por el tratado y la entrada en vigor del mismo; la validez del tratado que se integran con los siguientes elementos: a) la capacidad de las partes para celebrar el tratado; b) el consentimiento de las partes para aceptarlo y, c) el objeto del tratado, en el entendido de que este último debe ser lícito no sólo conforme al derecho internacional sino también conforme al derecho interno del Estado que celebra el tratado; asimismo, el derecho internacional rige la observancia u obligatoriedad jurídica; la aplicación, la interpretación, la modificación, la suspensión y la terminación de los tratados, así como su registro ante las instancias internacionales.

El derecho interno designa al órgano del Estado que tiene competencia para celebrar los tratados; determina los requisitos que se deben cumplir al interior del Estado a fin de otorgar el consentimiento para obligarse por un tratado y fija la jerarquía que tienen los tratados en relación con las otras normas del derecho interno.

El derecho internacional aplicable a los tratados.

Por siglos, el derecho internacional aplicable a los tratados fue únicamente el derecho consuetudinario y los principios generales del derecho, y no fue sino hasta el siglo XX que ese derecho comenzó a codificarse. De esta manera, y de

conformidad con lo que dispone el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, los tratados actualmente se rigen por:

1. La Carta de las Naciones Unidas y la Carta de la Organización de Estados Americanos.

2. Las tres convenciones sobre tratados: La Convención de Viena de 1969; la Convención de Viena sobre la Sucesión de Estados en Materia de Tratados, de 1978; la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, de 1986.

El derecho mexicano aplicable a los tratados.

a. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La regulación de los tratados en la Constitución se encuentra principalmente en los artículos 89, fracción X, que otorga al Presidente de la República la facultad de celebrar los tratados, y señala los principios normativos para su celebración (la autodeterminación de los pueblos, la no intervención, la solución pacífica de los controversias, la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales, la igualdad jurídica de los Estados, la cooperación internacional para el desarrollo, y la lucha por la paz y la seguridad internacionales); el 76, fracción I, que concede a la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión la facultad en exclusiva de aprobarlos; y el artículo 133 que establece que los tratados son la Ley Suprema de la Unión si son aprobados por el Senado y están de acuerdo con la propia Constitución[109].

[109] NOTA. Por lo que se refiere a la constitucionalidad de los tratados internacionales, ésta se presume en México, según el criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 2a. LXXXIV/2007, publicada en la página 384, tomo XXVI, julio de 2007, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, matera constitucional, cuya voz y contenido dicen, a la letra, lo siguiente: TRATADOS INTERNACIONALES. DEBEN PRESUMIRSE APEGADOS AL TEXTO CONSTITUCIONAL HASTA EN TANTO SE DEMUESTRE SU INCONSTITUCIONALIDAD EN LA VÍA PROCEDENTE. El artículo 128 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la obligación de todo servidor público de protestar guardar la Constitución y las leyes que de ella emanen; obligación que recae, en el caso de los tratados internacionales, entre otros, en el Presidente y en los miembros del Senado de la República, por lo que los actos provenientes de dichos servidores se presumen constitucionales hasta en tanto se pruebe su inconstitucionalidad ante los Tribunales de la Federación o su ilegalidad ante los Tribunales Contenciosos Administrativos. Así, basta que un tratado internacional lo firme

b. La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1976, actualizada al diecisiete de junio de dos mil nueve.

El artículo 28, fracción I, concede a la Secretaría de Relaciones Exteriores la facultad de ***"… Promover, propiciar y asegurar la coordinación de acciones en el exterior de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal; y sin afectar el ejercicio de las atribuciones que a cada una de ellas corresponda, conducir la política exterior, para lo cual intervendrá en toda clase de tratados, acuerdos y convenciones en los que el país sea parte;… "***[110].

El artículo 32 Bis, fracción IX, otorga a la Secretaría del Medio Ambiente y Recursos Naturales, la facultad de intervenir en foros internacionales respecto de las materias competencia de la Secretaría, con la participación que corresponda a la Secretaría de Relaciones Exteriores, y proponer a ésta la celebración de tratados y acuerdos internacionales en tales materias.

Asimismo, el artículo 33, fracción XXIII, atribuye a la Secretaría de Energía la facultad de participar en foros internacionales respecto de las materias

---

el Ejecutivo, por sí o por conducto de plenipotenciario facultado, lo apruebe el Senado y se publique en el Diario Oficial de la Federación, para presumir que es acorde con la Constitución Federal, en el entendido de que esta presunción legal subsistirá hasta en tanto se declare la inconstitucionalidad o ilegalidad correspondiente por el órgano competente y en vía idónea".

[110] NOTA. Respecto a las facultades de la Secretaría de Relaciones Exteriores para concluir tratados, es aplicable la tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación número P. XIX/2008, publicada en la página 23, tomo XXVII, febrero de 2008, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materias constitucional y administrativa, que es del tenor literal siguiente: TRATADOS INTERNACIONALES. PARA SU VALIDEZ ES INNECESARIO EL REFRENDO DEL SECRETARIO DE GOBERNACIÓN. Conforme al artículo 92 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República deberán firmarse por "el Secretario de Estado a que el asunto corresponda"; por tanto, como los tratados internacionales y sus modificaciones, así como las convenciones diplomáticas son celebrados por el propio Ejecutivo Federal y una vez aprobados por el Senado son Ley Suprema de la Unión en términos del artículo 133 constitucional, es evidente que el decreto que ordena su publicación debe firmarlo el Secretario de Relaciones Exteriores, al que corresponde el asunto, acorde con los artículos 28, fracción XII, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y 7, fracción IX, del Reglamento Interior de la Secretaría de Relaciones Exteriores, siendo innecesario el refrendo del Secretario de Gobernación, ya que este requisito corresponde al acto de promulgación de las leyes y decretos expedidos por el Congreso de la Unión".

competencia de la Secretaría, con la intervención que corresponda a la Secretaría de Relaciones Exteriores y proponer a ésta la celebración de convenios y tratados internacionales en tales materias; y, asimismo, participar en la concertación y el seguimiento de la ejecución de los acuerdos internacionales en materia de explotación de yacimientos transfronterizos de hidrocarburos de los que el Estado mexicano sea parte.

Por su parte, el artículo 36, fracción IV, atribuye a la Secretaría de Comunicaciones y Transportes la facultad de: ***"Otorgar concesiones y permisos para establecer y operar servicios aéreos en el territorio nacional, fomentar, regular y vigilar su funcionamiento y operación, así como negociar convenios para la prestación de servicios aéreos internacionales;…"***; y en la fracción XI la de: ***"… Participar en los convenios para la construcción y explotación de los puentes internacionales;…*** ".

c. El Reglamento Interior de la Secretaría de Relaciones Exteriores, publicado en el Diario Oficial de la Federación el ocho de enero de dos mil nueve, actualizado al cuatro de septiembre de dos mil nueve.

El artículo 13, fracción XII, del Reglamento faculta al Consultor Jurídico para ***"… Tomar las medidas conducentes para el cumplimiento de la Ley sobre la Celebración de Tratados;…"***; en su fracción XIII para: ***"… Opinar sobre la procedencia de suscribir tratados, participar en su negociación y, en su caso, tramitar los plenos poderes correspondientes para la suscripción de los mismos …"***; en la fracción XIV para: ***"Opinar sobre la conveniencia de modificar, terminar o denunciar tratados internacionales y realizar los trámites y gestiones apropiados para dar cumplimiento a los requisitos constitucionales para la entrada en vigor, modificación, terminación o denuncia de éstos, de conformidad con lo que establezca la legislación aplicable;…"***; en la fracción XV, para: ***"… Mantener el registro de los tratados internacionales celebrados por México, así como de sus modificaciones, terminaciones o denuncias, y de los acuerdos interinstitucionales en el***

ámbito internacional celebrados por las dependencias o entidades de la Administración Pública Federal, así como por los gobiernos de los estados y municipios;…"; en la fracción XVI, para: ***"Formular los dictámenes correspondientes sobre la procedencia de acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional que pretendan suscribir las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como los gobiernos de los estados y municipios;…"***; en la fracción XVII para: ***"Cumplir con los compromisos derivados de tratados internacionales, cuando haya sido designada como autoridad ejecutora;…"***, en la fracción XVIII para: ***"Emitir, para efectos administrativos, las interpretaciones de los tratados de los que México sea parte;…"***, y en la fracción XIX, para: ***"Vigilar y dar seguimiento a la instrumentación jurídica de los compromisos derivados de tratados internacionales y coadyuvar con otras áreas de la Secretaría y las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal en la armonización de la legislación nacional que facilite el cumplimiento de tales compromisos;…"***.

El Reglamento Interior también asigna a todos los directores generales de la Secretaría de Relaciones Exteriores, en el artículo 14, fracción XI, la atribución de **"Participar en la negociación y, cuando corresponda, en la coordinación, ejecución y seguimiento de los tratados y acuerdos interinstitucionales que estén dentro del ámbito de sus respectivas atribuciones…".**

Asimismo, el artículo 28, fracción X, faculta a la Dirección General para la Organización de las Naciones Unidas a ***"Participar en la negociación de tratados, convenios y acuerdos internacionales promovidos por la Organización de las Naciones Unidas, los organismos y mecanismos internacionales especializados y otras instancias internacionales que sean de interés para el país;…"***.

El artículo 38, fracción IX, confiere a la a la Dirección General de Organismos Económicos Regionales y Multilaterales, la atribución de ***"…Proponer elementos para la negociación y participación en tratados,***

acuerdos y convenios económicos que se celebren en los organismos, fondos, programas, mecanismos y foros económicos regionales y multilaterales de su competencia, así como dar seguimiento a los mismos… ”.

El artículo 33, fracción XXIX, faculta a la Dirección General de Asuntos Jurídicos para ***“Promover la ejecución de los tratados bilaterales y multilaterales sobre cuestiones jurídicas y de cooperación judicial internacional, a través de proyectos para su reglamentación en la legislación nacional;… ”***.

El Reglamento Interior dispone, en el artículo 49, primer párrafo, que la Secretaría de Relaciones Exteriores contará con las Secciones Mexicanas de las Comisiones Internacionales de Límites y Aguas ***"… para el cumplimiento de los compromisos adquiridos por el gobierno de México en los diversos tratados y acuerdos que sobre la materia tiene celebrados."***, y la fracción VII, del artículo 49 establece que corresponde a dichas secciones mexicanas ***"Ejercer las demás atribuciones que le confieran los tratados y acuerdos internacionales en materia de límites y aguas internacionales y las que le señale el Secretario"***.

d. La Ley de Tratados de 1992.

El 2 de enero de 1992, se publicó el Diario Oficial de la Federación la Ley sobre la Celebración de Tratados (Ley de los Tratados).

Para expedir esta Ley, el Congreso tuvo que echar mano de las facultades implícitas que le otorga la fracción XXX del artículo 73 constitucional, ya que este artículo no incluye, entre las facultades expresas del Congreso, la de legislar en materia de tratados.

Durante las últimas décadas del siglo pasado, México se propuso negociar tratados de libre comercio, así como tratados para la promoción y protección recíproca de inversiones, los llamados APPRI; asimismo, se hizo miembro de la

Organización Mundial de Comercio. Cuando se expidió la referida Ley de Tratados, en el mes de enero de 1992, México ya estaba negociando el Tratado de Libre Comercio con América del Norte (TLCAN).

Con dicho antecedente, se consideró necesario expedir la Ley sobre la Celebración de Tratados -así lo dice su exposición de motivos-, a fin de establecer un marco jurídico para los diversos tratados sobre libre comercio que México preveía celebrar, y los cuales incluirían mecanismos para solucionar las controversias de orden jurídico, que pudieran presentarse con motivo de las actividades que se llevaran a cabo con base en dichos tratados. La expedición de la Ley de Tratados suscitó muchas interrogantes ya que si, por una parte, contenía algunos artículos que pudieran calificarse como reglamentarios de los constitucionales en la materia, por otra, estableció una nueva clase de tratados a los que llamó "acuerdos interinstitucionales", no obstante que la Constitución sólo prevé una sola clase; del mismo modo que para el derecho internacional sólo existe una sola categoría de tratados, e independientemente del nombre que ostenten y el procedimiento que se siga para su celebración y entrada en vigor.

En lo que podría llamarse la segunda parte de la Ley, o sea, del artículo 8 al 11, se hace referencia a los mecanismos internacionales para la solución de controversias legales (de orden jurídico) contenidos en cualquier "tratado o acuerdo institucional".

Las dos clases de tratados a que se refiere la ley son: los tratados propiamente dichos, y los que llamó "acuerdos interinstitucionales". Los tratados son los previstos por la Constitución mexicana: los celebra el titular del Poder Ejecutivo Federal con la aprobación del Legislativo (el Senado), y son Ley Suprema. Por lo que se refiere a los "acuerdos interinstitucionales", pese a llevar un nombre desconocido tanto en la práctica internacional como en México, por su definición se concluye que no son otros que los tradicionalmente conocidos en México y en todo el mundo como acuerdos o convenios administrativos o ejecutivos, y son los que el derecho internacional conoce como acuerdos en forma

simplificada o informales en el entendido de que ambas clases de tratados se rigen en el ámbito internacional por las mismas normas de validez.

Llamó la atención especialmente que los acuerdos institucionales se hubieran incluido en la ley, pues si bien en México la práctica de celebrar estos acuerdos con el nombre de acuerdos administrativos se remonta a los primeros años de vida independiente, nunca se les había reconocido en la legislación mexicana y se aceptaban a condición de que versaran sobre asuntos de la exclusiva competencia del Ejecutivo Federal, que era el único Poder que los celebraba por medio de la Secretaría de Relaciones Exteriores. También sorprendió que la Ley de Tratados no sólo autorizara a la Administración Federal, sino también a las Estatales y a las Municipales a celebrar los acuerdos interinstitucionales, los cuales, según lo dispone la propia Ley de Tratados, se rigen, al igual que los tratados en debida forma, por el derecho internacional, pero no los somete a la aprobación del Senado y no les da, como a los tratados, la categoría de Ley Suprema; es decir, que la ley les da el mismo tratamiento que se da a los acuerdos administrativos que tradicionalmente celebraban las Administraciones del Poder Ejecutivo Federal.

Son las fracciones I y II del artículo 2º de la Ley de Tratados las que describen, respectivamente, lo que debe entenderse por "tratado" y por "acuerdo interinstitucional", en los términos siguientes:

Ley de Tratados.

> ***"Artículo 2o.- Para los efectos de la presente Ley se entenderá por:***
>
> ***I.- "Tratado": el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación***

requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos.

De conformidad con la fracción I del artículo 76 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los tratados deberán ser aprobados por el Senado y serán Ley Suprema de toda la Unión cuando estén de acuerdo con la misma, en los términos del artículo 133 de la propia Constitución.

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

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

La definición de tratado es sólo una adaptación de la que contiene el artículo 2º, párrafo 1, inciso a, de la Convención de Viena de 1969, en cuyos términos: ***"… 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… ";*** y cita dos artículos constitucionales atinentes: el 76, fracción I, que faculta al Senado a ***"aprobar los tratados internacionales y las convenciones diplomáticas",*** y el 133, que dispone que los tratados celebrados por el Presidente de la República que estén de acuerdo

con la Constitución serán la Ley Suprema de toda la Unión; pero excluye al artículo 89, fracción X, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que otorga al Presidente de la República la facultad de celebrar tratados y, por tanto, de asumir compromisos en nombre de los Estados Unidos Mexicanos si el Senado los aprueba[111].

La misma exposición de motivos de la Ley sobre la Celebración de Tratados dice que los acuerdos interinstitucionales "no requieren ser sometidos a la aprobación del Senado", pues "no son Ley Suprema de la Nación", de donde se desprende que no sería la intención que los acuerdos interinstitucionales se igualaran o reemplazaran a los tratados aprobados por el Senado, es decir, que tuvieran la misma jerarquía. La misma exposición de motivos agrega que el origen de los acuerdos interinstitucionales se debe a "las exigencias, siempre crecientes, de mayor cooperación entre órganos gubernamentales con responsabilidades similares en sus respectivos gobiernos. La gama de actividades de cooperación es muy amplia, abarca, entre otros, acuerdos en materia de radio y televisión, cuestiones aduaneras, asuntos culturales, de energía atómica, exportaciones, forestales, transporte marítimo, vivienda, enseñanza técnica, asistencia médica, seguridad social, turismo, pesca y narcóticos.

---

[111] NOTA. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dice en la jurisprudencia 2ª./J 10/2007, publicada en la página 738, tomo XXV, febrero de 2007, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia constitucional, lo siguiente: " TRATADOS INTERNACIONALES. ADMITEN DIVERSAS DENOMINACIONES, INDEPENDIENTEMENTE DE SU CONTENIDO. Aun cuando generalmente los compromisos internacionales se pactan a través de instrumentos en la modalidad de tratados, debe tomarse en cuenta que conforme al artículo 2, apartado 1, inciso a), de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de la que es parte el Estado mexicano, por "tratado" se entiende el acuerdo celebrado por escrito entre uno o varios Estados y una o varias organizaciones internacionales, o entre organizaciones internacionales, ya conste ese acuerdo en un instrumento único o en varios conexos, cualquiera que sea su denominación particular, de lo que resulta que la noción de tratado es puramente formal siempre que su contenido sea acorde con su objeto y finalidad, pues desde el punto de vista de su carácter obligatorio los compromisos internacionales pueden denominarse tratados, convenciones, declaraciones, acuerdos, protocolos o cambio de notas, además de que no hay consenso para fijar las reglas generales a que deben sujetarse las diferentes formas que revisten tales compromisos internacionales, los que, en consecuencia, pueden consignarse en diversas modalidades. Situación que se sustenta, además, en el artículo 2o., fracción I, párrafo primero, de la Ley sobre la Celebración de Tratados, publicada en el Diario Oficial de la Federación el dos de enero de mil novecientos noventa y dos".

Dicho de otra forma, el ámbito material de los acuerdos interinstitucionales está circunscrito a las atribuciones propias de las dependencias y organismos descentralizados que los suscriben". De lo anterior, cabría deducir que los acuerdos interinstitucionales sólo servirían de instrumento para satisfacer las necesidades de cooperación internacional de las dependencias y organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal en el respectivo ámbito material de su competencia, como lo dice la fracción II del artículo 2º de la Ley de Tratados; por lo cual estos acuerdos interinstitucionales, no podrían referirse a materias que fueran de la competencia del Poder Legislativo, pues no tendrían la categoría de Ley Suprema por no tener la aprobación senatorial, además de que al no tener base constitucional podrían ser impugnados por medio de los recursos legales.

A pesar de lo anterior, en el artículo 8º de la Ley se dispuso que, tanto los tratados como los acuerdos interinstitucionales pueden contener "mecanismos internacionales para la solución de las controversias legales", y a ese efecto el artículo 11 de la Ley de Tratados les otorga la misma condición jurídica a los mecanismos de solución de controversias; ya sea que estén en un tratado o en un acuerdo interinstitucional pues prescribe que: "Las sentencias, laudos arbitrales y demás resoluciones jurisdiccionales derivados de la aplicación de los mecanismos internacionales para la solución de controversias legales a que se refiere el artículo 8o., tendrán eficacia y serán reconocidos en la República, y podrán utilizarse como prueba en los casos de nacionales que se encuentren en la misma situación jurídica, de conformidad con el Código Federal de Procedimientos Civiles y los tratados aplicables".

La Ley de Tratados dispone en su artículo 8º, además, que en los mecanismos de solución de controversias "legales" (de orden jurídico), previstos en "cualquier tratado o acuerdo interinstitucional (administrativo)" que celebre México, pueden ser partes, por un lado, la Federación, y por el otro, uno o varios gobiernos extranjeros; o bien, por un lado, la Federación y, por el otro, una o varias personas físicas o morales extranjeras; o bien, por un lado, la Federación y

por la otra una o varias organizaciones internacionales. También pueden ser partes, por un lado, una o varias personas físicas mexicanas y, por el otro, uno o varios gobiernos extranjeros; o bien, por un lado, una o varias personas físicas o morales mexicanas y por el otro una o varias personas físicas o morales extranjeras; o bien, por un lado, una o varias personas físicas o morales mexicanas y, por el otro, una o varias organizaciones internacionales. Asimismo, el mencionado artículo 8º garantiza a mexicanos y extranjeros "trato conforme al principio de reciprocidad internacional"; asegura garantía de audiencia para las partes así como el debido ejercicio de sus defensas y garantiza imparcialidad en la composición de los órganos de decisión.

Bajo las reglas de la Ley de Tratados queda de lado el principio de derecho internacional de agotamiento de los recursos locales antes de acudir a las instancias internacionales -la cláusula Calvo contenida en el artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-; empero, el que se permita que los inversionistas extranjeros acudan directamente a los mecanismos de solución de controversias previstos en los tratados o acuerdos inter-institucionales, evita la intervención diplomática, a través del reconocimiento del individuo como un verdadero sujeto del orden jurídico internacional, e impide la interposición o protección diplomática, que es el fin de esa cláusula.

En virtud de que la Ley de los Tratados –una ley federal- es la que autoriza la celebración de acuerdos administrativos (interinstitucionales), regidos por el derecho internacional, no hay duda de que es el Estado Mexicano el que los celebra, ya que las entidades facultadas por la ley para celebrarlos son sólo representantes de aquél; de ahí que estos acuerdos puedan ser válidos internacionalmente. La Ley de los Tratados no crea –pues no puede hacerlo-, nuevos sujetos de derecho internacional con capacidad de celebrar tratados; por ello, en última instancia, es el Estado el responsable de esos acuerdos. Debe tenerse presente que el derecho internacional sólo rige relaciones entre los sujetos (personas) del propio orden jurídico, pues son los únicos que poseen el jus tractati (un sujeto de derecho internacional es una entidad a la que el propio derecho

internacional rige directamente y le fija derechos y obligaciones). Por esta razón, la Ley de los Tratados, al disponer que el acuerdo interinstitucional es el convenio regido por el derecho internacional, celebrado con cualquier dependencia u organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal, le está dando a esas instituciones, no la calidad de sujetos de derecho internacional y con ello el ius tractati, sino competencia para pactar en nombre de México, pues esas "instituciones" no pueden contraer por sí mismas compromisos regulados por el derecho internacional, por no ser sujetos de ese orden jurídico; esta calidad la otorga solamente la comunidad internacional de Estados a través del propio derecho internacional, no el derecho interno. En consecuencia, si una dependencia u organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal firma un acuerdo interinstitucional, incluso limitando "limitando a las atribuciones propias de las dependencias u organismos descentralizados a los niveles de gobierno mencionados que los suscriben", el Estado mexicano será el responsable de ese acuerdo en el ámbito internacional, independientemente de cualquier repercusión que en el ámbito interno tenga sobre la institución que lo haya celebrado.

En el anexo titulado "Guía para la conclusión de los tratados y acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional según la Ley sobre celebración de Tratados", se señalan los criterios que pueden servir de pauta para distinguir los compromisos internacionales que han de someterse a la consideración del Senado de la República de aquéllos que el Poder Ejecutivo puede celebrar sin someterlos a esa formalidad.

A fin de cuentas, la Ley de Tratados, aprobada por el Congreso, logró su propósito; dar seguridad a los distintos sujetos de derecho internacional y a los inversionistas extranjeros de que los compromisos incluidos no sólo en los tratados, sino también en los acuerdos administrativos (como las cartas paralelas), serían respetados.

e. Las leyes que remiten a los tratados sobre la materia.

En México, casi todas las leyes cuya materia es susceptible de ser objeto de un tratado internacional, contienen disposiciones en las que se establece que los tratados que existan sobre la misma materia, y que estén vigentes en el país, constituyen excepciones a lo que las propias leyes disponen, lo cual indica que los legisladores están conscientes del imperativo de respetar los tratados que México ha celebrado.

A continuación se transcriben las disposiciones de algunas leyes vigentes en dos mil diez, en las que se hace referencia a los tratados:

Código Civil Federal con su última reforma al 28 de enero de 2010.

> ***"Artículo 12.- Las leyes mexicanas rigen a todas las personas que se encuentren en la República, así como los actos y hechos ocurridos en su territorio o jurisdicción y aquéllos que se sometan a dichas leyes, salvo cuando éstas prevean la aplicación de un derecho extranjero y salvo, además, lo previsto en los tratados y convenciones de que México sea parte.".***

Código Penal Federal con su última reforma al 20 de agosto de 2009.

> ***"Artículo 6o.- Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo.***
>
> ***Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general".***

Código de Comercio.

"Artículo 13.- Los extranjeros serán libres para ejercer el comercio, según lo que se hubiere convenido en los tratados con sus respectivas naciones, y lo que dispusieren las leyes que arreglen los derechos y obligaciones de los extranjeros".

Código Fiscal de la Federación.

"Artículo 1o. Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes".

Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público, con la última reforma publicada el veintiocho de mayo de dos mil nueve.

"Artículo 4.- La aplicación de esta Ley será sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados".

Ley Aduanera.

"Artículo 1o. Esta Ley, las de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías. El Código Fiscal de la Federación se aplicará supletoriamente a lo dispuesto en esta Ley.

Están obligados al cumplimiento de las citadas disposiciones quienes introducen mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, ya sean sus propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualesquiera personas que tengan intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías o en los hechos o actos mencionados en el párrafo anterior.

Las disposiciones de las leyes señaladas en el párrafo primero se aplicarán sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte".

f. Ley sobre la aprobación de Tratados Internacionales en materia Económica.

Se hace referencia a esta ley, publicada en el Diario Oficial de la Federación el dos de septiembre de dos mil cuatro, a pesar de que no es una ley de tratados propiamente hablando, como se desprende de su artículo 1º, que establece lo siguiente:

"Artículo 1. Esta ley es de orden público y tiene como objeto reglamentar el artículo 93 de la Constitución General de la República en materia de las facultades constitucionales del Senado de requerir información a los secretarios de estado,

jefes de departamento administrativo, así como a los directores de los organismos descentralizados competentes sobre la negociación, celebración y aprobación de tratados relacionados con el comercio de mercancías, servicios, inversiones, transferencia de tecnología, propiedad intelectual, doble tributación, cooperación económica y con las demás materias a que se refiere este ordenamiento cuando se relacionen con las anteriores".

La ley permite al Senado de la República desempeñar óptimamente las facultades que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le otorga respecto a los tratados, y en particular a los tratados en materia económica, al proporcionarle los medios para obtener una mayor información acerca del desarrollo de las negociaciones, los antecedentes y las consecuencias de aceptar un tratado, a fin de examinarlo fundadamente, para que en caso de aprobarlo lo haga con base en la información pertinente.

Celebración (conclusión), y entrada en vigor de los tratados.

La conclusión de los tratados.

Ninguna cuestión se ha debatido con mayor amplitud que la inconstitucionalidad formal de los tratados, la cual se conoce con el nombre de "ratificación imperfecta". ¿Qué ocurre, por ejemplo, si dos Estados concluyen un tratado y, luego de que sus representantes lo han declarado obligatorio, uno de ellos afirma que no está obligado, debido a que no se han respetado algunos de sus propios requisitos constitucionales? ¿La validez nacional es enteramente distinta e independiente de la validez internacional, como lo sostienen los dualistas? ¿O un tratado de validez internacional es necesariamente válido en el derecho nacional? O a la inversa, ¿La invalidación nacional de un tratado puede lograr que éste sea internacionalmente inválido, en virtud de que el derecho internacional deja la determinación de los procedimientos relevantes en manos del derecho constitucional de cada país?

Cuando se intercambian las expresiones de consentimiento, resulta difícil imaginar que una de las partes pueda conocer del derecho constitucional de la otra parte mejor que los representantes autorizados de esta última; por tanto, de ordinario ambas partes tendrán que aceptar la declaración de buena fe de su socio, porque de otro modo no sería posible obtener ninguna seguridad en las relaciones que establecen los tratados. Así lo pone de manifiesto la práctica internacional, y en el artículo 46 de la Convención de 1969 establece que un Estado no puede alegar en una situación semejante la violación de una disposición constitucional, "a menos que esa violación fuera manifiesta e interesara a una norma de su derecho interno de fundamental importancia". Luego añade que: "Una violación es manifiesta en el caso de ser objetivamente evidente para cualquier Estado que se rija a sí mismo en esta materia de acuerdo con la práctica normal y de buena fe".

Por tanto, la "práctica normal" de las relaciones internacionales es lo que constituye la norma fundamental en la esfera de los tratados, siempre dentro de los límites de la buena fe.

En cuanto a las organizaciones internacionales, la Convención de 1986 siguió los lineamientos generales de la Convención de 1969, luego de prolongados debates en la Comisión de Derecho Internacional, donde se propuso inicialmente una solución diferente que penalizaba con mayor rigor las violaciones de los instrumentos constitutivos. El texto finalmente adoptado por la Conferencia de 1986 bajo la forma de artículo 46,3 manifiesta claramente la intención de adoptar la misma solución que se aplicó al caso de los tratados celebrados entre Estados. Sin embargo, la terminología es diferente: al mismo tiempo que confirma que la práctica general prevaleciente entre los Estados es lo que cuenta en la aplicación de ambas Convenciones, la Convención de 1986 establece también que "ahí donde corresponda" deberá tomarse en consideración "la práctica normal... de las organizaciones internacionales". Lo que implica que puede haber una "práctica normal" en todas las organizaciones internacionales, si bien hasta ahora esa

práctica sólo se ha aplicado a cuestiones muy específicas. Esa limitación obedece a la diferencia estructural de las organizaciones internacionales[112].

Por lo que se refiere a la llamada "ratificación imperfecta", la Suprema Corte de Justicia de la Nación Mexicana sostiene los criterios siguientes:

1.- La tesis 2ª. LXXXIV/2007, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 384, tomo XXVI, del mes de julio de 2007, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia constitucional, es del tenor literal siguiente:

> ***"TRATADOS INTERNACIONALES. DEBEN PRESUMIRSE APEGADOS AL TEXTO CONSTITUCIONAL HASTA EN TANTO SE DEMUESTRE SU INCONSTITUCIONALIDAD EN LA VÍA PROCEDENTE. El artículo 128 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la obligación de todo servidor público de protestar guardar la Constitución y las leyes que de ella emanen; obligación que recae, en el caso de los tratados internacionales, entre otros, en el Presidente y en los miembros del Senado de la República, por lo que los actos provenientes de dichos servidores se presumen constitucionales hasta en tanto se pruebe su inconstitucionalidad ante los Tribunales de la Federación o su ilegalidad ante los Tribunales Contenciosos Administrativos. Así, basta que un tratado internacional lo firme el Ejecutivo, por sí o por conducto de plenipotenciario facultado, lo apruebe el Senado y se publique en el Diario Oficial de la Federación, para presumir que es acorde con la Constitución Federal, en el entendido de que esta presunción legal subsistirá hasta en tanto se declare la inconstitucionalidad o ilegalidad correspondiente por el órgano competente y en vía idónea".***

---

[112] Cfr. REUTER, PAUL. Op. cit., pp. 34-36.

2.- La tesis P. IX/2007, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 6, tomo XXV, abril de 2007, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia constitucional, dice:

"TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL. La interpretación sistemática del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los tratados internacionales y las leyes generales. Asimismo, a partir de dicha interpretación, armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el texto constitucional, así como con las normas y premisas fundamentales de esa rama del derecho, se concluye que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, en la medida en que el Estado Mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales y, además, atendiendo al principio fundamental de derecho internacional consuetudinario "pacta sunt servanda", contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional".

3.- La tesis P. LXXVII/99, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 46, tomo X, noviembre de 1999, de la novena

época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia constitucional, es del tenor literal siguiente:

"TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. *Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de*

Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal".

Del texto de los criterios judiciales transcritos, se advierte que en el sistema jurídico mexicano, la Corte Suprema considera que la invalidación nacional de un tratado puede lograr que éste sea internacionalmente inválido, por considerar, implícitamente, que el derecho internacional deja la determinación de los procedimientos relevantes en manos del derecho constitucional de cada país; sin

embargo, nuestro Máximo Tribunal acepta la declaración de buena fe de los Estados contratantes, y, aunque no se especifica que sólo acepta la reclamación de inconstitucionalidad si la violación fuere manifiesta e interesara a una norma de derecho interno de fundamental importancia, de acuerdo con la práctica normal de los tratados internacionales, debe entenderse así, ya que la "práctica normal" de las relaciones internacionales es lo que constituye la norma fundamental en la esfera de los tratados, siempre dentro de los límites de la buena fe.

La aplicación de los tratados.

En un sistema estrictamente dualista, los tribunales sólo podrán aplicar una norma de un tratado tras haberla "transformado" en una ley nacional, lo que de ordinario se hace mediante un decreto legislativo. En consecuencia, los tratados adoptan las características del derecho nacional, de modo que pueden ser suspendidos o abrogados por una legislación posterior. En un sistema semejante, la responsabilidad final de la aplicación de un tratado corresponde al gobierno y a la legislatura. En otros Estados, los tribunales aplican el derecho de los tratados sin recurrir a ninguna "transformación" previa y las normas internacionales prevalecen sobre las normas nacionales, excepto por lo que se refiere a la posibilidad de la promulgación posterior de leyes que contravengan a las normas del tratado en cuestión. Con objeto de simplificar la tarea de los tribunales, a menudo se establece que éstos pueden o deben buscar la asesoría del ministro de Relaciones Exteriores por lo que atañe a la interpretación de un tratado; en otros casos, el ministro de Relaciones Exteriores somete su opinión al tribunal en calidad de amicus curiae.

Por tanto, en los términos del derecho internacional, la aplicación correcta de los tratados corresponde a cada Estado y a su constitución. Pero nada impide que un tratado restrinja la libertad de los Estados para realizar esa tarea en un caso dado o en toda una serie de casos. Por ejemplo, un tratado podrá especificar que sus disposiciones crean ciertos derechos para los individuos, quienes pueden esgrimirlos ante los tribunales. También podría establecer la aplicación inmediata

de sus normas por parte de los tribunales nacionales, sin que para ello sea necesario efectuar una "recepción" o una "transformación", El tratado incluso puede establecer que sus normas prevalecerán en los tribunales por encima de cualquier disposición nacional, incluida la legislación posterior. Por supuesto, este género de obligaciones afecta la organización del poder judicial, o incluso a la constitución, motivo por el cual los tratados de esta clase –por ejemplo, los tratados que crean las Comunidades Europeas- sólo podrán concluirse si se observan los requerimientos constitucionales más estrictos.

Si de lo que se trata, sobre todo, es de asegurar la interpretación uniforme de los convenios multilaterales, con objeto de impedir que los tribunales de los distintos Estados destruyan la unidad de un tratado mediante su interpretación divergente, entonces también será necesario establecer el referéndum de un organismo internacional. En la Convención de la Haya (XII) de 1907 sobre el establecimiento de una Suprema Corte Internacional, se contempló la posibilidad de apelar, ante un tribunal internacional, contra las decisiones de los tribunales nacionales; no obstante, fue necesario hacer ciertos ajustes en consideración a las dificultades constitucionales de Estados Unidos, y el hecho es que la Convención no entró jamás en vigor. Otra solución sería la de imponer a los tribunales nacionales de última instancia la obligación de someter los problemas de la interpretación y de la validez de ciertas decisiones unilaterales a un tribunal internacional que dicte un fallo preliminar: esta es la solución adoptada por el derecho de la Unión Europea.

Por supuesto, la resolución más radical consistiría en asegurar la supremacía del derecho internacional sobre el derecho nacional, especialmente en su modalidad extrema de la supremacía de los tratados sobre todos los decretos nacionales, incluyendo los que se establezcan posteriormente; sin embargo, la expectativa de una transformación tan profunda de las estructuras tradicionales aún resulta prematura. Mientras que en un Estado federal las relaciones existentes entre el derecho federal y el derecho estatal en los tribunales de los estados que integran la federación se rigen por el derecho de esta última, en la comunidad

internacional prevalece una situación muy diferente: aquí debe enfatizarse que las relaciones existentes entre el derecho internacional y el derecho nacional en los tribunales nacionales se rigen por el derecho nacional. Siempre que un tratado particular prescribe la supremacía del derecho internacional sobre el derecho nacional en los tribunales nacionales, el derecho internacional da un paso más hacia la estructura jurídica prevaleciente en las entidades federales.

Resulta conveniente añadir dos observaciones. La primera de ellas es que estos comentarios se refieren en general a cualquier norma internacional, cualquiera que sea su fuente; sin embargo, algunos aspectos corresponden específicamente a las normas establecidas por un tratado. Es sobre todo para estas últimas, por oposición a las normas consuetudinarias o a los principios generales del derecho, que adquiere importancia la idea de la "transformación" de una norma de derecho internacional en una norma de derecho nacional. Al contrario de lo que ocurre con los tratados, la costumbre y los principios generales no derivan de un acto jurídico. En segundo lugar, la aplicación de un tratado concluido por una organización internacional en conformidad con las "normas de la organización", mencionadas en el artículo 2,1 (j) de la Convención de 1986, plantean teóricamente los mismos problemas que corresponden a los tratados que celebran los Estados. Sin embargo, estos problemas sólo se presentan en la práctica si la organización interesada cuenta con su propio tribunal y concluye tratados que es posible aplicar en los casos que se someten al fallo de un tribunal semejante[113].

En el sistema jurídico mexicano, los tratados internacionales que celebre el Presidente de la República, deberán ser sometidos a la aprobación del Senado, según lo dispone el artículo 89, fracción X, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pero esto no determina que los tribunales sólo puedan aplicar esos tratados después de haber sido transformados en una ley nacional, mediante un decreto legislativo, puesto que su sola firma por el Ejecutivo, por sí o

[113] Cfr. Ibid., pp. 36-40.

por conducto del plenipotenciario facultado, la aprobación del Senado y su publicación en el Diario Oficial de la Federación, permiten presumir su constitucionalidad (hasta en tanto se demuestre lo contrario en la vía procedente), y obligan al Poder Judicial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 133 de la Constitución Federal, de donde la aplicación correcta de los tratados corresponde al Estado Mexicano y a su Constitución.

El tratado como un acto jurídico y como una norma. Los tratados contractuales y los tratados legisladores. Los tratados y los principios generales del derecho internacional.

Los tratados son obligatorios en virtud de que los Estados aceptan voluntariamente regirse por ellos; son actos jurídicos en los que participa la voluntad humana y por esta razón podemos referirnos al mecanismo o al carácter operativo de los mismos. La palabra "tratado", pues, incluye tanto el acto como su resultado, a saber: la norma. No habría ningún acto si no existiese la intención de aplicar una norma, así como la norma no podría ser sino el resultado de un acto. Por tanto, no es posible separar el acto de la norma, si bien es necesario distinguir uno de la otra.

En realidad, esta distinción no presenta dificultades. En efecto, junto con el contenido medular o sus disposiciones más importantes, un tratado empieza por enumerar a las partes y sus representantes, y termina con el acto de su firma. Además, el texto del tratado incluye lo que suele llamarse –sobre todo en la práctica de las Naciones Unidas" las "cláusulas finales", mismas que especifican las condiciones generales conforme a las cuales las disposiciones más importantes habrán de producir sus efectos. Entre esas condiciones figuran, por ejemplo, desde cuándo y en relación con quién habrán de producirse dichos efectos, así como muchos otros puntos, como son la manera de convertirse en una parte del tratado, la forma y la fecha de su entrada en vigor, las reservas, el depósito de los instrumentos de ratificación, etcétera. Es obvio que la mayoría de las cláusulas finales, al contrario de lo que ocurre con las normas más importantes, surten su efecto antes de que el tratado entre en vigor (artículo 24,4 de la Convención de 1969), y esto sucede, de hecho, tan pronto como se ha

adoptado el texto, ya que el propósito del tratado es precisamente solucionar los problemas que se presentan en esa coyuntura concreta. La importancia práctica de esta distinción entre las diversas disposiciones de un tratado se manifiesta, por ejemplo, en lo que se refiere a la identificación de los tratados, que puede variar de acuerdo con el "acto" o con la "norma", según que prevalezca uno o la otra.

En todo caso, determinar si predomina el aspecto del "acto" o el de la "norma" no carece de consecuencias. Por lo que toca a la interpretación del tratado, si se hace que la norma dependa del acto que la ha creado y se sujete estrictamente a éste, la determinación de la intención de las partes será el factor decisivo frente a cualquiera otra consideración más alejada de las circunstancias en las que se concluyó el acto. De igual modo, si lo que cuenta esencialmente es el acto creador del tratado, resulta muy difícil elaborar las disposiciones aplicables a la resolución de los conflictos entre las normas del tratado que se contradicen entre sí, debido a que todos los tratados provienen de voluntades estatales soberanas y jurídicamente iguales; por tanto, sus efectos son meramente relativos, de modo que no hay razón para que un tratado prevalezca sobre otro. Por otra parte, si se considera conveniente tomar en cuenta el objeto de las normas y sus características intrínsecas, podría hacerse el intento de establecer cierta jerarquía entre los tratados. Por último, las consecuencias jurídicas del consentimiento viciado se verán bajo una luz diferente según que se conceda la precedencia del acto o de la norma. En el primer caso, los fundamentos de la invalidez se concebirán ampliamente, en la medida en que el consentimiento constituye la única base del tratado; en el segundo caso se adoptará una posición más restrictiva en vista de las necesidades legislativas de la sociedad internacional. Así pues, la distinción que se establece entre el acto y la norma se relaciona en alguna medida con otra distinción, a saber: la bien conocida inclinación a considerar unos tratados internacionales como contratos y otros como legisladores[114].

[114] Cfr. Ibid, pp. 40-43.

II.- LA PARTICIPACIÓN EN LA CELEBRACIÓN DE LOS TRATADOS.

La cuestión de la participación en los tratados –esencialmente en los tratados multilaterales- surgió desde 1945 debido a diversas razones, tales como el fortalecimiento de la solidaridad internacional, el creciente número de las organizaciones internacionales, la descolonización y, en su momento, el antagonismo Este-Oeste. Un número creciente de Estados y de organizaciones internacionales han sentido la necesidad de participar en más tratados. Esto ha generado la convocatoria a "conferencias" internacionales donde, debido a lo nutrido de la participación, las decisiones se toman por mayoría de votos, lo que inevitablemente desagrada a algunos participantes. En consecuencia, estos últimos reclaman, como una consecuencia final de su participación en el tratado, el derecho a excluir, de su consentimiento final, las disposiciones que no les convienen. Esto lo hacen mediante la formulación de "reservas" al tratado. Como lo veremos, la expresión jurídica de todas estas necesidades implica diversos elementos, algunos tradicionales, otros más recientes, en relación con los Estados o con otras entidades. Sin embargo, las dos cuestiones principales se refieren a: 1. la capacidad general para concluir tratados, y 2. las reservas. Y también se relacionan con dos momentos diferentes: el primero incluye la distinción entre los tratados y otras entidades y hace hincapié en las tensiones políticas de la sociedad internacional contemporánea, mientras que el segundo es de naturaleza más bien técnica.

La capacidad general para concluir tratados.

Los Estados.

Todo Estado cuenta con la capacidad necesaria para concluir tratados. La Conferencia de Viena de 1968-1969 no estableció una nueva comunidad internacional. Sólo enunció el deseo de abrir la Convención de 1969 a todos los Estados, al mismo tiempo que reservaba para la Asamblea General de las Naciones Unidas el derecho a invitar a cualquier Estado que no fuese miembro de

las Naciones Unidas o de agencias especializadas, o una de las partes del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, para que accediera a la Convención. Además, mediante una Declaración sobre la Participación Universal en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, la Conferencia solicitaba a la Asamblea General que asegurara la mayor participación posible en la convención, pero esa petición sólo fue atendida en 1974. Aun cuando ahora se usa la expresión "cualquier Estado", se confina a la legislación de la Organización y puede ser restringido por esa misma legislación. Además, las Naciones Unidas no tienen el monopolio de la elaboración y la conclusión de tratados multilaterales generales. Las negociaciones pueden realizarse dentro de un grupo de Estados y culminar en tratados de carácter universal, o abarcar cuestiones de interés universal, sin que ello signifique que estén abiertas a todos los Estados. Cualesquiera que sean las objeciones contra un enfoque semejante en aras de las justicia o de la mera conveniencia política, dicho enfoque, de suyo, no está prohibido por ninguna norma de derecho internacional general, y a menudo se ha recurrida a él en las esferas del desarme o de los arreglos territoriales para adaptarse a la distribución desigual de responsabilidades políticas entre los Estados.

Como ejemplo de lo anterior basta observar el privilegio de las potencias nucleares en la elaboración de un texto abierto a todos los Estados para su firma, que se manifestó con toda evidencia en el Tratado de Proscripción de las Pruebas Nucleares del 25 de julio de 1963, y el Tratado de la Antártica de 1959, que fue redactado también por un número limitado de Estados y está ampliamente abierto a otros Estados, aunque confiere derechos particulares a los Estados que hayan expresado su interés por la investigación científica en la Antártica[115].

Otras entidades.

Las entidades distintas de los Estados pueden ser partes de los acuerdos que se rigen por el derecho internacional público. Sin embargo, estas entidades

[115] Cfr. Ibid., pp. 103, 121-122.

difieren radicalmente de los Estados porque nunca poseen capacidad plena e irrestricta para ser partes de cualquier clase de tratado: sólo gozan de este derecho en la medida de que el mismo se le confiere en virtud de un status particular y por cuanto es reconocido por las otras partes del acuerdo. Esto se aplica incluso a las entidades establecidas para detentar el poder en un Estado que todavía no se ha constituido como tal, sino que está in fieri, como los comités nacionales, los movimientos de liberación nacional, o un poder revolucionario en conflicto con un gobierno. Los acuerdos que un Estado concluye con tales entidades pueden constituir tratados con respecto a ese Estado. La participación (muy delimitada) de algunos movimientos de liberación nacional en las conferencias de las Naciones Unidas, así como el resultado de esta participación, se han definido en forma estricta (resolución 3280 –XXIX-, de la Asamblea General del 10 de diciembre de 1974). La capacidad de elaboración de tratados varía de una organización a otra y se rige por las normas de cada organización (artículo 6o. de la Convención de 1986), es decir, en particular por "los instrumentos constitutivos, las decisiones y las resoluciones que se adopten de acuerdo con ellos, así como la práctica establecida de la organización" (artículo 2,1 –j- de la Convención de 1986). Por lo que se refiere al derecho a participar en tratados multilaterales irrestrictos, sólo existe en los términos del tratado, si es que existe, y únicamente para las organizaciones expresamente mencionadas. Este acceso es todavía muy limitado, a pesar del considerable apoyo político y doctrinal que ha recibido. Por ejemplo, no se otorgó a las Naciones Unidas el acceso a las Convenciones de Ginebra sobre las fuerzas para el mantenimiento de la paz. Los únicos acuerdos que permiten tal posibilidad son los que se refieren a las mercancías, la protección ambiental y la seguridad nuclear o, sobre todo, la Convención sobre el Derecho del Mar de 1982 (Anexo IX); en todos esos casos se restringe el acceso a las organizaciones que disfrutan de facultades que les confieren sus Estados miembros, en concreto y esencialmente a la Comunidad Europea (ahora Unión Europea). En virtud de que las comunidades no se adaptan exactamente al molde de las organizaciones internacionales, esos precedentes apenas cuentan. En última instancia, la Convención de 1986 constituye el único

ejemplo de un tratado multilateral irrestricto, abierto a todas las organizaciones internacionales, es decir, a "las organizaciones internacionales invitadas a participar en la Conferencia" (artículo 82), para la firma y los actos de confirmación formal, y a cualquiera otra organización que tenga la capacidad necesaria para concluir tratados y cuyo instrumento de accesión contenga "la declaración de que está capacitada para concluir tratados" (artículo 84)[116].

Las reservas.

En términos del artículo 2,1 (d) de la Convención de 1986, que reitera los términos del artículo 2,1 (d) de la Convención de 1969 (excepto por la referencia a las organizaciones internacionales y a la confirmación formal), la reserva "significa una declaración unilateral, como quiera que se exprese o designe, hecha por un Estado o por una organización internacional en el momento de firmar, ratificar, confirmar formalmente, aceptar, aprobar o acceder a un tratado, y con lo cual se propone excluir o modificar el efecto jurídico de determinadas disposiciones del tratado por lo que se refiere a su aplicación a ese Estado o a esa organización".

Desde el punto de vista formal, las reservas aparecen generalmente como un incidente en la conclusión de un tratado, aunque algunos tratados consideran la posibilidad de hacer reservas específicas "en cualquier momento" en que se presenten ciertas circunstancias que modifiquen el alcance de los compromisos. Las reservas enuncian esencialmente una condición: el Estado acepta contraer obligaciones siempre que no se apliquen ciertos efectos jurídicos del tratado, ya sea por exclusión o por la modificación de una norma, o por la interpretación o aplicación de la misma. Los Estados expresan a menudo su intención en forma ambigua, de ordinario obedeciendo a consideraciones políticas internas, en particular por medio de "declaraciones interpretativas" que no tendrían ningún sentido si no fuesen de hecho reservas.

---

[116] Cfr. Ibid, pp. 103-105-122.

Aunque las reservas son técnicamente posibles en los tratados bilaterales, no tienen en ese caso ningún sentido práctico ni alguna función genuina, porque equivaldrían, de hecho, a una reapertura de las negociaciones que hayan terminado. Su significado pleno se torna evidente en las convenciones multilaterales, en la estrecha relación que tienen con la norma que rige la adopción del texto de un tratado.

En vista de que cada tratado puede establecer libremente sus propias normas en lo que respecta a las reservas, esto es, en efecto, una simple política de la elaboración de los tratados. Surgen ciertas dificultades cuando un tratado no se ocupa de esta cuestión. Esto ocurre a menudo, sobre todo en situaciones difíciles en las que durante las negociaciones se elude el tema por temor a prolongar las discusiones o a obtener un resultado incierto. Las Convenciones de 1969 y 1986 proporcionan un ejemplo notable de esta situación: ¡ambas eluden el tema de las reservas en sus disposiciones finales. La Convención sobre la Prevención y el Castigo del Crimen de Genocidio, que también guardó silencio sobre ese punto, provocó una conocida Opinión Asesora de la Corte Internacional de Justicia (Internacional Court of Justice Reports 1951, p.15), que se vio obligada a escoger entre dos teorías opuestas. Una era la teoría tradicional que favorece la integridad de la Convención, o sea el sometimiento de la admisibilidad de las reservas al consentimiento de todos los Estados contratantes. La Corte se inclinó por la otra teoría, a saber, la que otorga precedencia a la universalidad en el caso de los tratados ampliamente irrestrictos, y aceptó la posibilidad de las reservas con la sola condición de que no se pongan en peligro el objeto y el propósito del tratado. De acuerdo con la Corte, sin embargo, cada Estado contratante estaba facultado para evaluar la validez de una reserva individualmente y desde su propio punto de vista, de modo que el Estado que formulaba la reserva se convertía en una parte del tratado en los Estados que aceptaran su reserva, pero no en relación con los demás. Como resultado de esa posición radicalmente relativista, cada tratado se fragmentaba en un conjunto de relaciones convencionales distintas, no sólo con diferentes contenidos, sino vinculando a algunos Estados que no reconocían a todos los demás como partes del tratado.

En la Conferencia de Viena se revisaron de nuevo los aspectos básicos del problema y se sugirió una fórmula de libertad limitada para que una reserva fuese consistente con un tratado sólo si se reconocía como tal por una mayoría calificada de Estados partes, en principio por una mayoría de dos tercios. Pero al final prevaleció una corriente bastante liberal que estimulaba la participación máxima en los tratados y protegía a las minorías contra la opresión mayoritaria, de tal modo que, por lo menos, en dos puntos del texto final era menos restrictivo aun que el de la Comisión de Derecho Internacional, que sugirió que la mera mención de las reservas autorizadas debería excluir la posibilidad de otras reservas, y que debería presumirse que una objeción a una reserva impedía que el Estado que formulaba esta última fuese considerado como una parte en sus relaciones con el Estado que la objeta. Aunque las Convenciones de 1969 y 1986 no dicen nada sobre la cuestión de las reservas a sus propias disposiciones, varios Estados formularon reservas, algunas de las cuales provocaron las objeciones de otros Estados.

El derecho a formular reservas, reconocido por las Convenciones de Viena, tiene un carácter residual: todo tratado puede restringirlo. En particular mediante la prohibición de las reservas en general o de cierto tipo de reservas. Si el tratado sólo permite ciertas reservas que se han especificado, entonces se excluye cualquier otra reserva (artículo 19, apartado b). Si el tratado no dice nada al respecto, sólo se prohibirían las reservas que sean incompatibles don su objeto y propósito.

Cuando se formula una reserva, los otros Estados u Organizaciones deben hacer una elección. Si la reserva está expresamente autorizada por el tratado, entonces no operará el mecanismo de la aceptación o de la objeción, excepto por una posible controversia acerca de si la forma en que la reserva se formula está efectivamente contemplada por la autorización. Si no es éste el caso, los otros Estados u organizaciones podrán aceptar la reserva, objetarla o callar al respecto. En los términos del artículo 20,5 de las Convenciones de Viena de 1969 y 1986, se considera que la reserva ha sido aceptada por los Estados que no la objeten al

cabo de un período de doce meses después de la notificación de la reserva, o en la fecha en que expresen su consentimiento para contraer obligaciones en virtud del tratado, lo que suceda al último. La aceptación de una reserva por un Estado que haya dado su consentimiento para contraer obligaciones en virtud del tratado tiene un objeto importante: el Estado que formula la reserva se convierte en una parte del tratado "en relación con" el Estado que la acepta a partir del momento de la aceptación, si el tratado está en vigor para ambos, o a partir del momento en que el tratado entre en vigor. La aceptación de la reserva por parte de un Estado o de una organización basta para que su autor se convierta en una parte del tratado.

Luego de examinar el efecto específico de las reservas y de las objeciones, debemos considerar ahora su efecto general sobre el conjunto de las normas contenidas en un tratado. Este efecto equivale a dividir el tratado en una serie de tratados diferentes: el tratado es obligatorio en su totalidad entre los Estados que no hayan formulado ninguna reserva; las porciones del tratado que no se ven afectadas por la reserva "A" se aplican entre los Estados o las organizaciones que formulan esa reserva y quienes los consideran como partes; lo mismo se aplica a las porciones del tratado que no se ven afectadas por la reserva B. Con objeto de que opere el sistema, las disposiciones de un tratado deben ser separables en la medida en que lo requieran las reservas, siguiendo la norma de que las reservas deben ser compatibles con el objeto del tratado. A fin de fortalecer la unidad del régimen del tratado, el artículo 22 de las Convenciones de 1969 y 1986 permite que se retiren en cualquier momento las reservas en forma unilateral, a menos de que se disponga otra cosa en el tratado, como si fuesen anexos del tratado y no parte de él. Sin embargo, en el caso de la sucesión de un Estado de reciente independencia a un tratado multilateral, se mantiene la reserva formulada por el Estado predecesor, a menos que el Estado de independencia reciente exprese una intención contraria o formule una reserva acerca del mismo tema que el de la

reserva anterior (Convención sobre la Sucesión de Estados respecto de Tratados, artículo 20)[117].

Como ejemplo de la interpretación de una reserva por los tribunales federales en México, encontramos la tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 793, tomo XXII, julio de 2005, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación, materia constitucional, que es del tenor literal siguiente:

> ***"NOTARIADO. EL ARTÍCULO 10, FRACCIÓN I, DE LA LEY RELATIVA DEL ESTADO DE JALISCO, AL ESTABLECER QUE PARA OBTENER LA PATENTE DE ASPIRANTE A NOTARIO SE REQUIERE SER CIUDADANO MEXICANO POR NACIMIENTO Y NO HABER OPTADO POR OTRA NACIONALIDAD, NO TRANSGREDE EL ARTÍCULO 32 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Los artículos 32 y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establecen que el ejercicio de los cargos o funciones para los cuales por disposición de la propia Constitución se requiera ser mexicano por nacimiento se reserva a quienes tengan esa calidad y no adquieran otra nacionalidad, y que tal reserva será aplicable a aquellos cargos o funciones que así lo señalen otras leyes federales; y que las leyes del Congreso de la Unión y los tratados celebrados por el Presidente de la República con aprobación del Senado son Ley Suprema. Asimismo, en el Anexo 1 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, relativo a las reservas en relación con medidas existentes y compromisos de liberalización, por parte de México se asentó que sólo los nacionales mexicanos por nacimiento podrán obtener la patente para ejercer como notarios públicos. En ese sentido, el artículo***

[117] Cfr. Ibid., pp. 105-113.

10, fracción I, de la Ley del Notariado del Estado de Jalisco, al prever que para obtener la patente de aspirante al ejercicio del notariado se requiere ser ciudadano mexicano por nacimiento y no haber optado por otra nacionalidad, no transgrede el referido artículo 32, ya que al haberse formulado por el Estado Mexicano la reserva mencionada, y al tener el referido Tratado rango de Ley Suprema de la Unión, es inconcuso que el Estado de Jalisco sólo atendió a lo dispuesto por ella al legislar en lo relativo a la materia notarial. Además, es importante que esa función se ejerza sólo por mexicanos por nacimiento que no opten por otra nacionalidad, toda vez que la actividad notarial reviste suma importancia al conferir publicidad, certeza y seguridad jurídica a los actos o negocios que hace constar, es decir, en atención a la fe pública que se le ha delegado al notario para intervenir en determinados actos o negocios y que, por tanto, es indispensable que esté libre de cualquier posibilidad de vínculo jurídico hacia otros países".

III.- LOS EFECTOS DE LOS TRATADOS.

Esencialmente, el efecto de un tratado es la creación de normas jurídicas, la generación de derechos y obligaciones. Todo tratado "es obligatorio para las partes que figuran en él y deberán ser ejecutados por éstas de buena fe" (Convenciones de 1969 y 1986, artículo 26).

Los efectos en relación con las partes.

Por su propia naturaleza, un tratado se vincula estrechamente con un acto jurídico y con la norma creada por medio de ese acto. Los efectos del tratado se

relacionan con los autores del acto: emanan de la voluntad de éstos y no son nada distinto de esa voluntad. En términos muy generales, este es el principio básico[118].

Ilustra la consideración relativa a que los efectos del tratado se relacionan con las partes del acto, la tesis del Undécimo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, publicada en la página 2678, tomo XXVI, septiembre de 2007, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta (México), que dice:

> ***"TRATADOS INTERNACIONALES. SÓLO OBLIGAN AL ESTADO QUE LO SUSCRIBE. De acuerdo a la doctrina aceptada, sobre el derecho internacional, no todo tratado internacional o documento internacional que suscriba y ratifique un Estado como México, puede ser aplicado a otro Estado si este último es ajeno a dicho pacto; es decir aunque para México dicha convención es obligatoria, ello sólo ocurre con los Estados parte de dicho documento y no puede aplicarse a aquellos sujetos de derecho internacional que no formen parte de él. Por otro lado, conforme a los artículos 4º, 17, 27, 19, 24, 28 y 34 de la "Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados", los tratados internacionales entre uno o varios Estados y una o varias organizaciones internacionales o entre organizaciones internacionales estén sometidos en virtud del derecho internacional independientemente de la convención, sólo se aplicarán a los Estados que los hayan celebrado, por haber dado su consentimiento, el cual sólo surtirá efecto si el tratado lo permite o los Estados celebrantes y las organizaciones celebrantes o, según el caso, las organizaciones suscriptoras convienen en ello, y si se indica claramente a qué disposiciones se refiere el consentimiento. De lo anterior, se deriva que un***

[118] Cfr. Ibid., pp. 125-126.

tratado entre uno o varios Estados y una o varias organizaciones internacionales sólo será obligatorio para cada uno de los Estados que formaron parte de los mismos, de tal suerte que, un tratado no crea obligaciones ni derechos para un tercer Estado o una tercera organización sin el consentimiento de ese Estado o de esa organización".

La interpretación.

La primacía del texto, especialmente en el derecho internacional, es la norma central de toda interpretación.

De acuerdo con el artículo 31 de las Convenciones de 1969 y 1986, la interpretación deberá basarse simultáneamente en "el contexto". El contexto incluye el texto mismo (incluidos el preámbulo y los anexos) y cualquier acuerdo referente al tratado que haya sido establecido entre todas las partes en relación con su conclusión, así como "cualquier instrumento elaborado por una o más de las partes en relación con la conclusión del tratado, y que haya sido aceptado por las otras partes como un instrumento relacionado con el tratado". Los otros elementos que deberán tomarse en consideración son "cualquier acuerdo ulterior entre las partes" acerca de la interpretación o aplicación del tratado, "cualquier práctica ulterior a la celebración del tratado que establezca el acuerdo de las partes en relación con su interpretación" y "cualesquiera normas pertinentes del derecho internacional que sean aplicables a las relaciones entre las partes".

Estos elementos, matizados de manera cuidadosa y sutil, constituyen primaria y simultáneamente las guías básicas de la interpretación. Por lo que toca a los términos usados en estos acuerdos, deberán interpretarse de buena fe, de acuerdo con su significado ordinario y a la luz del objeto y el propósito del tratado. Sólo podrá descartarse el significado ordinario de los términos si puede establecerse la intención de las partes en este sentido.

Es a partir de estos elementos, que incorporan primordialmente la intención de las partes, que el sentido del tratado debe establecerse normalmente. Sólo en

una etapa posterior podrá admitirse el cúmulo de medios de interpretación complementarios (artículo 32), tales como el trabajo preparatorio o las deducciones para reconstruir la intención de las partes, sobre todo por referencia a las circunstancias de la conclusión del tratado-, ya sea para confirmar los resultados de la interpretación o para evitar los resultados ambiguos, manifestándose absurdos o poco razonables, obtenidos sobre la base exclusiva de los elementos primarios.

Cuando se consideraron los artículos 31 y 32, de la Convención de Viena, un punto que suscitó fuertes discusiones fue la decisión de si el trabajo preparatorio debería desempeñar sólo un papel secundario. Se prefirió esta última solución, ya que, desde el punto de vista jurídico, todos los factores enumerados en el artículo 31 constituyen la expresión auténtica de las intenciones de las partes, mientras que las intenciones registradas en el trabajo no son definitivas. En realidad, la utilización del trabajo preparatorio implica desplazarse en un terreno incierto: su contenido no está definido con precisión ni certificado con rigor, y manifiesta las deficiencias o posibles errores de los negociadores. Además, no siempre se publica el trabajo preparatorio, y aun cuando así se hiciera, podría haber ciertas reticencias para alegarlo contra los Estados –cada vez más numerosos en vista de los modernos métodos de accesión-, que no tomaron parte en las negociaciones.

Sin embargo, el comentario de la Comisión de Derecho Internacional de la Organización de las Naciones Unidas pone de manifiesto cuán importante es en la práctica el trabajo preparatorio, y las decisiones judiciales que menciona manifiestan cuán útil es la aclaración de ciertos puntos que de otro modo habrían permanecido obscuros. En última instancia, las disposiciones de ambas convenciones son muy moderadas y no sería apropiado cuestionarlas a partir de razones meramente doctrinales. Podría haber ligeras variaciones en las posiciones de los autores, y aunque estos matices podrían vincularse a las preferencias doctrinales, no coinciden realmente con ninguno de los principales

sistemas jurídicos del mundo. La transición de una intención a su expresión escrita ha generado problemas idénticos y soluciones similares en todo el mundo[119].

El artículo 31 de la Convención de Viena de 1969, se titula "Regla general de interpretación" y menciona los diversos elementos que se han de tomar en cuenta para interpretar un tratado[120]. En lo fundamental, las reglas no difieren de las que en México contienen los ordenamientos jurídicos para la interpretación de las leyes y los contratos, pues comienza a decir que la interpretación de un tratado se debe hacer de acuerdo con el principio de buena fe y "conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin"; es decir, que la regla toma en cuenta tanto el método de la interpretación literal –el texto del tratado", como el método de la interpretación funcional –el objeto y el fin del tratado-. El artículo se refiere también a lo que debe entenderse por "el contexto de un tratado", así como a otros elementos relevantes para interpretar un tratado y de los cuales cabe destacar el relativo a "toda práctica ulterior seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado".

Los artículos 32 y 33 de la Convención de Viena se refieren, respectivamente, a los medios de interpretación complementarios, tales como los trabajos preparatorios y las circunstancias de celebración del tratado, y a la interpretación de los tratados autenticados en dos o más idiomas. Este último contiene reglas muy útiles para resolver los problemas que se presentan cuando hay discrepancias en los distintos textos, ya que si anteriormente era costumbre redactar los tratados en un solo idioma, que en ocasiones no era el de las partes, o bien, se señalaba que uno de los textos prevalecía sobre el otro cuando el tratado se redactaba en dos idiomas, en la actualidad, los tratados bilaterales están redactados en los idiomas de las partes y el inciso 1, del artículo 33, ordena que "Cuando un tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes

---

[119] Cfr. Ibid., pp. 126-132.

[120] Cfr. PALACIOS TREVIÑO, Jorge: op. cit., pp 201 y 202.

convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos". En el caso de los tratados multilaterales generalmente se redactan en varios idiomas y todos tienen también el mismo valor[121].

En los artículos 34 a 37, la Convención de Viena de 1969 se refiere a los tratados y los terceros Estados y en ellos se desarrolla el principio general "res inter alios acta" (los tratados sólo crean obligaciones entre las partes); a su vez, el artículo 38 dispone que lo dispuesto en esos artículos, "no impedirá que una norma enunciada en un tratado llegue a ser obligatoria para un tercer Estado como norma consuetudinaria de derecho internacional reconocida como tal", es decir, que los tratados celebrados por un Estado que no es parte en la Convención de Viena de 1969, se les puede aplicar una norma que esté en la convención, no por estar en ésta, sino por ser de derecho consuetudinario[122].

Los efectos para quienes no son partes.

El artículo 26 de las Convenciones de 1969 y 1986 establece: ***"Todo tratado en vigor es obligatorio para las partes que figuran en él y deberá ser ejecutado por éstas de buena fe."*** Por tanto, los tratados no son obligatorios

---

[121] NOTA. Por lo que se refiere a la aplicabilidad de los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena en el ordenamiento jurídico mexicano, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo el criterio contenido en la tesis 2a. CLXXI/2002, publicada en la página 292, tomo XVI, diciembre de 2002, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materias constitucional y común, con el rubro siguiente: TRATADOS INTERNACIONALES. SU INTERPRETACIÓN POR ESTA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN AL TENOR DE LO ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 31 Y 32 DE LA CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL 14 DE FEBRERO DE 1975).

[122] NOTA. Sobre la interpretación de los tratados internacionales, son aplicables, además, los siguientes criterios del Poder Judicial de la Federación de México:
a) El criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis P. IX/2007, publicada en la página 6, tomo XXV, abril de 2007, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Baceta, materia constitucional, con el rubro siguiente: "TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL".
b).- La tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación número Tesis: P. LXXVII/99, publicada en la página 46, tomo X, noviembre de 1999, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia constitucional, con el rubro siguiente: "TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL".

para los terceros Estados y las organizaciones internacionales, quienes no tienen que ejecutarlos (artículo 34) (pacta tertiis nec nocent nec prosunt).

Sin embargo, hay casos donde un tratado procura crear, por lo menos en parte, derechos y obligaciones para terceros Estados y organizaciones internacionales, y en donde el tratado está sujeto al consentimiento de estas entidades: éste es el clásico ofrecimiento de estipular derechos y obligaciones para un tercer Estado en los términos del tratado[123].

Los efectos derivados del consentimiento de terceros.

Este es el único caso (aparte de la formación de una costumbre), contemplado por la Convención de 1969 y más tarde por la Convención de 1986. Después de establecer el principio de que un tratado no crea obligaciones o derechos para un tercer Estado u organización sin el consentimiento de éstos (artículo 34), las Convenciones se ocupan por separado de las obligaciones (artículo 35), y de los derechos (artículo 36), antes de considerar la revocación o la modificación de las obligaciones o de los derechos de terceros Estados (artículo 37).

Por lo que toca a las obligaciones y los derechos, las partes deben tener la intención de crearlos mediante una disposición, y el tercer Estado o la organización deben otorgar su consentimiento. Una primera diferencia estriba en el hecho de que mientras que el artículo 35 sólo establece la creación de obligaciones para un solo Estado u organización internacional, el artículo 36 prevé que el beneficiario de los derechos puede ser un Estado, un grupo de Estados, o bien una organización internacional, un grupo de ellas o todas ellas. Una segunda diferencia muy importante es que las obligaciones deben aceptarse expresamente por escrito; si bien un Tercer Estado u organización puede aceptar simplemente los derechos otorgados por un tratado, de tal modo que el asentimiento del Estado "se dará por supuesto mientras no indique lo contrario, a menos que el tratado lo

[123] Cfr. REUTER, PAUL. Op. cit., pp. 132-134.

estipule de alguna otra manera", en cambio el asentimiento de la organización "se regirá por las normas de esta última". La Comisión de Derecho Internacional esgrimió dos razones para justificar esta diferencia entre los Estados y las organizaciones internacionales. Primero, en general es imposible dar por supuesto el asentimiento de una entidad cuya capacidad está limitada, a diferencia de lo que ocurre con los Estados. Segundo, los "derechos" de las organizaciones internacionales se vinculan más estrechamente a funciones particulares que los derechos de los Estados, y es normal que una extensión de las funciones de la organización deba respetar sus propias normas. En efecto, el consentimiento que se da por supuesto es un mecanismo técnico que va más allá de la mera introducción de una flexibilidad mayor en las formas de consentimiento.

El Relator especial y la Comisión de Derecho Internacional se refirieron a un acuerdo colateral para la creación de obligaciones, pero no aclararon nada más. Por lo que se refiere a la creación de derechos, se propusieron dos teorías durante la discusión: una basada en un acuerdo colateral, la que entra en la "stipulation pour autrui" o "determinación de un tercero". Mediante esta última, los terceros beneficiarios disfrutarían esos derechos de inmediato, independientemente de su aceptación. La Comisión estaba dividida sobre este punto, con una ligera mayoría a favor de la teoría del acuerdo colateral.

El mecanismo de la stipulation pour autrui o determinación de un tercero incluye un alejamiento mayor del principio del efecto relativo de las convenciones en comparación con el principio del acuerdo colateral, ya que este último se adhiere estrictamente al principio de que es imposible que un tratado tenga efecto alguno sobre terceros. La elección entre ambas teorías plantea el problema del efecto de los actos unilaterales –una promesa, un ofrecimiento o un compromiso- en el derecho internacional, hasta el momento en que se consolidan por la aceptación. Podría afirmarse que en el derecho internacional, por oposición al derecho nacional, pocas situaciones inciden con suficiente frecuencia en circunstancias similares, de modo que en el primero resulta más difícil la identificación de las normas de comportamiento que facultan a los terceros para

tomar en cuenta los actos unilaterales. Sin embargo, sobre todos desde el fallo de la Corte Internacional de Justicia en el caso Nuclear Tests (Internacional Court of Justice Reports 1974, p. 267 párrafos 42 y siguientes), no puede descartarse que un acto unilateral que incluya la intención de contraer obligaciones en los términos de una declaración presente el carácter de un "compromiso jurídico", sin necesidad de ningún quid pro quo o "aceptación posterior". Por tanto, en principio no es objetable admitir que un tratado confiere un derecho a un Tercer Estado, entendiéndose que, en relación con ese Estado, el tratado no es más que un acto unilateral colectivo. En efecto, la Corte fue más allá de lo que se requería para justificar una stipulation pour autrui, lo que en modo alguno excluye la aceptación del beneficiario; su característica distintiva es sólo la producción inmediata de esos efectos, aunque el beneficiario pueda rechazarlos cuando se le den a conocer. Así es como, en la práctica, en algunas situaciones podría ser conveniente escoger una teoría y no la otra.

De hecho, por lo menos en lo que respecta a la creación de derechos, la Comisión no optó por ninguna teoría, y la redacción del artículo 36 de la Convención de 1969 referente a los Estados, que más tarde confirmara la Convención de 1986 en lo tocante a las organizaciones, puede corresponder a cualquier explicación. Pero el cometario sobre los proyectos de artículos y la provisión adoptada para la creación de derechos pone de manifiesto que los textos se refieren predominantemente a la teoría del acuerdo colateral. En efecto, el asentimiento del beneficiario existe incluso para la creación de derechos, aunque este asentimiento se da por supuesto, de modo que implica un presunto acuerdo tácito. En cuanto al beneficiario adopta una posición sobre los efectos de la estipulación, el presunto acuerdo se vuelve explícito si se aceptan los efectos, o desaparece si los efectos se rechazan (al parecer en forma retroactiva, aunque las Convenciones de Viena no aclaran este punto). En todo caso, el acuerdo colateral es el concepto decisivo en el mecanismo creado por las Convenciones de Viena.

Por tanto, convendrá analizar más de cerca la operación del acuerdo. Por una parte, si lo integra un estado o una organización que acepta la obligación o el

derecho; por la otra, si intervienen todas las partes del tratado. Pero ¿cómo debería considerarse entonces la intención de las partes del tratado, que en conjunto constituyen una de las partes del tratado colateral? En cierto sentido, ésta es una intención singular que antes se ha considerado como creadora de un acto colectivo unilateral; pero también una suma de voluntades individuales, y el análisis de esa suma de voluntades tiene cierto efecto sobre las consecuencias jurídicas del acuerdo colateral.

La Convención de 1969 se ocupó de esta cuestión en forma parcial y resumida, en el artículo 37 ("La revocación o la modificación de las obligaciones o de los derechos de terceros Estados"), cuyas disposiciones se extendieron a los tratados de las organizaciones internacionales en los términos de la Convención de 1986, pero el artículo 37 sólo se ocupa de un aspecto del problema. En el caso de una obligación, la revocación o la modificación requiere, aparte del consentimiento de las partes del tratado, el consentimiento del tercer Estado u organización internacional; el acuerdo colateral se consolida como un tratado separado. Lo mismo se aplica en el caso de un derecho que "no puede revocarse o modificarse por las partes si se establece que no se pretendía que el derecho fue revocable o estuviese sujeto a modificación sin el consentimiento del tercer Estado o de la tercera organización" (para citar la Convención de 1986); si no se satisface esta condición, las partes del tratado inicial podrían modificar o revocar el derecho en cuestión. Las Convenciones no se ocupan de los efectos de la modificación de un tratado principal por el retiro de una de las partes o por cualquier otra razón.

En efecto, los tratados colaterales plantean los problemas referentes a los grupos de tratados, es decir, de los tratados que no necesariamente obligan a las mismas partes, pero que están vinculados por lazos de interdependencia que varían de un caso a otro en cuanto a su naturaleza o alcance. Ha habido un número creciente de estos grupos de tratados en las relaciones internacionales contemporáneas, sobre todo en el campo económico; pero las Convenciones de 1969 y 1986 no trataron de incluirlos y se basaron en ejemplos anteriores, tratando

sobre todo de proteger la soberanía estatal, pero sin privar a los Estados del beneficio de los tratados aparentemente dirigidos a todos los Estados.

Sin embargo, las Convenciones de 1969 y 1986 no intentaban regular en detalle todos los aspectos del derecho de los tratados, de modo que muchas cuestiones se dejaron abiertas, sobre todo en lo tocante al efecto de los tratados sobre terceros Estados. Tal es el caso, entre otros, de la aplicación de normas diferentes a los derechos y a las obligaciones[124].

Los efectos que dependen de mecanismos específicos.

Las normas clásicas sobre la ausencia de efectos de los tratados sobre terceros, admite excepciones. En efecto, la mayoría de estos casos no son excepcionales en absoluto, porque los efectos se relacionan sólo con hechos, no con los derechos y las obligaciones. Así ocurre: a) cuando un tercer Estado u organización se refiere al tratado simplemente como una norma para sus propias obligaciones (la cláusula de la nación más favorecida); b) cuando el tratado constituye un acto ilegal respecto de un tercer Estado u organización en cuyo favor se aplican luego las normas sobre la responsabilidad internacional, o c) cuando el tratado, aparte de su carácter convencional, constituye un precedente que contribuye al desarrollo de una norma consuetudinaria. En cambio, en otros casos son más específicos, en particular, d) los tratados referentes a la aparición de un tema nuevo en el derecho internacional; o, e) los tratados que implican una entidad compuesta. Por último, algunos casos parecen constituir excepciones genuinas al principio de pacta tertiis, es decir, f) los "tratados de status", los "regímenes objetivos" o los "derechos in rem"; pero incluso en estos casos, en lugar de ser considerados como excepciones, reciben a menudo otras explicaciones, sobre todo si se recurre al concepto de los "acuerdos informales" en el sentido más amplio, que es el que la práctica puede aceptar.

---

[124] Cfr. Ibid., pp. 134-138.

Descripción de los efectos de los tratados:

a). La referencia a otro tratado (la cláusula de la nación más favorecida). Por esta cláusula un Estado o una organización se compromete a otorgar a otro Estado u organización todos los beneficios que pueda otorgar posteriormente a cualquier otro Estado u organización. Por tanto, el tratado determina una parte de sus efectos por referencia a otro tratado.

b). El tratado como un acto ilegal respecto de terceras partes. Los actos ilegales pueden consistir no sólo en hechos materiales, sino también en transacciones legales como son los tratados. Desde el punto de vista exclusivo del derecho de los tratados hay dos acuerdos válidos, pero en virtud de que se oponen entre sí, sólo uno de ellos puede ejecutarse. La ejecución de este tratado constituirá una violación del compromiso contraído en el otro tratado, e implicará la obligación de efectuar una reparación. Este efecto del tratado ejecutado sobre el tratado no ejecutado se deriva de nuevo de un simple hecho y no equivale a una excepción al principio de que los tratados no tienen ningún efecto sobre terceros.

c). El tratado como un precedente para la costumbre. El artículo 38 de la Convención de 1969 sólo estatuye, con gran cautela, lo siguiente: "Nada en los artículos 34 a 37 impide que una norma establecida en un tratado llegue a ser obligatoria para un tercer Estado (la convención de 1986 agrega "o una tercera organización"), como una norma consuetudinaria del derecho internacional reconocida como tal.

En el caso de los tratados restringidos, a fin de demostrar que se ha formado una norma consuetudinaria, se asigna gran importancia al número y a la repetición de esos tratados en la práctica de todos los Estados, con el fin de demostrar que la norma establecida corresponde a una necesidad percibida que se reconoce como tal.

Por lo que toca a los tratados multilaterales irrestrictos, no se trata de una cuestión de mera repetición. Las dificultades surgidas de la ausencia de ratificación por parte de alguno de los Estados, tienden a ser superadas

suponiendo que esos tratados originan las normas consuetudinarias correspondientes. Como un ejemplo de la formación rápida del derecho consuetudinario sobre la base de grandes convenciones multilaterales, se encuentra el desarrollo del derecho del espacio exterior. Sin embargo, la formación de una norma consuetudinaria que se extiende más allá de las partes del tratado no se determina en primer lugar por el tratado como tal, sino por el hecho de que quienes no son partes han aplicado sus normas o reconocido su carácter consuetudinario, o por lo menos toleran su aplicación por otros en circunstancias en las que normalmente se habría esperado que la objetaran.

d). Los tratados referentes a un nuevo asunto jurídico. Dos tipos de tratados se incluyen en estos cambios: 1) los que se ocupan de la creación de un nuevo Estado o una nueva organización internacional, y 2) los que obligan al predecesor en el caso de una sucesión de sujetos jurídicos.

Los tratados que se ocupan de la creación de un Estado nuevo o de una organización internacional nueva.- En los casos del surgimiento de un nuevo Estado, debe atenderse a tres observaciones: Primera, cualesquiera que puedan ser los efectos del tratado, no es el tratado de suyo el que da vida al estado, sino el hecho de que la entidad en cuestión llena todos los requisitos de calidad de Estado (un gobierno responsable que ejerce un control estable sobre un territorio y su población). Segunda, un rechazo de este punto de vista equivaldría a afirmar que el Estado es el objeto del tratado, lo que basta para establecer conexiones específicas entre el Estado y las partes del tratado, pero no para convertirlo en una parte del tratado. Su situación en relación con las partes dependerá de los términos del tratado; y si el tratado involucra derechos y obligaciones para el nuevo Estado, esto ocurrirá en virtud de los compromisos que pueda haber contraído al nacer. Tercera, la práctica internacional pone de manifiesto que, antes de que nazca un Estado, de ordinario prevalece una situación provisional de un gobierno embrionario que ejerce un grado variable de control sobre un área territorial y su población; esta entidad organizada concluye acuerdos con Estados, los que reconocen haber contraído obligaciones en virtud de esos acuerdos de

conformidad con el derecho internacional; la existencia misma de tales acuerdos significa que el nuevo Estado constituido a partir del organismo provisional será una parte de los compromisos internacionales que le conciernen.

e). Las nuevas organizaciones internacionales. Pueden hacerse las mismas observaciones, con ciertos matices, respecto de las organizaciones internacionales nuevas. La diferencia esencial es que una organización internacional no es, en la práctica, un producto de la naturaleza, sino el resultado de un tratado que establece en detalle todas las condiciones de su existencia. Aunque podría parecer extraño que se considere a la organización como un tercero en relación con su propia carta constitutiva, no podría considerarse como una parte de esa carta. La organización debe su existencia jurídica a su carta constitutiva y se rige por ella; la carta podrá alegarse en su contra y ella también podrá alegarla a la vez. En este caso no podemos recurrir simplemente a la marca general de los artículos 34-37 de las Convenciones de 1968 y 1986. No podrá considerarse que las obligaciones de las organizaciones se deriven de su aceptación explícita, porque entonces ¡los Estados no podrían modificar su instrumento constitutivo sin su consentimiento! Por tanto, el artículo 37 no se aplica, y debe aceptarse que el tratado tiene efectos directos sobre la organización simplemente porque la organización es objeto del tratado; pero la organización no es una parte de su carta constitutiva. Nos enfrentamos así a una situación donde la alternativa simple, "parte" o "no parte", no abarca todos los efectos de un tratado. Sin embargo, parecería propio apropiado que se tratara esto como una excepción al principio pacta tertiis, que nunca ha tenido el curioso efecto de impedir que un tratado cree un nuevo sujeto jurídico.

f). Los tratados referentes a una sucesión de estados sujetos jurídicos (sucesión de Estados).- La Convención de 1978 sobre la Sucesión de Estados respecto de los Tratados se ocupa de la no transmisión de las obligaciones del tratado (hacer tabula rasa), o de su transmisión (continuidad de los compromisos) al Estado sucesor. La solución que consiste en hacer tabula rasa se aplica a los Estados de independencia reciente (fundamentalmente los que habían sido

territorios coloniales europeos, para asegurar su libertad completa), mientras que la continuidad se aplica a la unificación o separación de los Estados (independientemente de que siga existiendo o no el Estado que ha experimentado la separación). Por tanto, el régimen de la sucesión en materia de tratados deberá tomarse por lo que es: un compromiso basado en consideraciones políticas, como son la preocupación por liberar a los países descolonizados de todos los compromisos asumidos por la potencia colonial, así como el deseo de impedir que los Estados eludan sus compromisos previos mediante la fusión, o que repudien, en virtud de la separación, ciertas obligaciones que el Estado en conjunto aceptó cuando se concluyó el tratado. Cuando la personalidad del nuevo Estado pone de manifiesto una realidad social genuina y autónoma, los compromisos no se transmiten; pero cuando, en efecto, el nuevo Estado ha participado en la gestación de los compromisos de su predecesor, hay una continuidad fundamental y los compromisos se transmiten al Estado sucesor en la medida en que ello sea compatible con su carácter.

En el caso de la separación, el Estado sucesor no es realmente un tercero en relación con ciertos compromisos del Estado predecesor, mientras que los nuevos Estados independientes sí lo son en términos morales y sociológicos. De nuevo se observa que ciertos efectos de un tratado pueden tener sobre los Estados que no son parte se deben a razones desligadas del principio pacta tertiis, los cuales les impiden ser considerados como terceros Estados.

La sucesión de tratados referentes a las organizaciones internacionales implica inmediatamente varias dificultades específicas. En efecto, mientras que hay muchos casos de sucesión de un Estado a una organización o viceversa, resulta mucho más difícil contemplar la sucesión de una organización a otra. De hecho, la sucesión requiere continuidad natural de algunos elementos entre el predecesor y el sucesor. Como sucede entre los Estados, esos elementos son el territorio y la población. Sólo que esos elementos no existen para las organizaciones internacionales, que son entidades completamente abstractas cuya existencia depende de la voluntad de los Estados miembros. Algunos

tratados transfirieron la propiedad de una organización disuelta a una nueva (de la Liga de las Naciones a las Naciones Unidas, de la Organización para la Cooperación Económica Europea OCEE a la Organización para la Cooperación Económica y Desarrollo OCED, de un organismo creado por un acuerdo de mercancías a otro, etc.), pero, antes que casos auténticos de sucesión, tenemos aquí arreglos aislados y empíricos, ninguno de los cuales ha considerado jamás la "transmisión" de un tratado concluido por la propia organización.

g) Los tratados referentes a entidades compuestas (organizaciones internacionales).

El régimen general. La expresión "entidades compuestas" podría usarse para describir las estructuras políticas dotadas de personalidad propia en el derecho internacional, pero que están integradas por unidades componentes que hasta cierto punto disfrutan también de una personalidad jurídica internacional. Por orden decreciente de descentralización, esas estructuras son: Estados federales, confederaciones, organizaciones internacionales que ejercen funciones estatales.

En un Estado federal, sólo la entidad compuesta es ella misma un Estado en los términos del derecho internacional; los tratados concluidos válidamente por el Estado federal son obligatorios para las provincias, los cantones o las repúblicas cuya asociación constituye el Estado, a menos que la Constitución Federal exima a esas entidades de cumplir con los tratados concluidos en esferas específicas, lo que en la práctica impedirá que un Estado se comprometa en esas esferas. El Estado federal tendrá que incluir entonces, en sus tratados, una "cláusula federal" en cuyos términos sólo se compromete a recomendar determinado comportamiento a sus "provincias". En cambio, cuando un Estado federal permite muy excepcionalmente que un Land o cantón concluyan ciertos tratados, esto se hará con su consentimiento o bajo su control, en condiciones tales que el Estado federal no pueda considerarse como un tercero en relación con los tratados respetados en una porción de su territorio.

No ocurre así en las confederaciones, donde tanto la confederación como sus Estados miembros están facultados para celebrar ciertos tipos de tratados. Actualmente este supuesto sólo se presenta en un contexto político diferente, a partir de las "organizaciones" o "comunidades" que tienden a tener un propósito económico antes que político o militar. Son "organizaciones con poderes estatales", aunque a menudo se les llama organizaciones "supranacionales" o "integradas"; el ejemplo más importante es el de la Unión Europea. Surgen problemas similares, pero en medida mucho menor, y no a nivel jurídico en su mayor parte, en las organizaciones cuyos poderes no se derivan de los poderes cedidos por el Estado. La dificultad esencial de dichas entidades compuestas reside ante todo en la identificación precisa de las facultades respectivas de la estructura global y de sus componentes. Además, hay a menudo una interdependencia de facto entre los poderes que se ejercen a niveles diferentes; por tanto, un curso de acción exitoso requiere que las decisiones se tomen en estos niveles en forma de consulta, o incluso en una forma subordinada. Esto puede ilustrarse con dos ejemplos. Cuando una organización como la Unión Europea concluye un acuerdo de pesca con un tercer Estado, los Estados miembros deberán controlar la aplicación del tratado por medio de su política marítima. Los Estados miembros no pueden alegar una ignorancia e los acuerdos de la organización; propiamente hablando, no son terceros en relación con esos acuerdos. Otro ejemplo lo constituyen los tratados que determinan privilegios, inmunidades y obligaciones de los Estados miembros de una organización en sus relaciones con el Estado en cuyo Estado tiene su sede la organización. Por ejemplo, la Asamblea General de las Naciones Unidas adoptó una Convención sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Naciones Unidas, mediante la resolución de 13 de febrero de 1946, la que se abrió a la accesión de todos los Estados miembros. Las Naciones Unidas no son, en sí mismas, una parte de esos acuerdos, pero el Secretario General ha sostenido correctamente que no es un tercero en relación con la Convención concluida en los términos del artículo 104 de la Carta de las Naciones Unidas. Las Naciones Unidas concluyeron también un acuerdo de sede con Estados Unidos, el 26 de junio de 1947, que era

inmediatamente obligatorio para los Estados miembros sin su consentimiento explícito y por escrito. Ambos ejemplos ponen de manifiesto que se requiere cierta flexibilidad por lo que se refiere a las disposiciones de los artículos 34 a 37 de la Contención de Viena.

Cuando una organización internacional concluye un tratado se compromete teóricamente a tres clases de relaciones convencionales. La primera se refiere a las relaciones existentes entre la organización internacional y la otra parte, las cuales desempeñan naturalmente el papel principal. La segunda se refiere a las relaciones existentes entre la organización internacional y sus Estados miembros por lo que toca al tratado; estas relaciones pueden faltar cuando los Estados miembros se reservan el derecho a pasar por alto esos compromisos; en cambio, los Estados miembros podrían estar obligados a cumplir ciertos deberes con la organización, lo que depende del instrumento constitutivo de cada organización, que es la fuente de derechos y de obligaciones de los Estados miembros. La tercera clase de relaciones se establece entre los Estados miembros y las otras partes del tratado concluido por la organización; estas relaciones no existen automáticamente, pero pueden llegar a existir y aquí se trata de evaluar las condiciones y el régimen en cuyos términos surgen ellas.

Estas relaciones están sujetas a las generales del derecho de los tratados arraigadas en el consensualismo no formalista; las partes deben ser informadas cabalmente de sus compromisos y deben haber otorgado su consentimiento; toda solución es concebible dentro de este marco jurídico básico.

h) Los “tratados de status”, los “regímenes objetivos” y los “derechos in rem”.

1. Los gobiernos internacionales de facto. Esta teoría se basa en el supuesto de que los actos de los gobiernos internacionales de facto (los triunfadores en un gran conflicto mundial), son obligatorios para otros Estados, porque están actuando, en aras del interés general, en circunstancias en que no era posible ninguna otra solución. Éste es el razonamiento que se esgrime ahora

para justificar los efectos erga omnes de ciertos instrumentos del siglo XIX, como son los Tratados de Viena (1815), y de París (1856). Una posición más audaz, adoptada por algunos juristas, consiste en considerar a ciertos organismos de las Naciones Unidas como órganos de la "comunidad internacional", disfrutando en tal virtud de ciertas facultades que la Carta no les confiere. La explicación resulta superflua, porque la validez de los acuerdos emanados de tales gobiernos de facto depende del consentimiento de otros Estados, y no hay ninguna excepción real al principio pacta tertiis.

Ahora se justifica el concepto de los gobiernos internacionales de facto incluso por otro argumento, basado en el castigo de la agresión (Convención de 1969, artículo 75; Convención de 1986, artículo 76)

2. Los tratados de status o los regímenes objetivos.

Las situaciones se describen como objetivas cuando se aplican a los sujetos del derecho internacional o a territorios internacionales, y se consideran válidas erga omnes, como en el derecho privado se acepta generalmente que el status de las personas o de la propiedad de los inmuebles es válido para todos. Debe resaltarse que en el derecho internacional no hay una autoridad común semejante a diferencia del derecho privado, en que cada Estado discierne el status de los sujetos jurídicos y de los títulos territoriales, por lo que el carácter obligatorio de los tratados de status o regímenes objetivos depende del reconocimiento del Estado. Ninguna "situación objetiva" o "status" es oponible de suyo: sólo el reconocimiento por otros Estados le da ese carácter.

3. Los derechos in rem.

Los artículos 11 y 12 de la Convención de 1978 sobre la Sucesión de los Estados respecto de los tratados, prevén los regímenes de fronteras y otros regímenes territoriales en la sucesión de Estados. Estas disposiciones reconocen la posibilidad de que los Estados asignen derechos y obligaciones a un territorio, lo que equivale a introducir el concepto de los derechos in rem. El extenso texto

del artículo 12 sólo establece que el Estado sucesor adopta, como tal, los derechos y las obligaciones territoriales del Estado predecesor como se encuentran. Significativamente, las disposiciones sobre este punto no corresponden al derecho de los tratados y sólo se refieren a la sucesión estatal. En otras palabras, los Estados que no son partes de los tratados comprometidos permanecen en la misma posición en relación con ellos, con la excepción del Estado sucesor. En cuanto a este último, su situación como sucesor prevalece sobre su status de no parte, a menos que pueda demostrarse que el tratado que objeta se concluyó en violación a sus derechos o de una norma general del derecho internacional (artículos 6, 13 y 14 de la Convención de 1978). Por interesantes que puedan ser estas disposiciones por lo que se refiere a la creación de derechos asignados a un territorio, no indican por ello algún mecanismo jurídico para que las disposiciones del tratado referente a un régimen territorial puedan alegarse contra terceros Estados.

Si se acepta que los derechos asignados a un territorio son obligatorios para cualquier Estado, a menos que éste lo objete, se ampliará el alcance del concepto del derecho in rem introducido por esos artículos. Pero incluso admitiendo que en el derecho internacional general, excepto en el caso de objeción, hay un régimen especial que rige el status territorial, esto no afectaría fundamentalmente al principio pacta tertiis; este efecto, en lugar de deberse a una función modificada de la voluntad o, en otras palabras, al consensualismo del tratado, se derivaría simplemente de las características específicas del objeto del tratado[125].

IV. EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL Y LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA.

[125] Cfr. Ibid., pp. 138-164.

1. El derecho tributario internacional.

El derecho tributario internacional comprende "la totalidad de las prescripciones jurídicas que se refieren a la imposición relativa a los supuestos de hecho que tienen lugar en el exterior de las fronteras nacionales[126]. Se compone de:

- Normas de derecho internacional en general y, sobre todo, de derecho internacional contractual.

- Normas de derecho de la comunidad internacional.

-Normas de derecho interno.

Por presupuesto de hecho que se produce fuera de las fronteras nacionales se entiende aquél fiscalmente relevante, "que implica relaciones con ámbitos territoriales o con ordenamientos jurídicos de más de un Estado y por el que surgen créditos tributarios para más de un Estado.

Pero también al margen de las relaciones económicas pueden tener lugar presupuestos de hecho (fiscalmente relevantes), que se realizan fuera de las fronteras nacionales, como pueden ser en el caso del impuesto sobre sucesiones, cuando el heredero reside en un Estado diferente a aquél en donde residía el de cujus, o bien cuando la herencia se encuentra en más de un Estado, o, en el ámbito del impuesto sobre la renta, cuando el pago de los alimentos que deban satisfacerse sea realizado en el extranjero.

Suponiendo que el impuesto sea recaudado para atender a la descentralización existente en el territorio de un Estado (regiones, cantones, provincias, municipios), las normas jurídicas que definen los supuestos de hecho en relación con los que se subroga como acreedor fiscal de otro Estado o de uno de sus entes locales, forman parte del derecho tributario internacional. Pero las

---

[126] Cfr. VOLGEL, CLAUS. *El Derecho Tributario Internacional* (traducción de Begoña Villaverde); en AMATUCCI, ANDREA, et allii, *Tratado de Derecho Tributario,* tomo I, *El Derecho Tributario y sus Fuentes,* ed. Temis, S.A. Bogotá, Colombia 2001, pp. 705-734.

normas que regulan la imposición por parte de más de un ente local de un mismo Estado, no pertenecen al derecho tributario internacional.

A diferencia de lo que sucede en la esfera del derecho privado, en el derecho administrativo, penal y procesal, todo Estado aplica su propio derecho, igual a como acontece en el derecho tributario. Por esto, sólo necesita, acerca de estas ramas jurídicas, limitar la aplicación del propio derecho y ello sobre supuestos de hecho que tienen relación con el extranjero.

Así como al derecho tributario se lo considera parte del derecho administrativo, también al derecho tributario internacional se lo tiene como una parte del derecho administrativo internacional. En ambos casos se evidencia la particularidad del derecho tributario, que no se ocupa, en primer lugar, como el derecho administrativo, de realizar fines determinados en la realidad externa al derecho, es decir, conservar o bien transformar circunstancias; más bien, el derecho tributario debe distribuir entre los ciudadanos la carga fiscal requerida por las necesidades financieras del Estado, de acuerdo con el principio de capacidad contributiva. En verdad, el tipo de distribución de la carga puede modificar las condiciones personales. Sin embargo, ello no elimina el carácter de fondo específico del derecho tributario; eso ha determinado el nacimiento –en el derecho tributario internacional- de una serie de problemas y cuestiones absolutamente peculiares, que no surgen en ninguna otra rama del derecho.

El derecho internacional permite un gravamen sobre hechos y valores económicos, aun cuando estos tengan lugar o se manifiesten en un Estado extranjero. Esto sólo requiere que el presupuesto de sujeción a gravamen denote cualquier relación real con el territorio nacional (la denominada genuine link), en particular, si el sujeto pasivo tiene su residencia o es nacional de ese Estado.

2. La imposición relativa a situaciones de hecho que se verifican en el exterior.

Los impuestos indirectos (impuestos sobre los negocios, impuestos especiales sobre el consumo y el transporte), inciden normalmente sólo en

relaciones jurídicas nacionales. Tales impuestos deberán gravar la utilización de las rentas, y limitarse al territorio nacional. La tentación de gravar también el consumo extranjero con un impuesto sobre los negocios de importación, se mitiga por la consideración económica de que el producto interno no podría ser suficientemente competitivo respecto de aquellos extranjeros no gravados por una imposición análoga.

Resulta clara la orientación de someter al consumidor nacional a los impuestos generales sobre los negocios (impuesto al valor agregado o sobre el valor añadido). Respecto a la oportunidad de recaudar el impuesto, existe el "principio de gravamen en origen", y el "principio de gravamen en destino". De acuerdo con el primero, es el Estado en donde los bienes han sido producidos, el legitimado para recaudar el impuesto y también para retenerlo; el impuesto que grava la producción y su traslación en el caso de negocios en el extranjero se cuestiona, por cuanto las mercancías de los distintos Estados no se gravan en la misma medida. En la Comunidad Europea se aplica el principio de "gravamen en destino", que permite que los bienes exportados no sean gravados por los impuestos o que se devuelva el impuesto en el momento de la exportación; además, a los bienes importados se los debe gravar igual como se hace con los bienes producidos en territorio nacional. En cualquier caso, el principio del gravamen en origen y el principio de gravamen en destino se diferencian sólo por la compensación o devolución en la frontera.

A diferencia de los impuestos indirectos, los directos –o sea, el impuesto sobre la renta, el producto y el patrimonio, así como sobre las sucesiones y donaciones- se recauda, en numerosas ocasiones, aunque su presupuesto de hecho haya tenido lugar en el extranjero; están sujetas, por ejemplo, a gravamen, las entradas realizadas desde el exterior, los patrimonios depositados allá y otros similares.

La discusión acerca del "principio de la renta mundial" y el "principio de la fuente" (o principio territorial), es antigua. Sobre todo, en Latinoamérica se han inclinado con fuerza a favor del reconocimiento universal del principio de la fuente;

también, organizaciones internacionales como la Cámara de Comercio Internacional y la Internacional Fiscal Association, se han expresado a favor de ese reconocimiento. En cuanto a qué puede ser adelantado a favor de una u otra solución, se diferencia entre aquellos que respetan la eficiencia ("efficiency") económica, y aquellos que respetan la equidad ("equity").

La eficiencia es un concepto económico. Este se basa en el presupuesto de que la productividad sea máxima cuando los factores que contribuyen a obtener la renta sean distribuidos mediante los mecanismos de mercado. Las leyes tributarias que no perjudican la distribución de los factores, mediante la fuerza del mercado, son denominadas neutrales. Existe unanimidad acerca de la imposibilidad de que las leyes sean neutrales por entero, pero un elevado grado de neutralidad es valorado de manera positiva. En la ciencia económica muchos distinguen entre "neutralidad de las exportaciones de capital" y "neutralidad de las importaciones de capital". Hay neutralidad de exportación de capital cuando la decisión de invertir en el territorio nacional o en el exterior, y eventualmente en cuál, no es influida por las leyes tributarias; ello conduce a un empleo eficiente del capital. Neutralidad de la importación del capital sería el tratamiento paritario de la inversión nacional y extranjera en el territorio en donde se realiza la inversión. La orientación que hoy prevalece en la economía es la de considerar ineficiente la neutralidad de la importación de capital o, en todo caso, no indispensable para la eficiencia. Contra esta orientación, una minoría de economistas ha expuesto serios argumentos. Así, han llamado la atención sobre el hecho de que la distinción entre neutralidad de exportación y de importación del capital en realidad no es compatible con el concepto de neutralidad. Una efectiva neutralidad en el sentido expresado antes, existe mientras que la decisión respecto a una inversión en el extranjero, no sea influida por las disposiciones fiscales ni en el país de exportación ni en el país de importación de capital. Esta "neutralidad internacional" se obtiene, fundamentalmente, sólo si la renta producto de la inversión en el exterior se grava tan solo en el país en donde se realiza la inversión. Por consiguiente, contra el principio de la renta mundial y a favor del principio de la fuente, se señalan razonables consideraciones de eficiencia económica.

Al mismo resultado conducen también las reflexiones sobre la justicia. Quien percibe rentas desde otro Estado, debe ser tratado como aquellos que las consiguen en las mismas condiciones, esto es, en el mismo Estado. Sólo de esta manera los Estados participan de modo equitativo –en el sentido de una justicia interestatal- en la recaudación. Y esto, porque el Estado donde se consiguen las rentas contribuye en mayor medida a producirlas, con sus factores naturales y sus prestaciones públicas, más que el Estado en donde reside la empresa. Tanto las consideraciones de tipo económico como las reflexiones de justicia conducen, pues, a entender que la limitación del gravamen de la renta nacional, el "principio de la fuente", atribuye primacía al gravamen de la renta mundial hoy dominante.

3. Imposición sobre supuestos de hecho exteriores: reglas extraordinarias.

a) Lucha ante la elusión, la evasión y la economía de opción.

Las normas generales sobre el gravamen de los supuestos de hecho realizados fuera de las fronteras hoy son suplidas en muchos Estados por disposiciones especiales, que impiden, de una parte, una injustificada utilización de ventajas fiscales del derecho tributario internacional, y de otra, procuran objetivos económico-políticos en el propio Estado y, en ocasiones, también en Estados extranjeros. Los impuestos directos ocupan nuevamente el primer plano y, entre estos, el impuesto sobre la renta a las personas físicas y sobre la renta de las personas morales o jurídicas. Las disposiciones especiales son las siguientes:

a.1) Consideraciones generales.

Las leyes tributarias tratan en forma diferente los supuestos de hecho de derecho tributario privado. Puesto que en tal sector jurídico existe amplia libertad de configuración, el ciudadano tiene la posibilidad de organizar sus propias relaciones en el ámbito jurídico-privado como le parezca más favorable desde el punto de vista fiscal. Puede, por ejemplo, elegir la forma jurídica de una sociedad personalista, si las sociedades de capital se gravan con mayores impuestos, o al contrario, puede concluir un contrato de arrendamiento en vez de compraventa, si

ello es, en lo fiscal, más conveniente, o realizar cualquier otro tipo de operación previsto en la ley. Por eso, no es extraño que el legislador otorgue también beneficios; con "incentivos fiscales", procura conducir al contribuyente a la elección que considera más deseable.

Sólo porque se elija determinada configuración por motivos tributarios, no se puede llegar al desconocimiento de las ventajas fiscales que la ley ya prevé. Esta norma es válida, sino universalmente, por lo menos en las democracias occidentales. Ella actúa tanto en el derecho tributario internacional, como en el nacional. La configuración por razones fiscales es un indicio del carácter incompleto de la correspondiente legislación tributaria.

Sin embargo, una configuración por tales razones puede abarcar límites más allá de los cuales un ordenamiento jurídico que quisiera inspirarse en el principio de justicia podría aceptarse sin más. Los ordenamientos jurídicos de distintos Estados han desarrollado diferentes figuras jurídicas para obstaculizar una configuración fiscal que sobrepase aquellos límites. En la jurisprudencia anglosajona, este principio se ha elaborado según el criterio "substanz versus form".

En los Estados Unidos se decide teniendo en cuenta no la forma jurídica elegida sino la "substancia", atendiendo al contenido económico de un negocio jurídico. Por ejemplo, en caso de que la forma jurídica elegida no concuerde con una razonable finalidad del negocio (reasonable business purpose) o aquélla sea una simulación ("sham").

Por lo que respecta a la aproximación doméstica al treaty shopping, las cortes estadounidenses han aplicado la doctrina de "substance over form", con la finalidad de negar el reconocimiento de entidades constituidas con el único propósito de aprovechar las ventajas de los tratados en materia tributaria. A un mismo tiempo, las cortes americanas han declarado que la mera existencia de la finalidad de reducir la carga fiscal presente en la constitución de una sociedad, no

conduce necesariamente al no reconocimiento de la citada entidad, siempre que exista, sobre ésta, un "genuine business purpose".

Como ejemplo de lo anterior, Víctor Uckmar refiere que en el caso Johansson vs. Unites Status, la Corte de Apelación afirmó que: "el hecho de que Johansson estuviese motivado, en sus acciones, por el deseo de miniminzar su carga fiscal, no puede, en modo alguno, tener la consecuencia de privarlo de una exención a la que tendría derecho, de conformidad con las disposiciones de un tratado, si éste le fuese aplicable". La Corte, sin embargo, después de haber afirmado la finalidad del tratado, concluye que dicha finalidad no resultaría violada por la negativa de conceder la exención fiscal a una persona "sólo técnicamente empleada en una compañía suiza" en la medida en que sólo es residente en Suiza "aparentemente", pero, en efecto, es residente en otro lugar[127].

Con Claus Vogel podemos decir que los Estados de la Commonwealth son, por tradición, más restrictivos y consideran que es preferible la substancia a la forma, naturalmente, de una medida distinta en cada uno de los Estados. Además, en la Europa continental predomina la idea del abuso de la forma jurídica ("Graus legis", "abus de droit" y similares). Pero, a pesar de ese diferente planteamiento, existen claras similitudes en el modo de proceder y en los resultados obtenidos por los órganos jurisdiccionales anglosajones y europeos. En todo caso, tales órganos establecen en cada país una medida muy distinta de los límites en que están dispuestos a orientarse hacia el contenido económico de un negocio jurídico, en vez del contenido jurídico. Tales diferencias son también independientes del hecho de que los órganos jurisdiccionales atiendan a la existencia de un abuso o utilicen la forma substanz versus form.

---

[127] UCKMAR, VÍCTOR. *Tratados Internacionales en Materia Tributaria* (traducción de José María Aciega); en AMATUCCI, ANDREA, et allii, *Tratado de Derecho Tributario,* tomo I, *El Derecho Tributario y sus Fuentes*, ed. Temis, S.A. Bogotá, Colombia 2001, pp. 761-762.

a.2) Regulaciones especiales para impedir la economía de opción.

Muchos Estados han creado, en las últimas décadas, algunas normas particulares con las que pretenden evitar las evasiones fiscales mediante procedimientos en el campo del cambio económico internacional. Las más importantes de estas nuevas normas son las disposiciones relativas a las sociedades de base. Se definen como aquellas sociedades jurídicamente autónomas, siempre situadas en los Estados, con una presión fiscal muy favorable (los considerados "oasis fiscales" o "paraísos fiscales", en inglés tax heavens), que son administradas por personas físicas o personas jurídicas en el área de otro Estado y tuteladas en parte o en su totalidad en sus intereses internacionales económicos, en cuanto se mantengan participaciones en terceros Estados, administración de la inversión de capital, etcétera.

La primera regulación amplia contra el abuso de sociedades de base ha sido llamada legislación americana, "Subpart-F". Alemania al promulgó en 1972 con la Ley Fiscal Extranjera, y han seguido este ejemplo disposiciones similares en otros Estados. El principio fundamental de esta ley consiste en la distinción entre actividad "activa" y "pasiva" de la sociedad extranjera dependiente.

Las actividades "activas" son preferentemente la producción y el comercio; son actividades "pasivas" las inversiones de capital y la administración. La actividad económica "activa" de una sociedad dependiente es considerada legítima; ésta no requiere aplicación de disposiciones específicas. En concreto, fiscalmente se respeta el principio basado en que el beneficio de tales actividades activas, es beneficio de la sociedad dependiente y no de la principal. Las rentas "pasivas" de una sociedad dependiente extranjera son, por el contrario, sumadas a los beneficios del socio mayoritario nacional, es decir, a la sociedad principal. Se considera simulación el hecho de que éstos hayan sido pagados por la sociedad dependiente a la sociedad principal. Las regulaciones relativas son, a menudo, muy complicadas y son, por lo general, gestionadas por unos pocos expertos. Las expresiones "sociedad base", "activo" y "pasivo" no están contenidas, con carácter

general, en las leyes; estos son conceptos elaborados para simplificar la literatura del derecho tributario.

Otras normas particulares se ocupan de los precios de transferencia entre empresas vinculadas (transfer pricing). Cuando la dirección del grupo industrial pretende cargar en las cuentas de otra empresa del grupo precios excesivos o demasiado bajos para sus prestaciones, puede lograr que los beneficios de una empresa sean menores de lo que económicamente resulta justificado y en las otras empresas, excesivamente elevados. Así, se pueden "transferir" los beneficios de una empresa del grupo a otra y, en alguna eventualidad, de un Estado a otro. Además, los dirigentes de las empresas filiales están interesados en ocupar un lugar de relieve dentro de la dirección del grupo industrial, presentando beneficios lo más elevados posible. Por último, una dirección del grupo industrial que manipula los precios de transferencia puede dañarse a sí misma, porque no puede valuar la eficiencia o ineficiencia dentro de la propia empresa. Con todo, siempre existen intentos de transferencia de beneficios, en particular en aquellas empresas que venden en grandes cantidades unos pocos productos.

Para evitar tales abusos se necesitan normas que permitan a la administración tributaria corregir fiscalmente los precios de transferencia acordados entre empresas vinculadas, cuando aquellos no concuerden con los precios que sean acordados entre empresas independientes.

b). Fomento de las inversiones en el extranjero.

Las dos finalidades principales de tales normas son: o bien, la promoción de la economía del propio Estado mediante un incentivo a la exportación, o bien, la promoción de otros países, en especial de los países en vías de desarrollo.

Una ayuda fiscal a la exportación puede violar normas internacionales, en concreto, las disposiciones del GATT (General Agreement on Tariffs and Trade), actualmente OMC, o el principio de igualdad de trato del derecho comunitario

europeo, o las normas del NAFTA (Tratado de Libre Comercio de América del Norte).

La importancia del GATT creció considerablemente mediante una reforma en 1994/95. En su ámbito nació una nueva organización mundial del comercio (Worl Trade Organization, WTO, OMC en castellano). Además, se acordó un convenio paralelo para el campo de la prestación de servicios, la General Agreement on Trade in Services (GATS).

4. La eliminación de la doble imposición.

a). El concepto de doble imposición.

Víctor Uckmar considera que las transacciones internacionales pueden asumir relevancia impositiva con respecto a muchos Estados, y originar un potencial "conflicto de tasación", que se traduce en la doble imposición internacional. Según la definición generalmente aceptada, la doble imposición, de relevancia jurídica, se produce cuando se aplican tributos similares en dos o más Estados sobre un mismo contribuyente, en torno a un mismo supuesto de hecho y en un mismo período.

Desde este punto de vista, se revela la existencia de dos principios fundamentales sobre los cuales los Estados sustentan su propia pretensión impositiva: el principio de la fuente o situs del rendimiento, y el principio de la residencia o domicilio fiscal del sujeto sobre el cual recae el impuesto. El Estado que acoge el principio de la fuente del rendimiento, somete a tributación todas las ganancias producidas dentro de su territorio, imputables a residentes y no residentes. Al contrario, el Estado que recibe en su propio ordenamiento el principio de la residencia, grava la renta mundial (worlwide) –incluida, por tanto, aquella producida en el extranjero- de los sujetos residentes dentro de su jurisdicción territorial.

Existe también un tercer principio, el de la nacionalidad, con base en el cual los ciudadanos, donde quiera que residan, son gravados por su renta mundial[128].

Para Klaus Vogel[129] la doble imposición ocurre cuando un sujeto es residente en el territorio de un Estado, en el cual rige el principio de la imposición sobre la renta mundial (residencia), y percibe rentas en otro Estado que lo considera como "nacional".

Pero, además, puede surgir la doble imposición del hecho de que un sujeto puede ser residente, a la vez, en más de un Estado o que diversos Estados consideran las mismas rentas como "nacionales". Sobreimposiciones similares se producen en el caso de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones.

La doble imposición es la recaudación de impuestos comparables en dos (o más) Estados para el mismo objeto imponible, en el caso de que la suma total del importe recaudado sea mayor a aquélla que se recaudaría si sólo fuese gravado en cada uno de los Estados interesados

b). Derecho Infraestatal.

En cuanto al acreditamiento, permanece el gravamen fiscal que de los dos Estados sea el más elevado: si el impuesto del Estado de la fuente es mayor, entonces se obtiene el del Estado de residencia sobre la renta de que se trate, pero restándolo del impuesto del Estado de la fuente; si, al contrario, el impuesto del Estado de residencia es más alto, el Estado de residencia recauda la parte del impuesto que permanece después de la deducción del impuesto del Estado de la fuente.

La diferencia decisiva del acreditamiento respecto a la exoneración o exención de las rentas extranjeras de la imposición interna es que, si el Estado de residencia exonera las rentas extranjeras, el Estado de la fuente es el que establece la suma del gravamen fiscal, aunque ésta sea más elevada o menor que

[128] Ibid., pp. 743-744.
[129] VOGEL, KLAUS. Op. cit., pp. 705-734.

aquella del Estado de residencia. Ello atrae notables desventajas para el sistema del acreditamiento.

Ahora bien, si el Estado de la fuente concede al contribuyente beneficios, por ejemplo, para incentivar el desarrollo económico -si por tales razones, por ejemplo, reduce el impuesto sobre determinadas rentas o, en general, le reduce la alícuota-, ello no supone una ventaja del contribuyente extranjero, según el método de acreditamiento. Esto, en particular, perjudica a los países en vías de desarrollo. Sus beneficios fiscales, concedidos a los empresarios extranjeros, vienen a ser "hechos propios" del Estado de residencia de aquellos; el objetivo de la política económica resulta así comprometido.

Como complemento a las disposiciones internacionales que deben atender directamente a evitar la doble imposición, los Estados concluyen convenios de derecho internacional.

c). Convenios sobre doble imposición.

Los Estados se inspiran, en gran parte, en el modelo de convenio de la OCDE, para la firma de convenios en materia de doble imposición. Esto, sin embargo, no significa que hayan adoptado en su totalidad la propuesta del modelo. Al contrario, esto no sucede casi nunca; con frecuencia, se discuten ampliamente cada uno de los artículos, y así, los convenios concretos al final difieren en muchos detalles del modelo. Por este motivo, el contenido jurídico del convenio directo para evitar la doble imposición se puede definir de la mejor manera según la línea trazada por el MC-OCDE, aunque es necesario tener siempre presente que para la solución de las cuestiones concretas de derecho tributario no es tan fundamental el modelo convenio, como la regulación de los respectivos convenios singulares.

5. La planeación fiscal internacional y su incidencia en el derecho interno.

La planificación fiscal internacional (en adelante PFI) debe ser analizada como un conjunto complejo de iniciativas de organización realizadas por las empresas sobre el plano operativo, con el objeto de optimizar, para las mismas empresas, el costo fiscal que deben afrontar, considerando para ello las características de los ordenamientos tributarios particulares en los que operan, sus interrelaciones, las posibilidades en que la optimización del costo fiscal pueda obtenerse de la utilización lícita de las diferencias e interconexiones existentes entre los ordenamientos[130].

Si por un lado, los mencionados objetivos son los fines que se proponen las empresas, por el otro lado aparece el interés de la Administración Fiscal en intervenir a fin de que sea tutelada la integridad de los ordenamientos y sean respetados, al mismo tiempo, algunos principios fundamentales de la imposición sobre las actividades transnacionales, tales como los principios de no discriminación, de neutralidad, de la necesidad de evitar la doble imposición, haciéndolos compatibles con las previsiones normativas especiales tendentes a incentivar las inversiones extranjeras.

Se trata de principios que adquieren importancia para la correcta relación entre los Estados, en función del desarrollo equilibrado de las economías y al mantenimiento del orden internacional.

La planificación fiscal internacional no es un instituto jurídico, sino más bien un complejo coordinado de comportamientos dirigidos a crear relaciones y situaciones jurídicas tendentes a lograr la optimización del costo fiscal.

La lógica interpretativa de las situaciones jurídicas particulares que contribuyen a una planeación fiscal, reside a estos efectos en la valoración de la

---

[130] Cfr. ADONNINO, PIETRO: *La Planificación Fiscal Internacional* (traducción de Cristian J. Billardi y Juan O. Zanotti Aichino); en UCKMAR, VÍCTOR et allí.: *Derecho Tributario Internacional. Tomo I.* Sin ed. Editorial Temis, S.A. Bogotá, Colombia 2003, pp. 51-83.

idoneidad de dichos instrumentos jurídicos en orden a la obtención del objetivo preestablecido, entendiendo a la mencionada idoneidad como la utilización instrumental legítima de los actos particulares o negocios utilizados.

La actividad de la planeación fiscal internacional está condicionada, por un lado, por las normas antielusivas contenidas en los ordenamientos internos y, por el otro, por las normas antielusivas contenidas en los tratados celebrados por los Estados.

Los comportamientos del sujeto del impuesto deberían de ser considerados elusivos, solamente cuando éste actúe artificiosamente, para reunir las condiciones previstas por las normas, sin otro objeto que el de disminuir el costo fiscal.

De esta manera, en la determinación del impuesto aplicable a una operación económica, debe ser relevante la verdadera naturaleza del negocio, más allá del nomen iuris dado por el contribuyente y a la apariencia que pudiera tener.

Así se ha creado el principio conocido como "substance over form".

A este principio utilizado en los ordenamientos denominados del Common Law, se le ha contrapuesto en los ordenamientos del Civil Law el principio "Form over Substance", en el sentido de que los requisitos formales requeridos por la ley en los ordenamientos del Civil Law frecuentemente son requeridos ad substantiam.

Estas distinciones adquieren importancia en lo que concierne a la valoración elusiva o no de los aspectos de la planeación fiscal internacional.

En efecto, en los países del Common Law, la norma precisa los límites de la legalidad y a ésta se encuentran vinculados tanto la administración como el juez, en la valoración de la licitud de hecho típico desde la perspectiva de su correspondencia con las previsiones normativas.

Para estos fines, en los ordenamientos donde existen normas antielusivas generales, existen también márgenes de valoración de los comportamientos de los operadores económicos que son suficientemente amplios, de modo tal que pueden, de cualquier modo, ser asimilados a aquellos de los países del Common Law. En cambio, en los ordenamientos donde existen normas antielusivas específicas, es decir, referidas a hechos típicos individualizados, la amplitud de las valoraciones, tanto de las administraciones como de los jueces, es necesariamente funcional conforme a las previsiones normativas.

Las normas elusivas, en general, son construidas con fundamento en presunciones –incluso relativas-, por lo cual es relevante el sujeto sobre el cual recae la carga probatoria.

Puede ocurrir que, por esta diferencia fundamental, en los países del Civil law los tests o tipos diversos de aproximación para descubrir y contrastar eventuales comportamientos elusivos son menos conocidos.

Un ejemplo de estos tipos de aproximación lo encontramos en el informe de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico relativo a las empresas controladoras o "Conduit Companies Report", en que la organización sugiere cinco tipos diversos para descubrir y contrastar eventuales comportamientos elusivos.

Las sugerencias –no obstante su carácter alternativo- son emblemáticas, porque manifiestan una unidad de propósito respecto al fenómeno que pretenden descubrir y son, por ende, utilizables, con su propia lógica, también en el ámbito de una posible libre valoración de la administración pública o de los jueces.

Las aproximaciones se asemejan a la lógica de los elementos probatorios y su validez.

El primer tipo de aproximación está constituido por The look-througth approach, que prevé la inclusión de disposiciones en los convenios que permitan prescindir de la "apariencia jurídica" y "descubrir" la substancia económica de las

operaciones. En los sistemas del Common Law el principio, como ya se mencionó, se identifica también con la fórmula "Substance over Form".

El segundo tipo de aproximación está constituido por the exclusión approach, que prevé la inclusión en los convenios de disposiciones que permitan excluir algunas clases específicas de sociedades de los beneficios derivados de la aplicación del tratado, a lo cual debe anexarse la "limitation benefits clause".

El tercer tipo de aproximación está constituido por "The subject to tax approach", que prevé la inclusión en los convenios de disposiciones que permitan limitar los beneficios derivados de la aplicación del tratado a rentas que no están sujetas a impuesto en el otro Estado contratante.

El cuarto tipo de aproximación está constituido por "The Channel approach", que prevé la inclusión en los convenios de disposiciones que permitan excluir de los beneficios derivados de la aplicación del tratado a las sociedades utilizadas exclusivamente como medio para efectuar la transferencia de rentas a residentes de terceros Estados.

El quinto tipo de aproximación está constituido por "The Bona FIDE Approach", que prevé la inclusión en los convenios de disposiciones que permitan las ventajas derivadas de la aplicación del tratado a las sociedades constituidas de buena fe, lo cual hace viable excluir de los beneficios a las sociedades constituidas con el sólo objeto de beneficiarse de las disposiciones del tratado.

Deben recordarse además el Ownership Test, que verifica la titularidad de los sujetos que tienen derecho al beneficio, y el Base Erosion Test, el Publicity Treated Test o el Sussidiary of Publicly Treated Test, que verifican las condiciones de real negociación entre títulos.

Asimismo no deben olvidarse: The Effectiveness tests, The Binding Commitment Test, The Mutual Interdipendence Test, The Result Test, The Residence Test.

El uso impropio de los convenios mediante la utilización de vinculaciones societarias también fue analizado por la OCDE en el informe "Double taxation conventions and the use of base companies" que, por otra parte, para evitar la elusión vinculada a la interposición societaria hace referencia a las mismas aproximaciones contenidas en el Conduit Companies Report.

Las aproximaciones analizadas en los dos informes no agotan aún el panorama de los métodos posibles para contener los comportamientos elusivos vinculados a la utilización de las sociedades.

Piénsese por ejemplo en el Dominio and Control Test utilizado como método de imputación de las utilidades de las sociedades controladas a las sociedades controladoras.

De las ya referidas "aproximaciones" sugeridas por la OCDE, surge que en algunos casos se formula una investigación objetiva de la substancia de las operaciones, referidas a las operaciones particulares realizadas por los operadores, mientras que en otros casos el criterio se traslada hacia la subjetividad de la tipología de las sociedades utilizadas, bajo la perspectiva de que aquellas sociedades específicamente señaladas expresan un propósito elusivo con fundamento en una presunción absoluta.

Desde el momento en que los convenios tienden a evitar dobles imposiciones y a no crear situaciones de ausencia de imposición, como se ha visto, una "aproximación" ulterior prevé la vinculación de las ventajas convencionales al pago efectivo del impuesto en el otro Estado contratante.

Esta "aproximación" puede ser desvirtuada solamente en el caso de previsiones específicas de cláusulas de Matching Credit, en virtud de las cuales las ventajas convencionales previstas mediante la concesión del crédito impositivo permanecen aun en el caso de que el tributo en el otro Estado contratante no haya sido efectivamente pagado sobre la base de normas específicas de exención,

fundadas en motivaciones de naturaleza económica consideradas merecedoras de tutela también por parte del Estado contratante que debe confirmar las ventajas.

Las últimas dos "aproximaciones" se caracterizan por la valoración del comportamiento de los operadores que debe ser ajustado al principio de buena fe y ponen de relieve, por ende, un elemento de carácter subjetivo.

Una práctica seguida por los operadores en la predisposición de su propia planificación fiscal internacional con el objeto de obtener la disminución del costo tributario lleva, frecuentemente, al uso impropio de las normas contenidas en los tratados.

Se presenta entonces el problema de la legitimidad de dicho uso impropio de las normas en ausencia de previsiones específicas que lo limiten.

La práctica más común con la que se hace un uso impropio de los tratados es el Treaty Shopping.

En la terminología anglosajona se indican, con la denominación de Treaty Sopping, los comportamientos de un sujeto que lo llevan a beneficiarse de las previsiones contenidas en un convenio aun en situaciones que no lo consentirían.

El comportamiento está dirigido a beneficiarse en general de un convenio entre Estados de los cuales el contribuyente no es residente.

En algunos casos se ha hablado también de Rule Shopping cuando el sujeto, si bien tiene derecho a la aplicación de las normas convencionales, realiza un comportamiento con el objeto de beneficiarse con las provisiones de una norma menos onerosa.

Corresponde manifestar luego que, para que se considere Rule Shopping, normalmente se entiende que la operación debe ser efectuada con el único fin de beneficiarse de la disposición convencional más favorable.

Las posibilidades de Treaty Shopping y de Rule Shopping llevan, en términos de legitimidad antielusiva, al problema de la naturaleza y consistencia efectiva de la operación respecto a su apariencia formal. En la lógica general antielusiva, la falta de correspondencia entre la forma aparente y la substancia de las operaciones lleva a una calificación de ilegitimidad.

No obstante, con las debidas referencias ya formuladas para los sistemas de Civil Law y de Common Law, corresponde precisar que, en lo concerniente a los convenios internacionales, se considera necesario que contengan previsiones específicas para evitar situaciones perjudiciales a los Estados y de ventaja para los contribuyentes, como queda demostrado por el hecho de que los trabajos de la OCDE sugieren cada vez más la introducción de específicas normas antielusivas y que dichas normas antielusivas específicas son incluidas en los tratados cada vez más frecuentemente.

En el siguiente capítulo corresponde dilucidar lo siguiente: hasta qué grado el ordenamiento jurídico mexicano, como integrante de los países del Civil Law, precisa los límites de legalidad, y vincula en la ley tanto a la administración pública como al juez, en la valoración de la licitud del hecho típico desde la perspectiva de su correspondencia con las previsiones normativas; si sus normas antielusivas son generales o específicas; cuáles son las presunciones que incluye nuestra legislación fiscal, sobre quién recae la incumbencia de la prueba, así como la conveniencia, y la posible aplicabilidad de los tipos diversos de aproximación para descubrir y contrastar eventuales comportamientos elusivos de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico para la interpretación y aplicación de la ley en los casos concretos.

V.- CONCLUSIONES.

1.- En el sistema jurídico mexicano no se sigue de manera estricta la teoría dualista o la monista por lo que se refiere a la relación que existe entre el derecho

internacional público y el derecho interno de los Estados. La interpretación judicial nos muestra una posición intermedia, en la que se reconoce, por una parte, la independencia entre el derecho internacional y el derecho nacional, y por otra parte, se acepta la supremacía de los tratados internacionales sobre las leyes federales, y se obliga a los tribunales federales y locales a aplicar y hacer acatar sus disposiciones, que se presumen acordes con la Constitución Federal hasta en tanto se declare la inconstitucionalidad o ilegalidad correspondiente por el órgano competente, en la vía idónea.

2.- La declaración de inconstitucionalidad de un tratado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Juzgados de Distrito o los Tribunales Colegiados de Circuito, puede lograr su invalidación o inaplicación, según la interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que considera, implícitamente, que el derecho internacional deja la determinación de los procedimientos relevantes en manos del derecho constitucional de cada país; sin embargo, nuestro Máximo Tribunal acepta la declaración de buena fe de los Estados contratantes, y, aunque no se especifica que sólo acepta la reclamación de inconstitucionalidad si la violación fuere manifiesta e interesara a una norma de derecho interno de fundamental importancia, de acuerdo con la práctica normal de los tratados internacionales, debe entenderse así, ya que la "práctica normal" de las relaciones internacionales es lo que constituye la norma fundamental en la esfera de los tratados, siempre dentro de los límites de la buena fe.

3.- Los jueces y los tribunales federales deben considerar como norma central de la interpretación de los tratados internacionales, la primacía del texto, especialmente en el derecho internacional.

4.- Los jueces y los tribunales federales pueden Identificar, como medios de interpretación complementarios de los tratados internacionales, los trabajos preparatorios o las deducciones para reconstruir la intención de las partes, sobre todo por referencia a las circunstancias de la conclusión del tratado, ya sea para confirmar los resultados de la interpretación o para evitar los resultados ambiguos.

5.- Los jueces y los tribunales federales deben conceder un valor probatorio secundario al trabajo preparatorio, para en la interpretación de un tratado, porque su contenido no está definido con precisión ni certificado con rigor, y manifiesta las deficiencias o posibles errores de los negociadores. Además, no siempre se publica el trabajo preparatorio, y aun cuando así se hiciera, podría haber ciertas reticencias para alegarlo contra los Estados –cada vez más numerosos en vista de los modernos métodos de accesión-, que no tomaron parte en las negociaciones.

6.- Los jueces y los tribunales federales, al momento de interpretar los tratados internacionales, pueden atender al derecho comparado, fijando las posiciones del Common Law y del Civil Law, por lo que se refiere a la actividad de la planeación fiscal internacional, y a la interpretación judicial de las normas antielusivas contenidas en los ordenamientos internos, así como de las normas antielusivas contenidas en los tratados internacionales.

7.- En los países del Civil law, los tests o tipos diversos de aproximación para descubrir y contrastar eventuales comportamientos elusivos, como instrumentos de interpretación de ley, no son aplicados.

Un ejemplo de estos tipos de aproximación lo encontramos en el informe de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico relativo a las empresas controladoras o "Conduit Companies Report", en que la organización sugiere cinco tipos diversos de aproximación para descubrir y contrastar eventuales comportamientos elusivos, a saber: el The look-througth approach, que prevé la inclusión de disposiciones en los convenios que permitan prescindir de la "apariencia jurídica" y "descubrir" la substancia económica de las operaciones. En los sistemas del Common Law el principio, como ya se mencionó, se identifica también con la fórmula "Substance over Form"; el "the exclusión approach", que prevé la inclusión en los convenios de disposiciones que permitan excluir algunas clases específicas de sociedades de los beneficios derivados de la aplicación del tratado, a lo cual debe anexarse la "limitation benefits clause"; el "The subject to tax approach", que prevé la inclusión en los convenios de disposiciones que permitan limitar los beneficios derivados de la aplicación del tratado a rentas que

no están sujetas a impuesto en el otro Estado contratante; el "The Channel approach", que prevé la inclusión en los convenios de disposiciones que permitan excluir de los beneficios derivados de la aplicación del tratado a las sociedades utilizadas exclusivamente como medio para efectuar la transferencia de rentas a residentes de terceros Estados; y el "The Bona FIDE Approach", que prevé la inclusión en los convenios de disposiciones que permitan las ventajas derivadas de la aplicación del Tratado a las sociedades constituidas de buena fe, lo cual hace viable excluir de los beneficios a las sociedades constituidas con el sólo objeto de beneficiarse de las disposiciones del tratado.

8.- En el siguiente capítulo corresponde dilucidar lo siguiente: hasta qué grado el ordenamiento jurídico mexicano, como integrante de los países del Civil Law, precisa los límites de legalidad, y vincula en la ley tanto a la administración pública como al juez, en la valoración de la licitud del hecho típico desde la perspectiva de su correspondencia con las previsiones normativas; si sus normas antielusivas son generales o específicas; cuáles son las presunciones que incluye nuestra legislación fiscal, sobre quién recae la incumbencia de la prueba, así como la conveniencia, y la posible aplicabilidad de los tipos diversos de aproximación para descubrir y contrastar eventuales comportamientos elusivos de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico para la interpretación y aplicación de la ley en los casos concretos.

CAPÍTULO IV.

PRESUNCIONES Y FICCIONES. LA DEFRAUDACIÓN FISCAL Y EL FRAUDE A LA LEY.

Propuestas.

Aún cuando en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación mexicano se prevé el método de interpretación estricta de la ley, esto no significa que en este sistema jurídico opere la interpretación de la ley tributaria "contra fiscum",

pues en él se permite al intérprete (sea la autoridad administrativa o los órganos jurisdiccionales), utilizar todos los medios de interpretación a su alcance, excluyendo la analogía, a la que se considera un medio de integración de la ley.

I LAS PRESUNCIONES.

Introducción.

Tanto la presunción como la ficción se han tornado indispensables en la labor de aplicación y creación de la norma jurídica. La primera, como regla que se desvanece una vez que el precepto surge obligatorio y queda establecido como verdad, como certeza, mientras que no sea destruida. La segunda, como realidad jurídica una vez que su invención se presenta como indispensable. Ambas son fundamentales, como verdades iniciales en los Estados de derecho, para la inteligencia y la calificación de los sentidos con las limitaciones que fije la ley.

En la ley Tributaria, las presunciones y las ficciones substanciales tienden a facilitar fundamentalmente la gestión de la recaudación tributaria y la aplicación de la norma fiscal. Ellas han sido establecidas por necesidades técnico-jurídicas, para evitar la defraudación fiscal y el fraude a la ley[131].

Las presunciones jurídicas.

1. Aspectos etimológicos.

El término "presunción" proviene del latín prae, que significa antes, y sumere, tomar; tomar de antemano, en la composición de los vocablos praesumere, praesumptio y presumitur (latín vulgar). Por la presunción se toma una cosa como verdadera (sumitur pro vero) antes de que conste de otro modo[132].

---

[131] Cfr. VENEGAS ÁLVAREZ SONIA: *"Presunciones y Ficciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en México"*, Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Serie Doctrina Jurídica, número 397. México, 2007, pp. 1-155.

[132] ABAGNANO, NICOLÁS. *Diccionario de Filosofía*. México, Fondo de Cultura Económica, 1963, p. 923. Citado por: VENEGAS ÁLVAREZ SONIA, en: *"Presunciones y Ficciones en el Impuesto sobre la Renta de*

La palabra presunción se integra de la presposición prae y el verbo sunco; tomar anticipadamente; ya que mediante las presunciones se forma o se deduce un juicio u opinión de las cosas y de los hechos, antes de que éstos se nos demuestren o aparezcan por sí mismos"[133].

2. Concepto.

La presunción es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido. Las presunciones son apreciadas por el juzgador como el resultado inherente al ejercicio de su misma función. La presunción se integra, en todos los casos, de una afirmación base, una afirmación presumida, y el enlace. El primero de estos elementos se constituye en piedra angular sobre la que se erige la presunción, por lo que deberá acreditarse fehacientemente; la afirmación presumida es el producto novedoso con significado probatorio, establecido a partir del hecho base una vez verificado; finalmente, el enlace consiste en máximas de experiencia que fijan la relación precisa entre las afirmaciones base y presumida.

3. Clasificación.

Las presunciones se clasifican tradicionalmente en presunciones simples, del hombre o judiciales y presunciones legales o del derecho; dentro de estas últimas se distinguen las presunciones absolutas (iuris et de iure) y las relativas (iuris tantum).

A). Las presunciones simples, del hombre o judiciales.

Las presunciones hominis son las que el juez deduce por el examen de los indicios, guiándose por las reglas de la sana crítica, con el objeto de establecer definitivamente sus convicciones; también son empleadas por los litigantes como

---

las Personas Físicas en México", Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Serie Doctrina Jurídica, número 397. México, 2007, p. 2.

[133] CABANELLAS, GUILLERMO Y ALCALÁ ZAMORA, LUIS, "Presunción", *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual,* 12ª. ed., Buenos Aires, Eliasta, 1979, t. V, p. 390; citado por VENEGAS ÁLVAREZ SONIA, en: *"Presunciones y Ficciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en México",* Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Serie Doctrina Jurídica, número 397. México, 2007, p. 2.

conclusión de su raciocinio o en relación con un punto de partida respecto a un elemento de argumentación en su alegato. No están sujetas, pues, a criterio legal alguno, y son establecidas por el juez según su ciencia y conciencia.

La función procesal de estas presunciones consiste en servir de guía al juez para la evaluación de las pruebas.

Sobre el plan de las presunciones simples se llega a una verdad inducida por el juez sobre situaciones o hechos fragmentarios pero considerados como significantes.

Toda la actividad interpretativa del juzgador, sobre todo aquella consistente en valorar las pruebas, está impregnada de procedimientos presuntivos.

Una observación se impone, pues las presunciones simples suponen la existencia de un hecho o un dato objetivamente conocido, y con apoyo en una máxima de experiencia se llega al descubrimiento de otro hecho desconocido.

La presunción es una operación inductiva en donde la conclusión no aparece como "necesaria", sino como "probable", a partir de las premisas establecidas.

B). Las presunciones legales.

Las presunciones legales son instituidas por el mismo legislador, quien hace el razonamiento y establece la presunción, de modo que una vez que se prueban ciertos eventos, el juzgador debe tener por ciertos los hechos. Las presunciones legales son las que están relacionadas por una ley especial con ciertos actos o hechos. Hay presunción legal cuando la ley la implanta en forma expresa; cuando la consecuencia nace inmediata y directamente de la ley. Este tipo de presunciones están redactadas en términos generales para todos los casos análogos, se imponen a la apreciación del juzgador, y salvo en el caso de intentar destruirlas cuando sea posible por no estar prohibido el contrariarlas, más que un problema de prueba hay en ellas una declaración de derecho.

La presunción legal crea un mandato legislativo en el cual se ordena tener por establecido un hecho siempre que otro hecho, indicador del primero, haya sido comprobado suficientemente. Al igual que el juez, el legislador tiene en cuenta que según el orden normal de la naturaleza, de ciertos hechos se derivan determinados efectos jurídicos y, entonces, por razones de orden público, se impone una solución de la que aquél no puede apartarse.

Como es propio de las presunciones, las legales se componen de tres elementos: una afirmación base, una afirmación presumida y un enlace que permite el paso de la afirmación base a la afirmación presumida, con la peculiaridad de que en el caso de las presunciones legales el enlace entre la afirmación base y la afirmación presumida está previamente determinado por el legislador.

a). Presunciones absolutas.

Para poder hablar de presunciones *iuris et de iure,* deben presentarse las siguientes requisiciones:

- Una proposición base cuya verdad debe probarse.
- Una proposición presumida cuya verdad debe aceptarse, y
- Una prohibición de prueba en contrario.

Las presunciones absolutas no admiten prueba en contrario; se consideran *iuris* porque las ha introducido el derecho, y *de iure* porque en fuerza de ellas da la ley por resuelto el asunto en que concurren. Algunas veces, esta categoría de presunciones las elaboró el legislador no fundándose en una máxima de la experiencia, sino en una realidad preconcebida por él mismo. Así, por ejemplo, dispone que "la ignorancia del derecho no excusa su cumplimiento", lo cual indica que debe tenerse por cierto que la ley es conocida por todos.

Este tipo de presunciones tiene fundamentalmente una función substancial y extraprocesal, además de la indirectamente probatoria: darle seguridad a ciertas situaciones de orden social, político, familiar y patrimonial, como por ejemplo el ejercicio de los derechos políticos (presunción de la capacidad para su ejercicio de los mayores de edad).

Así, la construcción de presunciones legales absolutas se justifica por la necesidad de resolver la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad económica, a cuya coincidencia aspira la justicia.

Las presunciones absolutas son normas procesales, no pruebas, pues no tienen una simple significación probatoria, sino que substituyen el hecho jurídicamente relevante por otro equivalente a él, que se constituye como una verdad indiscutible, aun cuando no lo sea en el caso concreto, y si bien es cierto que puede precederles un juicio de probabilidad, la conjetura dada por el legislador se vuelve imperativa y el hecho base deja de tener importancia.

b). Presunciones relativas.

La presencia de una presunción *iuris tantum,* más que la prueba de un hecho, implican la inversión de la carga de la prueba. Esta categoría de presunciones permiten la presentación de prueba en contrario, imponiéndole esa carga a quien aspire a desvirtuarlas. Por ello, quien tiene a su favor una presunción *iuris tantum* estará dispensado de probar el hecho alegado, pero en cambio debe acreditar los hechos que constituyen las premisas o presupuestos de las mismas. El legislador conecta el hecho desconocido al hecho base, pero de forma más abierta que en las presunciones *iuris et iure,* de modo que aun demostrado el hecho base, el juzgador se puede separar de tal afirmación presumida si se le lleva al convencimiento de que las cosas fueron o son de distinta manera.

La idea de la prueba en contrario para superar una presunción debe ubicarse entre dos sitios: las pruebas contrarias que no se encuentran limitadas

normativamente de modo alguno, por un lado, y las pruebas contrarias que resultan inadmisibles, por el otro; entre ambos extremos se localizan las pruebas en contrario sujetas a restricciones procesales. Éste es el camino ordinario para distinguir entre presunciones *iuris et de iure* y presunciones *iuris tantum*.

La institución de la presunción *iuris tantum* se justifica por razones de seguridad jurídica, pero puede crear una desigualdad entre las partes, ya que favorece necesariamente a una de ellas en nombre de determinadas consideraciones o valores, como la verdad o la seguridad jurídicas; por ejemplo, la presunción de inocencia que protege al hombre contra la calumnia y los abusos de poder, o la presunción de legalidad de los actos de autoridad, que facilitan el ejercicio de la función pública.

La presunción es absoluta en aquellos casos en que se halle interesado el orden público.

También se puede clasificar a la presunción tomando en cuenta la disciplina en la que se desenvuelva; así, por ejemplo, se habla de presunciones civiles, fiscales, laborales, etcétera.

Hay presunciones establecidas por reglas y presunciones establecidas por principios; las denominadas "presunciones en sentido estricto" serían presunciones-regla, y las "presunciones aparentes" se considerarían presunciones-principio. En las primeras, la obligación de aceptar el hecho presumido dependerá de la prueba del hecho base; en tanto que en las segundas la obligación de aceptar el hecho presumido no está sometida a ninguna condición.

Las presunciones de principio (tales como la presunción de inocencia, la de buena fe, etcétera), que operan de un modo categórico (no tienen más condiciones que las que derivan de su contenido), tienen una mayor trascendencia, lo que les asigna un papel protagónico en la conformación del propio proceso y de la decisión final. Mientras que las presunciones regla

desarrollan un papel menor en la conformación del proceso, cumpliendo el carácter de instrumentos que coadyuvan a superar situaciones de impasse.

La presunción es una institución probatoria, acogida por las normas procesales, que tiene como finalidad facilitar, a una de las partes, la demostración de un hecho, cuyo desarrollo puede afectar la carga y el objeto de la prueba.

4. Las presunciones en el proceso.

A pesar de que la presunción es una actividad intelectual, ésta tiene lugar en el ámbito del proceso. Así, por ejemplo, hay que introducir en las argumentaciones tanto el hecho base como la afirmación presumida. En el caso de las presunciones legales es menester citar los preceptos que fundamentan la presunción. La parte favorecida por la presunción generalmente estará obligada a demostrar la veracidad de la afirmación que sirve de base.

Ahora bien, en el caso de las presunciones *iuris tantum,* la actividad procesal puede estar dirigida a destruir la afirmación base, o bien a demostrar que no hay un enlace lógico y directo que, por lo tanto, la afirmación presumida es errónea.

El único medio de arremeter con éxito en contra de una presunción es el de impugnar la existencia o realidad del hecho básico o probar que se debió a circunstancias distintas de las que establecen la relación entre ambos. Las presunciones son eficaces para probar tanto las acciones como las excepciones.

II LAS FICCIONES JURÍDICAS.

Con este término se identifica al resultado de un proceso mental que, al ser imaginado o inventado, no corresponde con precisión a una determinada, concreta y específica realidad.

1. Filología del término ficción.

La palabra "ficción" proviene directamente del latín *fictio,* de *fingo,* originalmente *finctio.* Se hace, además, referencia a los vocablos griegos: tecnós,

a fehihúss (muros), y a los significados: forjar, inventar, modelar, dar forma, así como plasmar, esculpir, imaginar y, por consiguiente, transformar e inclusive crear; también procrear, y rebasando el nivel de la actividad mental: crear imágenes y, por consecuencia, creer, suponer y hasta soñar; y todavía más inventar con arte o artificio; también falsa y malévolamente como mentir, simular y, por tanto, maquinar, urdir; con otro sentido: adaptar, acomodar; y con otro significado: instruir, educar.

El significado original de *fingere* corresponde a la acción de modelar arcilla. De aquí la denominación de *fictor* dada al modelador o escultor. De este primitivo sentido pasó después a significar formar, comparar, acomodar, imaginar o inventar.

La ficción jurídica se destina a crear derechos desde el punto de vista normativo o legislativo, apoyándose en una fuerza prestada por una potestad, a diferencia de la simulación, que se describe como una declaración de voluntad falsa, o una cualidad que falsamente se atribuye a una persona, y se suele encontrar en los negocios o títulos jurídicos.

2. Concepto.

La ficción constituye una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran la naturaleza real. La ficción ni falsea ni oculta la verdad real, lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real[134].

Mientras que la presunción, por ejemplo, se funda en el orden normativo de las cosas, la ficción contradice la verdad, toma el curso contrario. Aquello que es falso es tenido por verdadero con el fin de llegar a cierto resultado conveniente. Se trata de un supuesto jurídico que no existe en realidad.

---

[134] PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS: *Las ficciones en el derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1970, p. 16; citado por: VENEGAS ÁLVAREZ SONIA, en: *"Presunciones y Ficciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en México"*, Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Serie Doctrina Jurídica, número 397. México, 2007, p. 44.

Por ejemplo conforme a lo dispuesto en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación mexicano, ***"Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte. - - - El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de ocho meses. - - - Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido… ;*** y de acuerdo con lo previsto en el artículo 131 del citado ordenamiento instrumental, ***"La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado. - - - El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado. - - - La autoridad fiscal contará con un plazo de cinco meses contados a partir de la fecha de la interposición del recurso para resolverlo, en el caso de que el recurrente ejerza el derecho previsto en el último párrafo del artículo 123 de este Código".***

De esta manera, el silencio de las autoridades fiscales por tres meses o más, en tratándose de instancias o peticiones formuladas por los contribuyentes, y de la resolución de recursos, produce la ficción jurídica de que sí existe una resolución, que es adversa a sus intereses en cuanto a lo substancial; y la no resolución y notificación de un recurso, por más de tres meses, o de cinco meses, en el supuesto jurídico aplicable, significará que se resolvió negativamente la instancia o petición o, en su caso, que se ha confirmado el acto impugnado en el recurso. De esta manera, se creó una ficción en la ley: la existencia de una resolución negativa que confirma la instancia, la petición o el acto impugnado,

para abreviar trámites y dar una pronta resolución a la situación de los particulares, en aras de la seguridad jurídica.

Al igual que en el ejemplo descrito en los dos párrafos que anteceden, en todos los casos de ficción el derecho supone algo contrario a la realidad, de ahí que se considere *mentira técnica o mentira convencional,* y se hable de una verdad jurídica distinta de la verdad real.

Para otros autores, que parten del principio de que la norma como juicio hipotético se basa en una relación de fines y medios, y no de causas y efectos, la ficción es un instrumento jurídico para remover un obstáculo o impedimento que se opone a la concesión de una acción o a la aplicación de una ley.

J.M. Delgado Ocando a partir de su concepción de ficción como ***"un procedimiento de asimilación de relaciones sociales distintas a fin de obtener la misma solución práctica",*** otorga a la misma ciertas características propias en su construcción, a saber: la ficción como igualación, rasgo que consiste en dar un tratamiento analógico a dos tipos de relación conscientemente distintas; la ficción como empleo conscientemente inexacto de categorías en vigor: la ficción es una operación intelectual derivada. Mediante la ficción no se construyen novedosos conceptos o categorías sino que se toman como base los elementos ya existentes y se asimilan otras categorías como si se tratara de lo ya habido; "obedece a una necesidad interna" y no al deseo caprichoso del legislador; se trata de una técnica limitadora, puesto que el proceso de asimilación cubre requerimientos previamente determinados; tiene un carácter pragmático al pretender alcanzar una solución práctica y específica[135].

---

[135] DELGADO OCANDO, J.M., *"La fiction dans le code civil vénézuélien", Les presomptions e les fictions en Droit,* Bruselas, Etablissements Émile Bruylant, 1974, pp. 78-79; citado por: VENEGAS ÁLVAREZ SONIA, en: *"Presunciones y Ficciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en México",* Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Serie Doctrina Jurídica, número 397. México, 2007, pp. 46-47.

Respecto a las ficciones jurídicas, en la jurisprudencia 1096, del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en la página 950, tomo III, materia administrativa, de la octava época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Apéndice 1917-2000, se dice lo siguiente:

> ***"PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES. LA FUNCIÓN Y APLICACIÓN DE ESTAS TÉCNICAS EN MATERIA TRIBUTARIA.- En el sistema mexicano es frecuente la presencia de construcciones jurídicas que entendidas ya como presunciones legales de pleno derecho (iuris et de iure) ya como ficciones, sirven al legislador en su tarea de frustrar los mecanismos de fraude a la ley tributaria, tanto en su dinámica de evasión como en la de elusión. Las presunciones absolutas suponen el enlace establecido por su autor entre un hecho conocido y otro que aunque se desconoce debe reputarse existente para efectos de la ley, por ser realmente posible o probable su realización cuando así lo demuestren las máximas de la experiencia y el conocimiento del mundo fáctico sobre el que se pretende actuar. Desde un ángulo sustantivo más que probatorio, se advierte una ficción jurídica cuando su autor recoge datos de la realidad y los califica jurídicamente de un modo tal que, violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad. En ambos casos, la aplicación de las normas reguladoras de estas figuras representa para los contribuyentes un efecto irrebatible dispensado de toda prueba adicional, justificado por la necesidad de resolver la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad económica a cuya coincidencia aspira la justicia tributaria".***

De esta manera en la jurisprudencia mexicana, de acuerdo con la doctrina, se advierte la ficción jurídica desde un ángulo substantivo más que probatorio, cuando su autor (el legislador) recoge datos de la realidad y los califica jurídicamente de un modo tal que, violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial), distante de coincidir con la realidad.

En resumidas cuentas, la ficción es una actividad intelectual que consiste en suponer algo de manera distinta a su realidad natural, creando consecuencias jurídicas bajo la argumentación del "como sí".

3. Naturaleza.

La ficción es una herramienta que el derecho emplea para desarrollar su función y lograr su fin; ésta satisface una necesidad jurídica y se sustenta en la fuerza legal que le es atribuida. Nadie puede ir contra ella y cuenta con una eficacia en juicio de la que carecen los hechos en general, pues los hechos han de probarse, mientras que las ficciones ni lo necesitan ni pueden destruirse con argumentos en contra. Son normas que recrean la realidad previa.

Las ficciones jurídicas pueden tener por objeto las finalidades siguientes:

1). Éticas: hacer justicia o permitir el acceso a la equidad.

2). Lógico-jurídicas: la lógica jurídica se preocupa por fijar determinados principios para luego inferir de ellos las soluciones a todos los casos concretos, que aparecen de esa forma como aplicaciones de aquéllos.

3). Interés: favorecer determinados intereses.

4). Innovadoras: introducción de instituciones nuevas sin alterar aparentemente la estructura del orden jurídico.

5). Conservadoras: impedir el derrumbe de las teorías jurídicas ante la presión de los nuevos acontecimientos.

6). De cambio: servir de transición entre sucesivos sistemas legislativos o doctrinarios.

4. Distinción entre presunción y ficción.

Un elemento importante que distingue las *praesumtio iuris* de las ficciones está en el fundamento de unas y otras. Mientras el fundamento, propio de las presunciones, es lo creíble, lo verosímil, la irrealidad del hecho admitido es, por el contrario, la característica de las ficciones. Además, en tanto que con las presunciones se ordena al juez inferir de ciertos hechos la existencia de otros hechos, en las ficciones no se habla de argumentaciones. En fin, mientras que con las ficciones se innova el derecho substancial, en el sentido de que la existencia de un hecho, para producir sus efectos jurídicos, deja de ser necesaria, por lo que, después, la prueba de su existencia no tiene sentido ni alcance práctico alguno, por el contrario, en las *praesumtiones iuris tantum* el hecho, del cual se admite la existencia, permanece siempre necesario para producir sus efectos jurídicos, y la prueba de su inexistencia los hace surgir.

La ficción, a diferencia de las presunciones, sólo puede ser en estricto sentido obra del legislador. Aquélla es un mandato legal que no se funda en ninguna regla general de experiencia, en lo constante de los fenómenos físicos o morales y ni siquiera en su carácter ordinario, sino en la voluntad del legislador, que parte de una base absolutamente contraria: el conocimiento de que la realidad es distinta. Desde luego que la ficción y las presunciones *iuris et de iure* no admiten prueba en contrario.

Quien quiera diferenciar las presunciones legales absolutas de las ficciones tiene que recurrir a la racionalidad propia de aquéllas, de la cuál éstas se hallan desprovistas. Racionalidad, sin embargo, relativa, condicionada por elementos de tiempo y de lugar. Que de ello se muestra convencido el legislador cuando admite, aunque excepcionalmente, la prueba contraria en las presunciones, sobre la que se funda la nulidad de ciertos actos o la inadmisibilidad de ciertas acciones en juicio.

La ficción es la afirmación de un hecho que aparentemente es diferente a la verdad real; en cambio, la presunción es la dispensa de la prueba de un hecho que tiene probabilidades de verdad. La ficción es la imposición de una irrealidad o inexactitud, mientras que la presunción, se considere como medio de prueba o la razón de ser de determinadas normas jurídicas, supone siempre una probabilidad. Además, la ficción substituye a la realidad por una presentación imaginaria; en cambio, la presunción continúa el movimiento de una demostración en curso. Todavía más, la ficción no admite prueba en contrario; la presunción, por el contrario, sí. Se dirá que esto sucede sólo en las presunciones *iuiris tantum* y no en las *iuris et de iure,* pues precisamente a estas últimas se les ha equiparado a las ficciones jurídicas.

El rasgo fundamental distintivo entre las ficciones y las presunciones *iuris tantum,* en el plano teórico, consiste en la racionalidad que inspira la formulación de las presunciones absolutas y que está ausente de las ficciones jurídicas, cuya fuerza emana sólo de la ley.

De ahí que "el elemento clave de distinción entre presunciones y ficción es, pues, la naturaleza probatoria de las primeras frente al carácter substantivo de las segundas.

En suma, presunciones y ficciones coinciden en servir tanto en la elaboración como en la aplicación del derecho. Tanto las ficciones como las presunciones legales implican una decisión por parte del legislativo, que confiere a la norma jurídica un cierto carácter artificial.

Varios han sido los criterios para diferenciar entre presunciones y ficciones. Así, por ejemplo, se dice que la presunción se fundamenta en lo posible y en lo verosímil, en tanto que la ficción siempre refleja irrealidad; que la ficción no admite prueba en contra, en tanto que las presunciones *iuris tantum* sí la permiten. Finalmente, la distinción más significativa es aquella que considera a las presunciones como normas que pertenecen al ámbito probatorio, mientras que las ficciones son normas substantivas.

II. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES EN MATERIA FISCAL.

1. Introducción.

El ordenamiento jurídico refleja el modo en que cada pueblo se organiza, tratando de que el grupo que lo forma se dirija hacia una determinada dirección. Pero para que ese ordenamiento sea propiamente derecho se necesita que el mismo module la vida social y la conduzca hacia un objetivo de justicia. La norma jurídica-tributaria crea presunciones y ficciones con el objetivo primordial de controlar la defraudación fiscal y el fraude a la ley; empero, ese fin no puede sustraerse de la confrontación de presunciones y ficciones con los principios constitucionales de capacidad contributiva, legalidad, y garantías de debido proceso, esto es, de los principios de justicia tributaria, pues si bien el legislador tiene derecho a establecer la determinación de la base imponible apoyándose en presunciones y ficciones, no debe hacerlo violentando los principios constitucionales.

2. Las presunciones en el Derecho Fiscal.

A). Planteamiento.

Durante los últimos años, el mundo ha disfrutado de los beneficios derivados de la progresiva integración de las economías mundiales. Economías que habían sido autárquicas y cerradas se han abierto y están integrándose en una verdadera economía mundial[136].

Desde mediados del siglo XX, se observa la integración de la actividad económica mundial, gracias al desarrollo de las comunicaciones y a los progresos en la microelectrónica. De este modo se asiste a una transformación de los capitales empresariales de nacionales en transnacionales.

---

[136] Cfr. NORBERTO PABLO CAMPAGNALE, et alii: *"El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales"*, Fondo Editorial de Derecho y Economía Feyde. Ed. La Ley, S.A. Sin edición. Buenos Aires, Argentina 2000, pp. 1-15.

En este sentido, se puede afirmar que la globalización actúa como descentralizadora de la producción, creándose un imperio mundial sin centro, en el cual las empresas multinacionales ocupan un lugar sumamente importante en las transacciones comerciales realizadas en el planeta.

Asimismo, se acelera la formación de bloques económicos regionales (Comunidad Económica Europea, NAFTA, MERCOSUR, etc.), a lo cual se une el hecho de que la mayor apertura de los países al libre comercio, con la reducción de aranceles aduaneros y la erradicación de los controles de cambio, trae aparejado una mayor movilidad de los factores de capital y trabajo, dando mayor flexibilidad a las corporaciones internacionales para elegir los lugares de radicación de sus negocios. En este marco, se observa que algunos de estos complejos empresariales realizan una meticulosa planificación fiscal orientada a la reducción del costo tributario que tienen que soportar globalmente. Dentro de dicha planificación, tienen vital importancia los mecanismos de elusión tributaria, que permiten evitar el pago del impuesto de manera indirecta.

El problema resultante de los hechos antes expuestos constituye un tema de gran importancia para los países en desarrollo, puesto que cualquier país puede ver afectada sensiblemente su recaudación fiscal por las prácticas elusivas de los entes multinacionales, además de plantearse una situación de competencia desleal entre empresas nacionales y extranjeras.

La integración mundial de las economías, mercados y sectores industriales nacionales (globalización de la economía), ha originado que las acciones de un gobierno muchas veces se vean limitadas o distorsionadas por las políticas adoptadas por otras jurisdicciones. El impacto que sobre la tributación ha tenido el proceso de integración de la economía mundial puede observarse en los ejemplos siguientes:

a). Impuestos sobre las ventas: algunos países pequeños logran atraer compradores (domiciliados en Estados vecinos) manteniendo bajos sus impuestos al consumo sobre productos fácilmente transportables. Estos movimientos

transfronterizos, incrementados en los últimos tiempos debido a las menores restricciones al tránsito internacional de personas y al abaratamiento de los medios de transporte, muchas veces son una fuente de limitación, que ocasiona la imposición de elevados gravámenes en los Estados de residencia habitual de dichos sujetos.

b). Impuestos sobre los beneficios empresariales: el desarrollo de transacciones en diversos países mediante la instalación de filiales o sucursales, ha permitido a las empresas multinacionales reducir su carga tributaria global, sea a través del aprovechamiento de privilegios o incentivos fiscales otorgados por determinadas jurisdicciones o de la manipulación de precios de transferencia de los insumos. De esta manera, estos sujetos logran canalizar los beneficios hacia jurisdicciones de menor nivel de imposiciones, encontrando los Estados perjudicados serias dificultades para controlar la mecánica implementada.

c). Impuestos sobre las ganancias de las personas físicas: en los últimos años se percibe un gran crecimiento de los ingresos provenientes de inversiones o actividades realizadas en el extranjero. En muchas ocasiones estas ganancias no son declaradas por sus titulares, sea por encontrarse ocultas en paraísos fiscales o por cuestiones prácticas que impiden que la administración tributaria obtenga la información. Las pérdidas ocasionadas por esta vía en la recaudación de los países involucrados han originado que algunas veces los responsables de las políticas fiscales procuren compensar las mismas mediante el aumento de las tasas de otros gravámenes.

De ahí que la globalización plantee a las administraciones tributarias graves dificultades, algunas de las cuales, si bien son de antigua fecha, se han acentuado con el proceso de apertura económica. Entre estas dificultades se pueden mencionar las siguientes:

a). Aumento del fenómeno de la doble imposición internacional: el incremento del comercio internacional ha agudizado el problema de sobreposición de potestades tributarias derivadas con la aplicación de criterios jurisdiccionales

diferentes por parte de distintos Estados, con la consiguiente doble o múltiple imposición de las inversiones realizadas en el exterior. A fin de paliar ese problema, se ha adoptado medidas unilaterales, bilaterales y, en algunos casos, multilaterales, pero no se ha conseguido una resolución definitiva al problema;

b). Fijación de los precios internacionales en operaciones vinculadas: la globalización de la economía conlleva a un aumento de las transacciones efectuadas por empresas pertenecientes al mismo grupo económico. Estas operaciones presentan como rasgo particular la ausencia de intereses opuestos, ya que ambas partes obedecen a un control común, lo cual permite la libre fijación de los precios de transferencia. Ante esta situación, tanto las administraciones tributarias como los sujetos pasivos afrontan problemas: las primeras deben establecer ciertos criterios de valoración que eviten la manipulación de los valores, y las segundas se enfrentan a la inseguridad derivada de la aplicación de criterios diferentes en distintas jurisdicciones;

c). Evaluación de la estructura de financiamiento de las empresas locales: el diferente trato fiscal dispensado al capital propio frente a la financiación proveniente de terceros, motiva que las empresas matrices financien sus filiales mediante préstamos intergrupo, con el objeto de reducir la carga tributaria total del grupo. Este problema, conocido como subcapitalización o capitalización delgada, ha originado que en muchas legislaciones se introduzcan medidas tendientes a asegurar una proporción mínima de capital propio;

d). Evaluación de los contratos relacionados con intangibles y prestación de servicios: en muchos Estados la imposición de estas operaciones varía en función del encuadre jurídico dado a la transacción. Sin embargo, en algunos casos resulta sumamente complejo tipificar el contrato analizado, lo cual brinda a los contribuyentes la oportunidad de planificación fiscal, buscando beneficiarse del tratamiento fiscal más benigno reservado para ciertas situaciones;

e). Existencia de competencia fiscal nociva: la proliferación de jurisdicciones con regímenes fiscales privilegiados (sean éstos paraísos fiscales o jurisdicciones

de baja tributación), constituye una de las razones que posibilitan la implementación de estrategias de planificación fiscal por parte de las empresas multinacionales. Esto origina que las administraciones tributarias deban adoptar medidas agresivas destinadas a evitar la pérdida de recaudación por esta vía, lo cual ha derivado en ciertas ocasiones en la adopción de sanciones impropias contra otros Estados;

f). El incremento del comercio electrónico: el aumento de las operaciones realizadas vía Internet ha creado una nueva área de imposición, en la cual se requiere definir las normas que serán de aplicación en la materia, a la vez que establecer adecuados mecanismos de control. Precisamente, en relación con este último aspecto, se puede afirmar que esta nueva forma de comerciar es ideal para ocultar ingresos, debido a la ausencia de documentación que respalde las operaciones.

De esta manera, los contribuyentes cuentan con nuevas opciones de inversión, pero a la vez deben sujetarse a los distintos ordenamientos jurídicos con los que se pretende paliar los efectos negativos del proceso de apertura económica, con las consiguientes dificultades prácticas derivadas de la falta de armonización entre esos cuerpos normativos.

Una consecuencia de dicha ausencia de armonización es la presencia de disímiles criterios de atribución jurisdiccional de la materia gravable, así como el tratamiento tributario recibido por las distintas formas jurídicas de organizar los negocios, lo que nos conduce a analizar los diversos criterios de interpretación y aplicación de la ley, tanto por las autoridades fiscales como por los órganos jurisdiccionales.

Ello obliga, a su vez, a presentar algunas consideraciones en torno a figuras como el “fraude a la ley”, propia de los sistemas jurídicos europeos, o la evasión legal impositiva, evasión ilegal (tax avoidance), las simulaciones (sham), y la elusión, como figuras jurídicas previstas en la legislación fiscal que deben ser interpretadas, aplicadas y probadas.

B). Evasión, elusión fiscal y economía de opción.

La defraudación fiscal implica una conducta dolosa, tendiente a perjudicar al fisco con declaraciones bajo protesta de decir verdad –juradas-, engañosas u ocultaciones maliciosas-.

En la evasión fiscal observamos la presencia de un sujeto pasivo con capacidad económica para el pago de una contribución, y la utilización, por él, de medios legales o ilegales, para que no se pague el tributo o se pague menos[137].

La economía de opción el sujeto pasivo obligado al pago del tributo elige y realiza un negocio, acto o contrato lícito, aunque la figura elegida tenga, en comparación con otras, un resultado equivalente y su menor o nula carga fiscal.

En la simulación se encuentra el sujeto que, realizando conductas lícitas sujetas a gravamen, las oculta sin declararlas, o bien aquél sujeto que, sin ocultar

---

[137] NOTA PERSONAL.- La corriente doctrinal probablemente mayoritaria considera que hay elusión tributaria, en oposición a evasión, cuando aquellas acciones u omisiones tendientes a evitar o disminuir el hecho generador se realizan por medios lícitos, es decir, sin infringir el texto de la ley. Este significado fue aceptado en las IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en Estoril, Portugal, en 1970. Las Jornadas entendieron que el concepto de "evasión tributaria" debía ser restringido a las conductas ilícitas adoptadas por el contribuyente para eximirse total o parcialmente del cumplimiento de la obligación tributaria. En cambio, el término "elusión" debía reservarse a aquellas conductas que por medios lícitos, llevaban a un resultado impositivo favorable. Sin embargo, hay consenso en que quienes incurren en elusión fiscal son aquellos que realizan ciertas arquitecturas contractuales atípicas cuyo único fin es esquivar total o parcialmente la aplicación de la norma tributaria. En tal sentido, la problemática reside en el estrecho margen que separa a la "elusión" (ilícita), de la economía de opción "evitación" (lícitas). Por ello, hay autores como Héctor Belisario Villegas que consideran que problemática de fondo no reside en una simple cuestión de palabras (en el idioma español "elusión" implica falsedad, subterfugio o argucia), sino en el estrecho margen que separa la elusión (ilícita) de la economía de opción o evitación (lícitas), y por ello concibe los actos de elusión fiscal como fraude mediante abuso en las formas, como una conducta fraudulenta y antijurídica, distinguiendo entre el orden de los negocios en forma tal de pagar menos tributos eligiendo la forma jurídica lícita más favorable fiscalmente (conducta lícita), de recurrir a artificiosas y arbitrarias manipulaciones en el hecho imponible, distorsionándolo mediante simulaciones que alteran la vestidura jurídica normal, que encuentra su solución en el criterio interpretativo de la realidad económica, que proporciona a los jueces la herramienta indispensable para prescindir de las formas simuladas sin necesidad de obligar al fisco a ejercer la compleja acción civil de simulación para lograr la anulabilidad del acto y sólo entonces poder descartar la forma jurídica abusivamente empleada. Cfr: **BELISARIO VILLEGAS, HÉCTOR**: ***"Curso de finanzas, derecho financiero y tributario"***, 8ª edición actualizada y ampliada, Editorial Astrea, Buenos Aires 2002, pp. 542-546.
Esta anfibología o ambigüedad de los términos "elusión", "economía de opción" y "evasión", es la que origina que en el presente estudio -cuyo fin no establecer el contenido y límites de esos términos-, se use indistintamente las palabras "elusión" y "evasión", diferenciándolas de la economía de opción "conducta lícita".

totalmente tales hechos, los disfraza o disimula, de tal modo que esquiva la carga tributaria en forma total o parcial.

La línea divisoria entre simulación y economía de opción teóricamente resulta diáfana, no así en la práctica. Para el derecho tributario, la simulación del negocio lleva a engañar al fisco y tiene el propósito en perjudicarlo con declaraciones de impuestos que no se ajustan a la realidad[138].

La simulación gira, siempre, en torno a actos y negocios jurídicos, y no a los hechos jurídicos, respecto de los cuales se podrán emplear las figuras del abuso del derecho o del fraude a la ley. Ejemplos de hechos jurídicos son fijar la celebración de un contrato en un lugar determinado, o la residencia de una persona en un país o en otro.

Es común sostener que mediante la simulación tributaria, se pretende evadir los efectos fiscales del hecho imponible verificado sobre el acto disimulado, que permanece oculto con pretensión de indemnidad.

La simulación puede ser absoluta, cuando se finge, íntegramente, un acto o contrato sin substancia alguna (colorem habet substantiam vero nullam), o relativa, cuando se emplea para dar, a un acto jurídico, una apariencia que oculta su verdadero carácter. Puede ser total, como expresión de la voluntad deliberada de desviar la atención global sobre otro objeto, o parcial, cuando se simulan aspectos de su contenido (precio, fecha, lugar, modalidades), pero siempre está motivada en transgredir el hecho imponible que se pretende evitar mediante tal simulación. En la simulación parcial cohabitan, en el contrato real, elementos reales con otros inventados en el acuerdo simulatorio, que es lo que sucede, por ejemplo, cuando en el marco de un contrato de provisión de bienes o servicios, se deducen gastos en exceso o en los que no se ha incurrido.

---

[138] TARSITANO, ALBERTO: *"Interpretación de la Ley Tributaria"*; en GARCÍA BELSUNCE, HORACIO a. et alii: *"Tratado de Tributación"*, Tomo I *"Derecho Tributario"*, sin ed. Buenos Aires 2003, pp. 492-495.

La elusión es la conducta que tiende a evitar el devengo del tributo, empleando actitudes o decisiones de naturaleza estrictamente económica; esto es, se renuncia a realizar alguna actividad, a poseer algo, sólo por el móvil de no pagar el tributo. La elusión se caracteriza por una abstención total del contribuyente, que evita la realización del hecho imponible, por la naturaleza material o real de la inactividad o abstención del potencial contribuyente, y por dirigirse el comportamiento del posible contribuyente a la respectiva hacienda pública, esto es, en la fase que habría de ser de percusión impositiva si la elusión no hubiera operado.

En el derecho fiscal, tanto la doctrina como la jurisprudencia y los legisladores han reiterado y enfatizado el uso de las presunciones como uno de los instrumentos primordiales para impedir la defraudación fiscal, el fraude a la ley y la evasión, así como para justipreciar con mayor exactitud la capacidad económica de los causantes.

De esta manera, las presunciones jurídicas se alojan en el campo de la prueba y sirven para allanar el camino de la aplicación de la norma, sobre todo al juzgador. Las presunciones jurídicas son también preservadoras de instituciones sociales, económicas y jurídicas.

C). El fraude de ley en materia fiscal.

La configuración del fraude a la ley tributaria no es, en principio, distinta del concepto de fraude a la ley acuñada en la Teoría General del Derecho, que lo considera como el acto o el conjunto de actos productores de un resultado contrario a la ley, que aparecen amparados también en otra disposición con finalidad diferente[139].

[139] Cfr. BAYONA DE PEROGORDO, JOSÉ JUAN, Y SOLER ROCH, MARÍA TERESA: *"Compendio de Derecho Tributario"*, Librería Compás, Alicante, 1ª, edición. España 1991, pp. 124-125.

Un punto que no puede suprimirse en la caracterización del fraude a la ley tributaria es el de su distinción con otras figuras afines, y, en particular, con las siguientes actuaciones:

- Fraude a la ley y defraudación. La diferencia esencial consiste en que en el primero no hay ocultación del hecho imponible ni de los elementos de la obligación tributaria. En la defraudación tributaria el hecho imponible se ha producido y se pretende ocultar a la Administración, mientras que el fraude a la ley trata de eludir la realización del presupuesto de hecho.

- Fraude a la ley y simulación (negocio simulado). La diferencia fundamental radica en que en la simulación hay una apariencia contraria a la realidad, bien porque ésta es distinta (en la simulación absoluta), o bien porque es distinta la forma en que aparece (simulación relativa). En la simulación hay apariencia jurídica para encubrir la realidad disimulada, mientras que en el fraude a la ley la realidad jurídica es abiertamente creada y el negocio jurídico efectivamente querido por las partes; en la simulación hay dos negocios jurídicos y en el fraude un solo negocio en el que existe una discrepancia entre la causa objetiva y la finalidad perseguida por las partes.

- Fraude a la ley y economía de opción. Ambas figuras tienen un punto de partida común, como es el de la opción voluntaria del sujeto pasivo para realizar un hecho imponible de modo que alcance un resultado más favorable. Sólo un claro elemento intencional (el propósito de eludir la norma defraudada), difícil de probar, puede, en todo caso, diferenciarlas.

- Fraude a la ley y negocio indirecto. El negocio indirecto se caracteriza por el hecho de que se emplea un determinado negocio para conseguir, mediante éste, no la finalidad típica que se vincula a él por el ordenamiento jurídico, sino finalidades ulteriores, mediatas, es decir, precisamente indirectas, las cuales asumen el aspecto de motivos – propósitos ulteriores que guían la conducta hacia la obtención de un

resultado concreto-, y no de causa del negocio empleado –el motivo típico del negocio-, con lo que cumple una función instrumental de negocio medio, en que el fin ulterior que se anhela es distinto al del negocio utilizado; constituye una especie de negocio en fraude de ley, y aunque lo instrumentaliza, no siempre lo agota. La diferencia entre uno y otro no es nítida, por aquella misma relación de género a especie, de mutua implicancia, y porque el negocio indirecto siempre se utiliza con intención fraudulenta[140].

- El fraude a la ley y el abuso del derecho. Los negocios abusivos y los negocios fraudulentos (in fraudem legis), tienen mucho en común. Pero mientras en los negocios abusivos la norma es aplicada y hecha servir de medio a un fin que no es el suyo (en un ejercicio irregular o antifuncional), en los in fraudem legis, una norma es rodeada, evitada y relegada su aplicación, haciéndolo con otra en su lugar, al menos en la medida en que no es aplicable la primera. Mientras la ilicitud de los negocios abusivos proviene de poner en ejercicio derechos contrariando los fines que la ley tuvo en mira al reconocerlos, la ilicitud de los hechos en fraude a la ley deviene de comparar dos resultados prácticos: el que la ley veta por considerar contrario a la moral social o al orden público, y el que las partes tratan de conseguir y de arribar a la conclusión acerca de su analogía.

Para otros autores, el fraude a la ley tributaria consiste en la obtención de los mismos resultados económicos que la norma eludida se proponía gravar apoyándose en la letra de otro precepto dictado con finalidad diferente. Es decir, el mecanismo del fraude a la ley tributaria se asienta en dos principios fundamentales: 1º, que el mandato de la ley de pagar un impuesto está condicionado a la realización del hecho imponible y no a la realización de determinados fines económicos; 2º, que en la elección del medio jurídico más

[140] TARSITANO, ALBERTO: Op. cit., en GARCÍA BELSUNCE, HORACIO A. et alii: *"Tratado de Tributación"*, Tomo I *"Derecho Tributario"*, sin ed. Buenos Aires 2003, pp. 483-484.

apto para obtener determinados fines económicos, los contribuyentes gozan de plena libertad[141].

Los comportamientos en fraude de ley fiscal que se realicen a través de simulaciones y negocios indirectos se caracterizan por el hecho de que la finalidad económica perseguida por las partes difiere de la causa típica del negocio realizado al servicio de dicha finalidad. Es decir, existe una falta de coincidencia entre el fin perseguido por las partes y la forma jurídica adoptada. Lo que equivale a afirmar que la conexión entre los negocios anómalos (simulación y negocio indirecto) y el fraude a la ley fiscal deriva del hecho de que, con los mismos, se buscan efectos o fines que no pueden conseguirse a través de los caminos normales protegidos por el Derecho. De suerte que, en el fondo, la afinidad entre estas figuras se plantea por el hecho de que en todas ellas la causa es lícita, en cuanto se proponen obtener un resultado que el Derecho no estima digno de protección. Circunstancia que ha llevado a algunos autores a afirmar que no puede haber fraude a la ley tributaria sin simulación.

En realidad, lo que sucede, tanto en los negocios anómalos como en el fraude a la ley tributaria, es que las figuras jurídicas correspondientes se retuercen con el fin de eludir la aplicación de una ley sobre determinados resultados. De este modo, la diferenciación entre el fraude a la ley fiscal y los negocios anómalos se complica grandemente, ya que en éstos el negocio aparente queda plasmado en una realidad objetiva, realidad que, al igual que en el fraude a la ley, se cubre bajo la apariencia de formas distintas. Y el problema se complica aún más, al observar que esos negocios aparentes pueden ser perfectamente legales, pero en tanto vengan informados por una intencionalidad fraudulenta, que haga evidente que adolecen de un vicio en la causa, porque ésta no existe o es falsa.

El fraude a la ley tributaria se puede combatir de manera preventiva o mediante un procedimiento específico.

---

[141] Cfr. PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS, y González Eusebio: *"Derecho Tributario"*, Tomo I, Plaza Universitaria Ediciones, sin ed., Salamanca 1994, pp. 317-335.

Se combate de manera preventiva en la fase de calificación del impuesto, por las autoridades revisoras y liquidadoras, antes del acto administrativo de liquidación, tomándose en cuenta los siguientes parámetros:

a). El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible.

b). Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea su forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los efectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez.

c). Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlo tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

Y los parámetros descritos permiten combatir de manera preventiva el fraude a la ley, al ordenar la calificación correcta del negocio jurídico, permitiendo la aplicación automática y correcta de la norma de cobertura.

En México, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoció de la acción de inconstitucionalidad 23/2000 y sus acumuladas 24/2000, 25/2000, 26/2000, 27/2000 y 28/2000, promovida por los partidos: Del Trabajo, Alianza Social, Acción Nacional, Verde Ecologista de México, Convergencia por la Democracia y de la Revolución Democrática, en contra del artículo transitorio que se adicionó a la Constitución Política del Estado de Chiapas, contenido en el Decreto 206, publicado en el Periódico Oficial de esa entidad federativa, el veintiocho de septiembre de dos mil, por el que se establece una modificación respecto a la fecha de inicio del proceso electoral en ese estado, y en ejecutoria de fecha once de diciembre de dos mil, determinó que ese artículo no viola el artículo 105, fracción II, penúltimo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto el artículo reclamado se expidió con la

oportunidad debida, esto es, antes de los noventa días de que iniciara el proceso electoral al que va a aplicarse, cumpliéndose con la teleología del propio precepto consistente en dar certidumbre a los procesos electorales y las reglas a que se sujetarán las autoridades, partidos políticos y ciudadanos en los comicios.

En lo que interesa a este capítulo, lo importante de la ejecutoria citada en el párrafo que antecede, es que, en ella, nuestro Máximo Tribunal se pronunció respecto a lo que debe entenderse por fraude a la ley, en los términos siguientes:

> ***"…Se aduce que con la inclusión de un artículo transitorio a la Constitución Política del Estado, para recorrer el inicio del proceso electoral venidero en el Estado de Chiapas, esta Sexagésima Legislatura Local se ubicó en el supuesto de 'fraude a la ley'. Para desvirtuar este concepto que se pretende hacer valer, es necesario, primero, atender a la definición de esta figura; en segundo lugar, entrar al análisis del contenido del penúltimo párrafo de la fracción II del artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el espíritu del Constituyente de 1996 al incluir dicha norma en nuestra Carta Magna; en tercer lugar, el acto emitido por el Poder Reformador de la Constitución particular de esta entidad federativa y, en cuarto lugar, los supuestos de la hipótesis planteados. a) Aun cuando plenamente sabido por ese Supremo Tribunal, permítasele a esta autoridad señalada como responsable, traer a cita lo que el Diccionario Jurídico Mexicano, editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM (noviembre de 1998), página 1471, señala como: 'Fraude a la ley. I. La expresión «fraude» deriva de la voz latina fraus, fraudis y consiste en el engaño o inexactitud consciente que produce un daño, generalmente de orden material. Cuando el fraude se realiza en relación con la ley, el engaño o inexactitud derivan de que hay una actitud consciente que en el sujeto se forja para***

evadir la obligatoriedad de la ley con producción de una afectación a quien puede derivar derechos de la ley eludida. II. De manera magistralmente sintética, en el Digesto de Justiniano aparece expresado el pensamiento de Paulos (ad legem cinciam) sobre el fraude a la ley: «Obra contra la ley el que hace lo que la ley prohíbe; en fraude de ella el que, respetando las palabras de la ley, elude su sentido». Conforme a este criterio, en la conducta ilícita, la conducta está en situación de antagonismo frente a lo prescrito por la ley. En cambio, en el fraude a la ley, no hay infracción del texto de la ley, la conducta no infringe la letra de la ley, pero se evade el objetivo imperativo de la norma. Ulpiano, según su opinión recogida en el Digesto de Justiniano manifiesta: «Se hace fraude a la ley cuando se hace aquello que la ley no quiso que se hiciera pero que no lo prohibió». Es decir, en el fraude a la ley no hay ilicitud en la conducta observada, pero de la orientación de la ley se desprende que se elude su imperatividad. III. En concepto de Adolfo Miaja de la Muela, el fraude a la ley consiste en la realización de uno o varios actos lícitos, para la consecución de un resultado antijurídico. Constituye un medio de vulnerar las leyes imperativas. Para José Ramón de Orué y Arregui, en la realización del fraude se dan dos elementos componentes: uno de orden material (corpus), constituido por la realización de actos que sobrepasan el orden interno, originando efectos contrarios a los señalados por la ley; otro espiritual (animus), la clara intención de escapar a los efectos de un precepto de tipo obligatorio. ...'.

Y en la jurisprudencia P./J. 46/2001, publicada en la página 751, tomo XIII, abril de 2001, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia constitucional, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó lo siguiente:

"MATERIA ELECTORAL. EL ARTÍCULO TRANSITORIO QUE SE ADICIONÓ A LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO DE CHIAPAS, CONTENIDO EN EL DECRETO 206, PUBLICADO EN EL PERIÓDICO OFICIAL DE ESA ENTIDAD FEDERATIVA, EL VEINTIOCHO DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL, Y QUE ESTABLECE UNA MODIFICACIÓN RESPECTO A LA FECHA DE INICIO DEL PROCESO ELECTORAL EN ESE ESTADO, NO VIOLA EL ARTÍCULO 105, FRACCIÓN II, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. *De conformidad con lo dispuesto en el precepto constitucional de referencia las leyes electorales federal o locales deberán promulgarse y publicarse por lo menos noventa días antes del inicio del proceso electoral en que vayan a aplicarse, durante el cual no podrá haber modificaciones legales fundamentales. Ahora bien, el hecho de que el artículo transitorio en mención establezca que el proceso electoral para el año dos mil uno, en el que se elegirá a la Sexagésima Primera Legislatura y se designará a los Ayuntamientos de los Municipios de dicha entidad, deberá iniciar durante la primera quincena de febrero de ese año, no viola el precepto constitucional de referencia ni constituye lo que la doctrina ha denominado fraude a la ley, figura que se presenta cuando el engaño o inexactitud derivan de que hay una actitud consciente que en el sujeto se forja para evadir la obligatoriedad de la ley con producción de una afectación a quien puede derivar derechos de la ley aludida. Lo anterior es así, porque el decreto que contiene la norma transitoria en cita se expidió con la oportunidad debida, esto es, antes de los noventa días de que iniciara el proceso electoral al que va a aplicarse, cumpliéndose con la teleología del propio precepto consistente en dar certidumbre a los procesos electorales y las*

reglas a que se sujetarán las autoridades, partidos políticos y ciudadanos en los comicios".

Del texto de la ejecutoria y de la jurisprudencia transcrita se advierte claramente que la Corte define el fraude a la ley como la *"…**figura que se presenta cuando el engaño o inexactitud derivan de que hay una actitud consciente que en el sujeto se forja para evadir la obligatoriedad de la ley con producción de una afectación a quien puede derivar derechos de la ley aludida… ".***

Trasladado el concepto que antecede a la materia fiscal, el fraude a la ley fiscal se produce cuando el sujeto pasivo de la relación tributaria, de manera consciente, lleva a cabo actos con los que, si bien respeta las palabras de la ley, evade su sentido, es decir, el objetivo imperativo de la norma, con producción de una afectación al fisco, haciendo aquello que la ley no quiso que se hiciera pero que no prohibió. Dicho en otras palabras, realiza uno o varios actos lícitos, para la consecución de un resultado antijurídico (no contribuir a sufragar los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezca la ley).

Los actos que componen el fraude a la ley se llevan a cabo bajo el cobijo de una norma, llamada por la doctrina "norma de cobertura", la cual, finalmente, no les presta el soporte adecuado; de lo contrario se estaría en presencia de un conflicto de leyes. Por consiguiente, el aspecto medular en la aplicación del fraude a la ley es determinar si el acto se encuadra en la norma de cobertura, y como resultado se producen las consecuencias buscadas por el sujeto (eludir la aplicación imperativa de una norma) o, por el contrario, dicha norma no le presta el amparo necesario, y, por lo tanto, el derecho no reconoce los efectos anhelados, y la norma que se trató de evitar despliega sus efectos.

Aquellos criterios interpretativos formalistas o restrictivos, donde se otorga prioridad al texto de la ley sobre su sentido o finalidad, favorecen a la elusión de la norma. Para lograrla, basta con no realizar el supuesto expresamente previsto por ésta. Por ello, una primera forma de reacción contra la elusión o fraude a la ley en

la fase aplicativa consiste en flexibilizar la interpretación, concediendo mayor peso –sobre todo- al elemento teleológico y, desde la configuración de los actos o negocios a los que se pretende aplicar el derecho, a su significado económico y finalidad práctica.

No obstante, la experiencia ha demostrado que el fraude a la ley no puede ser combatido únicamente con la interpretación de las normas como herramienta. Para que esto fuera posible se requeriría otorgar al juzgador tal margen de libertad que atentaría contra el principio de seguridad jurídica.

Luego, si no es posible eliminar la elusión mediante la subsunción del negocio en la norma eludida por la vía de la calificación ordinaria, la única posibilidad que resta para lograrlo es demostrar la existencia del fraude a la ley, lo que, dicho sea de paso, resulta bastante difícil. La apreciación de eludir el pago del tributo tendrá que fundarse en indicios del tipo de los puntualizados en el derecho comparado, con nociones tales como la de "abuso de las formas jurídicas", propias del derecho alemán, las cuales consisten en una configuración inadecuada, lo cual significa que la elegida no sirve en absoluto a ningún fin económico, y además que se la ha elegido con el objeto de evitar el pago de contribuciones. En congruencia con este criterio se haya el estadounidense de la existencia o no de una finalidad económica que justifique la forma elegida, el llamado business purpose test.

En la doctrina anglosajona existe la institución del sham, más o menos equivalente a la simulación. Es una especie de "falsedad", y en materia tributaria es una operación sin substancia económica que no será reconocida para efectos fiscales, sin ser necesario el elemento engaño. Esta figura muestra las dificultades existentes en la práctica para diferenciar entre el fraude a la ley y la simulación.

Teóricamente, en el fraude a la ley existe la presencia de una apariencia, y el acto como tal es pretendido por las partes; en tanto que en la simulación el negocio o acto es querido por las partes con la finalidad de eludir los efectos fiscales. Luego, la simulación plantea una problemática de hechos, por lo tanto de

pruebas, mientras que el fraude es una cuestión de calificación, por ende, de interpretación.

En la práctica, no siempre esta distinción resulta nítida, ya que en el fraude también se percibirá una especie de apariencia; sin embargo, puede decirse que, mientras en la simulación las partes manifiestan el negocio o acto de manera distinta a la querida por ellas –dicen que algo es lo que no es-, evadiendo el pago de impuestos, en el fraude a la ley las partes manifiestan el negocio o acto tal como es querido por ellas –dicen que algo es lo que es-, pero con ese negocio o acto evaden el sentido de la ley, es decir, el objetivo imperativo de la norma –no su texto-.

En algunos países, como España, esta diferenciación entre fraude a la ley y simulación ha sido resuelta por el derecho privado, otorgándole efectos análogos; es decir, una vez comprobada la existencia de la simulación o del fraude, se le sancionará de igual forma, otorgándole los efectos correspondientes a la realidad burlada. En cambio, en materia tributaria la distinción reviste gran importancia, ya que los ordenamientos les han atribuido efectos distintos especialmente en el ámbito penal. Generalmente, a la simulación se la considera una forma de evasión y, por lo tanto, un delito; en algunos ordenamientos se considera que el fraude a la ley no da lugar a sanciones penales y en otros sí.

El fraude de ley en materia fiscal es difícil de descubrir, y más aún de probar, por lo que se alienta más la posibilidad de prevenirlo que de castigarlo. En el fraude a la ley tributaria no se realiza el hecho imponible, pero es como si se realizara; no se oculta su conocimiento a la Administración, pero se fuerza el encaje de una situación dentro de un hecho imponible pensado para contemplar situaciones diferentes. El fraude a la ley se presenta así como un instrumento de carácter híbrido, producto de un largo proceso de depuración técnica, que echa sus raíces en el abuso de las formas jurídicas, pero no fácilmente encajable en alguno de los términos que han sido manejados por la doctrina (conceptualmente nada tiene que ver con la economía de opción ni con las lagunas del Derecho, de donde deriva que su conexión con la analogía resulte forzada).

Por ello, algunos autores sitúan el fraude a la ley tributaria en la órbita de los actos contrarios a la ley y son partidarios de su corrección, ya que habitualmente se presenta formando parte de una cadena de actos válidos aisladamente considerados, y proponen que, para combatirlo, ya no se acuda al carácter anormal e insólito de las formas jurídicas utilizadas, por los resultados insuficientes y peligrosos que produce –posible afectación a las garantías de legalidad y seguridad jurídica-, e invitan para que, cara al futuro, se recurra al difícil, pero más seguro, camino de los fines, siempre que estos puedan ser, de algún modo, objetivables[142].

3. La técnica legislativa en el combate al fraude de ley.

Dentro de la gama de instrumentos que coadyuvan a combatir al fraude a la ley y figuras afines se pueden distinguir aquellos que tienen a su alcance el legislador en el proceso de creación de la norma (técnica legislativa), de aquellos otros a disposición de quienes aplican la norma, ya sea a través de su ejecución o de su interpretación. Las presunciones juegan un papel destacado en ambos casos.

El legislador, con el objeto de prevenir conductas fraudulentas con mayor eficacia, y en forma simultánea la preservación del principio de legalidad y de evitar extender a la administración atribuciones que en algún momento pueden ser difíciles de controlar por los tribunales, puede valerse de diversos instrumentos legislativos de control, como son la articulación de hechos imponibles complementarios, la tipificación genérica del hecho imponible, la doctrina de los tipos y la configuración de presunciones, así como la formación de ficciones.

a). La articulación del hecho imponible complementario.

Consiste en ampliar los efectos del hecho tipificado como hecho imponible a otros que, con distinta forma, tienen el mismo perfil económico. El legislador configura nuevos presupuestos que completan el presupuesto típico.

---

[142] Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, EUSEBIO: *"El Fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia"*. Editorial Aranzadi, S.A. Navarra, España 2001, p. 25.

b). La tipificación genérica del hecho imponible.

Como herramienta contra el fraude a la ley, implica que la obligación tributaria nacerá en el momento en que se produzca algún hecho que se comprenda en el supuesto general configurado por la norma, sin que sea necesario que tal hecho se tenga que identificar con alguna de las concretas individualizaciones del presupuesto, tipificadas por la legislación del tributo.

En este caso, el presupuesto de hecho se define de manera genérica, independientemente del camino que se tome por el contribuyente a la hora de formalizar sus relaciones, si éstas tienen unos efectos en los que se aprecia el contenido genérico señalado por la norma, nacerá la obligación tributaria.

c). La doctrina de los tipos.

Esta doctrina procura definir el hecho generador de la obligación mediante rasgos económicos, llevando a cabo una generalización o teorización de la realidad económica con vistas a su encuadramiento en la legislación tributaria.

d). Las presunciones.

Son medidas indirectas para evitar el fraude a la ley. Mediante ellas el legislador presume que se realiza el presupuesto de hecho cuando acontece un acto que sin presentar los requisitos típicos del hecho imponible obtiene los mismos resultados.

Las presunciones tienen una doble utilidad: por una parte, como instrumentos en contra del fraude de ley y, por la otra, como auxiliares en la determinación de elementos de hecho desconocidos o de difícil precisión en la relación tributaria y que afectan la existencia y dimensión del hecho imponible, la determinación de la base imponible y la selección del tipo aplicable.

e). Las ficciones.

Las ficciones crean verdades jurídicas distintas a las ya establecidas previamente, abriendo la posibilidad de imputar efectos jurídicos a hechos o realidades que de otra forma sería imposible atribuir.

En la ficción se violenta la naturaleza prejurídica de la realidad que se recoge en una norma. Es preciso que exista un concepto o una realidad prejurídica y que se genere una discrepancia esencial entre ésta y la recogida por la norma.

La ficción se establece a partir de un hecho conocido e impone la certeza de otro hecho no conocido, cuya existencia es improbable o falsa.

Para que sea eficaz el uso de las ficciones en materia tributaria, la ficción debe estar precedida y combinada con una presunción legal sobre cuál es el comportamiento ocultado en el fraude; de igual manera, se pide que tanto la presunción como la ficción estén coordinadas y que la conducta que se presume como ocultada y la que se finge por la ficción legal, coincidan.

4. La lucha contra la evasión fiscal y el fraude a la ley en la aplicación del derecho.

Los instrumentos empleados para tratar de combatir el fraude de ley en la aplicación de la norma tributaria han sido la interpretación de las normas tributarias, la analogía y el expediente de fraude.

a). La interpretación en el derecho.

El Diccionario de la Real Academia Española define la interpretación y la aplicación en los términos siguientes:

Interpretar. Explicar o declarar el sentido de una cosa, y principalmente el de textos faltos de claridad.

Aplicar. Referir a un caso particular lo que se ha dicho en general. Atribuir o imputar.

La doctrina, en cambio, hace una distinción en cuanto a la interpretación y proporciona dos conceptos, en **sentido estricto interpretar** se emplea para referirse a la atribución de significado a una formulación normativa en presencia de dudas o controversias en torno a su campo de aplicación; en tanto que, **ampliamente** la palabra **"interpretar"** se utiliza para hacer alusión a la atribución de significado a una formulación normativa, independientemente de la existencia de dudas o controversias.

Así pues, la interpretación jurídica, nace al momento en que se busca el significado de un texto, sin importar si es **"**claro**"** u **"**obscuro**"** en cuanto a su redacción, objeto e intención del legislador.

Por otra parte, la acepción de **aplicar** es considerada como la determinación de algo, o bien, el colocarse o ponerse bajo algo; mientras que la aplicación concreta del derecho ha de entenderse como la *"operación por la cual cierta instancia (en particular un tribunal) determina los hechos que el derecho define in abstracto en normas generales e individualiza las consecuencias previstas (ordenando su ejecución). La aplicación del derecho es una función regular del orden jurídico; a través de ella los órganos aplicadores (tribunales, autoridades administrativas, etc.), en ejercicio de sus facultades determinan que un cierto caso concreto del tipo definido en la norma general se ha presentado y, como consecuencia de ello, efectúan un acto por el cual actualizan las consecuencias previstas"*[143].

Establecidos los citados conceptos, se reitera que una cosa es interpretar y, otra muy distinta, aplicar, referidas ambas acepciones a las normas de derecho.

---

[143] DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, Editorial Porrúa, S.A., y la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1993, sexta edición, página 184.

La aplicación de un precepto legal de ninguna manera puede atribuirle un determinado sentido a la ley, ya que sólo verifica y decide si los hechos concretos o la litis, se encuentran descritos en la norma legal o bajo sus efectos, sin que se le imponga un significado personal o particular.

Contrario a ello, al interpretarse la ley, los órganos administrativos o judiciales llevan a cabo sus funciones asignándole un significado que es acorde con las perspectivas que se le van presentando para dirimir su contenido, alcances, objetivos y finalidades.

De ahí que se valga de todos los medios materiales a su alcance, para obtener la información y puntos de vista, que le han de proporcionar una visión más amplia y constituirán el medio idóneo para descifrar y comprender un precepto legal que deberá aplicarse a la generalidad de las personas, pero que no pierde el sentido personal y específico que se le otorga por el órgano que resuelve.

En apoyo a lo expuesto, se cita la jurisprudencia número IV.1o.J/1, emitida por el Primer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, visible en la página 665, Tomo V, Febrero de 1997, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo rubro y texto son del tenor literal siguiente:

> ***"REVISIÓN FISCAL. DEBE DESECHARSE SI LA SENTENCIA NO RESUELVE SOBRE INTERPRETACIÓN DE LEYES. Si en la sentencia materia del juicio fiscal interpuesto, el órgano contencioso administrativo no resuelve acerca de la interpretación de un precepto invocado en la demanda de nulidad, sino sólo determina la aplicación de éste, dicho recurso debe desecharse, por no darse los supuestos requeridos para su procedencia, toda vez que la interpretación de una norma legal, ocurre cuando su texto no es suficientemente claro y admite inquirir su contenido gramatical y jurídico y entonces, el juzgador busca o emplea palabras semejantes que se equiparen***

a la situación no prevista en la ley, o amplía su contenido para dar un significado no pensado ni pretendido por el legislador; es decir, desentraña o hace la reconstrucción de su espíritu, pensamiento y voluntad para obtener los motivos predominantes que originaron la norma, los fines a que tiende y, así, determinar el alcance y significado de las expresiones que integran su texto".

Respecto a la interpretación de la ley, los artículos 14, último párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 18, 19, 1851, 1852 y 1857 del Código Civil Federal, establecen lo siguiente:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

"Artículo14.- … En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho".

Código Civil Federal:

"Artículo 18.- El silencio, obscuridad o insuficiencia de la ley, no autorizan a los jueces o tribunales para dejar de resolver una controversia".

"Artículo 19.- Las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica. A falta de ley se resolverán conforme a los principios generales de derecho".

"Artículo 1851.- Si los términos de un contrato son claros y no dejan duda sobre la intención de los contratantes, se estará al sentido literal de sus cláusulas.

Si las palabras parecieren contrarias a la intención evidente de los contratantes, prevalecerá ésta sobre aquéllas".

"Artículo 1852.- Cualquiera que sea la generalidad de los términos de un contrato, no deberán entenderse comprendidos en él cosas distintas y casos diferentes de aquéllos sobre los que los interesados se propusieron contratar".

"Artículo 1857.- Cuando absolutamente fuere imposible resolver las dudas por las reglas establecidas en los artículos precedentes, si aquéllas recaen sobre circunstancias accidentales del contrato, y éste fuere gratuito, se resolverán en favor de la menor transmisión de derechos e intereses; si fuere oneroso se resolverá la duda en favor de la mayor reciprocidad de intereses.

Si las dudas de cuya resolución se trata en este artículo recayesen sobre el objeto principal del contrato, de suerte que no pueda venirse en conocimiento de cuál fue la intención o la voluntad de los contratantes, el contrato será nulo".

De acuerdo con los artículos 14, último párrafo, de la Constitución Federal, 18, 19, 1851 y siguientes del Código Civil Federal, al interpretarse la ley, los órganos administrativos o judiciales llevan a cabo sus funciones, deberán atender a su contexto; y en términos de los artículos 1851, 1852 y 1857 del citado ordenamiento jurídico, cuando el sentido o significado de la ley no resulte claro, el intérprete deberá basarse no sólo en el espíritu o intención de la ley, sino en la intención de las partes que intervienen en un acto jurídico, asignándole un significado que es acorde con las perspectivas que se le van presentando para dirimir su contenido, alcances, objetivos y finalidades.

Así, los casos de interpretación jurídica se presentan de manera más evidente, cuando la norma es confusa o provoca diversas alternativas para su aplicación.

Sin embargo, es conveniente destacar la diferencia entre *interpretatio legis* e *interpretatio juris*. En efecto, una cosa es indagar el significado de una disposición de la ley que indudablemente concierne a un determinado caso, deduciendo las consecuencias que lógicamente derivan de ella (interpretatio legis), y otra distinta indagar el principio jurídico que se debe encontrar latente en el sistema legislativo, para aplicarlo a un caso no expresamente contemplado (interpretatio juris).

En tal sentido, la tesis número P.XXVIII/98, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 117, tomo VII, del mes de abril de 1998, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia constitucional, determina lo siguiente:

> ***"INTERPRETACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN. ANTE LA OSCURIDAD O INSUFICIENCIA DE SU LETRA DEBE ACUDIRSE A LOS MECANISMOS QUE PERMITAN CONOCER LOS VALORES O INSTITUCIONES QUE SE PRETENDIERON SALVAGUARDAR POR EL CONSTITUYENTE O EL PODER REVISOR.*** ***El propio artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos autoriza, frente a la insuficiencia u oscuridad de la letra de la ley, utilizar mecanismos de interpretación jurídica. Al desentrañar el sentido y alcance de un mandato constitucional deben privilegiarse aquellos que permitan conocer los valores o instituciones que se quisieron salvaguardar por el Constituyente o el Poder Revisor. Así, el método genético-teleológico permite, al analizar la exposición de motivos de determinada iniciativa de reforma constitucional, los dictámenes de las Comisiones del Congreso de la Unión y el propio debate, descubrir las causas que generaron determinada enmienda al Código Político, así como la finalidad de su inclusión, lo que constituye un método que puede utilizarse al analizar un artículo de la Constitución, ya que en ella se***

cristalizan los más altos principios y valores de la vida democrática y republicana reconocidos en nuestro sistema jurídico".

La opinión tradicional inquiría el sentido de la ley en la voluntad del legislador (teoría subjetiva) que la había sancionado; modernamente se hace radicar en la voluntad de la ley (teoría objetiva). El intérprete no debe averiguar lo que el legislador ha querido, sino aquello que en la ley aparece realmente querido: la mens legis (el espíritu, la intención de la ley), y no la mens legislatorios (la intención del legislador).

b). La interpretación en el derecho tributario.

Para aplicar la norma, evidentemente se hace necesario su entendimiento, al cual se llega a través de la interpretación.

Se interpreta una ley cuando se descubre su contenido y alcance. Corresponde al intérprete determinar qué quiso decir la norma y en qué caso resulta aplicable[144].

La norma tributaria se interpreta según los criterios admitidos por el derecho general; es una norma jurídica, y como tal, se interpreta exactamente igual que cualquier otra norma de cualquier otra rama jurídica. Este criterio de hermenéutica jurídica general es aceptado por los tratadistas en forma unánime.

No se pueden aplicar criterios de interpretación especiales en virtud de que el derecho fiscal de cualquier país forma parte de un todo, de un mismo sistema jurídico, el cual se entiende que está armonizado a partir de sus máximos ordenamientos o constituciones.

Sin embargo, las peculiaridades del derecho tributario merecen especial análisis en cuanto a interpretación. Los hechos imponibles son de substancia económica, pero a veces las palabras no se ajustan al significado que tienen en el

---

[144] Cfr. BELISARIO VILLEGAS, HÉCTOR: Op cit., pp. 244-250.

uso común. Corresponde, pues, determinar el sentido y alcance de las palabras que utiliza la ley. Esto no puede llevar a la creencia de que la interpretación debe recurrir a los criterios de la ciencia de las finanzas, ya que, por el contrario, siempre deberá emplearse la lógica jurídica.

El intérprete puede encarar la tarea guiado por los conceptos de favorecimiento al fisco o al particular. El preconcepto in dubio contra fiscum sostiene que cualquier duda debe favorecer al contribuyente por ser la ley tributaria restrictiva del derecho de propiedad. El citado preconcepto opuesto propugna, en cambio, que cualquier duda debe favorecer al Estado. Este criterio intenta apuntalar los intereses del fisco, basado en que, en definitiva, es el representante de la sociedad entera.

Por otra parte, la interpretación rígida de las normas tributarias no admite que las normas tributarias sean normas jurídicas ordinarias.

Los criterios de interpretación "in dubio pro fiscum" "in dubio contra fiscum", y la interpretación estricta de la ley son cuestionados.

Así es, las leyes tributarias no tienen un carácter excepcional que las diferencie, en cuanto a interpretación, del resto de leyes del Estado. No son por sí mismas restrictivas de la libertad o propiedad, ante lo cual las incertidumbres interpretativas deban decidirse en contra del fisco. Tampoco deben ser de interpretación favorable para el Estado ante los casos inciertos, porque en las controversias tanto Estado como los particulares actúan en pié de igualdad. Por ello se dice que estos extremos llevan a elaborar una interpretación por exceso o por defecto.

A diferencia de la interpretación rígida, en la interpretación de las leyes tributarias conforme a los métodos de interpretación de las leyes en general, se parte de la idea de que esas leyes no son normas de excepción a las reglas generales del Derecho, con carácter odioso o limitativo a los derechos de las personas (ya que, en el Estado actual, se configura un tributo como un deber de

los ciudadanos a contribuir a los gastos públicos del Estado, obligación que no merma la libertad de los ciudadanos), y por ello no tiene que ser restringida su interpretación. Con este criterio se pretende interpretar la norma tributaria desde un ángulo neutral; sin embargo, es evidente que el contribuyente no ha dejado de considerar que las pretensiones del fisco son opresoras y arbitrarias.

Otro aspecto que no se puede olvidar, es la referencia a la llamada autonomía calificadora del derecho tributario, conforme a la cual puede dotar a los conceptos por él utilizados del contenido que estime necesario. Cada vez que el derecho tributario utilice conceptos provenientes del resto del ordenamiento (domicilio, persona, etcétera), tiene dos opciones: darle el contenido propio en forma expresa y a través de la norma, o si no se dice nada, se entiende que su significado es el dotado por su rama de origen.

El derecho tributario está comprendido dentro del derecho público y, sin lugar a dudas, tiene varios puntos de contacto con el derecho privado[145].

El derecho tributario puede acoger conceptos de derecho privado a los cuales toma y transforma o sólo reenvía al derecho civil conservando los conceptos que esta última rama les ha dado.

Cuando un concepto de las instituciones privadas se incorpora al tributario, se desprovee de todo carácter de derecho privado para transformarse en una institución de derecho tributario. Efectivamente, con tal incorporación, el instituto pierde toda función de tutela de un interés individual para convertirse en un concepto que concurre a la tutela del interés del Estado, a la obtención de los medios necesarios para sufragar el gasto público.

Se dice que el derecho tributario reenvía un concepto de las instituciones privadas, cuando no lo asume como propio. El instituto privado sigue siendo algo externo al derecho tributario.

---

[145] Cfr. GONZÁLEZ VARELA, VIVIANA: *"Interpretación de las Normas Tributarias"*; en GONZÁLEZ GARCÍA, et alii: *"Manual de Derecho Tributario"*, Editorial Porrúa, 1ª. ed. México 2005, pp. 97-116.

Durante el siglo XX, hubo dos polémicas dignas de mencionarse respecto a la autonomía calificadora del derecho tributario. La primera se da en los años veinte con dos autores franceses especialistas en derecho civil; la segunda tiene lugar en los años treinta con autores italianos, ambos tributaristas.

Respecto a los autores especialistas en derecho civil: Francois Geny y Louis Trotabas encabezan la primera de las polémicas. Ambos se inspiran en la corriente basada en el Código Civil francés, producto de la burguesía revolucionaria que consagra los valores de libertad y patrimonio individual al asumir la tutela jurídica de los ciudadanos.

Esta corriente considera que el derecho público y, por tanto, el derecho tributario, constituyen un elemento peligroso para el individuo, ya que puede llegar a ser una herramienta de arbitrariedad. Bajo esta óptica Geny opinaba que el Derecho Fiscal debería ser un instrumento al servicio del Derecho Civil, y que el Derecho Fiscal no puede dar un significado distinto a las instituciones que el Derecho Civil ya definidas previamente.

Trotabas parte de la idea de que todas las ramas del Derecho tienen autonomía calificadora para dar contenido a los conceptos a los que se tienen que referir. Dado que el derecho tributario es una rama del Derecho, goza de autonomía calificadora, porque concluir lo contrario sería calificar al derecho fiscal como una rama de segunda categoría.

La segunda de las polémicas se presenta entre los tributaristas italianos, Berliri y Bañón. El primero sostiene, ante todo, la unidad del Derecho y que el derecho tributario es de las ramas más jóvenes del Derecho y para evitar una heterogeneidad con definiciones, por un lado del derecho tributario, y definiciones del resto de las ramas del Derecho, se debe respetar y adoptar las instituciones previamente constituidas por otras ramas del Derecho.

Bañón defiende la autonomía calificadora del derecho tributario, al sostener que éste puede crear sus propios conceptos y dotarlos de contenido propio.

Para justificar esta postura, pone de relieve el contenido económico que caracteriza a las normas tributarias, no presente en otras ramas de Derecho.

Giannini, también italiano, resuelve a través de una postura ecléctica las posturas de Berliri y Bañón: afirma que el derecho tributario goza de autonomía calificadora y puede dar a los conceptos el contenido que requiere el derecho tributario. Para este autor, dado que la autonomía calificadora es una potestad y no una obligación, si el derecho tributario ejerce la potestad que tiene, de calificar los conceptos que utiliza, deberá prevalecer el significado dado, pero si no requiere dotar de un concepto específico a una institución previamente regulada, el derecho tributario podrá adoptar el contenido dado por la rama de origen.

En resumidas cuentas, el derecho tributario goza de autonomía calificadora. Puede dar a los términos por él autorizados el contenido que en cada caso estime convenientes; y de no decir nada al respecto, se entenderá que los conceptos provenientes de otras ramas del Derecho son utilizados en la acepción de su rama de origen.

La autonomía calificadora del derecho tributario permite que el texto jurídico de la ley se interprete atendiendo al fin de la norma, es decir, no entendiéndola necesariamente con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal, que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación[146].

Además, el contenido económico que caracteriza a las normas tributarias, no presente en otras ramas de Derecho, no sólo ha permitido sostener la autonomía calificadora del derecho tributario; igualmente, en sus términos, se establece el método de interpretación económico, en donde el punto central es determinar si se ha llevado a cabo o no la realidad económica sujeta a gravamen, sin que interese la formalidad legal que la haya revestido, es otra de las vías a través de las cuales se ha procurado evitar el fraude a la ley; sin embargo, dado el

[146] JARACH, DINO: *"Finanzas Públicas y Derecho Tributario"*, 3ª. edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1999, pp. 393-401.

papel tan importante que juega el principio de legalidad en la mayoría de los sistemas jurídicos, esta opción ha sido impopular[147].

De rigor, el método de interpretación económico no tiene el carácter de método, sino que es un instrumento jurídico que permite investigar los hechos reales, considerando que ha sido la valoración económica del hecho o acto gravado lo que ha determinado la imposición. Al investigar esa valoración, el intérprete determina el fin de la ley.

No quiere decir que las leyes sean interpretadas económicamente; siempre la interpretación es jurídica. Tiene en cuenta que las instituciones jurídicas no dependen del nomen juris que les asignen los otorgantes de un acto o el legislador, sino su verdadera esencia jurídica, en concordancia con el adecuado servicio de justicia que debe brindar el Estado.

La consideración económica adquiere un alcance particular en los casos en que los hechos imponibles sean el fruto de actos de la vida comercial o civil en los que tiene relevancia la voluntad creadora de las partes. En efecto, esto puede originar un conflicto entre la voluntad creadora individual y la voluntad de la ley, que establece consecuencias tributarias para los hechos económicos que emergen de los actos jurídicos de las partes.

Esto significa que el intérprete tributario –organismos recaudadores y jurisdiccionales, contribuyentes, etcétera-, sin requerir siquiera la declaración de nulidad o simulación de un acto ante la judicatura, puede prescindir del ropaje jurídico inadecuado y aplicar las normas tributarias a la real situación configurada desde el punto de vista económico, a fin de evitar el abuso en las formas jurídicas

---

[147] Cfr. GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA: *"Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas. Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia"*, Tomo I, parte general, 2ª. edición, Ediciones Desalma, Buenos Aires 1999, pp. 169-218.

como modo de evasión total o parcial, lo cual lleva a la necesaria interpretación de los hechos.

Es obvio que ello constituye, en manos del fisco, un poderoso mecanismo, que en ciertos casos puede lesionar los principios de certeza y seguridad jurídica, si el apartamiento de las formas adoptadas no obedece a que éstas son manifestaciones inapropiadas para la efectiva situación económica configurada.

Al lado del instrumento de interpretación económica surge la interpretación funcional.

Grizioti se rebeló contra el método de la interpretación literal de la ley tributaria, y luego de afirmar que se debe recurrir a la interpretación sistemática, mediante la investigación de los principios generales del complejo de las leyes, adaptando la ley a casos no previstos, aunque sea mediante el uso de la analogía, elaboró el sistema de interpretación funcional. Ésta consiste en descubrir la función que el impuesto debe prestar como recurso, según los aspectos políticos, económico-sociales, jurídicos y técnicos que lo integran como fenómeno financiero.

Para Grizioti la interpretación funcional se orienta a conocer el porqué de la ley, en lugar del cómo, es decir, al investigación de la ratio legis, la voluntad del legislador, pero de modo más completo que en los otros métodos, en atención a las funciones de los distintos elementos que componen el recurso: la operación técnica que versa sobre la determinación y aplicación del impuesto, la naturaleza de la operación económico-social o jurídica, o bien el principio político que determina la elección del recurso.

Ahora bien, si por las funciones del impuesto se llega a la interpretación de la norma que lo determina, es una forma más de investigar el fin de la ley que no justifica, en aras de su realización, la aplicación de la norma a supuestos de hecho no previstos en la misma, que equivaldrían a modificar, por vía de integración, el concepto del hecho imponible y, por ende, el campo de la aplicación de la ley.

En el caso de México, en lo atinente a la interpretación de las disposiciones fiscales, el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación vigente, establece lo siguiente:

> ***"Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.***
>
> ***Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal".***

De esta manera, la interpretación será estricta si la disposición legal contempla una carga para el particular contribuyente, o una excepción a la misma, y extensa (conforme a cualquier método permitido por la hermenéutica jurídica), si prevé un beneficio para éste.

Al respecto, encontramos los siguientes criterios del Poder Judicial de la Federación mexicano:

1. El contenido en la jurisprudencia número 2ª./J. 27/2006, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en la página 270, tomo XXIII, marzo de dos mil seis, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia administrativa, sostenido al resolverse la contradicción de tesis 181/2005-SS, entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Cuarto y Tercero, ambos del Décimo Quinto Circuito, que es del tenor literal siguiente:

"INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 12 DEL CÓDIGO FISCAL DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA. Dicho precepto legal, al establecer que son de aplicación estricta las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares, las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, y, por otro lado, prever que las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica, evidencia que el legislador ha equiparado la aplicación estricta con un método de interpretación jurídica, siendo que aquélla es, más bien, el resultado de la actividad interpretativa. En esa virtud, dicha disposición debe entenderse en el sentido de prohibir la aplicación analógica de las referidas normas, sin impedir que el Juez utilice los distintos métodos de interpretación jurídica al momento en que deba definir su alcance".

2.- El contenido en la tesis 2ª. CXLII/99, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en la página 406, tomo X, diciembre de mil novecientos noventa y nueve de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia administrativa, que si bien no integró jurisprudencia, se sostuvo al resolverse la contradicción de tesis 15/99, entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Civil del Sexto Circuito, antes Segundo del propio circuito y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por una parte, y el Tercero en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, anteriormente Tercero del propio circuito, por la otra, cuya voz y contenido dicen, a la letra, lo siguiente:

"LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de

una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance".

3. La tesis VIII.2º.48 A del Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, publicada en la página 573, tomo IX, abril de 1999, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia administrativa, que dice así:

"NORMA JURÍDICA FISCAL. SU INTERPRETACIÓN PUEDE SER DE ESTRICTA APLICACIÓN O NO, SEGÚN CONTEMPLE UNA CARGA O BENEFICIO PARA EL PARTICULAR CONTRIBUYENTE. En la interpretación de una norma jurídica fiscal, debe considerarse si establece cargas o beneficios a los particulares contribuyentes, para determinar si son de estricta aplicación, o bien sea factible aplicar cualquier método permitido por la hermenéutica jurídica que va desde el literal, gramatical, lógico, histórico, sistemático y teleológico. Así, debe examinarse si la disposición se refiere al sujeto, objeto, base,

tasa o tarifa, y si efectivamente grava su esfera jurídica o patrimonial, o contempla un beneficio, caso este en que resulta aplicable cualquier método de interpretación para desentrañar el sentido del concepto legal".

Del texto de los criterios transcritos, se advierte que el Poder Judicial de la Federación reconoce la interpretación estricta si la disposición legal contempla una carga para el particular contribuyente, o una excepción a la misma, y reconoce la interpretación extensa si prevé un beneficio para éste; empero, distingue entre interpretación y aplicación de la ley, para permitir al Juez utilizar todos los distintos métodos de interpretación jurídica al momento de definir su alcance, excluyendo únicamente la aplicación analógica de la ley.

Así, existe una aparente contradicción, pues si bien es cierto, por un lado, nuestro Máximo Tribunal reconoce que en la interpretación de las normas fiscales federales, la interpretación debe ser estricta o restrictiva, en tratándose de disposiciones legales que contemplen una carga para el particular contribuyente o una excepción a la misma, y también es cierto que, por otro lado, permite utilizar todos los distintos métodos de interpretación jurídica al momento de definir su alcance, excluyendo únicamente la aplicación analógica de la ley, de ello no resulta que no exista una definición legal para la interpretación de las disposiciones que contemplen una carga para el particular contribuyente o una excepción a la misma, pues no hay contradicción en ese criterio, en razón de que la aplicación de los distintos métodos de interpretación sólo se da en la interpretación propiamente dicha, y no en la aplicación de la ley.

Ahora bien, para la interpretación extensa de las normas en general, debemos remitirnos a los "criterios admitidos en el Derecho". La primera tendencia en relación con los criterios propiamente jurídicos de interpretación es acudir a los establecidos, con carácter general o de Derecho común, en el Código Civil Federal, que son principalmente dos: los criterios interpretativos de las leyes (artículo 19) y de los contratos (artículos 1851 a 1857); artículos los anteriores que establecen lo siguiente:

"Artículo 19.- Las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica. A falta de ley se resolverán conforme a los principios generales de derecho".

"Artículo 1851.- Si los términos de un contrato son claros y no dejan duda sobre la intención de los contratantes, se estará al sentido literal de sus cláusulas.

Si las palabras parecieren contrarias a la intención evidente de los contratantes, prevalecerá ésta sobre aquéllas"

"Artículo 1852.- Cualquiera que sea la generalidad de los términos de un contrato, no deberán entenderse comprendidos en él cosas distintas y casos diferentes de aquéllos sobre los que los interesados se propusieron contratar".

"Artículo 1853.- Si alguna cláusula de los contratos admitiere diversos sentidos, deberá entenderse en el más adecuado para que produzca efecto".

"Artículo 1854.- Las cláusulas de los contratos deben interpretarse las unas por las otras, atribuyendo a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas".

"Artículo 1855.- Las palabras que pueden tener distintas acepciones serán entendidas en aquella que sea más conforme a la naturaleza y objeto del contrato".

"Artículo 1856.- El uso o la costumbre del país se tendrán en cuenta para interpretar las ambigüedades de los contratos".

"Artículo 1857.- Cuando absolutamente fuere imposible resolver las dudas por las reglas establecidas en los artículos precedentes, si aquéllas recaen sobre circunstancias accidentales del contrato, y éste fuere gratuito, se resolverán en favor de la menor transmisión de derechos e intereses; si fuere oneroso se resolverá la duda en favor de la mayor reciprocidad de intereses.

Si las dudas de cuya resolución se trata en este artículo recayesen sobre el objeto principal del contrato, de suerte que no pueda venirse en conocimiento de cuál fue la intención o la voluntad de los contratantes, el contrato será nulo".

Obviamente, son los criterios interpretativos de las leyes, y no aquellos que rigen los contratos, los fundamentales a tener en cuenta a la hora de interpretar la ley tributaria ya que, en definitiva, se trata de interpretar una norma y porque, en ningún caso las relaciones tributarias a que dichas normas pueden dar lugar, tienen naturaleza equiparable ni análoga a las relaciones contractuales que se rigen, fundamentalmente, por el principio de autonomía de la voluntad –con todo lo que dicho principio conlleva en el ámbito interpretativo- ausente en el ámbito jurídico-tributario, caracterizado si acaso, por el principio contrario de indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas.

El artículo 19 del Código Civil Federal ofrece criterios de interpretación no exclusivamente iusprivatista sino generales, aplicables, en principio, a cualquier sector del ordenamiento jurídico, como el tributario, y entre los que se pueden distinguir los tradicionales, como el literal, gramatical, semántico, histórico y lógico, junto a otros como la aplicación sociológica, el marco de la realidad social y la interpretación teleológica.

El método de interpretación literal se limita a declarar el alcance manifiesto e indubitable que surge de las palabras empleadas en la ley sin restringir ni ampliar su alcance. Cada palabra de la ley es analizada de acuerdo a la gramática, la etimología, la sinonimia y cualquier otro método de estudio del lenguaje. Los fines de este método consisten en asegurar los derechos de los particulares y respetar la seguridad jurídica. Filosóficamente son aplicables las ideas racionalistas: si el derecho se resume en la ley, conocer la ley es conocer el derecho.

Pero algunas veces una palabra tiene, en el uso corriente, un significado distinto del que le atribuye una determinada ciencia, de forma que al significado vulgar se contrapone un significado científico, técnico. En estos casos es necesario distinguir: si el significado técnico es propio de una ciencia distinta de la jurídica, debe considerarse que el significado con el que la palabra en cuestión es usada por el legislador es el corriente, siempre que el legislador no adopte expresamente una definición que no coincida ni con la ciencia ni con el lenguaje corriente; en cambio, si el significado técnico es el jurídico, deberá considerarse, salvo prueba en contrario, que el legislador ha utilizado aquella expresión con este significado y no con el vulgar[148].

No cabe duda, sin embargo, que cuando el legislador usa una determinada expresión jurídica teniendo en cuenta no ya la especial estructura jurídica de un instituto, sino la situación económica que corresponde al mismo, es decir, la

[148] Cfr. BERLIRI, ANTONIO: *"Principios de Derecho Tributario"* (traducción al español de Fernando Vicente-Arche Domingo, profesor de Hacienda Pública y Derecho Fiscal en la Facultad de Derecho de Madrid), Editorial de Derecho Financiero, Volumen I, sin ed. Madrid, 1964, pp. 89-139.

utilidad económica que aquél ofrece, ésta constituye el supuesto fáctico de la norma jurídica que debe considerarse para su interpretación, en despliegue de la eficacia del principio de la independencia de la calificación tributaria.

Así es, el único aspecto bajo el cual la aplicación de las leyes tributarias presenta alguna particularidad, en lo que se refiere a la técnica de la interpretación conforme a los principios generales del Derecho, es el aspecto técnico tanto económico como contable, pues en tales casos, la interpretación de las leyes tributarias debe hacerse a través del estudio de la ciencia de la Hacienda y de la política financiera, es decir, de la sistematización científica del presupuesto material y económico-político que constituye la situación de hecho objeto de equiparación jurídica abstracta de la norma tributaria.

El método lógico pretende resolver cuál es el espíritu de la norma o su "ratio legis". La base de interpretación es que la ley parte de un conjunto armónico, por lo cual no puede ser analizada por sí sola, sino relacionada con las disposiciones que forman parte de toda la legislación de un país.

La interpretación lógica puede ser extensiva si se da a la norma un sentido más amplio del que surge de sus palabras. Se entiende en este caso que el legislador ha querido decir más de lo que dice la ley; puede ser también restrictiva cuando se da a la norma un sentido menos amplio del que fluye de sus propios términos, entendiéndose que el legislador dijo más de lo que en realidad quiso decir.

Quienes propugnan por el método histórico sostienen que se debe desentrañar el pensamiento del legislador, ya que conocer la ley no es otra cosa que conocer la intención de quien la dictó. Para ello hay que atender a todas las circunstancias que rodearon el momento de la sanción de la ley (ocatio legis). Se utilizan, por ejemplo, la exposición de motivos del Poder Ejecutivo, la discusión en las comisiones del Congreso de la Unión, los debates parlamentarios, los artículos periodísticos, las opiniones doctrinales.

Los sostenedores del método evolutivo reconocen que la tributación se caracteriza por su movilidad, y que las normas tributarias no se pueden interpretar según el pensamiento del legislador, y afirman que no se puede enfrentar una nueva necesidad de la vida con reglas jurídicas nacidas con anterioridad a las condiciones sociales, económicas, políticas y éticas que determinan esa nueva necesidad.

Ante una realidad no existente, debe investigarse cuál hubiera sido la voluntad del legislador y qué solución habría dado. Autores importantes de la ciencia jurídica se oponen a este método y atacan al histórico. Según ellos, la ley debe desligarse del legislador, porque es el intérprete quien debe revivirla, dándole un sentido y alcance que muchas veces no fue previsto por quien la plasmó.

En materia tributaria, el principio de legalidad es una valla para el método de interpretación evolutivo. No se puede, por ejemplo, por vía de este método, modificar aspectos fundamentales de la obligación tributaria, y especialmente el hecho imponible.

Existe un método específico de interpretación, que se refiere a la realidad económica. El enfoque económico de la interpretación impositiva apareció por primera vez en Alemania en 1919, con el ordenamiento tributario del Reich, que en su artículo 4º estableció que en la interpretación de las leyes debía tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias.

Se basa en que el criterio para distribuir la carga tributaria surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador efectúa teniendo en cuenta la realidad económica. Siendo así, sólo se logrará descubrir el verdadero "sentido y alcance de la ley" recurriendo a esa misma realidad económica. El tributo se funda en la capacidad contributiva, la cual no es otra cosa que una apreciación político-social de la riqueza del contribuyente. Para efectuar esa apreciación, el legislador tiene en cuenta la forma en que esa riqueza se exterioriza (por ejemplo, adquiriendo bienes suntuosos), y por ello la interpretación

de las leyes tributarias debe forzosamente tener en cuenta esos elementos demostrativos de mayo o menor riqueza, que son económicos.

Cuando los hechos imponibles se vinculan con actos jurídicos de carácter negocial, existen circunstancias originadas en la voluntad creadora de los particulares.

En derecho, no está prohibido que las partes elijan, dentro de ciertos límites demarcados por el orden público, el tratamiento jurídico a que quieren someter sus obligaciones. Muchas veces se da la posibilidad de elegir diferentes encuadres jurídicos para lograr fines idénticos. Sucede que cuando se realiza un acto jurídico o una negociación, puede distinguirse la intención empírica *(intentio facti)* y la intención jurídica *(intentio iuris)*.

La intención empírica es aquella que se encamina a obtener el resultado económico para cuyo fin se realiza. La intención jurídica se dirige a alcanzar determinados efectos jurídicos, para lo cual el acto encuadra en una específica figura del derecho.

Suponiendo, por ejemplo, que tenemos la realidad económica consistente en la explotación de una parcela de propiedad privada en el campo a porcentaje, las partes observan que pueden darle la forma jurídica de una aparcería rural o de una sociedad. La intención empírica es que el aparcero explote el campo al dador con distribución proporcional de utilidades. La intención jurídica es la que se encamina a que el acto produzca los efectos jurídicos deseados. Para ello, las partes adoptarán la forma que resulte más conveniente o mediante la cual paguen menos tributos.

Aquí entra a funcionar la interpretación según la realidad económica. El derecho tributario se interesa por la intención empírica, o sea, aquella encaminada a obtener un determinado resultado económico, y no reconoce eficacia creadora a las formas jurídicas si las partes distorsionan la realidad mediante fórmulas legales

inapropiadas, con el objetivo de defraudar al fisco pagando menos tributos de los que hubiera correspondido.

Mediante la aplicación de este criterio, los jueces (administrativos o jurisdiccionales) pueden apartarse de los contratos, actos o apariencias jurídicas, y aplicar la legislación fiscal según la realidad de los hechos económicos.

Para que la interpretación según la realidad económica sea de estricta justicia, el criterio debe aplicarse aunque salga perjudicado el propio fisco. El impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas, cuando las formas sean inadecuadas para esa relación, sea que exista o no la intención de evadir el impuesto, y con independencia a que el criterio de aplicación sea favorable al fisco o al contribuyente.

Como se dijo, en la legislación federal mexicana opera el principio de aplicación estricta de la ley tributaria, en términos de lo dispuesto en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, lo que pondría en tela de juicio si la rectificación del hecho imponible de acuerdo con la realidad económica, es legalmente posible.

Es más, en su momento se propuso la reforma del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, a fin de contemplar, como instrumento de interpretación, la preeminencia del fondo sobre la forma.

Al respecto, en el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión (Cámara de origen), con proyecto de Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de fecha dieciocho de abril de dos mil seis, se razonó lo siguiente:

"DESCRIPCIÓN DE LAS INICIATIVAS

I. DEL EJECUTIVO FEDERAL

El objeto de las reformas propuestas en materia del Código Fiscal de la Federación, tiene como finalidad lograr que las disposiciones de derecho fiscal se apliquen atendiendo al fondo, con el propósito fundamental de evitar que los contribuyentes realicen actos artificiales para eludir la aplicación de normas y el cumplimiento de obligaciones tributarias, cuyo efecto sea reducir o disminuir la base o el pago de una contribución, la determinación de una pérdida fiscal, o la obtención de un estímulo o cualquier otro beneficio fiscal.

Asimismo y a fin de lograr que las disposiciones de derecho fiscal se apliquen atendiendo fundamentalmente al fondo, se introduce en el Código Fiscal de la Federación el principio de la "Preeminencia del Fondo sobre la Forma" que aplicara para quienes realicen actos o actividades que, en lo individual o en su conjunto, se consideren artificiales o impropios para la obtención del resultado conseguido o sólo obtengan un beneficio fiscal sin que se produzca algún beneficio económico. Las consecuencias fiscales para las personas que intervengan en estos actos serán las que corresponda a los actos idóneos o apropiados para la obtención del resultado que se haya alcanzado. De igual manera se propone establecer lo que se considerará como acto artificial o impropio.

Asimismo, establece que quienes realicen actos o contratos simulados, tendrán como consecuencia fiscal la que corresponda a los actos o contratos realmente realizados.

Por lo que hace a la responsabilidad solidaria, la Iniciativa propone que los abogados, los contadores o cualquier otro

profesionista que emitan una opinión que lleve al contribuyente a realizar actos artificiosos o impropios serán responsables solidarios con ellos en el pago de sus contribuciones fiscales.

Asimismo, se propone que las autoridades fiscales al resolver consultas sobre situaciones reales y concretas, podrán aplicar las disposiciones relativas a actos o actividades artificiales o impropios, para ello deberán solicitar la opinión de un comité consultivo que se constituya para tal efecto, quien en caso de estimar que sí aplican estas disposiciones, deberá comunicarlo al contribuyente para que en un plazo de veinte días alegue y pruebe lo que a su derecho convenga. En estos casos, las autoridades fiscales contarán con un plazo de tres meses más para resolver la consulta de que se trate.

Dicho comité emitirá su opinión a la autoridad fiscal que corresponda, la cual no constituirá una resolución definitiva por lo que no podrá ser impugnable. El Servicio de Administración Tributaria dará a conocer en su página de internet la fecha a partir de la cual el contribuyente podrá notificarse de la opinión emitida y la oficina en la que se practicará la diligencia. Las autoridades fiscales darán a conocer los criterios de interpretación de los asuntos resueltos por los comités consultivos.

De igual manera cuando las autoridades fiscales consideren, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, que el contribuyente ha realizado actos o actividades artificiales o impropios, se aplicara el procedimiento señalado en el punto anterior con la diferencia de que el plazo para que las autoridades fiscales concluyan con su revisión se ampliará a tres meses más y de que en la resolución que se emita se incluyan las consecuencias fiscales de los actos realizados. En

estos casos no procederá la aplicación de sanciones por infracciones o delitos fiscales…

… CONSIDERACIONES DE LA COMISIÓN

I. DEL EJECUTIVO FEDERAL

Esta Comisión considera que respecto a la adición de los párrafos tercero, cuarto y quinto del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, no se estima conveniente, en razón de que los vocablos: artificiales o impropios, idóneos o apropiados implican una alta subjetividad de parte del intérprete de la norma, por lo que la calificación de dichos actos variará en la medida en que cada persona lo interprete a su manera.

En efecto, aún y cuando el mismo Código en su artículo 5o. prevé que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares son de aplicación estricta, y a falta de estas deben aplicarse supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal, se propone adicionar al texto de dicho artículo un principio donde deberá prevalecer el fondo sobre la forma.

Se establece además la necesidad de lograr que las disposiciones de derecho fiscal se atiendan al fondo, aplicando la disposición que se considere apropiada sobre la norma que hubiere utilizado el contribuyente con el propósito fundamental de reducir o disminuir la base o el pago de una contribución, la determinación de una pérdida fiscal, la obtención de un estímulo o cualquier otro beneficio fiscal.

Sin embargo, resultaría paradójico que el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, (único artículo previsto en tal

ordenamiento que tiene por objeto establecer las bases de interpretación de normas fiscales), tuviera que ser objeto, a su vez, de una minuciosa interpretación.

Cabe señalar, que interpretar una Ley consiste en establecer el sentido y alcance de la norma sancionada por el legislador. Efectivamente la redacción del artículo 5o. estima que las normas que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, se interpretan estrictamente y las demás normas aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

El hecho de que en el segundo párrafo del actual artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación que se analiza, el legislador haya previsto que las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica, no quiere decir que las normas que establecen cargas a los particulares no puedan ser interpretadas y por otro lado, se garantiza que una norma tan importante como aquella que establece el sujeto, objeto, la base gravable la tasa o la tarifa, sus excepciones, infracciones o sanciones no pueda ser interpretada de manera analógica o por mayoría de razón.

Si bien es verdad que la aplicación de las normas que establecen cargas debe ser realizada en forma estricta (excluyendo las interpretaciones analógica y de mayoría de razón), también lo es que resultaría prácticamente imposible aplicar cada precepto si no se interpretase previamente. Además, si no se interpretase dicho precepto dentro del contexto normativo del que forma parte, cualquier intento de interpretación resultaría estéril para determinar el sentido y alcance del mismo, sin embargo, la simple interpretación

realizada por la autoridad fiscal no debe recaracterizar los efectos fiscales de un acto jurídicamente válido, puesto que es precisamente el Poder Judicial quien tiene la autoridad para invalidar los actos jurídicos.

Un principio básico en materia de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado orden jurídico, sin que ello implique que como resultado de dicha interpretación, se incluya a otros sujetos u otros supuestos distintos a los previstos dentro de la norma tributaria.

Esta Comisión considera que la propuesta del Ejecutivo, crea una inseguridad jurídica puesto que, cualquier interpretación jurídica, que hagan los contribuyentes obligados por la norma, dada la autoaplicación de supuestos normativos en la materia, estará en entredicho y sujeta a modificación cuando la autoridad fiscal decida subjetivamente que en un determinado caso debe prevalecer "el fondo sobre la forma", incertidumbre incluso más grave cuando la autoridad no ejerza sus facultades revisoras en el caso, pero ellas no hayan caducado ni el crédito prescrito, ya que en tal supuesto, las contribuciones pagadas pueden no ser las definitivas, dejando inconclusos los efectos de situaciones jurídicas ya consumadas, provocando una grave incertidumbre.

Tal inseguridad jurídica, por otro lado, podrá desalentar la inversión de capitales, que se verá afectada por los efectos fiscales en las transacciones celebradas, lo que nos alejará aun más de la inevitable competitividad internacional y principalmente por la condición desventajosa en que se encontrarán los empresarios nacionales.

Por lo anterior, esta Dictaminadora considera que el texto que se propone en este artículo implica dejar en un estado de inseguridad jurídica al contribuyente, ya que las autoridades fiscales podrían recaracterizar las operaciones realizadas por los contribuyentes, sin que fuera necesaria la invalidez de las mismas por parte del Poder Judicial.

Por otra parte, esta Comisión considera que la adición del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, no se estima conveniente, en razón de que el Código Civil y los precedentes judiciales existentes, señalan que la nulidad de los actos simulados sólo puede ser declarada por un juez del orden común competente, previa petición de quienes resulten perjudicados con la simulación, o del Ministerio Público en su caso; y mientras esto no suceda, el contrato surte todos sus efectos.

Asimismo, si no existen disposiciones expresas en las Leyes y para los casos que ellas comprendan, nuestra legislación no autoriza que se reconozca la existencia de nulidades de pleno derecho, sino que deben ser declaradas conforme a lo mencionado anteriormente.

Por otra parte, respecto a la adición de la fracción XVI del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, esta Comisión dictaminadora no la estima conveniente, en razón de que el precepto atenta contra la libertad de trabajo de los profesionales, en tanto que por emitir una opinión resulten responsables solidarios de las contribuciones que pueda fincar el fisco en contra de algún contribuyente.

También atenta contra el principio de seguridad jurídica, en tanto que por una simple opinión por el ejercicio libre de una

profesión, se esté obligado a cubrir contribuciones que no son a su cargo, violándose el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos".

Del texto del Dictamen transcrito se advierte que nuestros legisladores consideraron que el análisis de la realidad económica se trata de un criterio de interpretación, y por ello existe conflicto si se reconoce la existencia de ese criterio de interpretación, puesto que en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación se prevé la interpretación estricta de la ley, y a partir de ese método se reclasifica el hecho imponible, y con ello se modifica uno de los elementos esenciales del tributo.

En igual tenor, en el foro mexicano se presentaron las opiniones de abogados, como la del licenciado Jorge Covarrubias Bravo[149], en contra del reconocimiento de la interpretación económica o del principio de preeminencia del fondo sobre la forma, la que a continuación se transcribe:

"OBSERVACIONES A LA INICIATIVA DE

REFORMAS FISCALES PARA 2006

1.- ACTOS ARTIFICIALES O IMPROPIOS.

La reforma planteada al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación pretende justificarse, en la exposición de motivos y en diversas exposiciones que sobre el tema ha hecho la Secretaría de Hacienda, en la necesidad de establecer en nuestro sistema jurídico "la preeminencia del fondo sobre la forma". Por lo que exponemos a continuación, la verdadera intención del planteamiento es privilegiar la comodidad de la autoridad recaudadora sobre la seguridad jurídica.

---

[149] Instituto de la Judicatura Federal. Seminario de "Reformas Fiscales 2007", impartido los días siete y ocho de febrero de 2007, en el auditorio del Poder Judicial de la Federación, ubicado en el Boulevard Manuel Ávila Camacho 2321, Torre "A", planta baja.

Es importante precisar que la pretendida reforma en nada se relaciona con el combate al fraude fiscal (para lo cual las autoridades tienen ya suficientes y amplias facultades), ni tampoco en la lucha contra la economía informal o ilegal, materia a la que pocos esfuerzos se dedican. Con la reforma al artículo 5 se busca desaparecer en la legislación el principio de legalidad y tipicidad tributaria, y cobrar impuestos a los contribuyentes ya no en función de las operaciones jurídicas que efectivamente realicen, sino conforme a las que según un 'comité hacendario' decida que debieron realizarse.

Aspectos prácticos

Existe una tendencia natural de los gobernados a tratar de reducir su carga fiscal, y es cierto que en ocasiones producen ingeniosas creaciones jurídicas que les permiten lícitamente pagar menos impuestos que los considerados originalmente por el legislador al imaginar las diversas formas de aplicación de la norma tributaria. A esto se le llama economía de opción o elusión fiscal, y es una obligación del Estado tomar las medidas necesarias para reducir los efectos que produce en las finanzas del gobierno.

Sin embargo, el combate a la elusión fiscal y el reducir los márgenes de la economía de opción, no puede hacerse desconociendo las garantías constitucionales ni los principios generales del Derecho. Además, tampoco resulta práctico desbaratar la seguridad jurídica de los particulares, para facilitar el cobro de sus impuestos, ya que la reacción de éstos será proteger su patrimonio, desinvertir o incluso emigrar a jurisdicciones fiscales más seguras, lo que produciría el efecto contrario: menor recaudación. Es muy importante recaudar,

pero más importante es la seguridad jurídica y preservar el Estado de Derecho.

La solución se encuentra en un adecuado trabajo legislativo, esto es, que al redactarse las leyes que establecen cada uno de los impuestos se contemplen dentro de las hipótesis de causación, todos los actos y hechos jurídicos necesarios para que el contenido económico de las transacciones de los particulares quede debidamente gravado. Leyes fiscales caprichosas o "hechas al vapor", estarán plagadas de "huecos" con el consecuente efecto negativo en las finanzas públicas. Leyes fiscales sólidas en el fondo o sustancia, y bien redactadas, son indispensable herramienta para: 1.- Cobrar impuestos; 2.- Producir seguridad jurídica en los contribuyentes (sabrán "a qué atenerse"); 3.- Promover una competencia equilibrada (menos disparidades entre evasores y cumplidos); 4.- Atraer inversiones tanto nacionales como extranjeras; 5.- Reducir la hoy alta litigiosidad en materia fiscal; 6.- Permitir a la autoridad fiscal ocuparse de combatir el fraude fiscal y la economía informal; 7.- Mejorar las finanzas públicas, y 8.- Coadyuvar a fortalecer el Estado de Derecho.

Una reforma como la que se pretende introducir al artículo 5 del Código produciría: 1.- Inseguridad jurídica; 2.- La creación de un 'comité hacendario' excesivamente poderoso con facultades discrecionales suficientes para destruir cualquier patrimonio y empresa; 3.- Desinversión; 4.- Incremento en el número de conflictos y litigios fiscales; 5.- Menor recaudación, y ser factor de rompimiento del Estado de Derecho.

Aspectos constitucionales

La figura que se analiza está tomada de la legislación de España. Sin dejar de mencionar que aun en ese Estado ha creado una gran controversia por los efectos más que negativos que está produciendo (véase el dictamen sobre el tema elaborado por el Consejo de Estado Español, es importante precisar que:

A.- El régimen de garantías constitucionales de nuestro país contempla la garantía de la seguridad jurídica en la tributación (artículo 31 fracción IV constitucional), y de acuerdo con dicha garantía, los mexicanos estamos obligados a pagar impuestos de la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La jurisprudencia mexicana es vasta y consistente al señalar que conforme a esta garantía, las normas fiscales deben interpretarse y aplicarse en forma estricta; que la aplicación de las leyes fiscales no puede quedar sujeta al capricho de la autoridad; que la autoridad fiscal ni nadie, puede ampliar los supuestos de causación de los impuestos ni las cargas fiscales.

La situación en España es diferente. Ese Estado es una Monarquía, y los súbditos de la corona no tienen la misma protección constitucional en este aspecto que los ciudadanos mexicanos. El régimen español no es comparable con el mexicano.

B.- Podrá observarse que en el texto de la iniciativa de reformas (Página V tercer párrafo) se dice que los actos artificiales o impropios no llevarán a la aplicación de sanciones. Esto también se origina en España, pues en ese país sí existe una garantía llamada "lex certa" contenida en el artículo 25 de su constitución. (El proyecto de Ley General Tributaria Española, que originalmente sí contemplaba sanciones, fue

modificado para eliminar esto y que no resultara inconstitucional).

En México, tenemos garantías que nos protegen, tanto contra sanciones no previstas en ley, como contra cobros de impuestos que se apartan de lo que establecen las leyes (artículos 21 y 31 fracción IV constitucionales, respectivamente).

C.- Las leyes fiscales deben ser seguras, para que el particular sepa a que atenerse y que no quede expuesto a la posible arbitrariedad de la autoridad (hay amplia jurisprudencia de todas las épocas).

La iniciativa trata de apoyarse en una tesis aislada que señala la posibilidad de que las leyes fiscales tengan "conceptos jurídicos indeterminados" y que no por esto se conviertan en inseguras (y por tanto inconstitucionales).

La tesis de la Corte que se cita en la iniciativa llega a una correcta apreciación: La norma no necesariamente es insegura o inconstitucional por contener conceptos jurídicos indeterminados, ni tampoco que de ello se desprende que la autoridad tenga la facultad de dictar resoluciones arbitrarias. Sin embargo, con base en ese texto, el Ejecutivo busca convencer que por el simple hecho de que una norma contenga conceptos jurídicos indeterminados, ya nunca será insegura ni se prestará a las arbitrariedades.

Esta es la lógica equivocada que plantea la iniciativa. El texto del artículo Quinto propuesto, incluye los siguientes conceptos jurídicos indeterminados: Actos artificiales (que no son los simulados o fraudulentos), actos impropios, actos idóneos y diferencias relevantes. Cada uno de ellos en lo particular y todos dentro de la misma norma, producen enorme

inseguridad y violación al artículo 31 fracción IV constitucional, por más que se obligue a que el comité hacendario funde y motive su resolución (lo cual es un requisito obligatorio de todo acto de autoridad y no un mérito del trabajo que desempeñaría el comité).

En conclusión: Los actos jurídicos lícitos y verdaderos que celebren los particulares, no pueden ni deben ser desconocidos en sus efectos, por parte de la autoridad fiscal, pues de lo contrario se violaría tanto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como los principios generales del derecho. El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación no debe ser adicionado como lo pretende el Ejecutivo en su iniciativa.

2.- RESPONSABILIDAD SOLIDARIA PARA CONTADORES, ABOGADOS Y OTROS PROFESIONISTAS QUE EMITEN OPINIÓN.

La iniciativa propone adicionar el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación con una nueva fracción XVI, a fin de que los citados profesionistas sean solidariamente responsables en el pago de las contribuciones que determine la autoridad al considerar que se han realizado actos artificiosos o impropios, si es que emiten "opinión que conduzca a los contribuyentes a la realización de los actos artificiosos o impropios a que se refieren los últimos tres párrafos del artículo 5 de este Código … ".

El artículo 19 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, señala: "Todo individuo tiene derecho a la libertad de opinión y de expresión; este derecho incluye el no ser molestado a causa de sus opiniones … .".

El derecho a emitir opiniones que tienen los profesionistas indicados, no puede ser suprimido por una ley fiscal.

En el caso concreto que se analiza, si se aprobara la iniciativa, un contador o abogado que emita una opinión profesional, sobre actos válidos y además lícitos de alguno de sus clientes, tendría que responder frente al fisco, con todo su patrimonio y por decisión de un comité, por los impuestos que según dicho comité deben cubrirse por considerar que tales actos son artificiosos o impropios, o porque las consecuencias económicas que producen no son "relevantes" en comparación con otros actos que de haberse realizado generarían un mayor pago de impuestos.

La única forma en que los profesionistas pueden opinar, sin incurrir en responsabilidad, es en recomendar a sus clientes que realicen sus operaciones de la forma en que paguen los mayores impuestos.

Por lo anterior, la propuesta no es razonable ni está de acuerdo con la declaración Universal de Derechos Humanos.

3.- No independencia de contadores públicos que dictaminan estados financieros.

Se propone que el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación se reforme para señalar expresamente que los contadores que formulen el dictamen, deben ser independientes del contribuyente. Dicha iniciativa plantea la adición de un nuevo artículo 52-B, que contiene una lista de supuestos en los que se consideraría que no existe independencia.

Se observa que parte de lo dispuesto por la fracción VII de dicho artículo 52-B no es adecuado, pues indica que no habrá independencia cuando el contador: "Lleve a cabo funciones de administración, asesoría en materia fiscal o representación legal, valuaciones o servicios actuariales, respecto de la persona por la que se formule el dictamen o declaratoria o de una parte relacionada de ésta".

En particular, los servicios de asesoramiento fiscal que prestan los contadores que dictaminan, a sus clientes, es parte inseparable de la actividad que desarrollan para la emisión del propio dictamen. En efecto, el dictamen debe contener, de acuerdo con el artículo 50 fracción II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

Nada debe impedir que al revisar esa situación fiscal, el dictaminador haga observaciones a su cliente, que le permitan cumplir de mejor manera con las leyes fiscales o incluso le haga notar si está efectuando pagos de impuestos indebidos o excesivos. No debe perderse de vista que los honorarios del dictaminador son a cargo del propio contribuyente.

La asesoría que en materia fiscal llegue a brindar el contador a su cliente, si se ajusta a las disposiciones aplicables, en nada afecta su independencia.

Por tanto, de la fracción VII del artículo 52-B, debe eliminarse el supuesto relativo a la asesoría en materia fiscal".

Como puede apreciarse de la opinión transcrita, reitera que la interpretación de las normas que fijan cargas a los particulares debe ser estricta, a fin de evitar que las autoridades ejerzan de manera arbitraria sus atribuciones, en detrimento

de las garantías de legalidad y de seguridad jurídica de los contribuyentes, y propone la supresión del fraude a la ley.

Quienes proponen que no debe existir la figura del "fraude a la ley", lo hacen substancialmente por lo siguiente:

a). Este mecanismo no resulta, en principio y con carácter general, aplicable a un ámbito como el tributario, que lejos de constituir un orden de prohibiciones se articula en mandatos positivos de pagar una cantidad de dinero a todo el que realice un determinado hecho. El ciudadano que se mueve en un mercado libre decide si realiza o no tal hecho. Si no lo realiza o realiza otro, tipificado o no en otra norma tributaria, ningún reproche puede merecer.

b). Sólo el acto o negocio simulado para ocultar otro que se disfraza u oculta puede llevar a aplicar la norma que tipifica como hecho imponible el acto o negocio que se oculta. Pero para ello no hace falta recurrir a la teoría del fraude de Ley, ni a la teoría de los negocios jurídicos anómalos –ni tan siquiera a la teoría de la simulación–, sino que basta aplicar la norma que tipifica el hecho imponible al hecho efectivamente realizado, prescindiendo de los no realizados, inexistentes, y sólo, en su caso, aparentemente realizados.

c). Tanto la inexistencia del acto o negocio simulado –aún por la inexistencia de la causa típica y objetiva del mismo–, como la existencia del acto o negocio que se trata de ocultar, han de ser clara y contundentemente probadas por la Administración. No basta probar que el resultado es similar en ambos hechos. Es preciso probar que no existe el hecho simulado sino otro que se ha ocultado. Si tal prueba no se puede obtener, la Administración está atada por la Ley que tipifica el hecho realizado.

d). El principio de calificación sirve así para aplicar la Ley al contribuyente y debiera ser acogido, quizás de forma más clara, excluyendo, en forma expresa, tanto la interpretación económica como la teoría, en sus aspectos más ambiguos, sofisticados e inseguros, de los negocios jurídicos anómalos.

e). En todo caso el tributo debe exigirse de acuerdo con la calificación jurídica que atribuye la normativa tributaria a los hechos realizados. En los actos o negocios en que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente pactado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por las mismas. En estos casos la Administración ha de probar, de modo fehaciente, la inexistencia del acto o negocio simulado y la efectiva realización del acto o negocio ocultado con él. Así se evitaría todo tipo de sanción, incompatible tanto con el principio de acción libre en un mercado libre como con el derecho a una lícita "economía de opción".

f). En el ámbito tributario puede llegarse, a la misma conclusión que en materia penal: "sólo se puede aplicar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles".

g). Esta exigencia se vería soslayada no obstante, si a través de la figura del fraude de ley se extendiese a supuestos no explícitamente contemplados en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica. De aquí que resulte evidente que "en el ámbito penal no cabe apreciar el fraude de ley.

Sin embargo, el reconocimiento del fraude a la ley en la legislación tributaria, al menos en lo conceptual, no determina necesariamente la afectación de las garantías de legalidad y seguridad jurídica de los gobernados, para aquellos que realidad económica no tiene la entidad de un método interpretativo, sino de un instrumento legal que faculta a investigar los hechos reales, determinando la verdadera naturaleza del hecho imponible, pues con la recalificación del hecho imponible no se afecta la interpretación estricta de la ley en lo que se refiere a los elementos esenciales del tributo, y esa recalificación tiene su límite en la propia legislación tributaria.

Los que sostienen la postura anotada en el párrafo que antecede proponen, en síntesis, lo siguiente:

a). Reconocer el fraude de ley, en que se elude la realización del hecho imponible, que es totalmente distinto al de la simulación, en que se "esconde" la realización del hecho imponible, haciendo aparecer al exterior un negocio distinto puramente ficticio o aparente.

En este sentido, se señala que el fraude de Ley constituye, por su naturaleza, una economía de opción. Se elude el tributo, pero evitando la realización del hecho imponible. No quiere con ello decirse que no deba aplicarse el tributo, pues existen supuestos de abuso de las posibilidades de configuración jurídica que el legislador no ha podido prever, y que deben de gravarse aunque no estén tipificados por la ley tributaria, si bien a través de un procedimiento especial y sin sanciones.

b). Explicitar en la legislación tributaria que el fraude de ley se refiere, exclusivamente, a supuestos en que no se realiza el hecho imponible.

En segundo lugar, se propone eliminar el concepto de "norma de cobertura", o norma dictada con distinta finalidad en que se ampara el contribuyente para justificar la no realización del hecho imponible, pues, a menudo, el fraude a la Ley tributaria no se ampara en ninguna norma tributaria, sino en una laguna; y si se entiende que el término "normas" se refiere en este contexto a las normas privadas, es claro que ninguna de ellas se ha dictado con la finalidad de que se cobren o dejen de cobrarse tributos.

De un lado y en cuanto a las normas civiles, lo que caracteriza el fraude de Ley es la utilización de un negocio para una finalidad distinta de la típica o propia del mismo (negocio indirecto), o bien de la concatenación de diversos negocios de una forma inusual. Además, no debe existir ningún motivo económico válido para el recurso a dicho negocio o concatenación de negocios, distinto de mero ahorro fiscal.

c). No utilizar el expediente de fraude de ley cuando las normas tributarias contemplen, expresamente, la vía negocial elegida.

d). No utilizar el fraude de ley como la vía para reaccionar ante fenómenos masivos de economías de opción. En estos casos se propone una reforma de la Ley fiscal, que, dentro de los límites de la seguridad jurídica y de otros principios desarrollados por la jurisprudencia constitucional, podría tener carácter retroactivo, si se estima deseable.

e). En relación con el ánimo de eludir el tributo, se sostiene que éste debe existir, y probarse por la Administración, aunque sea mediante indicios. Pero quizá sea preferible, por razones prácticas, eliminar toda referencia directa a ello, tanto para evitar que se exija con excesivo rigor la prueba de este ánimo, como para evitar, en el polo opuesto, que la mera existencia de un móvil fiscal (que siempre existe, y es en principio legítimo), lleve a pensar que se trata de un fraude de Ley.

f). Instruir un expediente especial para determinar si existe o no el "fraude a la ley".

La conveniencia de que exista un expediente especial se justifica por la excepcionalidad de esta figura, y por la necesidad de que de su aplicación se ocupen órganos especializados, con la suficiente formación y experiencia. Del mismo modo, se entiende que el precepto que regule el fraude de ley ha de contemplar este expediente especial, aunque sólo sea para remitirse a su regulación, en el Título de la legislación aplicable que se ocupe de la aplicación de los tributos.

g). Contemplar en el expediente especial no sólo la garantía de audiencia del interesado, necesaria en todo procedimiento, sino que se atribuya la competencia a un órgano concreto, o, al menos, que se exija un dictamen vinculante (por ejemplo, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o del Servicio de Administración Tributaria con la Procuraduría Federal de Defensa de los Contribuyentes).

h). Limitar las consecuencias del fraude a la ley:

1. Defendiendo la supresión del concepto de "norma eludida", frente al de "norma de cobertura", pues en el fraude de Ley no se elude una norma concreta, sino la realización del hecho imponible, y, por tanto, del tributo que lo grava (ejemplo: aprovechándose de una laguna).

2. Dando al contribuyente afectado la ocasión para deshacer los negocios que la Administración considera en fraude de Ley, con exención de impuestos. Una fórmula de este tipo suavizaría la inseguridad que el fraude supone, si bien, lógicamente, habría de quedar condicionada a los supuestos en que el Derecho privado lo permita y no impediría que se aplicase el tributo correspondiente al efecto producido, si no es posible devolver íntegramente las prestaciones recíprocas, conforme a la legislación civil o mercantil aplicable.

3. Respecto a la liquidación de cuotas e intereses, ha de preverse también la deducción de las cantidades pagadas como consecuencia de los negocios realizados. Quiere con ello decirse que si se constituye y disuelve una sociedad, para lograr los efectos propios de una compraventa de inmuebles, se aplicará el tipo que proceda de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto sobre la renta, pero se devolverá el gravamen satisfecho de operaciones societarias.

4. Excluir de manera total la aplicación de sanciones en el supuesto del fraude a la ley, porque el tributo eludido no puede dar lugar a sanción alguna, pues no se ha realizado el hecho imponible, ni había por tanto obligación de declarar. La aplicación analógica impide la exigencia de sanciones, pues la analogía está vetada en el ámbito sancionador.

Hay quien, asumiendo la postura de reconocer el fraude a la ley, propugna porque los actos y negocios realizados puedan dar lugar a sanciones, siempre que no se declare adecuadamente los impuestos a cargo. Es decir, si se constituye y disuelve una sociedad, no hay que declarar la compraventa, pero sí la constitución y disolución, y ello de forma completa y veraz.

En diverso aspecto, la configuración del fraude a la ley no impide imponer sanciones por infracción simple, por negativa u obstrucción a la actuación de comprobación e inspección, una vez abierto el expediente especial. Es decir, no hay obligación de declarar el hecho imponible no realizado, pero sí de atender los requerimientos que se hagan en dicho expediente.

c). La integración de las normas tributarias y la analogía.

La integración puede ser definida como un proceso lógico por el cual se trata de determinar cuál hubiera sido la voluntad del legislador si hubiera previsto un caso que no haya tenido en cuenta. La integración presupone ausencia de texto o disposición directamente aplicable; se trata de adivinar lo que el legislador habría dicho si hubiera previsto el caso.

El problema de la integración de las normas tributarias se plantea sólo respecto de la regulación de las materias cubiertas por el principio de reserva de la ley. Sobre este punto, la mayor parte de la doctrina entiende que, estando reservada la creación y regulación esencial del tributo a un acto expreso del legislador, cualquier integración llevada a cabo por el intérprete, vulnera lo dispuesto en aquel principio[150].

La interpretación extensiva es aquélla por la que el intérprete asigna a los términos utilizados en la ley un sentido más amplio que el gramatical; y la interpretación es restrictiva, cuando restringe el sentido literal del término. Ambos resultados, si se apartan de la interpretación simplemente declarativa, son procedentes cuando el intérprete, después de una investigación científica, llega a la conclusión de que el término ha sido utilizado impropiamente por el legislador. Cuando llega a esa conclusión debe extender o restringir el significado de los términos equivocadamente utilizados por el legislador, para ajustarlos a la auténtica voluntad de la ley, cualquiera que fuere el beneficiado o perjudicado por esa extensión o restricción.

---

[150] Cfr. BAYONA DE PEROGORDO, JOSÉ JUAN, Y SOLER ROCH, MARÍA TERESA: Op. cit., pp. 121-124

En la interpretación extensiva y restrictiva, el legislador extiende o restringe el sentido gramatical de los vocablos para asignar a la norma interpretada su verdadero significado. Es, pues, un resultado totalmente procedente desde el punto de vista científico. Por él no se extiende o restringe el sentido de la ley, sino el de sus vocablos, precisamente para adjudicar a la ley su significado auténtico. No hay, pues, creación ni modificación de derechos y obligaciones.

Es importante destacar que en estos casos se está en el campo típico de la interpretación de una norma existente y no en el de la integración analógica para colmar el vacío de la ley[151].

Por su parte, la analogía es un proceso de integración del derecho en virtud del cual el mandato de una norma se aplica a un supuesto no expresamente previsto en ella ni regulado en el ordenamiento jurídico, proceso que se lleva a cabo porque existe una identidad de razón entre ambos supuestos –el que se halla expresamente previsto en la norma jurídica y el que está previsto en el ordenamiento-.

En general, suele hablarse de analogía en Derecho para referirse al procedimiento que consiste en la aplicación de los principios ordenadores extraídos de un determinado supuesto regulado en la ley a otro supuesto esencialmente igual, pero distinto en los accidentes, que no aparece expresamente contemplado por ella[152].

El argumento a simili constituye un típico procedimiento interpretativo, en cuanto sirviéndose de las reglas de la lógica extrae, de la ley, los principios ordenadores susceptibles de ser aplicados a un caso semejante (eadem ratio), no expresamente regulado. Sin embargo, el procedimiento analógico no debe crear nada que no estuviera antes en la ley.

---

[151] Cfr. VALDÉS COSTA: *"Curso de Derecho Tributario"*, Editorial Temis, 3ª. ed., Bogotá, Colombia 2001, pp. 288-291.

[152] Cfr. PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS, et alii: Op. cit., pp. 103-123.

Algunos autores consideran que entre la interpretación extensiva y el procedimiento analógico no existe una diferencia esencial, sino de grado, pues mientras la primera se limita a extender el significado de los términos utilizados por el legislador más allá del sentido literal de los mismos, en el procedimiento citado se extienden a un supuesto no expresamente regulado en la ley los principios dictados para otro supuesto con el que el primero guarda identidad de razón.

De esta manera, la analogía es una técnica y la integración uno de los resultados que persigue la utilización de dicha técnica. La analogía es una técnica jurídica susceptible de utilización ambivalente: en el terreno de la interpretación, bien porque deriva de su sentido lógico y como medio de integración en cuanto identifica un principio lógico común a varios supuestos semejantes, aunque no especificados en el precepto; en este caso, la analogía se convierte en un instrumento al servicio de la igualdad tributaria.

La analogía no puede considerarse como un instrumento válido para combatir la llamado evasión legal tributaria o el fraude a la ley. La analogía supone la ausencia de norma expresa aplicable al caso en específico, y la evasión legal y el fraude a la ley se producen cuando existiendo una norma aplicable, se elude la misma, buscando que sean aplicadas normas diferentes creadas para otro tipo de casos.

Una vez admitido el fraude a la ley en un ordenamiento, está de más cualquier alusión a la aplicación analógica como mecanismo de reacción, porque la esencia del fraude a la ley es que la Administración fiscal enerve el efecto jurídico del hecho imponible adoptado por el contribuyente y proceda a reconstruir, a través de la interpretación de la realidad económica que oculta bajo una forma jurídica aparente, el hecho imponible que conviene a esa situación jurídica. Es decir, se trata, en último término, de hacer coincidir la voluntad de los particulares con la causa típica del negocio jurídico elegido por los mismos.

d). Interpretación judicial en el caso concreto.

En última instancia, frente al caso concreto, será el juez quien ponderará el conjunto de circunstancias precedentes, concomitantes y posteriores, con valor probatorio sobre el *animus* que sirve para denunciar la divergencia querida entre el móvil determinante del negocio y su causa típica. ¿Cuáles son los datos que deberían computarse? A título de ejemplo, la calificación de la conducta en fraude de ley o su admisión como economía de opción dependerá de la respuesta a preguntas como las siguientes[153]:

1) ¿La elección de determinada forma fue guiada con el único propósito de evitar el pago del impuesto?

2) ¿La elección resulta ajena a la producción de efectos en el resto de las relaciones jurídicas que establezca el particular?

3) ¿Asume el particular la plenitud de esos efectos jurídicos?

4) ¿Existe perdurabilidad en la forma asumida, o el esquema será abandonado una vez lograda la huida del impuesto?

5) Las estructuras empleadas ¿son típicas o atípicas?

6) ¿Existen otros órganos del Estado encargados de verificar la adecuación de la forma elegida con la causa típica? (p. ej., la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la Comisión Nacional de Usuarios de los Sistemas Financieros, el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial, otras autoridades regulatorias).

7) ¿Son justificadas las formas empleadas mediante el acto o conjunto de actos coaligados, porque agrega algún valor para las partes intervinientes en el contrato? (p. ej. una mayor garantía de cumplimiento).

---

[153] TARSITANO, ALBERTO: Op. cit., pp. 512-514.

8) ¿Existen condiciones económicas generales, comerciales o de mercado, ajenas e las tributarias, que puedan haber influido en la elección de una vía en lugar de otra?

9) ¿La forma elegida obedece a prácticas empleadas en cierto tipo de operaciones comerciales o sector de actividades, o a estándares internacionales?

10) ¿Puede la intermediación de personas, entidades financieras en particular, ser explicada por una función independiente, que agregue valor a la transacción?

11) Existe en el resultado económico alcanzado un ahorro de impuesto definitivo o, mejor expresado, el ahorro puede depender de otras variables ajenas al contribuyente?

12) ¿El no pago del impuesto produce, además del directamente considerado, cualquier otra clase de costo fiscal asociado?

13) En la consideración de esa ecuación fiscal de incidencia, ¿tiene relevancia que el impuesto se desplace de un sujeto a otro?

14) ¿Se considera que la conducta ha sido guiada por el interés individual de una empresa, o se computa el interés del conjunto económico al que ella pertenece?

15) ¿El amparo que brinda una norma de cobertura está dado por normas locales o internacionales, o por ambas?

16) ¿Cuál es el nivel de acatamiento del país a las normas internacionales que pueden amparar una conducta en fraude a la ley o simulada? (por ej., convenios internacionales, cláusulas de reciprocidad, normas emanadas de otras jurisdicciones).

17) ¿Se considera la clase de impuestos según la construcción técnica del hecho imponible o se atiende sólo a su propósito, o efecto económico sobresaliente?

En definitiva, después de haber examinado el límite externo de la norma con remisión a los móviles del comportamiento, puede apreciarse el margen de conductas comprendidas en el principio calificador -proceso de incardinación del supuesto de hecho en la hipótesis de incidencia normativa o calificación jurídica-, en los extremos de la conducta del contribuyente, están la economía de opción, por un lado, y el fraude a la ley tributaria, el negocio indirecto y la simulación relativa, por el otro, la economía de opción se traduce en un ahorro fiscal legítimo, que evita el hecho imponible mediante la utilización de alternativas normales brindadas por el ordenamiento jurídico. Podría agregarse un nuevo elemento, y es que la conducta adoptada por el contribuyente se supone conocida y consentida por el propio Estado, que compensará, por otra vía –normalmente extrafiscal-, el sacrificio que representa la opción. Este elemento no constituye, empero, una condición necesaria. Por su parte, en la evasión fiscal es claro que existe una violación frontal al ordenamiento jurídico, realizada mediante una conducta dolosa, tendiente a ocultar o desnaturalizar la obligación tributaria.

No deja de observarse que las diferencias conceptuales entre el fraude a la ley, el negocio indirecto y la simulación relativa existen. Son más o menos difíciles y escurridizas, pero teóricamente existen. El problema estriba en llevar con claridad esas distinciones a los casos concretos, porque rara vez esas figuras se presentan aisladas, puras y en forma singular; más bien se entremezclan, cruzan y yuxtaponen, apareciendo además bajo una fachada de legalidad, que hace muy difícil la labor esclarecedora de los intérpretes, de la Administración y de los jueces. Adicionalmente el problema se complica aún más, porque de unas distinciones muchas veces sutiles derivan consecuencias graves.

5. La Constitucionalidad de las presunciones y ficciones en materia tributaria.

El estudio de la constitucionalidad de las presunciones y ficciones tributarias debe partir de su clasificación básica, es decir, presunciones iuris tantum, iuris et de iure y ficciones, puesto que estas figuras jurídicas tienen características distintas.

Las ficciones y presunciones absolutas son las que despiertan mayor incertidumbre sobre su constitucionalidad; al ser éstas instituciones de derecho substantivo, se las confronta con los principios de justicia material, y de manera más precisa, con los principios de equidad, o capacidad contributiva, dependiendo de cada Constitución.

El quid del asunto radica en determinar si se interrumpe la seguridad jurídica cuando el legislador, mediante la creación de presunciones y ficciones, toma como base una capacidad económica presunta o una capacidad económica irreal, incierta. Y si la capacidad contributiva, y, por ende, la capacidad económica, debe ser susceptible de ser probada.

Por un lado, se ha adoptado la figura de la necesidad del establecimiento de presunciones y ficciones con el fin de evitar la evasión fiscal, que de otro modo parece ineludible, apoyando la satisfacción del interés fiscal, y también, desde ese punto de vista, dando cumplimiento a un reparto justo de las cargas públicas, ya que de ese modo se obliga a tributar a quien –de no ser mediante una presunción absoluta o una ficción- no aportaría contribución alguna. En principio, bajo el cobijo de este punto de vista las presunciones y las ficciones están motivadas también por razones de equidad y técnica legislativa.

Por otra parte, la exclusión de la prueba en contra, características de las presunciones absolutas y de las ficciones, rompe el vínculo que debe existir entre obligación y presupuesto económico, provocando eminentemente una ruptura de certeza jurídica, ya que no se están tomando índices reales de manifestación de

riqueza; no hay probablemente una capacidad económica ni tampoco una capacidad contributiva.

Luego, son ilegítimas aquellas presunciones fiscales absolutas y relativas que no estén lógicamente justificadas o no consientan, con suficiente amplitud, la prueba en contrario.

Si la ficción jurídica se emplea para combatir el fraude a la ley, se considerará compatible con los postulados de la seguridad jurídica, merced a que la norma que contiene una ficción jurídica, al crear su propia realidad, permite prescindir de la norma de cobertura y acudir a la aplicación de la norma defraudada.

Si el objetivo de la norma que establece una presunción iuris et de iure es facilitar la actuación probatoria de los órganos de la administración encargados de aplicar el tributo, cuando la confusión de las relaciones o los actos jurídicos concretos resulta ser de tal magnitud que haría imposible esclarecer el contenido de esas relaciones o actos con el fin de comprobar aquella que interesa a los efectos de la gestión del tributo, se podrá considerar que es compatible con los postulados de seguridad jurídica.

La norma que contiene una ficción de derecho tributario altera la realidad de las cosas para crear su propia realidad jurídica. La función de la ficción legal es establecer lo que debe ser, equiparando algo que se sabe desigual; sin embargo, su inconstitucionalidad puede acontecer por resultar contraria a los principios materiales de justicia tributaria. Mientras que en las presunciones absolutas los potenciales matices de inconstitucionalidad que puedan apreciarse del tenor de sus normas reguladoras habrá de deducirlos de los postulados que regulen al progreso del procedimiento administrativo creado por la aplicación del tributo, sin menoscabo de las garantías individuales previstas en la Constitución.

Las ficciones, desde el momento en que hacen que el hecho imponible de una determinada figura no coincida con su objeto o realidad en la que

verdaderamente se basa ese impuesto, van a ser un vehículo para el legislador para establecer supuestos de conflictos de imposición encubiertos en el derecho.

La doctrina fija la funcionalidad de las ficciones, en el derecho tributario, a través de los siguientes supuestos:

1. Ficciones como técnica de reducción simplificadora de los elementos substanciales del derecho.

2. Ficciones al servicio de la eficacia del tributo, en el plano de la gestión o recaudación.

3. Ficciones como instrumento contra el fraude a la ley tributaria.

4. Ficciones como figura tributaria que incide, de una manera encubierta, sobre una realidad económica ya gravada por el legislador.

En el último supuesto anotado, cuando el conflicto de imposición es alcanzado por una figura tributaria receptora de una ficción, esa figura constituye, en sí misma, un ataque a la capacidad económica, ya que lo que pretende es establecer un segundo gravamen sobre un objeto económico gravado por un tributo anterior.

Los requisitos que deben concurrir para que pueda manifestarse la doble imposición encubierta son: la existencia de dos o más figuras impositivas con hechos imponibles diferentes, pero que se basan en una misma realidad económica, y a partir de ahí, que en una de las figuras impositivas aparezca la técnica ficticia, que es precisamente la que producirá la doble imposición.

Las ficciones jurídicas desvirtúan el reparto justo de la carga tributaria cuando se implantan desvinculadas de los índices de capacidad económica reales.

Las presunciones legales absolutas rompen los postulados de justicia tributaria cuando la relación entre el hecho conocido y el que se presume sea

incongruente según las reglas de la lógica jurídica, de modo tal que no sea posible establecer entre uno y otro la relación entre la causa y su efecto.

En el campo de las presunciones legales absolutas, es esa carencia de proporcionalidad entre lo que se presume y el razonamiento a través del cual se alcanza la presunción lo que determina su posible inconstitucionalidad.

Para oponerse tanto a la norma de ficción, como a las presunciones iuris et de iure, podría alegarse que son violatorias de la garantía de audiencia, por no resistir su contraste con el derecho fundamental a la prueba recogido en los artículos 14 y 16 la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en donde se señala que todos tienen derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa; sin embargo, es más conveniente argumentar su posible inconstitucionalidad en razón a los principios materiales que ordenan la justicia en la contribución al sostenimiento del gasto público, pues la norma de ficción, al crear su realidad jurídica, tiene como fin determinar lo que debe ser conforme a la realidad económica gravada, y no de acuerdo con la capacidad contributiva del causante.

III CONCLUSIONES.

La globalización actúa como descentralizadora de la producción, creándose un imperio mundial sin centro, en el cual las empresas multinacionales ocupan un lugar sumamente importante, cubriendo un 60% de las transacciones comerciales realizadas en el planeta.

Asimismo, se acelera la formación de bloques económicos regionales (Comunidad Económica Europea, NAFTA, MERCOSUR, etc.), a lo cual se une el hecho de que la mayor apertura de los países al libre comercio, con la reducción de aranceles aduaneros y la erradicación de los controles de cambio, trae aparejada una mayor movilidad de los factores de capital y trabajo, dando mayor flexibilidad a las corporaciones internacionales para elegir los lugares de radicación de sus negocios.

En este marco, se observa que algunos de estos complejos empresariales realizan una meticulosa planificación fiscal orientada a la reducción del costo tributario que tienen que soportar globalmente. Dentro de dicha planificación, tienen vital importancia los mecanismos de elusión tributaria, que permiten evitar el pago del impuesto de manera indirecta.

El problema resultante de los hechos antes expuestos constituye un tema de gran importancia para los países en desarrollo, puesto que cualquier país puede ver afectada sensiblemente su recaudación fiscal por las prácticas elusivas de los entes multinacionales, además de plantearse una situación de competencia desleal entre empresas nacionales y extranjeras.

La integración mundial de las economías, mercados y sectores industriales nacionales (globalización de la economía), ha originado que las acciones de un gobierno muchas veces se vean limitadas o distorsionadas por las políticas adoptadas por otras jurisdicciones.

La globalización plantea a las administraciones tributarias graves dificultades, algunas de las cuales, si bien vienen de tiempo atrás, se han acentuado con el proceso de apertura económica. Entre estas dificultades se pueden mencionar las siguientes:

a). Aumento del fenómeno de la doble imposición internacional: el incremento del comercio internacional ha agudizado el problema de sobreposición de potestades tributarias derivadas con la aplicación de criterios jurisdiccionales diferentes por parte de distintos Estados, con la consiguiente doble o múltiple imposición de las inversiones realizadas en el exterior;

b). Fijación de los precios internacionales en operaciones vinculadas: la globalización de la economía conlleva a un aumento de las transacciones efectuadas por empresas pertenecientes al mismo grupo económico. Estas operaciones presentan como rasgo particular la ausencia de intereses opuestos,

ya que ambas partes obedecen a un control común, lo cual permite la libre fijación de los precios de transferencia;

c). Evaluación de la estructura de financiamiento de las empresas locales: el diferente trato fiscal dispensado al capital propio frente a la financiación proveniente de terceros, motiva que las empresas matrices financien sus filiales mediante préstamos intergrupo, con el objeto de reducir la carga tributaria total del grupo (sub capitalización o capitalización delgada);

d). Evaluación de los contratos relacionados con intangibles y prestación de servicios: en muchos Estados la imposición de estas operaciones varía en función del encuadre jurídico dado a la transacción. Sin embargo, en algunos casos resulta sumamente complejo tipificar el contrato analizado, lo cual brinda a los contribuyentes la oportunidad de planificación fiscal, buscando beneficiarse del tratamiento fiscal más benigno reservado para ciertas situaciones;

e). Existencia de competencia fiscal nociva: la proliferación de jurisdicciones con regímenes fiscales privilegiados (sean éstos paraísos fiscales o jurisdicciones de baja tributación), constituye una de las razones que posibilitan la implementación de estrategias de planificación fiscal por parte de las empresas multinacionales;

f). El incremento del comercio electrónico: el aumento de las operaciones realizadas vía Internet ha creado una nueva área de imposición, en la cual se requiere definir las normas que serán de aplicación en la materia, a la vez que establecer adecuados mecanismos de control. Precisamente, en relación con este último aspecto, se puede afirmar que esta nueva forma de comerciar es ideal para ocultar ingresos, debido a la ausencia de documentación que respalde las operaciones.

De esta manera, los contribuyentes cuentan con nuevas opciones de inversión, pero a la vez deben sujetarse a los distintos ordenamientos jurídicos con los que se pretende paliar los efectos negativos del proceso de apertura

económica, con las consiguientes dificultades prácticas derivadas de la falta de armonización entre esos cuerpos normativos.

Una consecuencia de dicha ausencia de armonización es la presencia de disímiles criterios de atribución jurisdiccional de la materia gravable, así como el tratamiento tributario recibido por las distintas formas jurídicas de organizar los negocios, lo que nos conduce a analizar los diversos criterios de interpretación y aplicación de la ley, tanto por las autoridades fiscales como por los órganos jurisdiccionales.

Ello obliga, a su vez, a presentar algunas consideraciones en torno a figuras como el "fraude a la ley", propia de los sistemas jurídicos europeos, o la evasión legal impositiva, evasión ilegal (tax avoidance), las simulaciones (sham), y la elusión, como figuras jurídicas previstas en la legislación fiscal que deben ser interpretadas, aplicadas y probadas.

Dentro de la gama de instrumentos que coadyuvan a combatir al fraude a la ley y figuras afines se pueden distinguir aquellos que tienen a su alcance el legislador en el proceso de creación de la norma (técnica legislativa), de aquellos otros a disposición de quienes aplican la norma, ya sea a través de su ejecución o de su interpretación. Las presunciones juegan un papel destacado en ambos casos.

El legislador, con el objeto de prevenir conductas fraudulentas con mayor eficacia, y en forma simultánea la preservación del principio de legalidad y de evitar extender a la administración atribuciones que en algún momento pueden ser difíciles de controlar por los tribunales, puede valerse de diversos instrumentos legislativos de control, como son la articulación de hechos imponibles complementarios, la tipificación genérica del hecho imponible, la doctrina de los tipos y la configuración de presunciones, así como la formación de ficciones.

Las presunciones y las ficciones coinciden en servir tanto en la elaboración como en la aplicación del derecho. Tanto las ficciones como las presunciones

legales implican una decisión por parte del legislativo, que confiere a la norma jurídica un cierto carácter artificial. Varios han sido los criterios para diferencias entre presunciones y ficciones. Así, por ejemplo, se dice que la presunción se fundamenta en lo posible y en lo verosímil, en tanto que la ficción siempre refleja irrealidad; que la ficción no admite prueba en contra, en tanto que las presunciones *iuris tantum* sí la permiten. Finalmente, la distinción más significativa es aquella que considera a las presunciones como normas que pertenecen al ámbito probatorio, mientras que las ficciones son normas substantivas.

Las ficciones y presunciones absolutas son las que despiertan mayor incertidumbre sobre su constitucionalidad; al ser éstas instituciones de derecho substantivo, se las confronta con los principios de justicia material, y de manera más precisa, con los principios de equidad, o capacidad contributiva, dependiendo de cada Constitución.

El quid del asunto radica en determinar si se interrumpe la seguridad jurídica cuando el legislador, mediante la creación de presunciones y ficciones, toma como base una capacidad económica presunta o una capacidad económica irreal, incierta. Y si la capacidad contributiva, y, por ende, la capacidad económica, debe ser susceptible de ser probada.

Por un lado, se ha adoptado la figura de la necesidad del establecimiento de presunciones y ficciones con el fin de evitar la evasión fiscal, que de otro modo parece ineludible, apoyando la satisfacción del interés fiscal, y también, desde ese punto de vista, dando cumplimiento a un reparto justo de las cargas públicas, ya que de ese modo se obliga a tributar a quien –de no ser mediante una presunción absoluta o una ficción- no aportaría contribución alguna. En principio, bajo el cobijo de este punto de vista las presunciones y las ficciones están motivadas también por razones de equidad y técnica legislativa.

Por otra parte, la exclusión de la prueba en contra, características de las presunciones absolutas y de las ficciones, rompe el vínculo que debe existir entre obligación y presupuesto económico, provocando eminentemente una ruptura de

certeza jurídica, ya que no se están tomando índices reales de manifestación de riqueza; no hay probablemente una capacidad económica ni tampoco una capacidad contributiva.

Luego, son ilegítimas aquellas presunciones fiscales absolutas y relativas que no estén lógicamente justificadas o no consientan, con suficiente amplitud, la prueba en contrario.

Si la ficción jurídica se emplea para combatir el fraude a la ley, se considerará compatible con los postulados de la seguridad jurídica, merced a que la norma que contiene una ficción jurídica, al crear su propia realidad, permite prescindir de la norma de cobertura y acudir a la aplicación de la norma defraudada.

Si el objetivo de la norma que establece una presunción iuris et de iure es facilitar la actuación probatoria de los órganos de la administración encargados de aplicar el tributo, cuando la confusión de las relaciones o los actos jurídicos concretos resulta ser de tal magnitud que haría imposible esclarecer el contenido de esas relaciones o actos con el fin de comprobar aquella que interesa a los efectos de la gestión del tributo, se podrá considerar que es compatible con los postulados de seguridad jurídica.

La norma que contiene una ficción de derecho tributario altera la realidad de las cosas para crear su propia realidad jurídica. La función de la ficción legal es establecer lo que debe ser, equiparando algo que se sabe desigual; sin embargo, su inconstitucionalidad puede acontecer por resultar contraria a los principios materiales de justicia tributaria. Mientras que en las presunciones absolutas los potenciales matices de inconstitucionalidad que puedan apreciarse del tenor de sus normas reguladoras habrá de deducirlos de los postulados que regulen al progreso del procedimiento administrativo creado por la aplicación del tributo, sin menoscabo de las garantías individuales previstas en la Constitución.

Las ficciones, desde el momento en que hacen que el hecho imponible de una determinada figura no coincida con su objeto o realidad en la que verdaderamente se basa ese impuesto, van a ser un vehículo para el legislador para establecer supuestos de conflictos de imposición encubiertos en el derecho.

Las ficciones jurídicas desvirtúan el reparto justo de la carga tributaria cuando se implantan desvinculadas de los índices de capacidad económica reales.

Las presunciones legales absolutas rompen los postulados de justicia tributaria cuando la relación entre el hecho conocido y el que se presume sea incongruente según las reglas de la lógica jurídica, de modo tal que no sea posible establecer entre uno y otro la relación entre la causa y su efecto.

En el campo de las presunciones legales absolutas, es esa carencia de proporcionalidad entre lo que se presume y el razonamiento a través del cual se alcanza la presunción lo que determina su posible inconstitucionalidad.

Para oponerse tanto a la norma de ficción, como a las presunciones iuris et de iure, podría alegarse que son violatorias de la garantía de audiencia, por no resistir su contraste con el derecho fundamental a la prueba recogido en los artículos 14 y 16 la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en donde se señala que todos tienen derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa; sin embargo, es más conveniente argumentar su posible inconstitucionalidad en razón a los principios materiales que ordenan la justicia en la contribución al sostenimiento del gasto público, pues la norma de ficción, al crear su realidad jurídica, tiene como fin determinar lo que debe ser conforme a la realidad económica gravada.

Al interpretar el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación mexicano, el Poder Judicial de la Federación reconoce la interpretación estricta si la disposición legal contempla una carga para el particular contribuyente, o una excepción a la misma, y reconoce la interpretación extensa si prevé un beneficio para éste;

empero, distingue entre interpretación y aplicación de la ley, para permitir al Juez utilizar todos los distintos métodos de interpretación jurídica al momento de definir su alcance, excluyendo únicamente la aplicación analógica de la ley.

Así, existe una aparente contradicción, pues si bien es cierto, por un lado, nuestro Máximo Tribunal reconoce que en la interpretación de las normas fiscales federales, la interpretación debe ser estricta o restrictiva, en tratándose de disposiciones legales que contemplen una carga para el particular contribuyente o una excepción a la misma, y también es cierto que, por otro lado, permite utilizar todos los distintos métodos de interpretación jurídica al momento de definir su alcance, excluyendo únicamente la aplicación analógica de la ley, de ello no resulta que no exista una definición legal para la interpretación de las disposiciones que contemplen una carga para el particular contribuyente o una excepción a la misma, pues no hay contradicción en ese criterio, en razón de que la aplicación de los distintos métodos de interpretación sólo se da en la interpretación propiamente dicha, y no en la aplicación de la ley.

Ahora bien, para la interpretación extensa de las normas en general, debemos remitirnos a los "criterios admitidos en el Derecho". La primera tendencia en relación con los criterios propiamente jurídicos de interpretación es acudir a los establecidos, con carácter general o de Derecho común, en el Código Civil Federal, que son principalmente dos: los criterios interpretativos de las leyes (artículo 19) y de los contratos (artículos 1851 a 1857).

Obviamente, son los criterios interpretativos de las leyes, y no aquellos que rigen los contratos, los fundamentales a tener en cuenta a la hora de interpretar la ley tributaria ya que, en definitiva, se trata de interpretar una norma y porque, en ningún caso las relaciones tributarias a que dichas normas pueden dar lugar, tienen naturaleza equiparable ni análoga a las relaciones contractuales que se rigen, fundamentalmente, por el principio de autonomía de la voluntad –con todo lo que dicho principio conlleva en el ámbito interpretativo- ausente en el ámbito jurídico-tributario, caracterizado si acaso, por el principio contrario de indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas.

Aplicabilidad pues, del artículo 19 del Código Civil Federal en cuanto que ofrece criterios de interpretación no exclusivamente iusprivatista sino generales, aplicables, en principio, a cualquier sector del ordenamiento jurídico, y entre los que se pueden distinguir los tradicionales, como el literal, gramatical, semántico, histórico y lógico, junto a otros como la aplicación sociológica, el marco de la realidad social y la interpretación teleológica.

En derecho, no está prohibido que las partes elijan dentro de ciertos límites demarcados por el orden público, el tratamiento jurídico a que quieren someter sus obligaciones. Muchas veces se da la posibilidad de elegir diferentes encuadres jurídicos para lograr fines idénticos. Sucede que cuando se realiza un acto jurídico o una negociación, puede distinguirse la intención empírica *(intentio facti)* y la intención jurídica *(intentio iuris)*.

Aquí entra a funcionar la interpretación según la realidad económica. El derecho tributario se interesa por la intención empírica, o sea, aquella encaminada a obtener un determinado resultado económico, y no reconoce eficacia creadora a las formas jurídicas si las partes distorsionan la realidad mediante fórmulas legales inapropiadas, con el objetivo de defraudar al fisco pagando menos tributos de los que hubiera correspondido.

Mediante la aplicación de este criterio, los jueces (administrativos o del Poder Judicial) pueden apartarse de los contratos, actos o apariencias jurídicas, y aplicar la legislación fiscal según la realidad de los hechos económicos.

Para que la interpretación según la realidad económica sea de estricta justicia, el criterio debe aplicarse aunque salga perjudicado el propio fisco. El impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas, cuando las formas sean inadecuadas para esa relación, sea que exista o no la intención de evadir el impuesto, y con independencia a que el criterio de aplicación sea favorable al fisco o al contribuyente.

Como se dijo, en la legislación federal mexicana opera el principio de aplicación estricta de la ley tributaria, en términos de lo dispuesto en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, lo que pondría en tela de juicio si la rectificación del hecho imponible de acuerdo con la realidad económica, es legalmente posible.

Sin embargo, el reconocimiento del fraude a la ley en la legislación tributaria, al menos en lo conceptual, no determina necesariamente la afectación de las garantías de legalidad y seguridad jurídica de los gobernados, para aquellos que realidad económica no tiene la entidad de un método interpretativo, sino de un instrumento legal que faculta a investigar los hechos reales, determinando la verdadera naturaleza del hecho imponible, pues con la recalificación del hecho imponible no se afecta la interpretación estricta de la ley en lo que se refiere a los elementos esenciales del tributo, y esa recalificación tiene su límite en la propia legislación tributaria, y admite prueba en contrario.

La analogía no puede considerarse como un instrumento válido para combatir la llamado evasión legal tributaria o el fraude a la ley. La analogía supone la ausencia de norma expresa aplicable al caso en específico, y la evasión legal y el fraude a la ley se producen cuando existiendo una norma aplicable, se elude la misma, buscando que sean aplicadas normas diferentes creadas para otro tipo de casos.

Una vez admitido el fraude a la ley en un ordenamiento, está de más cualquier alusión a la aplicación analógica como mecanismo de reacción, porque la esencia del fraude a la ley es que la Administración fiscal enerve el efecto jurídico del hecho imponible adoptado por el contribuyente y proceda a reconstruir, a través de la interpretación de la realidad económica que oculta bajo una forma jurídica aparente, el hecho imponible que conviene a esa situación jurídica. Es decir, se trata, en último término, de hacer coincidir la voluntad de los particulares con la causa típica del negocio jurídico elegido por los mismos.

El margen de conductas comprendidas en el principio calificador -proceso de incardinación del supuesto de hecho en la hipótesis de incidencia normativa o calificación jurídica-, comprende la economía de opción, por un lado, y el fraude a la ley tributaria, el negocio indirecto y la simulación relativa, por el otro. La economía de opción se traduce en un ahorro fiscal legítimo, que evita el hecho imponible mediante la utilización de alternativas normales brindadas por el ordenamiento jurídico. Podría agregarse un nuevo elemento, y es que la conducta adoptada por el contribuyente se supone conocida y consentida por el propio Estado, que compensará, por otra vía –normalmente extrafiscal-, el sacrificio que representa la opción. Este elemento no constituye, empero, una condición necesaria. Por su parte, en la evasión fiscal es claro que existe una violación frontal al ordenamiento jurídico, realizada mediante una conducta dolosa, tendiente a ocultar o desnaturalizar la obligación tributaria.

No deja de observarse que las diferencias conceptuales entre el fraude a la ley, el negocio indirecto y la simulación relativa existen. Son más o menos difíciles y escurridizas, pero teóricamente existen. El problema estriba en llevar con claridad esas distinciones a los casos concretos, porque rara vez esas figuras se presentan aisladas, puras y en forma singular; más bien se entremezclan, cruzan y yuxtaponen, apareciendo además bajo una fachada de legalidad, que hace muy difícil la labor esclarecedora de los intérpretes, de la Administración y de los jueces. Adicionalmente el problema se complica aún más, porque de unas distinciones muchas veces sutiles derivan consecuencias graves.

CAPÍTULO V. ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO. MODELO DE CONVENIO Y SUS COMENTARIOS, INTERPRETACIÓN DE LOS.

Propuestas.

En el sistema jurídico mexicano, los Comentarios del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, elaborado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), constituyen un instrumento privilegiado de interpretación de los tratados internacionales que México celebre para evitar la doble imposición fiscal, complementario a la legislación interna, que debe ser considerado por las autoridades fiscales y los órganos jurisdiccionales a fin de interpretar adecuadamente las disposiciones de un convenio internacional para evitar la doble imposición sobre las rentas, elaborado con base en el modelo en cuestión, cuando uno de los términos de este último no se encuentre definido y del contexto del propio convenio no se advierta su significado.

Introducción.

Antecedentes históricos.

a) Función y finalidad de las convenciones internacionales en materia tributaria. Rasgos históricos. Los tratados de comercio.

A lo largo del siglo XX, y en lo que va del siglo XXI, hemos asistido a un fenómeno de internacionalización de la economía debido a la fácil movilidad de personas, capitales, bienes y servicios, y propiciada por el desarrollo de los medios de comunicación. El número de empresas multinacionales con intereses económicos en muchos Estados está en continuo aumento, lo cual conduce a una compenetración de la economía de los Estados.

Sin embargo, la comunidad internacional está formada por Estados soberanos dotados de potestad normativa primaria e independiente. Cada Estado puede imponer la potestad tributaria propia a todos los hechos que implican una relación económica con el propio ordenamiento estatal, incluso en los casos en que los mismos supuestos de hecho estén relacionados, por algún elemento, con

otros ordenamientos jurídicos. Cada Estado puede imponer tributos a cualquiera que se encuentre en el ámbito de su potestad de imperio, sea un ciudadano nacional o extranjero. La coexistencia de potestades de imperio, de la cual la tributaria no es sino una manifestación, puede ocasionar conflictos de jurisdicción tributaria por falta de límites al poder impositivo de los Estados individuales, derivados tanto de la ley interna como del derecho público internacional, respecto de los hechos relacionados con su territorio.

Algunos tratados en materia tributaria tienen como finalidad la eliminación de los conflictos positivos de gravamen, que originan el fenómeno de la doble imposición, lo cual distorsiona la competencia del comercio internacional. Otros acuerdos, como los tratados de comercio, el GATT (OMC), y el Tratado de Roma, el MERCOSUR y el NAFTA tienden, en cambio, en medida diferente y con diversa finalidad, a abolir los obstáculos, a la liberación de los intercambios, por ejemplo, los derechos de aduanas a la exportación e importación, las tasas de tránsito y la discriminación fiscal de los productos con base en su origen.

Además. La incidencia de la evasión y la elusión fiscal sobre la competencia ha generado, como objetivo ulterior de muchos tratados en materia tributaria, la lucha contra esos fenómenos, mediante el establecimiento de disposiciones relativas al intercambio de información entre autoridades competentes, de disposiciones que se refieren al *transfer pricing* (precios de transferencia) en las relaciones entre empresas asociadas, además de disposiciones dirigidas a prevenir el fenómeno del treaty shopping (abuso de los tratados internacionales), y similares.

Son también de una relevancia notable los tratados de comercio, esenciales para el desarrollo de las relaciones económicas entre los Estados, referidos sobre todos a los impuestos indirectos y, en particular, a los derechos de aduanas. Tales tratados fueron concluidos principalmente para favorecer el comercio de mercancías –admitiendo la libre circulación- entre los Estados firmantes. Tenían la función de conseguir la eliminación o la reducción de los derechos establecidos por los Estados con motivo de la entrada y salida de mercancías en su territorio.

Tal finalidad se logró mediante la adopción de tarifas convencionales especiales para los intercambios comerciales entre los países contratantes, que substituían la tarifa normal establecida en forma autónoma por los Estados.

Otros tratados prevén la abolición de toda discriminación en las relaciones comerciales entre los Estados, mediante la extensión generalizada de la cláusula de la nación más favorecida y la reducción, con base en una reciprocidad, de las barreras aduaneras, y la conservación de la cláusula de salvaguardia, que implica la restauración temporal de medidas restrictivas ante las importaciones, a las cuales los Estados pueden recurrir cuando la introducción de un producto proveniente de otros países puede ocasionar graves perjuicios a la economía, como las normas fundamentales del GATT (OMC).

Son también de importancia fundamental aquellos tratados internacionales de donde surgen las uniones regionales, que se forman para responder a las exigencias particulares de naturaleza política, económica y social, comunes a dos o más Estados. Dichas uniones pueden tener una finalidad de simple cooperación, pero, a menudo, procuran una verdadera y propia integración económica; tal integración se corrobora, por ejemplo, en el caso de una zona de libre intercambio o aun en uniones aduaneras.

En la zona de libre intercambio los productos circulan sin ser gravados por impuestos aduaneros, que serían normalmente impuestos por Estados que forman parte de la Unión, y que continúan siendo aplicados, de manera autónoma e independiente, ante las mercancías que provienen de terceros países.

Se debe poner de relieve que la unión aduanera es una forma de integración económica más estrecha que el área de libre intercambio: además de la libre circulación de productos de la unión –gracias a la eliminación de los derechos aduaneros y de las barreras no arancelarias- está previsto también un arancel externo común, esto es, un ámbito común de derechos y otros obstáculos no arancelarios ante terceros países. Así mismo, la unión aduanera puede prever

una política comercial, así como la armonización de la legislación aduanera de los Estados contratantes.

b). La Organización Mundial del Comercio y la Regulación del Comercio Internacional.

Las tropas alemanas invadieron Polonia, provocando la declaración de guerra entre Francia e Inglaterra, con lo cual inició la Segunda Guerra Mundial (1939-1945).

Durante el conflicto, el presidente de los Estados Unidos de Norteamérica, Franklin D. Roosvelt, y el Premier británico Winston Churchill, suscribieron la "Carta del Atlántico" el catorce de agosto de mil novecientos cuarenta y uno, con la que se procuró sentar las bases para la cooperación internacional, previendo un sistema de comercio mundial fundado en la libre circulación de mercaderías.

Los EE.UU. recurrieron a los acuerdos comerciales recíprocos o a los "Acuerdos de Ayuda Mutua" (Mutual Aid Agreement) para –sin entrar en guerra-, socorrer y asistir a los países aliados mediante un "sistema de préstamos y arriendos" (lend and lease), en los cuales, como contrapartida, se aseguraba que se eliminaran, para sus productos, todas las formas de trato discriminatorio en materia de comercio internacional, la reducción de las tarifas aduaneras y la remoción de otras barreras comerciales.

Finalizada la Segunda Guerra Mundial, los EE.UU. exigieron a los países de Europa, beneficiados con la ayuda financiera destinada a la reconstrucción económica (Plan Marshal, anunciado el 5 de junio de 1947), que abrieran sus fronteras a las exportaciones de productos estadounidenses y se adhirieran a un código de buena conducta en materia de intercambios comerciales, el que debía integrarse con disposiciones que proscribieran las prácticas desleales.

Ya en febrero de 1945, Franklin D. Roosvelt había declarado, en un mensaje dirigido al Congreso de los Estados Unidos de América, que los acuerdos de Bretón Woods de 1944, por los cuales se crearon el Fondo Monetario

Internacional (FMI) y el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF, hoy Banco Mundial), debían complementarse con la elaboración de un "acuerdo internacional sobre la reducción de los obstáculos a intercambios". Asimismo, en noviembre de 1945, los EE.UU. sometieron a sus aliados las "proposiciones para la expansión del comercio mundial y del empleo", que formaron parte de un proyecto de "Carta para una organización internacional del comercio".

El Consejo Económico y Social de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), por resolución adoptada el 18 de febrero de 1946, convocó a la Conferencia Mundial sobre Comercio y Empleo y creó una Comisión Preparatoria. Las reuniones de dicha comisión tuvieron lugar en Londres (del 15 de octubre de 1946 al 26 de noviembre de 1946), y en Ginebra (del 10 de abril a mediados de noviembre de 1947), y la propia Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Empleo se desarrolló en La Habana desde el 21 de noviembre de 1947 al 23 de enero de 1948, con la participación de más de cincuenta países.

Como consecuencia de la denominada Conferencia de La Habana, se elaboró y aprobó el 24 de marzo de 1948 una Carta constitutiva de una organización internacional, que tomó el nombre de Carta de la Habana y que contemplaba la creación de la Organización Internacional de Comercio (OIC).

Esta Carta, suscrita el 24 de marzo de 1948, para entrar en vigor debía ser ratificada por la mayoría de los 53 Estados signatarios. No obstante, cuando el gobierno de los EE.UU. anunció en 1950, frente a la renuencia del Congreso para considerarla, que no insistiría con la solicitud de ratificación ante éste, los demás Estados se abstuvieron entonces de hacerlo, con lo cual la Carta no llegó a entrar en vigor.

Previamente, sin perjuicio de lo anotado en el párrafo que antecede, en la citada Conferencia de Ginebra de 1947, una Comisión Redactora creada en la Conferencia de Londres, que se reunió en Lake Sucess, Nueva York, del 20 de enero de 1947 al 25 de febrero de 1947, tomando como base el capítulo IV, titulado "Política Comercial", de la Carta de la Habana, elaboró el Acuerdo General

sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (General Agreement of Tariffs and Trade o GATT). Suscrito el 30 de octubre de 1947 por veintitrés países, comenzó a aplicarse provisoriamente el primero de enero de 1948, en virtud del Protocolo de Aplicación Provisional de 1947.

Estos países también habían entablado negociaciones arancelarias durante 1946, en lo que constituyó la primera "ronda" de negociaciones comerciales multilaterales, que logró concertar 45,000 concesiones arancelarias que afectaban alrededor de la quinta parte del comercio mundial.

Les siguieron las rondas de Annecy (1949) y de Torquay (1950-1951), donde se contemplaron las condiciones de accesión de las nuevas partes contratantes así como la disminución de los derechos aduaneros. En la Ronda de Ginebra (1956) se trataron fundamentalmente las reducciones arancelarias. En la Ronda Dillon (1960-1962), además de considerarse las reducciones arancelarias, debieron ocuparse de los problemas planteados por la creación de la Comunidad Económica Europea (CEE) mediante el Tratado de Roma de 1957, a la luz de las previsiones del artículo XXIV del GATT. Asimismo, se comenzaron a contemplar las necesidades de los países en desarrollo, puestos de relieve en el denominado Informe Haberler de 1958.

En la Ronda Kennedy (1964-1967), se abordaron por primera vez las restricciones económicas no arancelarias y se trataron las medidas antidumping.

En 1965, durante dicha ronda, se decidió incorporar al GATT, que contaba hasta entonces con tres partes, la parte IV, titulada sobre "Comercio y Desarrollo", con lo que se puso de manifiesto el peso cada vez mayor de los países denominados entonces "en vías de desarrollo", que exigieron tratamientos diferenciales, porque los países en desarrollo y menos adelantados advertían que los beneficios del comercio internacional no se distribuían equitativamente. Al respecto, denunciaron el deterioro de los términos del intercambio y se alertó sobre los problemas que puede aparejar la aplicación de los postulados de la especialización y de las ventajas comparativas.

En la Ronda Tokio (1973-1979), se adoptó, respecto de las reducciones arancelarias (media del 33%), una fórmula de armonización; se encaró la disminución de las restricciones no arancelarias, y se consagró un nuevo estatuto para los países en desarrollo y menos adelantados a través de la denominada "Cláusula de habilitación".

Al concluirse la octava ronda, denominada Ronda Uruguay (1986-1993), se decidió, mediante la suscripción del Acuerdo de Marrakech del 15 de abril de 1994, la Creación de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y la ampliación de las disciplinas a cargo de ésta, que se extendieron del comercio internacional de las mercaderías a los servicios, a los derechos de propiedad intelectual y a las inversiones en cuanto estuvieran vinculados con el comercio internacional. Asimismo, se reforzó el sistema de solución de controversias.

Incluida la OMC en 1995, la referencia al GATT resulta desde entonces inequívoca, pues únicamente alude al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio. En efecto, hasta entonces, cuando se mencionaba al "GATT", podía hacerse referencia a dos realidades distintas: 1) el GATT como "sistema normativo", es decir, al conjunto de normas que constituyen el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y el Comercio; 2) el GATT como "organismo internacional", es decir aquel que –a pesar del fracaso de su constitución formal- se fue conformando empíricamente con una personalidad precaria, como consecuencia de la aplicación del Acuerdo General, en especial de las reuniones periódicas previstas en el artículo XXV, que exigía una cierta burocracia centralizada establecida en una sede determinada –ciudad de Ginebra-, bajo la conducción de una Comisión Interina de la Organización Internacional del Comercio (CIOIC) –que con el tiempo cayó en desuso- y de un secretario general (luego serán directores generales). Ahora bien, después de la Ronda de Uruguay, el GATT de 1947 –con sus reformas- como sistema normativo subsiste substancialmente –aunque se aclare que jurídicamente es distinto- bajo la denominación de "GATT de 1994", incluido en el Anexo 1.A del Acuerdo de

Marrakech del 15 de abril de 1994. En cambio, el GATT como organismo ha sido reemplazado por la OMC, como consecuencia de dicho acuerdo.

En consecuencia, actualmente la OMC tiene a su cargo la administración del conjunto de los acuerdos multilaterales suscritos en Marrakech, que conforman un sistema único e integrado institucionalmente, a diferencia de lo que acontecía con el anterior GATT, que comprendía sistemas institucionales múltiples y fragmentados. También administra los acuerdos plurilaterales que subsisten después de la Ronda de Uruguay.

La OMC extiende así competencia más allá de las disposiciones del GATT y cuenta con un sistema de solución de controversias más eficaz.

En la Cuarta Conferencia Mundial de la OMC, que se llevó a cabo en la ciudad de Doha, Emirato de Qatar, del 9 al 14 de noviembre de 2001, se puso en marcha la novena ronda de negociaciones comerciales multilaterales, denominada hasta ahora, "Ronda Doha del Desarrollo".

La Quinta Conferencia Mundial, celebrada en la ciudad de Cancún, México, del 10 al 14 de septiembre de dos mil tres, correspondiente a la mencionada novena ronda de negociaciones, finalizó sin lograrse consenso. El gran debate que se ha planteado es si se seguirán tolerando los subsidios perjudiciales (especialmente los subsidios a las exportaciones) y las fuertes protecciones en materia agrícola –que afectan a muchos países en desarrollo-, mientras se pretende profundizar la liberación en bienes industriales, servicios y propiedad industrial –que interesan a las naciones más desarrolladas-. La denominada "Cláusula de la Paz", que impedía o dificultaba recurrir a los derechos compensatorios para hacer frente a ciertas subvenciones denominadas de la "caja verde" que beneficiaban a productos agrícolas o ciertas ayudas internas, expiró el 31 de diciembre de 2003, a pesar de que la Unión Europea procuró en vano prorrogarla. De todos modos, las dificultades que afectan a los productos agrícolas para acceder a los mercados de los países desarrollados subsisten.

En la Sexta Conferencia Ministerial, que se desarrolló en la ciudad de Hong Kong, China, del 13 al 16 de diciembre de 2005, sólo se alcanzaron ciertos consensos con los trabajos relativos a la novena ronda.

Derecho aplicable e interpretación de los Acuerdos de la OMC.

Cuando se trata de determinar el derecho aplicable a las relaciones comerciales entre los miembros de la OMC, la fuente primordial de derecho, obviamente, está constituida por la normativa del propio sistema e la OMC, a la que se hace referencia como los "acuerdos abarcados".

Así, el entendimiento en el artículo 3º, párrafo 2, establece: *"El sistema de solución de las diferencias es un elemento esencial para aportar seguridad y previsibilidad al sistema multilateral de comercio. Los Miembros reconocen que este sistema sirve para preservar los derechos y obligaciones de los Miembros en el marco de los acuerdos abarcados y para declarar las disposiciones vigentes de dichos acuerdos de conformidad con las normas usuales de interpretación del derecho internacional público. Las recomendaciones y resoluciones del OSD no pueden entrañar el aumento o la reducción de los derechos y obligaciones establecidos en los acuerdos abarcados".*

En consecuencia, los grupos especiales y el Órgano de Apelación deben atenerse, a fin de resolver las cuestiones que someten a su decisión en el marco del Entendimiento, en primero lugar a los "acuerdos abarcados" y, subsidiariamente, deben declarar su alcance con arreglo a las normas de interpretación del derecho internacional público.

Los acuerdos abarcados son un marco jurídico convencional, al que los miembros de la OMC, se han sometido voluntariamente. Por consiguiente, los "acuerdos abarcados" (covered agreements – accords visés) constituyen el ámbito material de aplicación del Entendimiento (o del sistema de solución de diferencias).

Estos acuerdos abarcados se enumeran en el apéndice del llamado Entendimiento, y son los siguientes:

A) Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio.

B) Acuerdos Comerciales Multilaterales.

Anexo 1A: Acuerdos Multilaterales sobre el Comercio de Mercancías.

Anexo 1B: Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios.

Anexo 1C: Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio.

Anexo 2: Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias.

C) Acuerdos Comerciales Plurilaterales.

Anexo 4, Acuerdo sobre el Comercio de Aeronaves Civiles.

Acuerdo sobre Contratación Pública.

Acuerdo Internacional de los Productos Lácteos.

Acuerdo Internacional de la Carne de Bovino.

La aplicabilidad del citado Entendimiento a los acuerdos comerciales plurilaterales dependerá de que las partes en el acuerdo en cuestión adopten una decisión en la que se establezcan las condiciones de aplicación del Entendimiento a dicho acuerdo, con la inclusión de las posibles normas o procedimientos especiales o adicionales a los efectos de su inclusión en el Apéndice 2, que se hayan notificado al "Órgano de Solución de Diferencias", en adelante OSD.

Esta normativa conforma, entonces, la fuente formal de obligaciones de los miembros de la OMC.

De tal modo, el conjunto de las disposiciones de los "acuerdos abarcados" constituyen el "tratado" o el acuerdo internacional al que los Estados se han adherido.

Subsisten únicamente dos acuerdos plurilaterales que forman parte del sistema de la OMC y que, sin embargo, no resultan obligatorios para todos los miembros de la OMC, sino únicamente para aquellos que los hubieran suscrito. Se trata de los acuerdos plurilaterales sobre los mercados públicos y sobre las aeronaves de 1979 –el concluido en la Ronda Uruguay no entró en vigencia-. En cambio, los relativos a los productos lácteos y a la carne de bovino ya no rigen.

Se plantea, asimismo, la cuestión de aplicación de los acuerdos existentes fuera del sistema de la OMC y que han sido objeto de referencia por alguno de los acuerdos de la OMC.

Al respecto, debe distinguirse la distinción de los tratados según han sido referidos por alguno de los acuerdos abarcados o no. En el primer caso, cabe recordar que el "Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual Relacionados con el Comercio", en adelante ADPIC, reenvía en su artículo 2º a determinados convenios internacionales relativos a la propiedad intelectual (v. gr., Convenio de París, Convenio de Berna, Convención de Roma y Tratado de Washington). De tal forma, estos acuerdos deben ser aplicados por el OSD al mismo título que los acuerdos de la OMC. Aquí habría que distinguir la invocación por un miembro del tratado para lograr la condena de un miembro de aquellos otros supuestos, en los que el tratado se invoca como medio de defensa de un miembro[154].

El Gobierno de México se vinculó al "Acuerdo General sobre Arancelas Aduaneros y Comercio (GATT)", adoptado en la ciudad de Ginebra el 30 de octubre de 1947, mediante la ratificación del Protocolo de Adhesión de México al GATT, adoptado en esa ciudad el 17 de julio de 1986.

---

[154] Cfr. XAVIER BASALDÚA, RICARDO: *"La Organización Mundial del Comercio y la Regulación del Comercio Internacional"*, Edit. LexisNexis, 1ª. ed, Buenos Aires Argentina 2007, pp. 12-22, 557-559.

Asimismo, México fue parte en el "Acta Final de la Ronda de Uruguay de Negociaciones Económicas Multilaterales", y, participó en el "Acuerdo por el que se Establece la Organización Mundial del Comercio, adoptados en Marrakech, Marruecos, el 15 de abril de 1994. El 25 de julio de 1986 firmó el Acta y el Acuerdo, que fueron aprobados por el Senado de la República el 11 de septiembre de 1986, ratificados el 9 de octubre siguiente, y publicados en el Diario Oficial de la Federación el 29 del mismo mes y año (con la fe de erratas publicada en el órgano de difusión oficial de referencia, el 19 de diciembre de 1986), que entraron en vigor para México el 24 de agosto de 1986 (el Acuerdo entró en vigor internacional el 1º de enero de 1948), y se promulgaron el 26 de noviembre de ese año en el diario en cita[155].

c) La difusión de las convenciones bilaterales promovidas por la Sociedad de Naciones. Estudio y proyecto de un modelo uniforme de convención. El esquema de Ciudad de México de 1943 elaborado por los representantes de los países latinoamericanos. El esquema de Londres de 1946. Los esfuerzos de la OECE y de su sucesor la OCDE. El modelo OCDE y el Comentario oficial de 1963. Reelaboración del modelo por obra del Comisionado de Asuntos Fiscales. Publicación del modelo OCDE 1977, del modelo 1992, la versión del modelo 2005, y la versión actual de 17 de julio de 2008. Perspectivas futuras.

Fundamental para el desarrollo de los convenios contra la doble imposición, fue la actividad desarrollada en 1922 por la Liga de las Naciones con los Estados surgidos del desmembramiento del Impero Austro-Húngaro mediante la elaboración de un modelo uniforme de convenio. Con ese fin el Comité Financiero encargó a cuarto expertos en finanzas públicas –Bruins (Holanda), Einaudi (Italia), Seligman (USA) y Stamp (Gran Bretaña)- preparar un informe sobre los problemas relativos al fenómeno de la doble imposición y a las posibles soluciones para eliminarlo. Ese informe fue concluido en 1923, mientras que, en 1926 y 1927, con la ayuda de los expertos provenientes de otros países europeos y de Estados Unidos, la comisión elaboró cuatro modelos de convenio, respectivamente, en materia de doble imposición, de impuestos de sucesiones, de asistencia

[155] Internet. Página web: http://www.sre.gob.mx/tratados/Default.htm

administrativa y asistencia judicial, que fueron enmendados y aprobados en 1928 por representantes de 28 Estados. En el modelo sobre impuestos indirectos, se adoptó el criterio de la "fuente" para los impuestos reales y el de residencia o domicilio para los impuestos "personales", mientras que para eliminar la doble imposición se eligió el método del acreditamiento. En el mismo año se constituyó lo siguiente: un comité permanente; un subcomité, creado sucesivamente – compuesto principalmente por representantes de países latinoamericanos, a causa del estallido de la Segunda Guerra Mundial- elaboró en 1943 el Modelo de la Ciudad de México. A este le siguió en 1964, el Modelo de Londres, en cuya redacción participaron también los países que, por motivos bélicos, no habían tomado parte en la formación del precedente esquema de convenio.

El empeño de la Sociedad de las Naciones en la lucha contra la doble imposición internacional, mediante la creación de un modelo uniforme de convenio, fue tomado y continuado por la OEEC (Organization for European Economic Cooperation) y de su sucesor OECD (Organization for Economic Cooperation and Development). Con una resolución de marzo de 1956, el Consejo constituyó el Comité Fiscal para "el estudio de los problemas relativos a la doble tributación y de otros problemas fiscales de similar naturaleza técnica ". En 1971, el Comité Fiscal de la OCDE se convirtió en el "Comité para Asuntos Fiscales", que se reúne regularmente en París; los representantes de los países que integran el Comité son funcionarios gubernamentales responsables de la negociación de los tratados contra la doble imposición. Ente 1956 y 1963, el Comité Fiscal se ocupó de la redacción de un esquema de convenio sobre la doble imposición, relativo a la renta y el patrimonio, que fue publicado en 1963. El Consejo aprobó una recomendación por la cual los Estados miembros, siempre que concluyan o revisen un convenio bilateral para evitar la doble imposición, deben uniformarse con el "modelo", adoptando la interpretación indicada en el comentario, con la salvedad de las reservas avanzadas por Estados concretos, con el empeño de que lo cumplan las respectivas administraciones financieras. A partir de 1973, el Comité efectuó una revisión del esquema de convenio de 1963, que llevó la

publicación del "modelo de convenio sobre la doble imposición sobre la renta y sobre el patrimonio" de 1977.

El Comité, y en particular su Working Party número 11, continuó examinando propuestas de modificación del modelo de 1977, y de su comentario; en 1991, con vista en la necesidad de una constante evolución, decidió adoptar un "Ambulatory Model Convention" que recoge gradualmente las modificaciones sin efectuar una revisión completa. Han existido modificaciones en 1992, 1994 y 1995, se publicó una edición en 1997, otra en 2005, y la versión actual del convenio modelo es la de 17 de julio de 2008. En cambio, considerada la influencia del modelo más allá del ámbito de los Estados miembros, el Comité ha deliberado su apertura a los Estados no miembros y a las organizaciones internacionales para beneficiarse de sus contribuciones, con el fin de actualizar el modelo con la evolución de las normas y de los principios internacionales.

El modelo OCDE, y también su comentario, ha tenido influjo relevante aun más allá de la esfera de los Estados miembros. Así, ha constituido la base del modelo aprobado por la ONU en 1980, para adoptarse en las relaciones entre los países desarrollados y aquellos en vías de desarrollo.

Igual ha ocurrido en torno al modelo adoptado en 1976 en los Estados Unidos, revisado en 1977 y después en 1981.

Son pocos los convenios multilaterales contra la doble imposición; se deben mencionar el acuerdo OCAM (Common African, Madagascar, Mauritian Organization) concluido en 1971, y el artículo 220 del Tratado de Roma, que auspicia la conclusión de acuerdos entre los Estados miembros[156].

[156] UCKMAR, VÍCTOR: *"Tratados Internacionales en Materia Tributaria"*, en AMATUCCI, ANDREA et alii: *"Tratado de Derecho Tributario"*, Tomo Primero, *"El Derecho Tributario y sus Fuentes"*, traducción del alemán al castellano de José María Aciega, Editorial Temis, S.A. Bogotá-Colombia, 2001, pp. 745-746.

I. La Interpretación de los Convenios Internacionales para evitar la doble Imposición sobre las Rentas, a la luz del Convenio Modelo de la OCDE y de sus comentarios.

1. El fenómeno de la doble imposición: causas y efectos.

a) El artículo 3º (2) del Modelo OCDE. El reenvío al derecho interno.

Los Modelos de convenios OCDE contra la doble imposición sobre las rentas, en los diversos textos que se han sucedido cronológicamente (1963, 1977, 1992, 2005y 2008), siempre han contenido –en el artículo 3º (2)- una regla de interpretación del siguiente tenor:

> ***'… as regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at the time under the law of the State for the purposes of the taxes to witch the Convention applies, any meaning under the aplicable tax laws of the State prevailing over a meaning given to the term under the laws of that State.'*** [157]

De acuerdo con esta norma, denominada "general renvoi clause" o "cláusula general de reenvío", la interpretación de un convenio internacional para evitar la doble imposición sobre rentas por cualquiera de los Estados contratantes, respecto a términos no definidos en el propio convenio, se hará conforme al significado que tenga en la legislación interna, siempre y cuando no se oponga al contexto del propio convenio.

¿Pero qué debe entenderse por término? Puede ser entendido en sentido restrictivo, haciendo referencia al término idéntico en el derecho interno. En sentido

---

[157] GIULIANI, FEDERICO MARIA: *La Interpretación de los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición sobre las rentas"* (traducción de Cristian J. Billardi y Juan O. Zanotti Aichino), en UCKMAR, VÍCTOR, et alii: *Curso de Derecho Tributario Internacional*.Editorial Temis. Bogotá, Colombia 2003, p. 123.

amplio, hace referencia a toda expresión de derecho interno que tenga la misma finalidad de aquella expresión contenida en el texto del convenio.

La cuestión acerca de cuál es exactamente el derecho interno relevante en la aplicación de la norma convencional sobre la interpretación es trascendente. Si cualquiera de los Estados contratantes adopta su propio derecho interno para interpretar el convenio a la luz del artículo 3º (2) del Convenio Modelo, cualquier posible diferencia acerca del significado de un término en el derecho interno de cualquier país contratante puede conducir a una doble imposición o bien a una doble no-imposición. Para desalentar este posible efecto distorsivo, se ha propuesto que el mencionado artículo se refiere al "Estado de la fuente de la renta". Desde esta perspectiva, el Estado de la fuente debería verificar –en un momento lógicamente procedente- si, por efecto del convenio internacional para evitar la doble imposición sobre rentas, éste mantiene su poder de imponer una determinada renta de fuente interna. A su vez, el Estado de residencia –en un momento lógicamente posterior-, debería aplicar el convenio limitándose a verificar si el Estado de la fuente ha procedido correctamente y en caso afirmativo, atribuir el crédito o la exención como tax relief.

Tal modo de proceder, se expone a la crítica según la cual, de la letra del artículo 3º (2) no se evidencia una subordinación del Estado de residencia respecto del Estado de la fuente. En otras palabras, la mencionada tentativa de llegar, en todo caso, a una interpretación unívoca del convenio, pasa a través de una posición que difícilmente puede ser acogida por el país de residencia a favor del derecho interno del país de la fuente.

Precisamente por el conocimiento de los resultados potencialmente contradictorios a los que conduce la interpretación basada en el derecho interno, una autorizada doctrina alemana ha propuesto un redimensionamiento del recurso al "domestic law" o "legislación interna", en la interpretación de los convenios contra la doble imposición: si el recurso al derecho interno conduce a resultados contradictorios en los Estados contratantes –y tal resultado contrasta con el objetivo de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición sobre las rentas- entonces, el artículo 31 (1) de la Convención de Viena, induce a tener como practicable el recurso al derecho interno (establecido por el artículo 3º (2) del Modelo de la OCDE), sólo si –y en la medida de cada caso concreto-, si tal interpretación no va contra los principios enunciados por los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados, que establecen lo siguiente:

"Artículo 31

Regla General de interpretación

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

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

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

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

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

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

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

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

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

"Artículo 32 Medios de Interpretación complementarios

Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación

del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o

b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable"[158].

De donde el recurso al derecho interno tiene sus límites en la buena fe de las partes, el contexto del tratado, y el objeto o fin de este último.

Se ha cuestionado, además, si en los países en donde el tratado internacional se convierte en parte del derecho interno (eventualmente como consecuencia de un procedimiento de ratificación), la remisión a este último, contenida en el artículo 3º (2) del Convenio Modelo de la OCDE, puede ser entendida como haciendo referencia a otros convenios internacionales contra la doble imposición ya incorporadas –por así decirlo- al derecho interno del país. A este interrogante se responde generalmente en sentido negativo, afirmándose que en la aplicación de ese artículo, se debe atribuir relevancia solamente a las normas de origen interno, unless the context otherwise requires (con lo que la cuestión se traslada acerca del significado de dicha locución).

b). Según otro argumento, y siguiendo con el fin de la exacta identificación de la noción del derecho interno relevante, el dato literal comprensivo del artículo 3º (2) del Convenio Modelo induce a sostener que el significado de las expresiones o términos, debe ser procurado o encontrado en el derecho tributario interno. El significado del derecho tributario interno, a su vez, puede derivar de un significado de derecho común interno (en el sentido de general law). Frente a varios significados de una expresión en el derecho tributario interno, prevalece el significado más apropiado, que puede ser también aquel que deriva del derecho común interno.

Para individualizar el significado más apropiado ante la presencia de varios significados del mismo término en el derecho tributario interno, debe hacerse prevalecer aquel que se encuentra en el sector disciplinario más cercano al contexto, en el ámbito donde se utiliza el término en el texto convencional.

---

[158] Red Jurídica Nacional de la Suprema Corte de Justicia la Nación. Convención de Viene sobre el Derecho de los Tratados (multilateral, 1969). Intranet del Poder Judicial de la Federación. México, 2008.

Asimismo, debe considerarse que, desde el momento mismo en que el artículo 3º (2) del Convenio modelo remite al significado de los términos del derecho (tributario) interno, debe considerarse el hecho de que, durante el lapso en el que un determinado convenio bilateral para evitar la doble imposición se encuentra en vigor, el derecho interno de uno u otro Estado contratante puede sufrir variaciones. De aquí nace la cuestión del binomio entre interpretación estática e interpretación dinámica: la interpretación estática "fotografía" del derecho interno –para el artículo 3º (2)- en el momento de la suscripción del convenio bilateral. En cambio, la interpretación dinámica recoge aquella modificaciones que el derecho tributario interno ha sufrido en el curso del tiempo.

Sobre el punto, el comentario de la OCDE en su versión actual, se expresa claramente a favor de la interpretación dinámica, como consecuencia de una posición asumida en 1995 por el Comitee on Fiscal Affaire de la misma OCDE.

Como excepción a la aplicación del derecho interno, las partes contratantes pueden resolver las dudas interpretativas concernientes al significado de un término contenido en el tratado, recurriendo a procedimientos amistosos.

Esta diversa regla convencional sobre la interpretación de los tratados, en la práctica de la redacción de los convenios singulares encuentra algunas variantes. A menudo, la norma prevé que, en tema de interpretación, el mutal agreement intervenga solamente en presencia de una discordancia entre los derechos internos de ambos Estados contratantes, o bien ante la dificultosa individualización del significado de un término en el derecho interno de un Estado contratante.

b) Continuación: "Unless the context otherwise requires".

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de fecha 23 de mayo de 1968, que entró en vigor el 27 de enero de 1980 incluye en el artículo 31 [2] b, el concepto de *"context for the purposes of the interpretation of a treaty wich was made between all the parties in connection with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties as an instrument related to the treaty"*.

Según una primera corriente interpretativa, dentro del "contexto" al que se refiere el artículo 31 [2] de la Convención de Viena, entrarían los comentarios al

Modelo OCDE –esto a fin de la correcta aplicación de la *general renvoi clause* contenida en los tratados internacionales contra la doble imposición a las rentas. En particular, se trataría del *contexto* en la aplicación del artículo 31 [2] (b) de la Convención de Viena: los Comentarios son el resultado de discusiones colectivas de los representantes de los países adherentes a la OCDE y dichos representantes se encuentran facultados para formular reservas.

Contra esa posición se ha observado que resulta difícil asimilar los Comentarios OCDE dentro de la categoría de los *instruments made in connection with the conclusion of the treaty,* puesto que, si bien el comentario es aprobado (con algunas reservas) por los Estados adherentes a la OCDE, también es cierto que éste no es aprobado según el convenio bilateral específico contra la doble tributación, de cuya interpretación se trata.

La noción de "contexto" en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, es ampliada posteriormente en el artículo 31 [3] de la misma convención, donde se hace referencia a la relevancia, *togheter with the context,* de: ***"…** a) any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the aplication of its provissions; b) any subsequent practice in the application of the treaty wich establishes the agreement of the parties regarding its interpretation; c) any relevant rule of international law applicable in the relations between the parties… ".*

Respecto de ese artículo de la convención de Viena, por un lado se ha observado que el mismo no introduce un criterio subsidiario de interpretación, respecto del "contexto" al que se refiere el artículo 31 [2], tratándose de un criterio interpretativo vinculante a la par del otro, por lo que debe ser tenido en cuenta en la hermenéutica de los tratados internacionales.

Por tanto se evidencia ciertamente difícil asimilar los comentarios OCDE agregados a los Modelos convencionales al artículo 31 [3] de la Convención de Viena.

Idéntica afirmación acerca de lo extraño que resultan los Comentarios de la OCDE respecto de la Convención de Viena, ha sido formulada teniendo en cuenta el artículo 32 de la misma convención, donde se contempla los llamados *supplementary means of interpretation*. Estos últimos incluyen "*the preparatory work of the treaty and circumnstances of its conclusion*", y sirven *"in order to confirm the meaning resulting from the application of Article 31",* o bien, "*to determine the meaning when the interpretation according to Article 31: a) leaves the meaning ambiguous or obscure; or b) leads to a result wich is manifestly absurd or unreasonable"*.

Se ha escrito que la sola noción de "contexto", que trae el artículo 31 [2] de la Convención de Viena es demasiado restringida para ser adecuada a la interpretación de los convenios bilaterales contra la doble imposición: en efecto, si se lee el artículo 3º. (2) del Modelo OCDE que hace referencia solamente al denominado contexto *interno* del convenio (preámbulos, agregados o anexos, *any agreement relating to the treaty, any instrument in connection with the conclusion of the treaty),* se llega al resultado de aplicar la Convención de Viena de modo incompleto, modificando el aspecto comprensivo distinto de la presencia –a la par del contexto en sentido estricto- de los *means of interpretation* al que se refieren los artículos 31 [3] y 32. Según esta autorizada opinión, la lectura restrictiva del artículo 3º. (2) del Modelo OCDE –limitada al empleo del artículo 31 [2] de la Convención de Viena, concluye en una substancial inutilidad del inciso *unless the context otherwise requires* contenido en el artículo 3º. (2) del Modelo OCDE, y se llega a la aplicación exclusiva del derecho *interno* a los efectos de la identificación del significado de los términos definidos en los convenios bilaterales.

Mediante dicha observación crítica, se intenta –no sin debate de por medio- ir más allá del "contexto" en el sentido estricto del artículo 31 [2] de la Convención de Viena, puesto que esta última es aplicable también a los convenios internacionales contra la doble imposición de las rentas, el "contexto" del que habla el artículo 3º(2) del Modelo OCDE podría ser entendido como comprensivo

de todo aquellos a lo que es posible recurrir en la interpretación de los tratados internacionales, según las normas contenidas en la Convención de Viena[159][160].

2. El Comentario OCDE como instrumento interpretativo. Las modificaciones del comentario en el tiempo.

a). El Consejo de la OCDE, al aprobar el Modelo de convenio de 1992, mencionó el uso de los Comentarios como auxilio válido para interpretar cada uno de los particulares convenios bilaterales. Ahora bien, el sustrato jurídico sobre el cual se basa el recurso al Comentario con fines interpretativos, más allá de la citada recomendación de la OCDE, se encuentra en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

En el marco de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, la mayor o menor posibilidad de asimilar los Comentarios a la esfera aplicativa de los artículos 31 [2], 31 [3] y 32 de la Conveción de Viena es cuestión discutible.

Efectivamente, la referencia al artículo 31 [2] (b) puede llevar al empleo de los Comentarios –en todo caso con fines interpretativos-, incluso a aquellos países no adheridos a la OCDE que deciden adoptar y aceptar los Comentarios si así fuese menester.

Por otra parte, refiriendo los Comentarios OCDE al artículo 31 [3] de la Convención de Viena –y no al artículo 31 [2] (b)-, nos encontramos con que se podrían utilizar solamente los Comentarios *posteriores* a la estipulación de la convención bilateral que ha de ser interpretada: en efecto, el citado artículo se centra íntegramente en los *subsequente agreements* y en las *subsequent practice*.

Por último, invocando el artículo 32 de la Convención de Viena, resulta la utilización de los comentarios OCDE (a los fines interpretativos) solamente cuando

---

[160] Cfr. GIULIANI, FEDERICO MARÍA: Op. cit., pp. 126-128.

la interpretación, realizada según los criterios del artículo 31 de la Convención de Viena, *no aclara* la ambigüedad u obscuridad del significado del convenio bilateral contra la doble imposición, o bien, cuando se lleva a un resultado hermenéutico manifiestamente absurdo o irracional: en efecto, este es el espacio aplicativo de los s*supplementary means of interpretation,* según el artículo 32 de la Convención de Viena.

Para superar estas diferencias originadas según la norma a la que se haga referencia de la Convención de Viena, ha sido propuesta una solución doctrinaria inspirada en la razonabilidad: en tal sentido, los Convenios OCDE serían aplicables a todas las normas de la Convención de Viena citadas y, según la situación de hecho, los Comentarios anteriores a la estipulación del tratado fiscal que se debe interpretar serían concebidos como trabajos preparatorios, mientras que los comentarios posteriores a la estipulación del mismo tratado serían considerados como *agreements or instruments accepted by both parties;* por último, cuando están en juego países no adheridos a la OCDE, los comentarios podrían ser aceptados (por estos países) como *instruments related to the treaty*.

Según otra opinión doctrinal, en cambio, se debería presumir que, cuando dos países adherentes a la OCDE celebran un convenio bilateral que adopta un texto igual al Modelo, las mismas partes contratantes entienden dar al texto convencional el mismo significado que la OCDE le atribuye mediante el Comentario al Modelo: en tal hipótesis, dicho significado no sería otra cosa que la *ordinary meaning* a la que se refiere el artículo 31 [1] de la Convención de Viena.

No han faltado incluso opiniones según las cuales –para los convenios pactados entre países adherentes a la OCDE- el Comentario sería relevante a los fines interpretativos en cuanto conduzca al artículo 31 [4] de la Convención de Viena, en el sentido de que: *a special meanig shall be given to a term if it is established that the parties so intended.* También aquí es evidente la idea de una presunción de adhesión al Comentario por parte de los países adheridos a la OCDE, cuando se celebran convenios que siguen el Modelo.

Por lo que se refiere a los Comentarios del convenio Modelo de la OCDE como instrumento de interpretación, el Poder Judicial de la Federación Mexicano ha resuelto lo siguiente:

1). La tesis I.9º.A.76ª del Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en la página 1371, tomo XVIII, septiembre de 2003, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia administrativa, que es del tenor literal siguiente:

> "DOBLE TRIBUTACIÓN. LA APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS A LOS ARTÍCULOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ELABORADO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), CONSTITUYE UN MÉTODO DE INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA. La interpretación auténtica es aquella que deriva de los razonamientos propios del autor del ordenamiento que desde luego se interpreta, por lo que si fue la OCDE la que elaboró el modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional entre sus países miembros, y fue esta misma organización la que a fin de establecer un criterio uniforme para la solución de controversias, formuló ex profeso los comentarios como lineamientos de interpretación de las disposiciones del modelo de convenio y de los acuerdos que de éste deriven, se deduce que éstos constituyen el mejor instrumento para aplicar adecuadamente y de manera uniforme las disposiciones de los convenios tributarios que celebren los países de esa organización, en tanto que ello garantiza que el tratado se está interpretando en los justos términos en que se concibió y para los que fue diseñado, pues al resultar aplicables a todos los convenios que siguen el modelo de la OCDE, se impide que las autoridades fiscales de cada país interpreten los tratados con base en apreciaciones propias y quizá empleando métodos diferentes, ya que la existencia de los comentarios las obliga a ajustar su actuación a los lineamientos en ellos previstos y,

consecuentemente, a resolver, si no siempre en idénticos términos, sí en forma similar".

2). La tesis I.9º-A.75ª, del Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en la página 1373, tomo XVIII, septiembre de 2003, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materia administrativa, cuya voz y contenido dicen, a la letra, lo siguiente:

"DOBLE TRIBUTACIÓN. LOS COMENTARIOS A LOS ARTÍCULOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ELABORADO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), NO SON LEY, SINO POSIBLES INSTRUMENTOS DE INTERPRETACIÓN. Los comentarios a los artículos del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición fiscal no son ley, pues así se desprende del contenido del punto 29 de la introducción a dicho modelo; sin embargo, ello no implica desconocerles su carácter de instrumentos de interpretación respecto de un caso concreto, ya que aun cuando carecen de fuerza para imponer obligaciones a los contribuyentes, sí pueden ser considerados por las autoridades fiscales a fin de interpretar adecuadamente las disposiciones de un convenio elaborado con base en el modelo en cuestión".

3). La tesis I.9º.A.73ª del Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en la página 1373, tomo XVIII, septiembre de 2003, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que dice:

"DOBLE TRIBUTACIÓN. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS COMENTARIOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ELABORADO POR LA

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE). Dentro de las obligaciones que México asumió como país miembro de la OCDE, se encuentra la de concluir los convenios bilaterales que en materia de doble imposición celebre con otros países miembros, con base en el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que fue elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de esa organización, con el objeto principal de resolver, sobre una base uniforme, los problemas que con mayor regularidad se presentan en el campo de la doble imposición entre los países que forman parte de tal organismo. Este modelo de convenio se divide en capítulos en los que se contienen los artículos relativos al tema con el que se titula el propio capítulo y, a su vez, cada artículo cuenta con comentarios formulados por expertos fiscales de los países miembros con el fin de ilustrar o interpretar su contenido. Así pues, los comentarios de mérito constituyen una fuente privilegiada de interpretación de los tratados, porque así se reconoce expresamente en los puntos 28 y 29 de la introducción al Modelo de Convenio de la OCDE, y porque en términos de lo dispuesto en la regla 2.1.13. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal de dos mil, las autoridades nacionales sólo deben acudir a ellos con el único propósito de interpretar los tratados internacionales que México celebre para evitar la doble imposición fiscal; siendo así inconcuso que tales comentarios revisten una naturaleza netamente interpretativa".

Del texto de las tesis transcritas, se advierte que la autoridad judicial federal mexicana observa en el Comentario al Convenio Modelo de la OCDE una fuente privilegiada de interpretación de los tratados, y lo considera como un instrumento de interpretación auténtica de los convenios para evitar la doble imposición internacional celebrados, conforme al Modelo, por los Estados adherentes a la OCDE.

Sin embargo, debe considerarse que, si como lo resolvió el Poder Judicial de la Federación, cuando dos países adherentes a la OCDE celebran un convenio bilateral que adopta un texto igual al Modelo, entienden dar al texto convencional el mismo significado que la OCDE le atribuye mediante el Comentario al Modelo, con el análisis de los Comentarios no se efectúa una interpretación auténtica, sino que se recurre al *ordinary meaning* al que se refiere el artículo 31 [1] de la Convención de Viena, en razón de que el citado artículo, al establecer que *"... a treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary menaing to be given to terms of the treaty in their context and in light of its object and purpose",* no atribuye relevancia interpretativa a la *intención* de las partes adherentes a la OCDE (a menos que la intención surja expresamente del texto del tratado), como se requiere en la interpretación auténtica.

b). La interpretación *estática* o *dinámica (static or ambulatory interpretation)* que debe hacerse sobre los Comentarios OCDE .

Los comentarios convenio modelo de la OCDE han sido modificados con ocasión de la aprobación de los nuevos Modelos, y con motivo de un mismo Modelo, de donde debe dilucidarse cuál es el comentario aplicable en el tiempo.

Cuando apareció una modificación del Comentario OCDE con ocasión del pasaje del Modelo de convenio de 1963 al de 1977, el Commitee on Fiscal Afairs de la OCDE precisó que, a los fines interpretativos de los convenios bilaterales ya vigentes, se debería recurrir al contenido del nuevo Comentario, en tanto y en cuanto fuese posible; incluso, cuando los convenios en vigor contuviesen cláusulas no conformes con el nuevo Modelo de 1977. De manera semejante, el mismo Comité, refiriéndose al Comentario de 1992 (y sus sucesivas modificaciones) ha sostenido su posible utilización para interpretar convenios bilaterales anteriores, a menos que el artículo convencional que se deba interpretar sea substancialmente diferente del contenido en el Modelo OCDE de 1992 a cuyo Comentario se refiere.

Resulta difícil justificar el recurso dinámico a los Comentarios si se entiende que estos últimos deben ser remitidos al artículo 31 [1] o al artículo 31 [4] de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados: en efecto, el artículo 31 [1] se centra sobre el *ordinary meaning to be given to terms of the treaty in their context,* de manera que no se ve cómo un *ordinary meaning* pueda cambiar solamente porque en el transcurso del tiempo se ha producido la modificación de un documento como es el Comentario OCDE, más aún, cuando su versión anterior había sido considerada por el singular convenio como expresión del mismo *ordinary meaning*.

Por su parte, el artículo 31 [4] de la Convención de Viena pone énfasis sobre el *special meaning to be given to a term if it is established that the parties so intented,* de manera que no se ve cómo un *special meaning* pueda mutar con la modificación del Comentario, cuya versión anterior a la acordada en la convención había sido considerada como la expresión misma del special meaning.

A decir verdad, tampoco parece fácil el intento de fundar el empleo dinámico de los Cometarios OCDE para fines interpretativos, según el artículo 31 [3] (a) de la Convención de Viena, el cual hace referencia a *any subsequent agreement between the parties;* no es un asunto de fácil demostración el hecho de que el cambio del Comentario OCDE, producido *después* de la celebración de un convenio, pueda ser concebido como un acuerdo sobreviniente entre las partes de dicha convención. Observando correctamente, la misma dificultad subsiste incluso si ambas partes contratantes del convenio que se debe interpretar son miembros adheridos a la OCDE: en efecto, la presunción de aceptación de la interpretación contenida en el Comentario OCDE puede, a lo sumo, estar referida al Comentario que existía para la época en que las partes contratantes han negociado y suscrito el convenio. Resulta entonces difícil justificar lógicamente la extensión de dicha presunción a las modificaciones sufridas por el Cometario *después* de la conclusión del convenio particular.

La solución más equilibrada no puede ser genérica y, por el contrario, debe tener en cuenta las distintas situaciones particulares.

Por ejemplo, si las modificaciones al Comentario tienen carácter clasificatorio o importan formulaciones *más precisas,* la interpretación dinámica puede encontrar algún espacio de aplicación, siempre y cuando la aclaración se refiera a conceptos substancialmente implícitos en el texto anterior del Comentario, pues en este supuesto estamos en presencia de especificaciones acerca de cómo el texto del Modelo (y el respectivo Comentario) deberían ser (ya antes) correctamente entendidos; empero, la modificaciones al Comentario no pueden ser interpretadas dinámicamente si asumen los aspectos propios de una modificación total o parcialmente innovadora. En otras palabras: el límite de la mutación meramente aclaratoria debe interpretarse caso por caso.

Por lo demás, si la modificación del Comentario se presiona hasta enmendar radicalmente la esfera de aplicación de un artículo del Modelo (por ejemplo extendiéndola a sujetos o situaciones anteriormente extraños al artículos mismo), la modificación del Comentario termina por tener un efecto similar al de una reformulación del artículo del Modelo, aun cuando este último resultase invariable en su formulación textual. En tal caso, la posición interpretativa dinámica no aparece apta para ser propuesta.

Por último, se entiende que el Comentario OCDE puede ser utilizado incluso para interpretar convenios bilaterales redactados de manera diversa al Modelo OCDE, siempre que la específica norma convencional a ser interpretada sea idéntica a la respectiva cláusula del Modelo y siempre que el "contexto" de la misma norma no sugiera una interpretación distinta[161].

[161] Cfr. Ibid., 2003, pp. 128-132.

3. La búsqueda de una "interpretación uniforme" en los distintos Estados.

a) Las decisiones de tribunales extranjeros.

¿Deben o deben y pueden las autoridades fiscales y los tribunales de un Estado recurrir a las decisiones de los jueces extranjeros que han interpretado normas convencionales iguales o similares a la norma en cuestión?

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados no contiene una disposición que haga referencia explícita a los precedentes en la jurisprudencia de países diversos de aquel que intenta interpretar un cierto tratado. Por su parte, el artículo 3º [2] del Modelo OCDE, remite a las *tax laws* internas y, a la fecha, los estudiosos del common law entienden dicha referencia como *no* comprensiva del *case law* (es decir, de la jurisprudencia).

Por su parte, quienes sostienen la aplicabilidad de las decisiones de los jueces extranjeros, han puesto de manifiesto la exigencia de la conformidad interpretativa de un convenio en *ambos países contratantes,* que se vincula estrechamente a la exigencia de una interpretación uniforme de un convenio bilateral respecto de todos los contribuyentes en cada uno de los Estados contratantes. Se ha teorizado la derivación de este último asunto del artículo 31 [1] de la Convención de Viena, en razón del cual *a treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in light of its object and purpose*. Si bien es cierto que dicha norma no atribuye relevancia interpretativa a la intención de las partes (a menos que la interpretación surja expresamente del texto del tratado), también es cierto que la misma norma se centra sobre el *object or purpose of the treaty;* y, por tanto, si el objetivo de los convenios bilaterales celebrados para evitar la doble imposición de las rentas es el de distribuir las potestades impositivas entre ambos países, tal objetivo puede ser alcanzado solamente a través de una interpretación uniforme del tratado en los dos Estados contratantes.

En estrecha conexión con lo referido, se agrega que, si un país suscribe con varios Estados convenios bilaterales que tengan entre ellos un texto semejante, la interpretación que de uno de estos convenios haga la jurisprudencia debe estar en sintonía con la interpretación de los demás.

No puede pasar inadvertido –en el ámbito comparativo- que los argumentos lógicos a favor de la interpretación uniforme han encontrado sólo una aceptación parcial por parte de los jueces de los distintos Estados: esto puede comprenderse en virtud de que, la *general renvoi clause* del Modelo OCDE, que corresponde al artículo 3º (2), no se pronuncia acerca de la relevancia de los pronunciamientos de la jurisprudencia extranjera, y a menudo termina siendo una remisión *a cada uno de los derechos internos* de los Estados contratantes, según la cuestión interpretativa surja en uno o en otro Estado[162].

b) Continuación: La llamada documentación unilateral; su diferencia respecto del denominado material adjunto.

Se trata de documentos redactados por una de las partes contratantes para la negociación y firma del convenio bilateral para evitar la doble imposición a las rentas. Como ejemplo observamos los *Technical memoranda,* predispuestos por el *U.S.A. Treasury* para la transmisión del proyecto del convenio al Congreso de los Estados Unidos de Norteamérica.

La documentación unilateral no puede ser relevante para la interpretación de los tratados internacionales puesto que, en cuanto tal, no es admisible en la esfera de aplicación del artículo 31 [2], y tampoco del artículo 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Pero si el material es objeto de intercambio y de aprobación recíproca, entonces dicha documentación puede cobrar relevancia a los fines interpretativos, según lo dispuesto en el artículo 32 de la Convención de Viena (siempre que en el caso concreto subsistan las demás condiciones necesarias para aplicar dicho artículo 32).

---

[162] Cfr. Ibid., pp. 132-134.

En tal sentido, se hizo la aclaración acerca del tiempo y el modo en los que debe intervenir un consentimiento entre los Estados sobre la documentación unilateral y, a su vez, resulta claro que la documentación unilateral puede asumir algún valor interpretativo sólo si –en substancia- ésta deja de ser meramente unilateral y asume los aspectos propios del denominado *material acompañado o adjunto*. Este último está representado por minutas, borradores y *position papers,* redactados en el ámbito de las negociaciones para la celebración del tratado e intercambiados por los negociadores durante el iter.

Al material adjunto o anexo está dedicado el artículo 32 de la Convención de Viena, concebido mayormente respecto de los tratados internacionales multilaterales alcanzados luego de largas y complejas negociaciones. Una norma como el artículo 32 de la Convención de Viena subordina claramente el recurso a dicha Convención (en el proceso interpretativo), a dos condiciones alternativas entre sí: o los *supplementary means of interpretations* (del artículo 32) confirman la interpretación conducida según el artículo 31; o bien los *supplementary means* resuelven una situación de resultado insatisfactorio del recurso del artículo 31[163].

c) Continuación: El parangón con otros convenios celebrados por el mismo país "parallel treaties".

La siguiente temática hace referencia a la mayor o menor posibilidad con que cuentan las autoridades fiscales y los jueces de un país "X" para interpretar normas contenidas en convenios suscritos con un país "Y", recurriendo a normas similares contenidas en convenios celebrados por el mismo país "X" con países diversos de "Y".

Sí es posible efectuar esa interpretación, pero debe hacerse con cautela, toda vez que: a) todo convenio bilateral posee una historia genética propia (las necesidades de hecho y la situación de las partes son diversas); b) la llamada *treaty practice* de un determinado Estado no es permanente, sino que es susceptible de modificarse en el tiempo (las condiciones de contratación en la

[163] Cfr. Ibid., pp. 134-135.

práctica normal de un Estado varían según diversas circunstancias de tiempo, modo y lugar); y c) los convenios pueden clasificarse en diversas categorías, según el área geográfica o el desarrollo económico de los contratantes, y las diferencias que determinan la existencia de diversas clasificaciones impiden la referencia a *parallel treaties*.

En todo caso, la interpretación de un convenio celebrado entre dos Estados, conforme a la interpretación dada a un convenio celebrado por cualquiera de esos dos Estados con un tercer Estado, puede tener razón de ser en virtud de una coincidencia cronológica de las negociaciones más que de las suscripciones, y en razón de de la semejanza en las necesidades de hecho y en la situación de las partes, así como en las condiciones normales de contratación de los Estados, y en su desarrollo económico y situación geográfica[164].

d) Continuación: Los diversos idiomas oficiales de un convenio.

El artículo 33 de la Convención de Viena del Derecho sobre los Tratados, establece lo siguiente:

> ***"Artículo 33***
>
> ***Interpretación de tratados autenticados en dos o más idiomas***
>
> ***1. Cuando un tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos.***
>
> ***2. Una versión del tratado en idioma distinto de aquél en que haya sido autenticado el texto será considerada como texto auténtico únicamente si el tratado así lo dispone o las partes así lo convienen.***

[164] Cfr. Ibid., pp. 135-137.

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

4. Salvo en el caso en que prevalezca un texto determinado conforme a lo previsto en el párrafo 1, cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no pueda resolverse con la aplicación de los artículos 31 y 32, se adoptará el sentido que mejor concilia esos textos, habida cuenta del objeto y del fin del tratado".

Del texto transcrito se advierte que el artículo 33 de la Convención de Viena excluye radicalmente la tesis de la prioridad del texto convencional redactado en la lengua con la que las partes contratantes han *negociado* el mismo convenio.

Debe agregarse, además, que frecuentemente cuando los convenios bilaterales son firmados en dos idiomas oficiales, en los mismos se prevé que ambos textos poseen igual relevancia: en estos casos es aplicable el inciso 4º del artículo 33 de la Convención de Viena antes que el inciso 4 del mismo artículo.

Con lo cual, el verdadero problema interpretativo nace cada vez que la comparación entre los dos textos oficiales manifieste una discrepancia de significado en las diversas formulaciones lingüísticas.

Ante las situaciones de discrepancia entre los textos de un mismo convenio firmado en diversos idiomas oficiales, el derecho interno de cada uno de los países contratantes desempeña un papel significativo en la investigación de aquella interpretación que, en el sentido del artículo 33 [4] de la Convención de Viena, *reconciles the texts*.

No se puede excluir situaciones en donde las diversas versiones oficiales del tratado no son conciliables: piénsese en el caso del error involuntario o del error material en la redacción de las versiones oficiales en diversos idiomas. Para eliminar ese tipo de discrepancias por vía interpretativa, puede recurrirse a los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena. Y si el recurso al "contexto" y a los

supplementary means of interpretation no elimina la puntal discrepancia textual, se debe concluir que la norma convencional adolece de una contradicción insalvable, de manera tal que no es aplicable al caso específico[165].

II. ESTUDIO DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE.

A) Las Rentas de Empresas en el Modelo de Convenio OCDE (art. 7o).

1. El "Discussion draft" del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.

En febrero de 2001, el *Thecnical Advisory Group* (TAG) por medio del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE redactó un documento de trabajo (Discussion Draft), el cual se propone revisar –implementando y/o modificando- las reglas de atribución de los beneficios al establecimiento permanente tal como se encuentran previstas en el Comentario del Modelo de convenio.

Tal exigencia nace, además, por la publicación, posterior a la fecha de concreción del Comentario al artículo 7º, por parte de la OCDE, del informe *Directivas en materia de precios de transferencia de 1995.* Especial atención se dirige posteriormente al sector bancario –y más genéricamente al financiero- sobre la base de la consideración de que precisamente en estos campos es más frecuente la utilización de los establecimientos permanentes.

La finalidad del *Discussion Draft* radica en verificar la posibilidad de utilizar las metodologías aplicativas dictadas en materia de *transfer pricing* al *separate entity approach.*

A continuación pasaremos brevemente a reseñar las líneas guías del documento.

---

[165] Cfr. GIULIANI, FEDERICO MARÍA: Ibid., pp. 137-138.

El documento, *in primis,* individualiza los dos métodos *(approach)* con base en los cuales los países adherentes establecen la imposición –*rectius* la determinación de la renta- del establecimiento permanente[166]:

a) Relevant business activity approach.

Según dicho método, los beneficios atribuibles al establecimiento permanente son aquellos que derivan de la actividad de empresa (unitariamente considerada), en la cual el establecimiento permanente participa de alguna manera desarrollando un rol activo en el proceso productivo. Asimismo, las utilidades de la empresa, en su totalidad, que asumen relevancia, son aquellas que derivan de actos de transacciones con terceros y aquellos realizados con empresas vinculadas, mientras no son relevantes las eventuales operaciones internas entre el establecimiento permanente y la sede principal.

b) Functionally separate entity approach.

Según dicho planteamiento, cada establecimiento permanente podría ser tratado como una hipotética empresa separada, atribuyéndosele a ésta las funciones y las actividades realizadas, los recursos utilizados y los riesgos asumidos, en condiciones iguales o similares, como si fuese una empresa separada y distinta. Los beneficios de esa empresa hipotéticamente separada serán determinados a través de los métodos de *transfer pricing* o precios de transferencia.

La OCDE ha expresado su preferencia por el método de la entidad separada por encontrarlo más simple en su aplicación y de mayor conformidad con el principio de valor normal contenido en el artículo 9º del Modelo de Convenio (el porqué de dicha preferencia se encuentra en los párrafos 25 al 30 del

---

[166] Cfr. TUNDO, FRANCESCO: *"Las Rentas de Empresa en el Modelo de convenio OCDE (art. 7º)",* en: UCKMAR, VÍCTOR, et alii: *"Curso de Derecho Tributario Internacional"* (traducción del italiano al castellano de Cristian J. Billardi y Juan O. Zanotti Aichino), Tomo I, sin ed. Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 2003, p. 264.

documento llamado Discussion Draft). A la luz de cuanto se ha observado aquí, el TAG basa su propia *working hypothesis* adoptando el *separate entity approach*[167].

Partiendo del presupuesto previsto por el artículo 7o., párrafo 2º, del Modelo de Convenio de que para la aplicación del *arm´s length principle* deben ser utilizados, por analogía, los criterios establecidos en el informe de la OCDE de 1995, dictado en materia de precios de transferencia-, el TAG en la hipótesis de trabajo –subdividiendo la misma en dos fases-, proceden en primer lugar a realizar un análisis fáctico y funcional de las características relevantes con que el establecimiento permanente desarrolla su actividad (primera fase)[168], para luego tomar en consideración los principios OCDE en cuanto al valor normal (segunda fase)[169].

Así, la primera fase está dirigida tanto al análisis de las actividades que realiza el establecimiento permanente a favor de terceros y de las actividades desarrolladas en otros países a favor del establecimiento permanente, como a la individualización de los bienes del establecimiento[170], o a la determinación de los riesgos localizables en cabeza del establecimiento permanente que guardan relación con las actividades desarrolladas por éste.

La segunda fase se substancia, en cambio, en la verificación de la existencia de una transacción, con la aplicación de los métodos de la OCDE para la atribución de un beneficio y con el análisis comparativo de las transacciones analizadas con transacciones realizadas con empresas independientes.

---

[167] NOTA.- TAG es el acrónimo de : *The Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits* (TAG); organismo que se creó el mes de enero de mil novecientos noventa y nueve, por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico OCDE. El objeto de ese organismo es examinar los siguiente: *"how the current treaty rules for the taxation of business profits apply in the context of electronic commerce and examine proposals for alternative rules"*, esto es, cómo los actuales tratados internacionales que regulan las rentas de las empresas rigen el comercio electrónico, y la posibilidad de la existencia de normas alternativas.

[168] NOTA.- Cfr. *Discussion draft*, par. 46.

[169] NOTA.- Cfr. *Discussion draft*, pars. 63-67.

[170] NOTA.- En su realización no se tiene en cuenta la pertenencia jurídica de los mismos bienes o de su ubicación en la contabilidad del establecimiento permanente.

Esta última operación requiere, en primer término, la identificación de los bienes materiales utilizados directa o indirectamente por el establecimiento permanente.

Al encarar dicha *working hyphotesis* la OCDE, y más precisamene el TAG, han tenido modo de afrontar nuevamente diversas problemáticas referidas a la determinación de la renta del establecimiento permanente, llegando a conclusiones que, apartándose de lo previsto en el párrafo 17.3 del Comentario, van en la dirección de una mayor aplicación del principio de *functionally separate entity approach*.

También en la parte correspondiente a la identificación de los servicios internos prestados por el establecimiento permanente en la sede principal, u viceversa, la OCDE –reclamando los principios dictados en el informe *Directivas en materia de precios de transferencia*- se aparta de lo afirmado en el parágrafo 17.7 del Comentario.

En efecto, conforme al entendimiento de dicho parágrafo, los costos referidos a los servicios prestados entre el establecimiento y la casa matriz *"should be allocated [...] without any mark-up to represent profit to another part of the Enterprise",* mientras el llamado a aplicar más correctamente el *arm's length principle* implica el cómputo de un cierto margen de beneficio.

Prosiguiendo con el análisis del draft, vemos entonces como la OCDE, al interpretar el inciso 3º del artículo 7º, confirma la deducibilidad de los gastos generales y administrativos sostenidos por la sede central a favor del establecimiento permanente.

Diverso es el caso de los incisos 4º y 5º del artículo 7º, que derogan el principio del valor normal, por lo que, a decir de la OCDE, serían eliminados.

Una última reflexión amerita ser desarrollada con respecto a la orientación de la OCDE en materia de atribuciones de las utilidades al establecimiento permanente con especial referencia al sector del comercio electrónico.

En efecto, con el documento de trabajo *Attributio of Profit to a Permanent Establisment Involved in Electronic Commerce Transaction,* de febrero de 2001, la OCDE, por medio de algunas ejemplificaciones, ha tratado de aplicar los principios arriba expuestos a la realidad del comercio electrónico.

En especial, el TAG aplicó las metodologías de determinación de las utilidades del establecimiento permanente a un modelo virtual representado por una empresa dedicada a la actividad de la venta al por menor de productos para el entretenimiento, desarrollando cuatro hechos imponibles hipotéticos que pueden ser ejemplificados de esta manera:

1. El *server* constituye por sí mismo un establecimiento permanente; en tal hipótesis se analiza tanto la circunstancia de que la empresa disponga de un solo *server* ubicado en otro Estado, como el hecho de que la empresa disponga de varios *servers* localizados en distintos Estados;

2. El *server* forma parte de un establecimiento permanente ya existente que dispone de su propio personal; en esta hipótesis se analizan tanto la circunstancia de que el personal del establecimiento permanente realice una actividad de mero soporte técnico, como en el caso donde el sitio *web* es íntegramente desarrollado en el establecimiento permanente.

Ahora bien, antes de internarse en el análisis de tales casos, a efectos de comprender más cabalmente las propuestas de la OCDE, resulta oportuno aclarar el significado de algunas expresiones.

En esta dirección se ha movido el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE que, con fecha 22 de diciembre de 2000, publicó una serie de complementos (más exactamente 10 nuevos párrafos), para ser incorporados en el Comentario OCDE sub artículo 5º, del cual se pueden deducir las siguientes definiciones:

Por sitio *web,* se entiende un conjunto de *files* (software) almacenados en el disco rígido de una computadora, denominado *server* (hardware). El *server* a su vez se encuentra conectado a otras computadoras por medio de otro *hardware*

(router, líneas de comunicaciones, etc.). Para poder funcionar, el *server* necesita de un *software* específico (sistema operativo y otros programas); dicho *software* únicamente está destinado al funcionamiento del *server* y es distinto del *software* que constituye el sitio *web*. Así entonces, sitio y *server* son susceptibles de uso diverso, con modalidades distintas y, eventualmente, por distintos sujetos.

Con respecto a las empresas involucradas podemos distinguir entre la figura del *content provider* y el *service provider* (ISP). El primero es aquel sujeto que utiliza el sitio para proveer productos y servicios. Para realizar dicha actividad debe contar con todos los *files* que contenga el texto, las imágenes y los sonidos (*software*) con los cuales puede presentarse a los potenciales clientes e interactuar con estos. De esta manera, el contenido de un sitio *web* puede pasar de la simple provisión de información acerca de los productos ofrecidos, hasta la realización de un ciclo comercial completo, incluyendo aquí la entrega del producto (en el caso del producto "digital").

Estas actividades pueden ser realizadas de manera totalmente automática, limitando la intervención humana únicamente a las actividades de manutención y actualización del sitio.

El *content provider,* para explicar su misma actividad, generalmente se vale de un *server* provisto de un "ISP" o *service provider*, pero puede predisponer y controlar, por sí y directamente, el *server* mismo.

El ISP, por ende, resulta ser la empresa que tiene, como objeto de su actividad, la predisposición y gestión de aquellas infraestructuras (*server, router, etc.*), que luego son utilizadas por el *content provider.*

Una vez descritos los anteriores conceptos, analizaremos ahora el documento de la OCDE.

En el documento que se examina se analiza la hipótesis, de que el *server* no necesite el personal en el lugar y de que el medio del mismo *server* se reciban las órdenes de la clientela, que luego son transmitidas a la sede central para la

expedición de los productos materiales. O allí donde sea posible, proceder directamente al *download* de los productos digitales.

Con respecto a dicha hipótesis, en primer lugar será necesario realizar un análisis de las funciones desarrolladas, todo ello a fin de poder efectuar una confrontación con empresas independientes que desarrollen funciones análogas.

Según la OCDE, la actividad desempeñada por el *server* no es equiparable a la de un revendedor al por menor, encontrándose ausente toda una serie de decisiones que son propias –e indefectibles- del revendedor (por ejemplo las decisiones correspondientes a las adquisiciones, la determinación de los precios, gestiones de flujos financieros, etc.). Por el contrario, la actividad del *server* puede ser asociada más fácilmente a la del *service provider.*

La OCDE realiza una distinción adicional: en efecto, es posible que el establecimiento permanente actúe como un *independent service provider* o bien como un *contract service provider.* En el primer caso el establecimiento permanente sería tratado como si hubiese adquirido a precio de mercado el *hardware* y el *software* necesarios para la prestación del servicio, como si asumiese los riesgos del defectuoso funcionamiento del sistema. En el segundo caso la sede central detentaría el control económico de todos los bienes materiales e inmateriales transferidos al establecimiento permanente, liberando a éste aun de los riesgos relativos. En este segundo caso, el establecimiento permanente mantendría sólo el riesgo de no ser adecuadamente remunerado por los servicios prestados.

La individualización de dos tipos de establecimiento permanente –del *independent service provider* y del *contract service provider*- va antes de la aplicación de las reglas deducidas del artículo 7º, párrafo 2º del modelo OCDE, para la determinación de la renta atribuible al mismo establecimiento permanente.

Según sostiene el documento de la OCDE con respecto al modelo del *independent service provider,* el margen de beneficio del establecimiento

permanente está dado por la diferencia entre la contraprestación por los servicios prestados a la sede central por un lado, y el costo –evaluado conforme al *arm's length principle*- imputable a la sede central con relación al uso de los bienes materiales puestos a disposición del establecimiento permanente.

En lo que se refiere a la determinación de las contraprestaciones del servicio, se debe utilizar el método comparable del libre mercado.

En cambio, en el caso del *contract service provider,* la renta del establecimiento permanente debe ser calculada con el método del *coast plus* con base en los costos directos operativos sostenidos por el establecimiento permanente, ignorando el valor de los bienes materiales e inmateriales atribuibles íntegramente a la sede central.

Tal metodología de determinación de la renta no cambia –aun con las debidas modificaciones- en el caso de la utilización de varios *servers*.

En la hipótesis donde el personal del establecimiento permanente realice operaciones de mero soporte técnico, la determinación de la renta del establecimiento permanente se realiza de manera similar a la analizada, mas en virtud del hecho de que en el establecimiento permanente existe personal de la empresa, el costo base será incrementado por los costos directos e indirectos referidos al personal.

Asimismo, en el caso en que el sitio *web* sea totalmente desarrollado en el establecimiento permanente, dicho establecimiento se convierte en el titular económico de este bien inmaterial. Tal circunstancia, no puede dejar de influir en las metodologías de la determinación de la renta atribuible al establecimiento permanente.

Por consiguiente, en el caso presente, el margen de utilidad será determinado como la diferencia entre la contraprestación (al valor normal), del

servicio prestado a la sede central y el costo puro sostenido por el establecimiento permanente para el desarrollo del *software*[171].

B). El Precio de Transferencia.

La realidad empresarial –ya desde hace varios años- presenta un acentuado desarrollo hacia formas complejas de organización. En particular, esta complejidad se manifiesta bajo el aspecto estructural de las empresas, como también bajo el aspecto relativo a su ubicación en el espacio: en efecto, los sujetos del mundo productivo empresarial presentan, cada vez con mayor frecuencia, "ramificaciones" múltiples ubicadas en diferentes países.

Con la expresión de ramificaciones, definitivamente no técnica, se quiere remitir a la idea de un organismo que, sin perder el carácter unitario de su propio centro propulsor, desarrolla otros centros de imputación de intereses y de relaciones que, si bien por un lado se presentan como independientes, por el otro no pueden ser determinados substancialmente en forma autónoma respecto del sujeto al cual son relacionables. Es la realidad de las multinacionales, que para efectos del tema de precios de transferencia será utilizada en su concepto más amplio posible, para indicar a aquella empresa que practique su actividad en dos o más Estados por medio de sociedades vinculadas o de establecimientos permanentes, caracterizadas globalmente por su abstracta relación a un único centro de decisiones y, en consecuencia, por la coincidencia de los intereses finales.

De esta manera, se pretende evidenciar las estrategias que la empresa controladora persigue realizando a favor de sus asociadas, o bien, haciéndolas realizar a las controladas entre sí o a favor de ella misma, como cesiones de bienes o prestación de servicios en condiciones económicas diversas de aquellas que se habrían aplicado si la misma operación hubiera sido realizada por sujetos independientes.

---

[171] Cfr. Ibid., pp. 265-271.

Las motivaciones que pueden inducir a la determinación de un precio de transferencia de un bien o de un servicio diferente de aquel normalmente aplicado, constituyen el presupuesto histórico y lógico de las problemáticas referidas al *transfer pricing* y, sin embargo, representan el aspecto más difuso y variado. En efecto, es posible que mediante un determinado condicionamiento de los precios, la empresa tienda a eludir disposiciones de valuación, influir sobre pedidos de aumentos de salarios evidenciando ingresos menos elevados, estimular a las autoridades gubernamentales la reducción de las tasas de los impuestos en relación con el aumento de costos, reducir las utilidades de algunos productos en relación con el incremento de los costos, reducir las utilidades de las controladas con el objeto de evitar reacciones negativas en los Estados extranjeros, evitar eventuales costos *anti dumping*.

Entre las razones que podrían inducir a las empresas a desviarse de las prácticas comerciales ordinarias en la determinación del precio de intercambio, asume indudablemente una relevancia especial la exigencia de planificar las diversas actividades del grupo con vistas a la mayor economización posible de los impuestos. Precisamente es evidente –simplificando al máximo la cuestión- que una empresa que controla a otra en un país de bajos niveles de tributación tiene un claro interés en derivar o transferir la mayor parte posible de sus utilidades a la controlada, para sustraerla de la imposición más elevada aplicable en su Estado de residencia. La coincidencia del interés final de las diversas empresas del grupo –que coincide con el interés de la empresa centro- permite, en consecuencia, instrumentar las condiciones específicas de hecho y de derecho de las empresas asociadas –las empresas/ramificaciones- para crear un microsistema apto para sustraerse en medida considerable a las reglas ordinarias del mercado.

En efecto, la posibilidad de utilizar un condicionamiento oportuno de los precios de transferencia entre empresas asociadas para sustraer –como objeto inmediato o mediato- materia imponible a los Estados con niveles de tributación más elevados, ha inducido a estos últimos a focalizar su atención sobre el fenómeno que se examina.

En una primera aproximación, es posible afirmar que, por ahora, el fenómeno del *transfer pricing* se manifiesta cuando:

a). Existen dos o más empresas residentes en Estados diferentes;

b). Estas sujetas están sujetas al mismo poder de decisión;

c). Las empresas efectúan entre sí una transacción comercial (por ejemplo: cesiones de bienes o prestaciones de servicios);

d). La contraprestación que se establece en el ámbito de la transacción no equivale al precio que por dicha transacción se habría determinado en condiciones de libre mercado;

e). El precio se convierte así –directa o indirectamente- en un "vehículo" para la transferencia de riqueza de una empresa a la otra;

f). El monto de la renta producida en forma efectiva por cada empresa es artificiosamente alterado, de modo tal que resulta difícil individualizar la medida de la renta producida por cada una de ellas, en cada Estado involucrado.

1. Los Trabajos de la OCDE.

a) Los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición de 1963, 1977 y 1992.

En el año 1963, la OCDE elaboró un Modelo de Convenio para evitar la doble imposición contemplando una previsión substancialmente análoga al a contenida en el artículo 7º del Modelo de la Sociedad de Naciones: en efecto, en el artículo 9º de ese documento, se introdujo una disposición en virtud de la cual se atribuyó expresamente a la administración fiscal la facultad de rectificar el valor de las transacciones efectuadas entre empresas asociadas, cuando éste no se adecue al que se deduce de la práctica comercial vigente.

A este modelo le siguió el de 1977, en cuyo contexto la previsión del artículo 9º experimentó una significativa transformación: en efecto, después del

inciso 1º, de contenido análogo al del artículo 7º del Modelo de convenio de la Sociedad de las Naciones, agregó una nueva previsión, en suyos términos:

> ***"Where a Contracting State includes in the profits of an enterpise of that State –and taxes accordingly- profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first mentioned State in the conditions made betwe en the two enterprises, had been those which would have been made between independent enterprises, than that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall in necessary consult each other".***

El texto anterior se repitió en el Modelo aprobado por la OCDE en 1992, y sigue vigente en la versión del 17 de julio de 2008.

De esta, manera cuando un Estado "X" incluya en los ingresos gravables de una empresa, que tenga su residencia en ese Estado, las utilidades que esa empresa haya obtenido de otra empresa ubicada en un Estado "Y", por las que se haya tenido que pagar un impuesto, deberá examinar si las condiciones de contratación entre ambas empresas corresponden con aquellas que regirían las operaciones entre empresas independientes, y de ser afirmativa la respuesta, deberán hacerse los ajustes correspondientes al monto del impuesto en el Estado "X", permitiéndose se acredite el impuesto pagado en el Estado "Y", pues en este caso no existirá una transferencia de utilidades.

b) El Informe de la OCDE de 1979.

El corazón del problema, es decir, la definición del fenómeno del *transfer pricing* y la indicación del instrumento ideal para contrarrestar sus efectos distorsivos sobre el plano de la equitativa localización de las rentas imponibles,

está contenido indudablemente en el mencionado artículo 9º del Modelo de Convenio OCDE. Si bien resulta relativamente simple recoger el sentido de esta disposición, es fácil imaginar que los distintos Estados, con la intención de adoptarla mediante una normativa interna adecuada, debieron especificarla en forma considerable. Esta necesidad, unida a la inexistencia de una guía apta para dar uniformidad a las soluciones adoptadas por los diversos países, generó rápidamente graves distorsiones[172], que llevó a la OCDE en 1979, a la redacción del Informe *"Transfer Pricing and Multinational Enterprises"*.

Mediante el informe "Transfer Pricing and Multinational Enterprises", se fijaron las primeras directrices para la regulación efectiva del transfer pricing: en efecto, el documento reafirmó el principio contenido en el artículo 9º en una perspectiva más bien amplia, respecto de aquella abstractamente vinculada a los remedios propios para evitar la doble imposición propia de los modelos de 1963 y de 1977. Con mayor precisión, el Informe de 1979 definió los métodos fundamentales aplicables para establecer el valor del precio libre de mercado (arm's length pricing), vale decir, para individualizar el centro alrededor del cual gira todo el mecanismo aplicativo de la normativa en materia de transfer pricing.

c) Los informes posteriores.

En el Informe de 1979, que es aún el más significativo, fue seguido por el Informe de 1984 (OCDE, Transfer Price and Multinational Enterprises: Three Fiscal Issues), que se refiere específicamente a tres cuestiones: ajustes correlativos y acuerdos anticipados sobre los precios, imposición de las empresas bancarias multinacionales y distribución de los costos de dirección central y de los servicios (además de las cuestiones relativas a la resolución de los posibles conflictos entre las diversas administraciones fiscales, en la aplicación de la

[172] Nota.- Los problemas que esto puede originar, se presentaron de una manera significativa cuando los Estados Unidos de Norteamérica introdujeron una regulación detallada sobre los precios de transferencia bajo la "Sección 482" de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en los años sesentas. Estas regulaciones difieren en algunos aspectos esenciales a las de otros países. Esas divergencias fueron señal para los distintos gobiernos de la necesidad de llegar a un acuerdo entre las naciones, al menos para la creación de una guía básica que permitiera desarrollar métodos efectivos de cooperación entre cada uno de los Estados, para la investigación y el ajuste de los precios de transferencia.

normativa sobre los precios de transferencia que no encuentran solución con base en el procedimiento establecido en el artículo 25 del Modelo OCDE). Estudios posteriores de la OCDE afrontaron sucesivamente varias problemáticas[173] hasta que, en 1995, fue aprobado el último informe en la materia, que constituye un desarrollo y profundización de los informes de 1979 y 1984[174].

Sin embargo, la publicación de este último documento, sólo en parte se debió a la necesidad de aportar un texto "coordinado" de los precedentes: en efecto, junto a esta finalidad, a la par de la necesidad de depurar y precisar algunas cuestiones no resueltas, seguramente debe reconocerse lugar importante a la exigencia de adecuar las directivas en materia de *transfer pricing* a la cambiante realidad tecnológica.

Finalmente, resulta oportuno subrayar que el último informe, a diferencia del precedente, no está dirigido a las administraciones de los diferentes Estados, sino también a las empresas, indicándoles a éstas las reglas esenciales a seguir para evitar procesos y ajustes de los precios de transferencia intragrupo.

En cambio, algunas cuestiones ya tratadas en el Informe de 1979 no fueron abordadas; más específicamente, fueron "dejadas afuera" del nuevo informe las problemáticas referidas a los acuerdos de contribución a los costos de investigación y desarrollo de bienes inmateriales, así como las relativas a los préstamos intragrupo. En consecuencia, en estas materias particulares, debe considerarse que siguen siendo plenamente aplicables las reglas ya sancionadas en el informe precedente.

---

[173] NOTA.- Con mayor precisión: en 1987 se redactó el informe sobre la subcapitalización, en 1998 sobre las consecuencias fiscales de las pérdidas de intercambio y en 1994 sobre la atribución de renta a los establecimientos permanentes.

[174] NOTA.- La OCDE publicó diversas directivas en materia de transfer pricing en julio de 1995 y en abril de 1996, Posteriormente, en octubre de 1997 se publicaron las directivas *Cost Contribution Arrangementes*. El Informe de 1995 representa principalmente la reacción de la OCDE a las propuestas para una nueva determinación de los precios de transferencia formulada por la administración fiscal estadounidense desde fines de los años ochenta, que se inspiraba en principios discordantes con los recomendados por el informe de la OCDE de 1979 (estas propuestas fueron en gran parte abandonadas por la administración y no aparecieron, en efecto, en la regulación efectivamente sancionada en abril de 1994).

d) Síntesis: las relaciones entre criterios OCDE y las normativas nacionales.

Si bien las elaboraciones desarrolladas por la OCDE es esta materia constituyen una referencia de innegable importancia[175], siempre es necesario recordar que no todos los ordenamientos de los diferentes países prevén que los principios contenidos en el artículo 9º de un tratado (sobre el Modelo OCDE), para el ajuste del *transfer pricing,* deban prevalecer, por lo que es necesario considerar la existencia de métodos diferentes previstos por la normativa interna.

Estados Unidos, por ejemplo, considera que el Modelo de convenio no excluye la aplicación de las normativas nacionales de los Estados contratantes, que prevean sistemas diferentes para la individualización del valor al cual debe ser alineado el precio de transferencia de la transacción verificada. Para superar estas graves incertidumbres aplicativas se auspició que, en la formulación del artículo 9º, se introdujera una previsión de "prioridad de aplicación" de los métodos indicados por la OCDE sobre aquellos métodos eventualmente diferentes, previstos en los ordenamientos nacionales. Esto sería oportuno, sobre todo con relación a los métodos alternativos a aquellos métodos tradicionales, vale decir, a los métodos de determinación de rentas para los que subsisten diferentes metodologías de aplicación en las distintas jurisdicciones y respecto de los cuales, con el Informe de 1995, la OCDE delineó límites precisos, a fin de que puedan reflejar condiciones de libre competencia[176].

En México, el artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la renta vigente en dos mil diez, establece lo siguiente:

---

[175] NOTA.- De todos modos, es útil recordar que las directivas OCDE no son vinculantes. Véase, sobre el punto: T.W. Vogelaar, "The OECD Guidelines: Their Philosophie, History, Negotiation, Form, Legal Nature, Follow up Procedures and Review", en Horn, *Legal problems of codes of conduct for mneS,* Frankfurt, 1980, 127 y ss.

[176] Cfr. BALZANI, FRANCESCA: *"El 'Transfer Pricing",* en: UCKMAR, VÍCTOR, et alii: *"Curso de Derecho Tributario Internacional"* (traducción del italiano al castellano de Cristian J. Billardi y Juan O. Zanotti Aichino), Tomo I, sin ed. Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 2003, pp. 379-387.

REFORMADO PRIMER PÁRRAFO, DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN 23 DE DICIEMBRE DE 2005)

"Artículo 216. Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 215 de esta Ley, los contribuyentes deberán aplicar los siguientes métodos:

I. Método de precio comparable no controlado, que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

II. Método de precio de reventa, que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

III. Método de costo adicionado, que consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

IV. Método de partición de utilidades, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes

relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:

a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación;

b) La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.

V. Método residual de partición de utilidades, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes conforme a lo siguiente:

a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación,

b) La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:

1. Se determinará la utilidad mínima que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II, III, IV y VI de este artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.

2. Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el apartado 1 anterior, de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la

proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.

VI. Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, que consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

De la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.

(ADICIONADO, DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN 23 DE DICIEMBRE DE 2005)

Los contribuyentes deberán aplicar en primer término el método previsto por la fracción I de este artículo, y sólo podrán utilizar los métodos señalados en las fracciones II, III, IV, V y VI del mismo, cuando el método previsto en la fracción I citada no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales

y las Administraciones Fiscales a que se refiere el último párrafo del artículo 215 de esta Ley.

(ADICIONADO, DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN 23 DE DICIEMBRE DE 2005)

Para los efectos de la aplicación de los métodos previstos por las fracciones II, III y VI de este artículo, se considerará que se cumple la metodología, siempre que se demuestre que el costo y el precio de venta se encuentran a precios de mercado. Para estos efectos se entenderán como precios de mercado, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables o cuando al contribuyente se le haya otorgado una resolución favorable en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, deberá demostrarse que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable de acuerdo con la información disponible, debiendo darse preferencia a los métodos previstos en las fracciones II y III de este artículo.

Para los efectos de este artículo y del artículo 215 de esta Ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados".

La norma que nos ocupa tiene como propósito fundamental establecer las bases sobre las cuales se deben cuantificar o configurar los precios de transferencia, regulándose los métodos para determinar esos precios.

El precepto de referencia señala, bajo una interpretación armónica, que la autoridad fiscal podrá modificar la utilidad o pérdida impositiva mediante la determinación del precio y del monto de la contraprestación en las operaciones celebradas entre personas morales, residentes en el país y en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes o asociaciones en participación en el país de residentes en el extranjero, así como por las actividades realizadas a

través de fideicomisos, siempre que en estos casos, una de ellas posea interés en los negocios de la otra, o bien, se desprendan intereses comunes entre ambas, o inclusive cuando una tercera persona muestre interés en los negocios o bienes de éstas.

Para efectos de modificar la utilidad o la pérdida mediante la determinación de los precios, la autoridad fiscal podrá determinar ingresos acumulables y deducciones autorizadas, bajo los métodos que a su vez se señalan en el artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta transcrito, que son los siguientes:

a). Método de precio comparable no comprobado;

b). Método de precio de reventa;

c). Método de costo adicionado;

d). Método de participación de utilidades;

e). Método residual de participación de utilidades;

f). Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación; y,

g). Métodos estadísticos.

Los métodos señalados han venido adecuándose a los señalamientos internacionales, por lo que se ha considerado que el artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la renta atraviesa un período de madurez que tiene como propósito fundamental evitar las distorsiones que pudieran afectar las consideraciones y alcances de los compromisos internacionales que ha celebrado nuestro país a través de los acuerdos contraídos, al ser miembro integrante de la OCDE y firmar convenios para evitar la doble tributación con varios estados, así

como aceptar participar en el intercambio de información fiscal con otras naciones[177].

No obstante lo anterior, las autoridades fiscales, o los propios contribuyentes, pudieran aplicar otros métodos universales diferentes a los previstos en el artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para determinar los precios de transferencia, sea a través del análisis económico, por el tipo de cambio, con base en los convenios tributarios como un método alternativo de determinación; y en tal caso, si los métodos aplicados son métodos reconocidos en el Convenio Modelo de la OCDE para el ajuste del *transfer pricing*, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9º del Convenio Modelo, aun cuando no deben prevalecer sobre los métodos de interpretación a que se refiere el artículo invocado, sí deben servir como instrumentos de interpretación y aplicación complementarios.

C). Dividendos, intereses, cánones y plusvalías en el modelo de la OCDE.

Dividendos:

En la definición convencional de "dividendos", se comprenden regularmente las utilidades distribuidas a los socios por parte de las sociedades anónimas, en comandita por acciones, sociedades de responsabilidad limitada o por otras sociedades de capital.

Particularmente el tercer párrafo del artículo 10 del Modelo OCDE de convenio para evitar la doble imposición, designa con la expresión "dividendos", lo siguiente:

1. La utilidades distribuidas sobre acciones (títulos emitidos por las sociedades que otorgan derechos administrativos y patrimoniales, entre estos el derecho al reparto de utilidades), las rentas derivadas de acciones o bonos de

---

[177] Cfr. BETTINGER BARRIOS, HERBERT: *"Precios de Transferencia, sus Efectos Fiscales"*, Ediciones Fiscales ISEF, 1ª ed. 1993, 12ª edición actualizada, México, 2002, pp. 69-83.

goce, de participaciones mineras, de cuotas de socios fundadores o de otras cuotas de participación en las utilidades, incluyendo aquí las derivadas de participaciones en sociedades de responsabilidad limitada y las derivadas de participaciones en sociedades cooperativas; y,

2. Las otras rentas sujetas al mismo régimen fiscal dispuesto para la utilidades distribuidas sobre acciones según la legislación del Estado donde reside la sociedad que las distribuye. En esta última hipótesis, la noción convencional de dividendo remite a la legislación fiscal del Estado de la fuente, esto es, del Estado de residencia de la sociedad que distribuye los dividendos.

El Comentario al Modelo OCDE, precisa que los beneficios derivados de títulos u otros instrumentos de crédito cuyo rendimiento depende de las utilidades o los intereses derivados de obligaciones convertibles, no entran en la noción convencional de dividendos. Sin embargo, el Comentario agrega que el artículo 10 del Modelo OCDE no prejuzga la recalificación de los intereses derivados de operaciones de financiamiento, cuando el mutuante asuma en medida preponderante el riesgo de empresa del mutuario. En tal caso, la recalificación de los intereses en dividendos puede ser admitida aplicando los criterios previstos por la regulación de la subcapitalización (thin capitalisation) del Estado del mutuario. En cualquier caso, la recalificación debe ser determinada caso por caso y generalmente al verificarse una pluralidad de circunstancias que, a título ejemplificativo, se enuncian a continuación: si el financiamiento excede notablemente cualquier otro aporte de capital; cuando el mutuante tiene derecho al reparto de utilidades societarias; si el reembolso del préstamo está subordinado a la satisfacción previa de las pretensiones de los otros acreedores; si la medida del pago de los intereses depende de las utilidades societarias; si el contrato de mutuo no prevé expresamente las modalidades del reembolso en un tiempo determinado.

Pero el Comentario aclara que, en la noción de dividendos, pueden incluirse no sólo las distribuciones de utilidades (en dinero o en especie), deliberadas en la asamblea ordinaria de los socios, sino también las distribuciones de reservas

formadas por utilidades acumuladas e incluso las asignaciones a los socios en caso de liquidación de la sociedad o de reducción del capital social, limitadamente a la parte imponible. Por lo demás, el Comentario precisa que las utilidades que se derivan de la participación en sociedades de personas (partenerships) no son calificables como dividendos, a no ser que para los fines fiscales dichas sociedades sean equiparadas a las sociedades de capital, según el Estado donde se encuentra ubicada su sede de dirección efectiva. Por tanto, las utilidades que derivan de la participación en las sociedades de personas comerciales son consideradas como utilidades de empresa conforme al artículo 7º del Modelo OCDE, imputables a los socios individualmente y sujetos a imposición ordinaria[178].

Intereses:

El artículo 11, párrafo 4º, del Modelo OCDE designa con la expresión "intereses" las rentas que derivan de los créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusulas de participación en los beneficios del deudor y, especialmente, las rentas de títulos de deuda pública, de bonos y de obligaciones, comprendidas las relativas primas. El Comentario precisa que con la expresión "créditos de cualquier naturaleza" se comprende, entre otros, mutuos, depósitos y cuentas corrientes. En lo concerniente a los títulos de deuda pública y a las obligaciones en general, el artículo 11 del Modelo OCDE comprende también, en la noción de interés, además de los intereses pagados periódicamente, las diferencias entre la suma percibida al vencimiento y el precio de emisión. El Comentario especifica que los beneficios o las pérdidas que el poseedor de los títulos de crédito obtiene como producto de la cesión de los mismos no son calificables como intereses. Tales ganancias o pérdidas pueden –según las circunstancias- ser calificadas como utilidades o pérdidas de empresa, incrementos (plusvalías) o disminución (minusvalías) de valor, o bien otras rentas comprendidas en el artículo 21 del Modelo OCDE. Los intereses derivados de

---

[178] CORASANITI, GIUSEPPE: *"Dividendos, intereses, cánones y plusvalías en el Modelo OCDE";* en UCKMAR, VÍCTOR, et alii: *"Curso de Derecho Tributario Internacional"*, traducción de Cristian J. Billardi y Juan O. Zanotti Aichino, Editorial Temis, S.A., 2003. Bogotá, Colombia, pp. 441-443.

mutuos hipotecarios recaen en la noción de intereses, aunque algunos Estados los asimilan a las rentas derivadas de fundos o inmuebles.

Tampoco los intereses derivados de obligaciones poseen una cláusula de participación en las utilidades (profit sharing bonds), ni los intereses sobre obligaciones convertibles hasta la fecha de la conversión en acciones, son calificables como dividendos.

La definición de "interés" contenida en el artículo 10 es puntual y exhaustiva y prohíbe el recurso a la legislación doméstica. No obstante el Comentario deja incólume la facultad de los Estados de insertar en los Convenios una disposición dirigida a incluir en la categoría de los intereses cualquier otro beneficio asimilable a las rentas de sumas dadas en préstamo, todo según la legislación fiscal del Estado de donde provienen las rentas. En principio, tal remisión a la normativa interna permite resolver las dudas interpretativas conexas con la calificación de las ganancias como intereses.

En la definición del artículo 11 del Modelo OCDE no se comprenden las ganancias que derivan de las relaciones de las que surge el derecho de recibir uno o más pagos vinculados a tasas de interés, en ausencia de un débito fundante preexistente (por ejemplo, los interest rate swaps). No obstante, el Comentario no observa que tal definición resulta aplicable, si se considera existente un préstamo subsistente o anterior según el principio de la "prioridad de la sustancia sobre la forma", o del "abuso del derecho". La segunda parte de la definición de los intereses excluye expresamente la penalidad debida por el pago fuera de término (intereses punitorios). Por último, el Comentario precisa que es discutible la asimilación de las rentas periódicas y las jubilaciones a la categoría de intereses,. En particular, las jubilaciones pagadas después del cese de actividad de trabajo dependiente, se encuentran reguladas en el artículo 18 del Modelo OCDE[179].

[179] Ibid., pp. 450-452.

La posible fuente de los intereses ex artículo 11, párrafo 5, del Modelo de la OCDE.

Cuando la disposición contenida en el párrafo 5º del artículo 11 es adoptada por el Convenio celebrado entre el Estado de residencia del acreedor y el Estado donde se encuentra situado el establecimiento permanente sobre el cual gravan los intereses, se hace aplicable el convenio existente entre los dos Estados, sin tener en cuenta la imposición prevista en el Estado de residencia de la empresa causa matriz deudora.

El Comentario precisa que el mencionado párrafo 5º del artículo 11 no da ninguna solución para el caso en que el deudor y el beneficiario residan en los Estados contratantes, pero el préstamo haya sido concertado para cubrir las necesidades de un establecimiento permanente perteneciente al deudor que se sitúa en un tercer Estado. En tal caso, se considera que los intereses provienen del Estado donde reside el deudor.

Los intereses son imponibles tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de residencia del beneficiario. Por otro lado, también será aplicable el tratado en el Estado de residencia del acreedor y el Estado donde se encuentra radicado el establecimiento permanente. En consecuencia, el país del establecimiento permanente podrá practicar la exacción a la fuente aplicando el impuesto a los intereses, en virtud de lo establecido en la segunda parte del párrafo 5º del artículo 11 del Tratado.

El Estado de residencia del acreedor deberá dar cumplimiento simultáneamente a dos tratados (es decir, el celebrado con el Estado de residencia del deudor y el concertado con el país donde se encuentra ubicado el establecimiento permanente), garantizando así, el acreditamiento del impuesto.

El Comentario pone de manifiesto cómo no ha sido posible prever una situación capaz de dar una solución a este caso de doble imposición sobre intereses, obligando así al Estado contratante de la residencia del deudor a

renunciar a la imposición a favor del tercer Estado donde se encuentra el establecimiento permanente.

Según el Comentario, el riesgo de la doble imposición puede ser evitado mediante un convenio bilateral que contenga una disposición análoga a la del párrafo 5º, celebrada entre el Estado contratante de residencia del deudor y el tercer Estado donde se sitúa el establecimiento permanente que soporta los intereses. A decir verdad, no han faltado críticas a esta solución, en cuanto la doctrina ha puesto de manifiesto cómo dicho tratado no se aplicaría al caso, ya que el artículo 1º del Modelo OCDE requeriría que el receptor de la renta resida al menos en uno de ambos Estados contratantes, condición que no se satisface en este caso.

El Comentario al artículo 11 contiene una solución alternativa al problema de la doble fuente que emerge del texto literal del inciso 5º del citado artículo 11 del Modelo OCDE, proponiendo una versión modificada de la norma que otorga prioridad a la segunda parte del parágrafo, es decir, la prioridad al país donde se encuentra ubicado el establecimiento permanente. La versión propuesta por el Comentario espresa: *"Where, however, the person paying the interest, wether he is a resident of a Contracting State or not, has in a State other than that of wich he is a resident a permanent establishment in connection with wich the indebtedness on wich the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment, then such interest shall be deemed to arise in the State in wich the permanent establisment is situated"*.

A diferencia del actual párrafo 5º del artículo 11, el texto aquí propuesto no requiere que el establecimiento permanente esté ubicado en alguno de los Estados contratantes (Estado de residencia del deudor o del acreedor). En la aplicación del tratado entre el Estado de residencia del acreedor y el Estado de residencia del deudor, este último deberá entonces privarse de la potestad

impositiva sobre los intereses a favor del tercer país donde se encuentra ubicado el establecimiento permanente[180].

Cánones:

El párrafo segundo del artículo 12 del Modelo OCDE designa con la expresión "cánones" o "regalías" (royalties) las compensaciones, de cualquier naturaleza, pagadas por el uso o la concesión en uso de derechos de autor de obras literarias, artísticas o científicas, las marcas de fábrica o de comercio, los diseños o modelos industriales, los proyectos, las fórmulas o procesos secretos, y por informaciones concernientes a experiencias de carácter industrial, comercial o científico. El Comentario precisa que la expresión "canon" incluye no sólo los pagos relativos a una licencia, sino que se extiende además a los resarcimientos debidos por efecto de la violación de los derechos protegidos. También las compensaciones percibidas por el uso de películas o grabaciones para transmisión radial o televisiva deberían ser calificadas como cánones, a no ser que los Estados contratantes no las consideren como utilidades de empresas sujetas a la regulación de los artículos 7º y 9º del Modelo OCDE. Los pagos recibidos por el uso o la concesión de maquinarias industriales, comerciales o científicas se calificaron como cánones en el proyecto de Convenio de 1963 y en el Modelo OCDE de 1977. No obstante, a partir de julio de 1992, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha tenido como más correcto calificar tales compensaciones como utilidades de las empresas, reguladas por los artículos 5º y 7º del Modelo OCDE.

El Comentario al artículo 12, a diferencia de cómo lo hace con referencia a la definición de "intereses", en el párrafo 21 del Comentario al artículo 11, no afirma que la definición de royalties deba ser considerada exhaustiva y completa[181].

---

[180] Ibid., pp. 456-457.

[181] Ibid., pp. 458-459.

En los cánones podemos distinguir entre el *"know how"*, el *"franchising"*, y el *"software"*.

a). El Know how.

El Comentario aclara que la locución "informaciones concernientes a experiencias o conocimientos de carácter industrial, comercial o científico", contenida en el artículo 12, párrafo 2º, del Modelo OCDE, está referida al Know how.

Mediante el contrato de transferencia de know how, una parte contratante se obliga a impartir a otra los conocimientos específicos y las experiencias que continúan secretas para el público, con el fin de poder disfrutar de los mismos por su propia cuenta. En este sentido, no debe requerírsele al concedente el desempeño de un papel activo en la aplicación de las fórmulas concedidas al licenciatario ni en la garantía del respectivo resultado.

El know how se diferencia de los contratos de producción de los servicios, pues mientras en el know how el concedente no desempeña un papel activo en la aplicación de las fórmulas concedidas al licenciatario, ni en la garantía del respectivo resultado, en el contrato de prestación de servicios una de las partes contratantes se obliga a emplear su normal habilidad para realizar su normal actividad a favor de la otra parte contratante.

b). El "franchising".

Por medio de este contrato, el concedente imparte sus conocimientos y experiencias al concesionario y le provee de asistencia técnica de la más variada naturaleza, que incluso puede derivar en una asistencia financiera y provisión de bienes.

c). El "software".

La manera de difusión del software presenta tres modalidades.

La primera modalidad consiste en la cesión parcial de los derechos ligados al disfrute del software, es decir, sin que se transfieran todos los derechos protegidos del mismo. En tal caso, si el cedente es el autor del software (o ha adquirido del autor derechos de distribución y reproducción), y ha hecho disponible a terceros tal programa, autorizando a estos últimos a su respectivo usufructo mediante el desarrollo y la distribución, la contraprestación recibida podrá ser considerada como canon, si la noción de software se incluye en la expresión *"scientific work"*, a que se refiere el artículo 12, párrafo segundo, del Modelo OCDE.

En el caso de que la cesión esté dirigida al uso personal, la contraprestación obtenida es calificada como utilidad de empresa, de conformidad con el artículo 7º del Modelo de la OCDE. La modalidad de la transferencia del software no resulta relevante para su calificación de acuerdo con los fines convencionales; por ende, no es relevante que el adquirente reciba el programa en un disco o lo reciba directamente en el *hard disk* gracias a una conexión *vía modem*.

La segunda modalidad consiste en la cesión de todos los derechos conexos al *software*, con la consecuencia de que el objeto de transferencia es el derecho de propiedad del programa mismo y, por ende, la contraprestación recae en la regulación de la utilidad de empresa que prevén los artículos 7º y 13 del Modelo OCDE, según sea la actividad comercial realizada por el cedente.

La tercera modalidad consiste en la cesión del *software* conjuntamente con la venta de otros bienes o servicios, como, por ejemplo, una computadora. En tal caso resulta necesario examinar las cláusulas contractuales para establecer si la contraprestación pactada puede ser repartida entre rentas de diversa naturaleza.

Las Plusvalías:

La imposición de las plusvalías (incrementos de valor o ganancias de capital), varía considerablemente de país a país. En efecto, existen ordenamientos tributarios donde las plusvalías no son consideradas rentas imponibles. En otros,

son imponibles solamente las plusvalías obtenidas o realizadas en el ejercicio de una actividad de empresa, mientras que son excluidos de imposición aquellos beneficios realizados por personas físicas que no ejercen actividad de empresa. En otros países, las plusvalías se encuentran sujetas a imposición solamente si derivan de la cesión de un bien inmueble y son el resultado de una operación especulativa (cuando un bien es adquirido para ser revendido). También las modalidades impositivas varían en razón de las diversas alícuotas aplicables y de los criterios para determinar la base imponible.

El Modelo OCDE sólo se limita a atribuir la pretensión impositiva a los dos Estados Contratantes, sin modificar las respectivas legislaciones internas, tanto en lo que se refiere al presupuesto impositivo de las plusvalías, como en lo concerniente a las modalidades impositivas. Cada Estado contratante, en la medida que el Convenio lo consienta, podrá aplicar su propia ley interna en relación con las diversas formas de imposición reguladas. Por tal motivo, el artículo 13 del Modelo de la OCDE no da una definición del término "plusvalías" (rectius 'utilidad de capitales'), con la consecuencia de que es necesaria la remisión a las definiciones contenidas en las legislaciones internas de los Estados contratantes.

El Comentario precisa que el término *alienation of property* presente en el artículo 13 del Modelo OCDE, es utilizado para designar los incrementos o beneficios derivados de la venta o permuta de los bienes, de la expropiación, del aporte en sociedad, de la cesión de un derecho, de la donación e incluso de las sucesiones *mortis causa.*

El Cometario pone de manifiesto cómo el artículo 13 no siempre evita la doble imposición: ciertas dificultades podrían presentarse ante el caso de diversas modalidades de cómputo de las plusvalías en ambos Estados contratantes, o en el caso donde el valor de la plusvalía se encuentre sujeto a variaciones debido a los efectos de la inflación.

D. Las Rentas del Trabajo en el Modelo de la OCDE.

a) Las rentas de trabajo autónomo en el Modelo OCDE.

Estas rentas están reguladas en el artículo 14 del Modelo, dedicado precisamente a las rentas derivadas del ejercicio de una profesión liberal o de otras actividades dependientes de características análogas (artículo borrado en la versión del convenio del mes de julio de 2008).

La norma refiere el elemento de la "independencia" como rasgo distintivo de la actividad, en comparación con el trabajo dependiente, y aportando una enumeración ejemplificativa desde una perspectiva objetiva (actividades de carácter científico, literario, artístico, literario o pedagógico); ámbito de la categoría que se amplía por la remisión -tampoco taxativa-, de algunas figuras profesionales como las del médico, abogado, ingeniero, arquitecto, dentista y contador.

Del artículo 14 se deduce el principio de la imposición de la renta del trabajo autónomo producida por el residente en el territorio de otro Estado contratante solamente por parte del Estado de residencia, salvo que el ejercicio de la actividad del trabajo autónomo se efectúe por intermedio de una "base fija" que el trabajador autónomo utilice habitualmente para el ejercicio de sus actividades.

La existencia de la base fija constituye, entonces, la condición para la imposición de la renta de trabajo autónomo en el Estado en que tal base es utilizada, siempre que, por otra parte, la actividad realizada en dicho Estado no pueda ser considerada como productora de la renta en forma autónoma. Esta conclusión no sólo se impone conforme a los criterios de imposición de la renta de trabajo autónomo del no residente, adoptados en las normativas nacionales particulares, sino que se confirman expresamente por el contenido textual del mismo artículo 14, que subordina la imposición de la renta en el Estado donde se establece la base fija a la circunstancia de que (y en la medida de que) la renta sea imputable a dicha base fija.

En definitiva, la adhesión al convenio para evitar la doble imposición implica, en relación con la imposición de las rentas de trabajo autónomo, trae una limitación a la potestad de tasación de las actividades productoras de renta que no se realizan mediante una base fija. En este caso, la renta producida por el no residente será sujeta a imposición solamente por parte del Estado de residencia.

Respecto a los hechos asimilados a rentas de trabajo autónomo, puede ponerse de relieve que el Modelo OCDE sólo toma en consideración algunas hipótesis típicas, especialmente, los ingresos y las retribuciones pagadas a miembros del consejo de administración (artículo 16), y las rentas derivadas de actividades artísticas y deportivas (artículo 17).

Debe considerarse que cuando el administrador tenga relaciones diferentes con una sociedad, como por ejemplo, que sea también dependiente o asesor, las rentas correspondientes a estas relaciones estarán reguladas por la norma convencional específica.

De particular interés, desde una perspectiva sistemática, se encuentra la norma prevista en el Modelo OCDE para las rentas derivadas de las actividades artística y deportiva.

En primer lugar, corresponde subrayar que la actividad desarrollada por los artistas (categoría en la cual se comprenden los artistas de teatro, el cine, la radio-televisión y músicos), y los deportistas, cualquiera que sea la clase de renta producida (trabajo autónomo, trabajo dependiente, empresa), es considerada y regulada de manera unitaria para los fines de la imposición conforme al criterio de la imposición en el Estado donde se practican las actividades. El mismo criterio vale inclusive para los casos en que las retribuciones no se pagan directamente al artista o deportista, sino a otro sujeto (por ejemplo, a una sociedad a la cual el artista se encuentra vinculado por una relación de trabajo y que organiza sus espectáculos artísticos).

Evidentemente, en la base de la regulación convencional señalada en el Modelo OCDE, se pone de manifiesto la opinión de la existencia de una estrecha vinculación entre actividad y territorio, esto es, en el sentido de que el ejercicio de la actividad expresa capacidad contributiva a favor del Estado donde se encuentran quienes disfrutan de la manifestación artística o deportiva.

Por otra parte, cuando la actividad artística y deportiva se efectúa con base en una relación de trabajo dependiente, los Estados miembros pueden excluir tales actividades de la aplicación de los criterios precedentemente individualizados, y previstos en el artículo 17 del Modelo OCDE, haciéndolas ingresar en la regulación del artículo 15, con la consecuente imposición por parte del Estado de residencia de quien percibe la retribución.

b) Las rentas de trabajo dependiente en el Modelo OCDE.

El Modelo OCDE se abstiene de dar una definición de la categoría, limitándose a mencionar los salarios, estipendios, sueldos y otras remuneraciones análogas que representan la contraprestación por una actividad dependiente.

La actividad del trabajo dependiente se caracteriza por la ausencia de la organización de los medios para la ejecución de las prestaciones por parte del sujeto, colocándose siempre en el ámbito de una relación fundada en la sujeción a las directivas de otros para el desenvolvimiento de la actividad.

La residencia del dependiente y el lugar de la prestación de la actividad laboral generalmente coinciden, pero esto no determina problemas de doble imposición que, por el contrario, sí surgen cuando las prestaciones laborales se efectúan en un Estado diverso del Estado de residencia.

Cuando esto ocurre, vale decir, cuando la actividad se desenvuelve en un Estado diferente al Estado de la residencia del dependiente, las remuneraciones percibidas resultan sujetas a imposición en el Estado en que se desarrolla la actividad. Sin embargo, estas consecuencias se producen siempre que concurran las siguientes condiciones:

- Quien percibe las rentas del trabajo dependiente permanece en el Estado donde desarrolla la actividad por un período inferior a 183 días en el curso del año fiscal considerado;

- Las remuneraciones son pagadas por, o por cuenta de un empleador que no reside en el Estado en el cual se desarrolla la actividad;

- Las remuneraciones pagadas no son cubiertas a cargo de un establecimiento permanente o de una base fija, que el empleador tenga en el Estado donde se desarrolla la actividad laboral.

Cuando una sola de las consideraciones precedentes no se verifique, es aplicable el criterio de la imposición de las remuneraciones en el Estado de residencia del trabajador.

Para las pensiones y demás remuneraciones análogas que no presuponen el desarrollo de la actividad laboral, se aplica obviamente el criterio de la imposición del Estado donde tiene su residencia quien percibe el ingreso, en armonía con el criterio principal previsto para el trabajo dependiente.

La circunstancia de que el tratamiento fiscal de las sumas pagadas al dependiente vinculadas al cese de una relación de trabajo sea regulado en forma diferente en los ordenamientos particulares, no incide sobre la validez de la solución acogida en el Modelo OCDE que aparece coherente para la consideración de una renta que no deriva de una actividad actual y para la que no se presenta entonces el problema de la conexión con un Estado diferente donde el sujeto desarrolla su actividad.

Finalmente, en lo que concierne a los otros hechos que en los ordenamientos internos son asimilados al trabajo dependiente, en ausencia de disposiciones convencionales específicas, no queda otra solución más que la de aplicar la regulación establecida por las cláusulas particulares, en relación con las características del hecho; así, a título de ejemplo, las cantidades pagadas por la

sociedad cooperativa a los trabajadores socios, en los límites de los salarios corrientes, deberán encuadrarse en la regulación convencional de los dividendos, la consecuencia de su plena imposición en el Estado de quien los percibe[182].

E). Los Trusts.

Introducción.

El instituto del trust (fideicomiso), ha asumido particular relevancia sobre todo después de la entrada en vigor de la Convención sobre la ley aplicable a los trusts y su reconocimiento, adoptada en La Haya el primero de julio de mil novecientos ochenta y cinco, que fue ratificada por Malta, Italia, Austria, Canadá, Países Bajos y el Reino Unido.

Aquí se limitará el estudio de los fideicomisos a los convenios bilaterales para evitar la doble imposición sobre las rentas. Para ello debe tenerse en cuenta que muchos ordenamientos tributarios prevén diferentes regímenes fiscales según las distintas tipologías del trust.

La doctrina ha puesto de manifiesto la diferencia de los regímenes tributarios aplicables a los *accumulation trusts* (fideicomisos traslativos de dominio), a los *life interest trusts* (fideicomisos sucesorios), a los *discretionary trusts* (fideicomisos sucesorios irrevocables, de transmisión discrecional a los fiduciarios) y, a los *bare trusts* (fideicomisos en administración).

En los accumulation trusts (fideicomisos traslativos de dominio), la renta generada por el trust (el fideicomiso) –al neto de las comisiones sostenidas para administrar el patrimonio que constituye el trust fund- (patrimonio fideicomitido),

---

[182] Cfr. PUOTA GIOVANNI: *"Las Rentas del Trabajo en el Modelo OCDE";* en UCKMAR, VÍCTOR, et alii: *"Curso de Derecho Tributario Internacional"*, traducción de Cristian J. Billardi y Juan O. Zanotti Aichino, Editorial Temis, S.A., 2003. Bogotá, Colombia, pp. 481-490.

será agregada al patrimonio segregado del trustee (fiduciario), hasta cuando el trust se haya agotado (con la transmisión de la propiedad fideicometida al fiduciario).

En la modalidad más simple del life interest trusts (fideicomiso sucesorio), se verifica la transferencia del derecho de propiedad de los bienes y de los otros derechos por quien dispone (disponedor, settlor o fideicomitente), al trustee (fiduciario), el cual se encuentra gravado con la obligación de administrar, gestionar y disponer de los bienes "separados" de su patrimonio personal y de pagar una renta vitalicia a favor de un determinado sujeto beneficiary (beneficiario o fideicomisario), con la consecuencia de que, al momento de la sucesión mortis causa del beneficiary, el trestu fund es devuelto al heredero consignado en el acto constitutivo del trust.

En los discretionary trusts (irrevocable), el trustee (fiduciario), se encuentra siempre gravado con la obligación de administrar, gestionar y disponer los bienes recibidos según los términos previstos en el acto constitutivo del trust (fideicomiso), pero dispone del poder de designar discrecionalmente los *beneficiaries* (generalmente entre los herederos de que dispone), y de establecer las sumas a distribuirse entre los mismos.

En los *bare trusts,* el beneficiario (fideicomisario), posee el derecho a la percepción de la renta producida por la gestión del patrimonio del *trust* (patrimonio fideicomitido), al neto de las comisiones que corresponden al trustee (fiduciario), que cumple una función meramente pasiva o de simple administración.

También en los *purpose trusts* (fideicomisos para la consecución de un fin) y los *charitable trust* (fideicomisos para obras de caridad o de beneficencia), el régimen tributario se desprende directamente de las características intrínsecas de tales tipologías del trust. Ciertamente, en los primeros se encuentra ausente la figura del *beneficiary* (fideicomisario), en cuanto el trust se instituye para la consecución de un objetivo determinado. También en los charitable trust faltan los

beneficiarios o fideicomisarios, y el trustee o fiduciario está obligado a destinar el patrimonio del trust a una finalidad caritativa o de beneficencia.

Ante las problemáticas que surgen del derecho internacional tributario vinculadas a la utilización de las citadas tipologías del trust (fideicomiso), parece evidente cómo las soluciones interpretativas deben ser concordadas funcionalmente con las características intrínsecas de cada tipología del trust. Consecuentemente, resulta imposible delinear un esquema interpretativo de carácter general (es decir, que sea aplicable, en abstracto, a todas las tipologías del trust).

En el presente estudio se prescinde del análisis de las cuestiones relativas a la eventual imposición indirecta aplicable a las transferencias del patrimonio por parte de quien dispone al trustee (a la fiduciaria).

1. Los lineamientos esenciales de la aplicación del Modelo OCDE de Convenio bilateral para evitar la doble imposición sobre la renta de los trusts.

La aplicación general de los convenios bilaterales contra la doble imposición a las rentes a *los trusts*, no es un aspecto que se aborde, de manera específica, en el Modelo de Convenio elaborado por la OCDE.

a) Los "trusts" y la definición de "persona" contenida en el Modelo de la OCDE.

El artículo 1º del Modelo OCDE prevé que el Convenio se aplica a las personas que son residentes en uno a ambos Estados miembros.

La doctrina no es unánime en la inclusión de los trusts (fideicomisos), en la definición de persona, tal como aparece en el artículo 3º, párrafo 1º, letra a), del Modelo OCDE. Según el Modelo, se comprende en la noción de persona a "las personas físicas, las sociedades y cualquier otra asociación de personas (body of persons)". Al respecto podría considerarse que el trust puede ser considerado

como persona para fines fiscales, en tanto encuadra en el concepto de "cualquier asociación de personas". Sin embargo, aun cuando los trusts no se encontrasen comprendidos en la definición de persona, el trustee o los trustees (fiduciaria o fiduciarias), sean estos personas físicas o jurídicas, ciertamente cumplen dicho requisito. También se ha sostenido que un *charitable trust* debería entrar en la noción de *persona* por cuanto el patrimonio, su destino y la ausencia de fideicomisarios o beneficiarios sólo permiten que los derechos y las obligaciones del fideicomiso sean atribuibles a la fiduciaria o fiduciarias (los trustees).

b) La residencia de los trusts en el ámbito del Modelo OCDE.

Para la doctrina mayoritaria, el *trust* (fideicomiso), o *the body of trustees* (el conjunto de fiduciarias), reside en el Estado donde se sitúa la sede de la dirección efectiva (place of effective management); a diferencia de la doctrina minoritaria, en cuyos términos la residencia del trust debe determinarse a partir de la residencia de los trustees (las fiduciarias).

2. La imposición de las utilidades de empresas producidas por un trust en el modelo OCDE.

Un trust puede ejercer una actividad comercial en su Estado de residencia o en cualquier otro país. En tal circunstancia si el trust es calificable como una "empresa de un Estado contratante", resulta aplicable el artículo 7º del Modelo OCDE.

Para aquellos casos en que el beneficiario de un fideicomiso sea una empresa de un Estado contratante que dispone de un establecimiento permanente en el Estado de residencia del fideicomiso o del país donde éste ejerce la actividad de empresa, Australia formuló reserva al artículo 7º del Modelo OCDE, para sujetar a impuesto aquella parte de las rentas de empresa de las cuales un residente de otro Estado contratante sea beneficiario, cuando tales rentas sean obtenidas por una fiduciaria de un fideicomiso en el ejercicio de una actividad de empresa desarrollada en Australia, mediante un establecimiento permanente.

3. La individualización del "beneficial owner" en presencia de un "trust" en el Modelo de la OCDE.

A fin de aplicar los convenios bilaterales para evitar la doble imposición a las rentas de los trusts, para algunos tipos de rentas (particularmente aquellas que están comprendidas en los artículo 10, 11 y 12 del Modelo OCDE que concierne a los dividendos, intereses y cánones, respectivamente), la aplicación del convenio se encuentra subordinada a la condición de que quien perciba dichas rentas sea también el beneficiario efectivo ("beneficial owner"). El Comentario al Modelo OCDE no define lo que debe entenderse por "beneficiario efectivo", limitándose a excluir la configuración de esa figura subjetiva ante la presencia de un intermediario que se sitúe entre el sujeto que paga la renta y el beneficiario efectivo.

En un fideicomiso revocable, el titular de la renta se identifica con el fideicomitente o settlor, mientras que en el fideicomiso irrevocable o no discrecional, el poseedor de la renta puede ser identificado con el beneficiario; mientras que los *trusts* o fideicomisos carentes de beneficiarios (como los *charitable trusts* o aquellos *trusts* de objetivos específicos, cuando sean consentidos por el ordenamiento), deben ser considerados los *beneficial owners* de cualquier tipo de renta obtenida.

4. La imposición de las plusvalías.

En relación con el artículo 13 del Modelo OCDE que trata acerca del régimen impositivo de las plusvalías *capital gains*, es dudosa la individualización del sujeto pasivo (el fideicomitente o el beneficiario), en cabeza del cual son imputables los beneficios que se derivan de la enajenación del patrimonio fideicomitido. El fideicomitente, siendo el propietario del patrimonio segregado y que se encuentra, por tanto, dotado del poder de decidir sobre la enajenación de los bienes de ese patrimonio, es el sujeto pasivo respecto del cual serán

imponibles las plusvalías, a no ser que el fideicomitente actúe en calidad de fiduciario del beneficiario.

Algunos Estados entienden que la enajenación del *beneficial interest* (denominada *posición equitativa*), en un trust, por parte del fideicomisario, puede eludir las disposiciones relativas a la imposición de los bienes inmuebles o de un establecimiento permanente, contenidas en los dos primeros párrafos del artículo 13 del Modelo OCDE. Por dicho motivo, Canadá se ha reservado el derecho de sujetar impositivamente las plusvalías derivadas de la enajenación de los *interests* en un fideicomiso por parte de un beneficiario, cuando el valor del patrimonio fideicomitido derive principalmente de bienes inmuebles situados en Canadá.

5. La imposición del patrimonio.

Más problemática aparece, en cambio, la interpretación del artículo 22, párrafo 4º, del Modelo OCDE. Dicho artículo se aplica a los Estados contratantes cuya normativa tributaria prevé alguna forma de exacción fiscal sobre el patrimonio. Dicha norma dispone que "todos los elementos del capital de un sujeto residente serán sujetos a imposición solamente en aquel Estado". Dicho en términos generales, y sin hacer referencia a una particular tipología del fideicomiso, la duda interpretativa se resume en si el patrimonio administrado por la fiduciaria debe ser considerado patrimonio del fideicomitente o patrimonio del fideicomisario.

6. La calificación convencional de las sumas pactadas por el "trust" a los "beneficiaries".

Un importante problema interpretativo es el referido a la naturaleza de renta de las sumas erogadas por el trust residente en un país diverso del Estado de residencia de los beneficiarios.

Tales transferencias pueden encuadrar en el artículo 21 del Modelo OCDE (otras rentas).

7. La eliminación de la doble imposición.

Con referencia a la aplicación del método del acreditamiento de impuesto o de la exención (Modelo OCDE, art. 23 A y B), en presencia de un *trust,* resulta problemático resolver las situaciones en las cuales el *trustee* residente en un Estado perciba rentas provenientes de otro Estado. En tal circunstancia, se verificaría una triple imposición respectivamente en el Estado de la fuente de la renta, en el Estado de residencia del *trustee* y en el Estado de residencia del *benefficiary.* La existencia de los convenios bilaterales contra la doble imposición, celebrados entre los Estados interesados, debería atenuar la imposición íntegramente aplicable al caso expuesto. La duda radica en saber si el *trustee,* o el *beneficiary,* es el legitimado para beneficiarse con la aplicación del método de acreditamiento del impuesto, o con el de la exención, a fin de evitar la doble imposición de la renta.

8. Regulación del fideicomiso en México.

Los artículos 381, 382, 383, 384, 386, 388, 389, 390, 391, 395, 396, 397 y 398 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintisiete de agosto de mil novecientos treinta y dos (última reforma publicada el veinte de agosto de dos mil ocho), establecen lo siguiente:

> ***"Artículo 381.- En virtud del fideicomiso, el fideicomitente transmite a una institución fiduciaria la propiedad o la titularidad de uno o más bienes o derechos, según sea el caso, para ser destinados a fines lícitos y determinados, encomendando la realización de dichos fines a la propia institución fiduciaria"***

> ***"Artículo 382.- Pueden ser fideicomisarios las personas que tengan la capacidad necesaria para recibir el provecho que el fideicomiso implica.***

El fideicomisario podrá ser designado por el fideicomitente en el acto constitutivo del fideicomiso o en un acto posterior.

El fideicomiso será válido aunque se constituya sin señalar fideicomisario, siempre que su fin sea lícito y determinado, y conste la aceptación del encargo por parte del fiduciario.

Es nulo el fideicomiso que se constituye a favor del fiduciario, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente, y en las demás disposiciones legales aplicables.

La institución fiduciaria podrá ser fideicomisaria en los fideicomisos que tengan por fin servir como instrumentos de pago de obligaciones incumplidas, en el caso de créditos otorgados por la propia institución para la realización de actividades empresariales. En este supuesto, las partes deberán convenir los términos y condiciones para dirimir posibles conflictos de intereses".

"Artículo 383.- El fideicomitente puede designar varios fideicomisarios para que reciban simultánea o sucesivamente el provecho del fideicomiso, salvo el caso de la fracción II del artículo 394.

Cuando sean dos o más fideicomisarios y deba consultarse su voluntad, en cuanto no esté previsto en el fideicomiso, las decisiones se tomarán por mayoría de votos computados por representaciones y no por personas. En caso de empate, decidirá el juez de primera instancia del lugar del domicilio del fiduciario".

"Artículo 384.- Sólo pueden ser fideicomitentes las personas con capacidad para transmitir la propiedad o la titularidad de los bienes o derechos objeto del fideicomiso, según sea el caso, así como las autoridades judiciales o administrativas competentes para ello".

"Artículo 385.- Sólo pueden ser instituciones fiduciarias las expresamente autorizadas para ello conforme a la ley.

En el fideicomiso podrán intervenir varias instituciones fiduciarias para que conjunta o sucesivamente desempeñen el cargo de fiduciario, estableciendo el orden y las condiciones en que hayan de substituirse.

Salvo lo que se prevea en el fideicomiso, cuando por renuncia o remoción la institución fiduciaria concluya el desempeño de su cargo, deberá designarse a otra institución fiduciaria que la substituya. Si no fuere posible esta substitución, el fideicomiso se dará por extinguido".

"Artículo 386.- Pueden ser objeto de fideicomiso toda clase de bienes y derechos, salvo aquellos que, conforme a la ley, sean estrictamente personales de su titular.

Los bienes que se den en fideicomiso se considerarán afectos al fin a que se destinan y, en consecuencia, sólo podrán ejercitarse respecto a ellos los derechos y acciones que al mencionado fin se refieran, salvo los que expresamente se reserve el fideicomitente, los que para él deriven del fideicomiso mismo o los adquiridos legalmente respecto de tales bienes, con anterioridad a la constitución del fideicomiso, por el fideicomisario o por terceros. La institución fiduciaria deberá registrar contablemente dichos bienes o derechos y mantenerlos en forma separada de sus activos de libre disponibilidad.

El fideicomiso constituido en fraude de terceros, podrá en todo tiempo ser atacado de nulidad por los interesados".

"Artículo 388.- El fideicomiso cuyo objeto recaiga en bienes inmuebles, deberá inscribirse en la Sección de la Propiedad del

Registro Público del lugar en que los bienes estén ubicados. El fideicomiso surtirá efectos contra tercero, en el caso de este artículo, desde la fecha de inscripción en el Registro".

"Artículo 389.- El fideicomiso cuyo objeto recaiga en bienes muebles, surtirá efectos contra tercero desde la fecha en que se cumplan los requisitos siguientes:

I.- Si se tratare de un crédito no negociable o de un derecho personal, desde que el fideicomiso fuere notificado al deudor;

II.- Si se tratare de un título nominativo, desde que éste se endose a la institución fiduciaria y se haga constar en los registros del emisor, en su caso;

III.- Si se tratare de cosa corpórea o de títulos al portador, desde que estén en poder de la institución fiduciaria".

"Artículo 390.- El fideicomisario tendrá, además de los derechos que se le concedan por virtud del acto constitutivo del fideicomiso, el de exigir su cumplimiento a la institución fiduciaria; el de atacar la validez de los actos que ésta cometa en su perjuicio, de mala fe o en exceso de las facultades que por virtud del acto constitutivo o de la ley le correspondan, y cuando ello sea procedente, el de reivindicar los bienes que a consecuencia de esos actos hayan salido del patrimonio objeto del fideicomiso.

Cuando no exista fideicomisario determinado o cuando éste sea incapaz, los derechos a que se refiere el párrafo anterior, corresponderán al que ejerza la patria potestad, al tutor o al Ministerio Público, según el caso".

"Artículo 391.- La institución fiduciaria tendrá todos los derechos y acciones que se requieran para el cumplimiento del fideicomiso, salvo las normas o limitaciones que se establezcan al

efecto, al constituirse el mismo; estará obligada a cumplir dicho fideicomiso conforme al acto constitutivo; no podrá excusarse o renunciar su encargo sino por causas graves a juicio de un Juez de Primera Instancia del lugar de su domicilio, y deberá obrar siempre como buen padre de familia, siendo responsable de las pérdidas o menoscabos que los bienes sufran por su culpa".

Del fideicomiso de garantía

"Artículo 395.- Sólo podrán actuar como fiduciarias de los fideicomisos que tengan como fin garantizar al fideicomisario el cumplimiento de una obligación y su preferencia en el pago, previstos en esta Sección Segunda, las instituciones y sociedades siguientes:

I.- Instituciones de crédito;

II.- Instituciones de seguros;

III.- Instituciones de fianzas;

IV.- Casas de bolsa;

V. Sociedades financieras de objeto múltiple a que se refiere el artículo 87-B de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito;

VI. Almacenes generales de depósito, y

VII. Uniones de crédito.

Las instituciones fiduciarias a que se refieren las fracciones II a IV y VI de este artículo, se sujetarán a lo que dispone el artículo 85 Bis de la Ley de Instituciones de Crédito".

"Artículo 396.- Las instituciones y sociedades mencionadas en el artículo anterior, podrán reunir la calidad de fiduciarias y fideicomisarias, tratándose de fideicomisos cuyo fin sea garantizar obligaciones a su favor. En este supuesto, las partes deberán

convenir los términos y condiciones para dirimir posibles conflictos de intereses".

"Artículo 397.- Cuando así se señale, un mismo fideicomiso podrá ser utilizado para garantizar simultánea o sucesivamente diferentes obligaciones que el fideicomitente contraiga, con un mismo o distintos acreedores, a cuyo efecto cada fideicomisario estará obligado a notificar a la institución fiduciaria que la obligación a su favor ha quedado extinguida, en cuyo caso quedarán sin efectos los derechos que respecto de él se derivan del fideicomiso. La notificación deberá entregarse mediante fedatario público a más tardar a los cinco días hábiles siguientes a la fecha en la que se reciba el pago.

A partir del momento en que el fiduciario reciba la mencionada notificación, el fideicomitente podrá designar un nuevo fideicomisario o manifestar a la institución fiduciaria que se ha realizado el fin para el cual fue constituido el fideicomiso.

El fideicomisario que no entregue oportunamente al fiduciario la notificación a que se refiere este artículo, resarcirá al fideicomitente los daños y perjuicios que con ello le ocasione".

"Artículo 398.- Tratándose de fideicomisos de garantía sobre bienes muebles, las partes podrán convenir que el o los fideicomitentes tendrán derecho a:

I.- Hacer uso de los bienes fideicomitidos, los combinen o empleen en la fabricación de otros bienes, siempre y cuando en estos dos últimos supuestos su valor no disminuya y los bienes producidos pasen a formar parte del fideicomiso de garantía en cuestión;

II.- Percibir y utilizar los frutos y productos de los bienes fideicomitidos, y

III.- Instruir al fiduciario la enajenación de los bienes fideicomitidos, sin responsabilidad para éste, siempre y cuando dicha enajenación sea acorde con el curso normal de las actividades del fideicomitente. En estos casos cesarán los efectos de la garantía fiduciaria y los derechos de persecución con relación a los adquirentes de buena fe, quedando afectos al fideicomiso los bienes o derechos que el fiduciario reciba o tenga derecho a recibir en pago por la enajenación de los referidos bienes.

El derecho que tengan el o los fideicomitentes para instruir al fiduciario la enajenación de los bienes muebles materia del fideicomiso conforme al párrafo anterior, quedará extinguido desde el momento en que se inicie el procedimiento previsto en el artículo 403 de esta Ley, o bien cuando el fiduciario tenga conocimiento del inicio de cualquiera de los procedimientos de ejecución previstos en el Libro Quinto Título Tercero Bis del Código de Comercio".

Los artículos transcritos permiten definir al fideicomiso como un contrato por virtud del cual el fideicomitente transfiere a una institución fiduciaria una parte de sus bienes para el cumplimiento de un fin determinado, y que los bienes dados en fideicomiso integran un patrimonio autónomo, distinto del de las personas que intervienen en su creación (fideicomitente, fiduciario y/o fideicomisario), pues al estar destinados a un fin específico, quedan fuera de los derechos que en lo individual hubiesen tenido las partes que intervienen en su creación, tan es así, que la propia fiduciaria debe registrar contablemente y mantener en forma separada de sus activos los bienes y derechos fideicomitidos conforme al artículo 386 de la ley citada.

Además, el fideicomiso implica la transmisión de los derechos o de la propiedad de los bienes dados en fideicomiso, al referir el indicado artículo 381 que: ***"En virtud del fideicomiso, el fideicomitente transmite a una institución***

fiduciaria la propiedad o la titularidad de uno o más bienes o derechos… ”, con ello prevé que la transmisión de los derechos o propiedad de las cosas debe ajustarse a los términos de la legislación común, y tal dominio es especial, ya que el fiduciario no puede disfrutarlos en beneficio propio, sino del fideicomisario.

Es el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente el que señala a quién corresponde el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del fideicomiso, y quién puede acreditar los impuestos pagados en el extranjero, al establecer lo siguiente:

> ***“Artículo 13. Cuando se realicen actividades empresariales a través de un fideicomiso, la fiduciaria determinará en los términos del Título II de esta Ley, el resultado o la pérdida fiscal de dichas actividades en cada ejercicio y cumplirá por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en esta Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales.***
>
> ***Los fideicomisarios acumularán a sus demás ingresos del ejercicio, la parte del resultado fiscal de dicho ejercicio derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso que les corresponda, de acuerdo con lo estipulado en el contrato de fideicomiso y acreditarán en esa proporción el monto de los pagos provisionales efectuados por el fiduciario. La pérdida fiscal derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso sólo podrá ser disminuida de las utilidades fiscales de ejercicios posteriores derivadas de las actividades realizadas a través de ese mismo fideicomiso en los términos del Capítulo V del Título II de esta Ley.***
>
> ***Cuando haya pérdidas fiscales pendientes de disminuir al extinguirse el fideicomiso, el saldo actualizado de dichas pérdidas se distribuirá entre los fideicomisarios en la proporción que les corresponda conforme a lo pactado en el contrato de fideicomiso y podrán deducirlo en el ejercicio en que se extinga el fideicomiso***

hasta por el monto actualizado de sus aportaciones al fideicomiso que no recupere cada uno de los fideicomisarios en lo individual.

Para los efectos del párrafo anterior, la fiduciaria deberá llevar una cuenta de capital de aportación por cada uno de los fideicomisarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 89 de esta Ley, en la que se registrarán las aportaciones en efectivo y en bienes que haga al fideicomiso cada uno de ellos.

Las entregas de efectivo o bienes provenientes del fideicomiso que la fiduciaria haga a los fideicomisarios se considerarán reembolsos de capital aportado hasta que se recupere dicho capital y disminuirán el saldo de cada una de las cuentas individuales de capital de aportación que lleve la fiduciaria por cada uno de los fideicomisarios hasta que se agote el saldo de cada una de dichas cuentas.

Para los efectos de determinar la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso, dentro de las deducciones se incluirá la que corresponda a los bienes aportados al fideicomiso por el fideicomitente cuando sea a su vez fideicomisario y no reciba contraprestación alguna en efectivo u otros bienes por ellos, considerando como costo de adquisición de los mismos el monto original de la inversión actualizado aún no deducido o el costo promedio por acción, según el bien de que se trate, que tenga el fideicomitente al momento de su aportación al fideicomiso y ese mismo costo de adquisición deberá registrarse en la contabilidad del fideicomiso y en la cuenta de capital de aportación de quien corresponda. El fideicomitente que aporte los bienes a que se refiere este párrafo no podrá efectuar la deducción de dichos bienes en la determinación de sus utilidades o pérdidas fiscales derivadas de sus demás actividades.

Cuando los bienes aportados al fideicomiso a los que se refiere el párrafo anterior se regresen a los fideicomitentes que los aportaron, los mismos se considerarán reintegrados al valor fiscal que tengan en la contabilidad del fideicomiso al momento en que sean regresados y en ese mismo valor se considerarán readquiridos por las personas que los aportaron.

Los pagos provisionales del impuesto sobre la renta correspondientes a las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso se calcularán de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 14 de esta Ley. En el primer año de calendario de operaciones del fideicomiso o cuando no resulte coeficiente de utilidad conforme a lo anterior, se considerará como coeficiente de utilidad para los efectos de los pagos provisionales, el que corresponda en los términos del artículo 90 de esta Ley a la actividad preponderante que se realice mediante el fideicomiso. Para tales efectos, la fiduciaria presentará una declaración por sus propias actividades y otra por cada uno de los fideicomisos.

Cuando alguno de los fideicomisarios sea persona física residente en México, considerará como ingresos por actividades empresariales la parte del resultado o la utilidad fiscal derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso que le corresponda de acuerdo con lo pactado en el contrato.

Se considera que los residentes en el extranjero que sean fideicomisarios tienen establecimiento permanente en México por las actividades empresariales realizadas en el país a través del fideicomiso y deberán presentar su declaración anual del impuesto sobre la renta por la parte que les corresponda del resultado o la utilidad fiscal del ejercicio derivada de dichas actividades.

En los casos en que no se hayan designado fideicomisarios o éstos no puedan identificarse, se entenderá que las actividades

empresariales realizadas a través del fideicomiso las realiza el fideicomitente.

Los fideicomisarios o, en su caso, el fideicomitente, responderán por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir la fiduciaria".

En el artículo 2º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se define al establecimiento permanente, para efectos de esa ley, como cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes, y como ejemplos de esa definición señala, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales. Además, en caso de que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.

De esta manera corresponde a los beneficiarios el acreditamiento de los impuestos pagados en el extranjero, y el beneficio de la exención, a fin de evitar la doble imposición de la renta, de conformidad con los tratados internacionales de los que México sea parte.

F). El tratamiento discriminatorio en el Modelo de la OCDE.

1. Contenido, eficacia e interpretación.

Con la elaboración de un modelo uniforme de convenio para evitar la doble imposición, por parte de la Sociedad de las Naciones y, posteriormente, por la OCDE, se consagró una norma precisa que resulta de fundamental importancia en el derecho tributario internacional. El artículo 24 del Modelo de la OCDE, aun sin prever una prohibición general de discriminación, propone una condición esencial

del desarrollo ordenado de las relaciones económicas transfronterizas, en el ámbito de las reglamentaciones convencionales bilaterales.

La prohibición de tratamiento fiscal discriminatorio prevista por el Modelo OCDE está dirigida a los ciudadanos, los apátridas, las empresas y los establecimientos permanentes pertenecientes a los Estados que celebran un convenio internacional para evitar la doble imposición. Cada una de las disposiciones particulares previstas en el artículo 24, que se refieren a sujetos y hechos típicos diferentes, no es alternativa ni preferencial respecto de las otras. De todos modos, la aplicación directa de este precepto internacional queda subordinada a las diferentes modalidades con que cada ordenamiento interno está condicionado de recibirlo.

La mayor parte de los acuerdos para evitar doble imposición incluyen la prohibición de discriminación fiscal prevista en el artículo 24 del Modelo OCDE. Sin embargo, en algunos casos en los que no se prevé dicha norma, se aplica la cláusula de la nación más favorecida prevista por otros acuerdos (cfr., por ejemplo, el artículo 8º del Acuerdo de Amistad, Comercio y Navegación entre Italia y Alemania de veintiuno de noviembre de mil novecientos cincuenta y siete). Sobre la base de esta cláusula, los residentes en un Estado contratante no pueden estar sujetos, en otro Estado contratante, a un gravamen fiscal de mayor incidencia a quienes se encuentran en aquel Estado, pero que residen en un tercer Estado. Generalmente no se atribuye relevancia decisiva a la prohibición de discriminación prevista en los acuerdos internacionales y la jurisprudencia nacional casi siempre ha rechazado las instancias basadas sobre la cláusula de la nación más favorecida.

Luego, no existe una prohibición de discriminación fiscal universalmente reconocida, ni puede teorizarse en este sentido la existencia de una regla consuetudinaria de nivel internacional. Además, ningún principio previsto por el *ius non scriptum* puede ir en contra del derecho soberano de un Estado de instituir un impuesto más gravoso sobre un producto extranjero o sobre la renta producida por un sujeto extranjero.

2. La discriminación en relación con los establecimientos permanentes (art. 24, párr. 3º).

El párrafo tercero extiende el principio de no discriminación a la articulación de la misma organización empresarial en el territorio de los otros Estados contratantes. En efecto, se refiere a la situación de una empresa de uno de los Estados contratantes que dispone de un establecimiento permanente en otro Estado contratante; el régimen fiscal previsto para este último no puede ser menos favorable que el reservado a las empresas del primer Estado que desarrollan la misma actividad.

Con lo anterior, se ha querido establecer que la determinación de la renta de un establecimiento permanente de una empresa extranjera debe efectuarse de igual manera que la prevista para las empresas nacionales y que, por ende, deben concederse las deducciones normales por concepto de gastos generales. La extensión explícita del principio de no discriminación, incluso al tratamiento de los establecimientos permanentes, constituye un elemento de mayor seguridad para las empresas en la expansión de su actividad internacional.

3. La concesión de facilidades a las empresas extranjeras previstas en el artículo 24 y las normas comunitarias antidiscriminatorias.

El párrafo cuarto, en cambio, se refiere a los intereses, los *royalties* y a los demás pagos efectuados por una empresa de un Estado contratante a un residente de otro Estado contratante; su deducibilidad en el cálculo de la base imponible debe ser reconocida bajo las mismas condiciones que serían consentidas si fuesen pagados a un residente del primer Estado contratante.

Conviene anotar que el sexto párrafo permite la aplicación de las disposiciones del artículo 24 del Modelo OCDE a los tributos de toda naturaleza o denominación, inclusive a los tributos locales discriminatorios en relación con contribuyentes extranjeros.

4. Interpretación de principio de no discriminación.

El principio de no discriminación, como se ha visto, aplica a una serie de situaciones diversas, aptas para expresar una disparidad de tratamiento fiscal aplicada por un Estado en perjuicio de sujetos pertenecientes a otro Estado. La correcta metodología interpretativa de los convenios para evitar doble imposición, basadas en el Modelo OCDE, se informa en la regla general de la "armonía de las decisiones". Esta regla impone que se adopte la interpretación idónea para llegar a un resultado que tenga la mayor probabilidad de ser acogido por ambos Estados Contratantes. El caso del texto de un convenio, presenta particulares problemas interpretativos, cuya solución supone el recurso al modelo en su texto original, sólo cuando las partes así lo hubieran convenido, explícitamente, en el marco del convenio bilateral.

De todos modos, la extensión de las disposiciones del artículo 24 es más incierta que la de los otros artículos del Modelo OCDE y, las consecuencias de una aplicación analógica de la cláusula de no discriminación inducen a algunos Estados a oponerse a la inserción de su previsión expresa en los textos de los convenios. Mientras que no existe duda alguna de que la interpretación extensiva de dicha disposición sea admitida, en cuanto la misma consiste en la elección de uno de los posibles resultados de la interpretación, obteniendo un resultado más amplio que el de la interpretación literal; en cambio, resulta fundada la cuestión referida a la admisión de la analogía, que presupone que se haya completado el procedimiento hermenéutico.

El método interpretativo de las normas que prohíben la discriminación se informa generalmente por el criterio de *"la moderación y la razonabilidad",* que permite comprender, al mismo tiempo, las razones evidenciadas por la jurisprudencia interna y los límites insuperables de los alcances de la norma, que no puede extenderse a situaciones discriminatorias diferentes de las previstas explícitamente por la norma internacional. En efecto, tal limitación excluye precisamente la aplicación analógica de la prohibición impuesta por el artículo 24, que regula las relaciones entre los Estados contratantes y es inherente

únicamente a los contribuyentes pertenecientes a los dos Estados contratantes. La norma, basada sobre el principio de reciprocidad, reconoce, por tanto, un derecho a los contribuyentes que se encuentran en las situaciones discriminatorias previstas en el acuerdo celebrado por los Estados contratantes y no es susceptible de aplicación por analogía en relación a los demás contribuyentes.

Las cláusulas anti-abuso, anti-elusión y anti-evasión previstas por los Estados contratantes en los acuerdos internacionales, son consideradas como procedimientos que no discrepan con el artículo 24. En cambio, la situación es diferente cuando dichos fines se persiguen por normas tributarias internas que pueden ser genéricas o específicas, las que se convierten en discriminatorias solamente si se verifican en las condiciones previstas por el artículo 24. En consecuencia, en estos casos, se determina la prioridad de la norma tributaria internacional respecto de la regla interna, que resulta particularmente restrictiva.

5. La discriminación derivada de la falta de extensión de los beneficios previstos en los acuerdos bilaterales para evitar doble imposición.

Las normas convencionales en materia fiscal entre dos o más Estados de un bloque o unión económica, y entre estos y terceros países, por su contenido pueden contrastar y, en forma particular, con los principios referidos a la libertad de circulación y a la no discriminación.

El artículo 24 de la OCDE, basado sobre la reciprocidad, tiene eficacia en las controversias entre los países que celebren un convenio internacional para evitar la doble imposición, y permite la eliminación de la discriminación fiscal solamente entre los sujetos que sean parte. En consecuencia, los derechos y obligaciones de un convenio internacional solamente surgen mediante alguna forma de participación de los terceros en el convenio, siempre y cuando exista una cláusula de adhesión o acceso, que permita a Estados contratantes originarios participar, a título pleno, del acuerdo mediante una declaración de voluntad. En los casos donde falte esta cláusula, deberá demostrarse que las facilidades a favor del tercer Estado sean aceptadas por este último. En defecto de dicha

participación, no concurriendo el acuerdo de voluntades, actúa el principio consuetudinario de la ineficiencia de los tratados frente a los Estados no contratantes (pacta tertiis nec nocent nec prosunt).

En lo que se refiere a los acuerdos en los que se prevé la orden de ejecución para la adaptación del derecho interno al convencional, las disposiciones más favorables contenidas en el Tratado para la integración de una unión económica, pueden ser invocadas por un Estado extraño a él, no obstante que el compromiso haya sido asumido en relación con otros países. Se trata, en efecto, no de atribuir al acuerdo una eficacia en las relaciones con los terceros que queda excluida con fundamento en el principio *pacta nocent nec prosunt,* sino más bien de aplicar la norma internacional una vez que se hace norma interna y en cuanto tal se invoca ante los órganos jurisdiccionales por los sujetos que actúan en los ordenamientos de los dos países contratantes. Esto, obviamente, no comprende los casos en que el acuerdo prevé expresamente su aplicación sólo frente a los residentes en los dos países contratantes (ver artículo 1º del Modelo OCDE de Convenios para evitar la doble imposición fiscal).

La discrepancia entre los principios fundamentales previstos en el Tratado que da origen a una unión económica puede verificarse cuando, mediante un convenio para evitar la doble imposición, concluido entre un país miembro y un tercer país o entre dos países miembros, se excluyan automáticamente de las ventajas fiscales los ciudadanos de otro país miembro que no hayan celebrado con los Estados contratantes, un acuerdo bilateral en materia fiscal o lo hayan celebrado previendo disposiciones diferentes. El fenómeno es conocido como "discriminación horizontal", en cuanto el tratamiento diferenciado no se verifica entre ciudadanos residentes y no residentes de un país para favorecer a los primeros, sino entre diversos no residentes pertenecientes a distintos Estados. No obstante, es necesario que los dos sujetos no residentes que poseen responsabilidad fiscal limitada, se encuentren en una situación comparable derivada de la vinculación común con el derecho de un mismo Estado. Dos situaciones diferentes podrán ser comparadas sólo tomando en consideración

todas las normas fiscales de un ordenamiento jurídico que regulan aquel hecho típico concreto.

La violación al principio de no discriminación acontece generalmente en ausencia de justificaciones que permitan legitimar la falta de reconocimiento de los beneficios, previstos por los acuerdos bilaterales, en relación con los ciudadanos que no residen en los países contratantes, sino en otro Estado miembro de la unión económica[183].

G). El abuso en los convenios internacionales en materia fiscal.

El Modelo de convenio de la OCDE dedica al fenómeno del abuso de los convenios internacionales en materia fiscal una sección dentro del Comentario al artículo 1º y una serie de párrafos del Comentario a los artículos 10, 11 y 12 (con relación al concepto de beneficial owner), y el artículo 17 (para las sociedades rent-a-star).

El treaty shopping indica el uso de un convenio de doble imposición por una persona jurídica, física o sujeto de derecho que, con propiedad, carece de legitimidad para hacerlo. El uso impropio de un tratado consiste en la situación que se produce cuando un residente en un tercer Estado que no es parte contratante establece una persona jurídica o entidad dentro de uno de los estados que celebraron el tratado, para obtener ventajas de sus disposiciones.

El sujeto busca, al amparo de un convenio de doble imposición (en adelante CDI), que no le sería aplicable, el resultado fiscal más favorable. La forma de realización consiste en la constitución de una persona jurídica o entidad en alguno de los Estados contratantes, cuando el beneficiario efectivo no es residente en ninguno de ellos. La mutua limitación del poder tributario entre los Estados

---

[183] Cfr. AMATUCCI, FABRIZIO: *"El Tratamiento Discriminatorio en el Modelo OCDE (art. 24)";* en UCKMAR, VÍCTOR, et alii: *"Curso de Derecho Tributario Internacional"*, Tomo II, traducción de Cristian J. Billardi y Juan O. Zanotti Aichino, Editorial Temis, S.A., 2003. Bogotá, Colombia, pp. 59-96.

contratantes crea una ventaja no deseada a un residente de un tercer Estado que, obviamente, no puede ser tenido en cuenta en el marco bilateral del CDI; vehículo de beneficios fiscales exclusivamente para los residentes de los Estados contratantes. En otras palabras, un tratado bilateral entre dos Estados no puede interpretarse como un tratado con el mundo.

El presupuesto de hecho del abuso de convenio consiste, entonces, en la existencia de una sociedad aparente en uno de los Estados contratantes que obtiene la renta convenida, porque presenta características de residencia o domicilio de las que efectivamente carece, puesto que su accionista principal o de control reside o se domicilia en un tercer Estado que no forma parte del acuerdo bilateral.

La sociedad aparente constituida es un ejercicio de simulación. Se manifiesta como real aunque no es real, porque los requisitos societarios y de empresa verificables, en la generalidad de los casos, están ausentes en el caso concreto.

El problema es de calificación, que no de interpretación normativa, partiendo de las circunstancias de hecho que inspiran la actividad de la sociedad aparenta. La Administración del Estado donde reside debe establecer su naturaleza con carácter previo, para señalar su idoneidad al amparo del convenio. Pero una vez calificada la sociedad, será necesario interpretar las normas del CDI para establecer la exclusión o inclusión de los beneficios que reserva.

En primer lugar, el principio *pacta sunt servanda* consistente en afirmar que las ventajas del CDI deben asegurar incluso a quien hace uso impropio o incorrecto, a menos que contenga cláusulas de salvaguardia que lo impidan.

En segundo lugar, las cláusulas de salvaguardia complementarán, en su caso, la calificación previa con interpretación jurídica, determinando la aplicación del CDI al sujeto interesado.

1. La indecisión de la OCDE en la defensa de criterios antiabuso.

La actual orientación de la OCDE puede reputarse, por lo menos, como incierta. En su posición mayoritaria estima que las disposiciones antielusivas locales no sólo son incompatibles con el espíritu de los convenios, sino que además, autoriza a las Administraciones tributarias a contraponer el criterio según el cual el fondo prevalece sobre la forma en presencia de un abuso de tratado. Aún más, podrían descartarse unilateralmente los beneficios del CDI cuando el fiduciario o representante en uno de los Estados contratantes deriva renta desde el otro Estado contratante en nombre y para crear ventajas fiscales a un residente de un tercer Estado.

Hay dos elementos polémicos en la posición de la OCDE. Por un lado, el recurso a un criterio interpretativo de la substancia-forma, cuya referencia inmediata es el criterio de la realidad económica y, por otro, la entronización de la desobediencia convencional internacional por obra de la calificación e interpretación de las instituciones legales nacionales.

2. Las cláusulas antiabuso propuestas por la OCDE.

La OCDE introdujo en su Comentario al artículo 1º del Modelo de Convenio, su preocupación por el uso inadecuado de los tratados para evitar la doble imposición. Así, la OCDE afirma que el uso impropio podría darse, por ejemplo, si una persona, residente o no en uno de los Estados contratantes, actúa a través de una persona jurídica creada en un Estado con el propósito prevalente o exclusivo de obtener ventajas del tratado de las que no dispone dicha entidad directamente.

La OCDE incorporó, en 1992, a sus Comentarios de Modelo de Convenio, un catálogo de medidas sugeridas a los negociadores de los convenios para evitar la doble tributación, para definir los supuestos que pudieran contemplarse como abuso de tratado.

Las disposiciones sugeridas son:

- El método del levantamiento del velo.

- El método contra la erosión de la base imponible.
- El método de exclusión.
- El método de sujeción al impuesto.
- El método de la buena fe.

El método de levantamiento del velo (look-through) es una construcción de la jurisprudencia y de la ley, integrada al sistema jurídico del common law, particularmente complicada, porque supone generalizar el desconocimiento de la personalidad jurídica en un grupo de casos que normalmente se resuelve en fraude a la ley, y no en abuso de derecho. Parte del análisis del abuso de las formas y de la simulación.

El método contra la erosión de la base imponible descarta los beneficios del CDI cuando una sociedad controlada por no residentes aplica una proporción substancial de la renta obtenida para satisfacer obligaciones con sus accionistas o vinculados, en concepto de intereses, por préstamos e intereses recibidos de ellos; cánones por el empleo de licencias de propiedad de los mismos; rentas por bienes inmuebles de su propiedad; gastos de promoción, publicidad, viajes, etcétera. Con ello se pretende obstaculizar que la renta de la sociedad aparente sea absorbida por los pagos a los accionistas o personas vinculadas, en la forma de gastos deducibles de la actividad empresarial.

El método de exclusión significa que quedan fuera del CDI aquellas sociedades o entidades reconocidas por algunos Estados signatarios que gozan de un régimen fiscal privilegiado o que están domiciliadas en un área fiscal de privilegio.

Se trata de sociedades que gozan de ventajas fiscales plenas, por lo que su tratamiento en el Estado de residencia es como si no fueran residentes.

El método de sujeción al impuesto significa conceder los beneficios del CDI sólo a las sociedades cuya renta derivada de un Estado está realmente sujeta a

impuesto en el otro Estado, asegurando que la eliminación de la doble imposición no se convierta en doble exención en ambos Estados.

El fundamento radica en que el reparto de potestad impositiva entre ambos Estados exige que el Estado de la fuente otorgue un beneficio fiscal sobre algunos rendimientos bajo la condición que se grave en el Estado de residencia del receptor.

El método de la buena fe se basa en establecer indicaciones que permitan discernir entre las actividades empresariales meritorias de la protección del tratado y aquellas que no lo son. Estos requisitos pueden atender al propósito o finalidad principal extrafiscal de la sociedad para rechazar la pura finalidad fiscal (motive test); la realización de la actividad empresarial substantiva en el Estado de residencia y obtener rentas en el otro Estado vinculadas con la misma (activity test); que la reducción de los impuestos en el Estado de la fuente no es superior al impuesto efectivamente pagado en el Estado de residencia (amount-of-tax-test); si las acciones de una sociedad residente en alguno de los Estados se cotizan en uno de los mercados de valores reconocidos (stock exchange test); cuando las acciones de una sociedad pertenecen a no residentes que, a su turno, están en un Estado tercero que tiene CDI con el Estado de la fuente (alternative relief provisión).

En suma, las cláusulas de buena fe legitiman el goce de los beneficios del CDI para la sociedad que puede demostrar su finalidad extrafiscal, o que está empeñada en actividad real y efectiva de empresa en su Estado de residencia o que los impuestos satisfechos en su Estado superan la cuantía de los beneficios fiscales que solicita, o sus acciones se cotizan en un mercado de valores reconocido, o los accionistas no residentes se hallan en un Estado que tiene un

CDI con el Estado de la fuente similar al que signó el Estado de residencia de la sociedad[184].

H). La consideración de los paraísos fiscales y su evolución.

Los Estados que adoptan un sistema fiscal de privilegio gozan también de un derecho societario y un derecho bancario muy simplificado. Esta simplificación, muy frecuentemente se extiende también al derecho penal en lo que se refiere a los delitos contra el patrimonio y la administración pública.

En consecuencia, se habla de paraísos "fiscales" cuando se quiere hacer referencia a los Estados que no tienen impuestos a las rentas, o los aplican con tasas muy bajas. Pero también se debe hablar de paraísos "societarios", si los mismos Estados prevén la posibilidad de constituir en su territorio sociedades de capital sin más formalidades (por ejemplo, la ausencia de un capital social mínimo, la posibilidad de tener acciones al portador, la ausencia de límites al endeudamiento en mayor medida respecto al capital social, la ausencia de la obligación de designar administradores que sean personas físicas, así como la de certificar y depositar el balance, etcétera).

También resulta oportuno hablar de paraísos "bancarios", si los mismos Estados otorgan en su territorio la autorización para ejercer la actividad bancaria, y financiera en general, sin exigir estrictos requisitos patrimoniales y de confiabilidad y, sobre todo, sin garantizar el secreto bancario que se impulsa a punto tal de que el mismo banco no sabe quién es el beneficiario económico de la cuenta que ahí se ha abierto.

El cuadro se puede completar con la clasificación de paraíso "penal", si a las simplificaciones ya mencionadas se les agrega un sistema penal que no prevé los delitos de evasión fiscal, de falsificación de balance, de *insider trading*, de

---

[184] Cfr. ROSEMBUJ, TULIO: *"El Abuso de Tratado";* en UCKMAR, VÍCTOR, et alii: *"Curso de Derecho Tributario Internacional"*¸ Tomo II, traducción de Cristian J. Billardi y Juan O. Zanotti Aichino, Editorial Temis, S.A., 2003. Bogotá, Colombia, pp. 155-180.

corrupción y, por ende, de "reciclaje", donde las figuras citadas constituyen delitos-presupuesto.

Actualmente existe una postura no coordinada, basada en la difusión de medidas unilaterales, tendentes a desalentar su utilización para obtener ahorros fiscales (de aquí la práctica de emplear el término "paraísos fiscales" también para designar a los Estados que tienen un derecho societario, bancario y penal simplificado).

1. Los informes OCDE "Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue" y "The OCDE's Project on Harmful Tax Practice".

El informe de la OCDE en material de competencia fiscal perjudicial, aprobado el nueve de abril de 1998, adopta una serie de recomendaciones dirigidas a los Estados miembros, y encarga al Comité de Asuntos Fiscales continuar su actividad en esta materia específica y abrir un diálogo con los Estados que no son miembros de la Organización: entre los países miembros de la Organización, solamente Luxemburgo y Suiza se negaron (en todo o en parte) a aprobar el Informe y a adoptar las recomendaciones.

Corresponde evidenciar, de manera preliminar, que el análisis efectuado en el Informe OCDE –que se examina- está bien delimitado bajo el aspecto objetivo; de hecho, no se considera todas las medidas fiscales de los diferentes países que inciden (o pueden incidir) sobre la localización de las actividades empresariales, sino únicamente las medidas fiscales (fuertemente) ventajosas referidas a las rentas producidas por actividades que –por su propia naturaleza- se prestan perfectamente para ser transferidas de un Estado a otro sin ninguna dificultad (mobile activities).

Para verificar si un determinado país constituye o no un paraíso fiscal, el punto de partida obligado –según el Informe que se examina-, es verificar si el Estado recauda o no los impuestos, o si el nivel de imposición es meramente nominal y, paralelamente, debe verificarse si el Estado en cuestión se ofrece, o es unánimemente considerado, como una jurisdicción utilizable por los sujetos no

residentes para escapar de la imposición propia del Estado de procedencia; ya en presencia de estas dos condiciones, se puede presumir –también según el Informe- que el Estado en cuestión es un paraíso fiscal.

Otros elementos clave que podrían utilizarse para confirmar la existencia de un paraíso fiscal, son los siguientes:

1. La presencia de normas o prácticas administrativas que obstaculicen el intercambio de información con otros Estados, con relación a los sujetos que se benefician con la imposición reducida o nula;

2. La ausencia absoluta de transparencia;

3. La ausencia de disposiciones internas que requieran que la actividad manifestada por el sujeto sea efectiva, de donde se deduce que –asentándose sobre la variable fiscal- el Estado se propone "conducir" a su territorio inversiones y capitales generados en otra parte.

a. Las recomendaciones de la OCDE.

Las recomendaciones formuladas por la OCDE a los países adherentes son 19, que pueden subdividirse en tres grandes "macro-categorías", a saber:

- Recomendaciones concernientes a las legislaciones y a las prácticas tributarias internas.
- Recomendaciones referidas a los convenios internacionales para evitar la doble imposición.
- Recomendaciones tendentes a intensificar la cooperación internacional contra la competencia fiscal perjudicial.

El primer grupo de recomendaciones, vale decir, aquellas concernientes a las legislaciones y a las prácticas tributarias internas, está dirigido a incrementar la eficacia y la transparencia de las medidas fiscales ya existentes y aplicadas, dentro de cada uno de los Estados particulares, con especial referencia a la

legislación en materia tributaria federal, a los fondos de inversión del derecho extranjero y análogos, a las contribuciones exentas, al intercambio de informaciones, a los precios de transferencia, a las regulaciones especiales y, finalmente, al secreto bancario.

El segundo grupo de recomendaciones, es decir, aquellas que conciernen a los convenios internacionales para evitar la doble imposición, está dirigido esencialmente a intensificar y mejorar la utilización de las normas contenidas en los tratados internacionales de materia fiscal, incrementando el intercambio de informaciones, restringiendo las condiciones favorables de las normas convencionales, limitando las ventajas allí previstas sólo a los beneficiarios efectivos (beneficial owners) y, al mismo tiempo, penalizando la utilización de las denominadas *conduit companies,* favoreciendo la asistencia en materia de tutela de los créditos fiscales en el exterior, denunciando directamente los convenios celebrados eventualmente por los Estados con ocasionales países *tax heavens*.

El tercero y último grupo de recomendaciones, es decir, aquellas tendentes a intensificar la cooperación internacional contra la competencia fiscal dañosa, se propone fundamentalmente materializar y efectivizar todas las afirmaciones de principios contenidas en el Informe, contemplando la atribución de una serie de tareas para la constitución de un "foro permanente sobre las medidas fiscales perjudiciales", e invitando a los países miembros a apoyar los eventuales acuerdos que deberían concluirse para contener el fenómeno que se examina y, asimismo, a monitorear los vínculos y las relaciones (de naturaleza económica, política o de otra clase), que ellos mantienen con jurisdicciones de baja imposición fiscal.

b. Código de Conducta e Informe OCDE en comparación.

El Código de Conducta es la premisa política al análisis técnico del Informe de la OCDE. Ciertamente se puede afirmar que, por su naturaleza, el Código no podía dejar de ser un documento de alcance general, siendo el fruto y la expresión de una serie de convergencias estratégicas y, sobre todo, de compromisos

políticos. Del mismo modo, por su propia naturaleza, el Informe OCDE no podía dejar de ser un documento extremadamente articulado y técnico, aunque objetivamente más circunscrito y limitado.

c. Los posteriores informes OCDE.

Las conclusiones alcanzadas en el Informe OCDE de 1998 fueron posteriormente tomadas y confirmadas en el documento *Toward Global Tax Cooperation, Progressing indentifying and Eliminating Harmful Tax Practice* de 2000. En el propósito de la OCDE se confirma la lucha contra la concurrencia fiscal que lleva a una erosión de la base imponible y a la distorsión en el desarrollo del comercio internacional y las inversiones.

No obstante, en dicho Informe la OCDE adoptó una posición menos agresiva y más cooperativa con respecto a los paraísos fiscales. Asimismo, a cada país le reconoció el derecho a determinar su sistema fiscal con base en su situación social, económica y política. El objetivo de la OCDE es más bien el respeto de los estándares internacionales en materia de transparencia e intercambio de informaciones. Si bien es cierto que se ha ratificado la necesidad de una acción común en relación con dichos países, por otro lado resulta oportuno considerar la posibilidad de instaurar un diálogo que conduzca a la colaboración y, en algunos casos, a la eliminación de las prácticas fiscales dañosas.

El Informe OCDE de 2000 presenta una lista de regímenes fiscales privilegiados de los países miembros potencialmente dañosos e identifica una serie de Estados y territorios definibles como "paraísos fiscales".

El perfil cooperativo adoptado por la OCDE se ha concretado en reuniones bilaterales y multilaterales con los países nominados en la lista de los paraísos fiscales, y se confirmó en el documento *"OECD's Projecton Harmful Tax Practice: the 2001 Progess Report".*

Como consecuencia de las reuniones de los países adheridos a la OCDE, con los países incluidos en la lista de los paraísos fiscales, han surgido

documentos oficiales (commitments) para reducir las prácticas fiscales dañosas. Han sido precisamente esos países los encargados de plantear la cuestión acerca del contenido de esos documentos así como el término de presentación de los mismos.

En un primer momento se pretendió que los commitments se refirieran al control, por parte de las autoridades, sobre las actividades realizadas por las jurisdicciones de baja imposición o paraísos fiscales. Posteriormente, debido a la dificultad de controlar la actividad de esos Estados, se estableció que los commitments o compromisos oficiales deben basarse en la transparencia y el efectivo intercambio de informaciones para determinar cuáles jurisdicciones deban ser consideradas como paraísos fiscales no cooperadores.

La definición y la eventual aplicación de las medidas defensivas previstas en el Informe de la OCDE de 2000 *Toward Global Tax Cooperation, Progressing in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practice,* no tuvo lugar, especialmente en lo concerniente a la adopción de dichas medidas de manera común entre los países miembros, pues se sugirió que la adopción de medidas defensivas es discrecional de cada uno de los países miembros de la OCDE y, por tanto, no hay un plan de acción común. Por otro lado, se ha recomendado que dichas medidas deben ser proporcionadas y dirigidas a la neutralización de los efectos perjudiciales de los regímenes fiscales considerados dañosos[185].

d. La legislación tributaria mexicana.

Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de enero de dos mil dos, hasta su última reforma, publicada

---

[185] Cfr. MARINO GIUSEPPE: *"La Consideración de los Paraísos Fiscales y su Evolución";* en UCKMAR, VÍCTOR, et alii: *"Curso de Derecho Tributario Internacional"*¸ Tomo II, traducción de Cristian J. Billardi y Juan O. Zanotti Aichino, Editorial Temis, S.A., 2003. Bogotá, Colombia, pp. 181-203.

en el órgano de difusión oficial de referencia el treinta de diciembre de dos mil nueve[186], prevé lo siguiente:

"Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

… XXII. Los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, salvo que demuestren que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables.

Fracción reformada DOF 01-12-2004

Artículo 69. La sociedad controladora que hubiera optado por determinar su resultado fiscal consolidado, llevará la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada aplicando las reglas y el procedimiento establecidos en el artículo 88 de esta Ley y considerando los conceptos siguientes:

IV. Los ingresos, dividendos o utilidades, sujetos a regímenes fiscales preferentes a que se refiere el primer párrafo del artículo 88 de esta Ley, serán los percibidos por la sociedad controladora y las sociedades controladas, en la participación consolidable en la fecha en que se pague el impuesto que a éstos corresponda".

Fracción reformada DOF 01-12-2004

"Artículo 88. Las personas morales llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta. Esta cuenta se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos o utilidades

---

[186] Ley del Impuesto sobre la Renta obtenida de la página de internet http://www.gob.mx/wb/egobierno/egob_leyes_del_congreso.

percibidos de otras personas morales residentes en México y con los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos del décimo párrafo del artículo 213 de esta Ley, y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades pagados, con las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de esta Ley, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta. Para los efectos de este párrafo, no se incluyen los dividendos o utilidades en acciones o los reinvertidos en la suscripción y aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución. Para determinar la utilidad fiscal neta a que se refiere este párrafo, se deberá disminuir, en su caso, el monto que resulte en los términos de la fracción II del artículo 11 de esta Ley.

Párrafo reformado DOF 30-12-2002, 01-12-2004

El saldo de la cuenta prevista en este artículo que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se distribuyan o se perciban dividendos o utilidades con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución o de percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en el que se distribuyan o se perciban los dividendos o utilidades.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de esta Ley, y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del

artículo 32 de la Ley citada y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 10 de la misma.

Párrafo reformado DOF 01-12-2004

Cuando la suma del impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de esta Ley y las partidas no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de esta Ley y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 10 de la misma, sea mayor al resultado fiscal del ejercicio, la diferencia se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que se tenga al final del ejercicio o, en su caso, de la utilidad fiscal neta que se determine en los siguientes ejercicios, hasta agotarlo. En este último caso, el monto que se disminuya se actualizará desde el último mes del ejercicio en el que se determinó y hasta el último mes del ejercicio en el que se disminuya.

Párrafo reformado DOF 01-12-2004

Cuando se modifique el resultado fiscal de un ejercicio y la modificación reduzca la utilidad fiscal neta determinada, el importe actualizado de la reducción deberá disminuirse del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que la persona moral tenga a la fecha en que se presente la declaración complementaria. Cuando el importe actualizado de la reducción sea mayor que el saldo de la cuenta a la fecha de presentación de la declaración referida, se deberá pagar, en la misma declaración, el impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 10 de esta Ley a la cantidad que resulte de sumar a la diferencia entre la reducción y el saldo de la referida cuenta, el impuesto correspondiente a dicha diferencia. Para determinar el impuesto que se debe adicionar, se multiplicará la diferencia citada por el

factor de 1.3889 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 10 de esta Ley. El importe de la reducción se actualizará por los mismos periodos en que se actualizó la utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate.

Párrafo reformado DOF 01-12-2004

El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta deberá transmitirse a otra u otras sociedades en los casos de fusión o escisión. En este último caso, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escindente y las sociedades escindidas, en la proporción en que se efectúe la partición del capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas y que haya servido de base para realizar la escisión".

CAPÍTULO IX

DE LOS DEMÁS INGRESOS QUE OBTENGAN LAS PERSONAS FÍSICAS

"Artículo 166. Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio, salvo en los casos de los ingresos a que se refieren los artículos 168, fracción IV y 213 de esta Ley, caso en el que se considerarán percibidos en el ejercicio fiscal en el que las personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, los acumularían si estuvieran sujetas al Título II de esta Ley".

Artículo reformado DOF 01-12-2004

El siguiente texto del artículo 168 de la Ley del Impuesto sobre la Renta estará en vigor hasta el treinta y uno de diciembre

de dos mil diez, conforme al artículo cuarto transitorio, fracción II, del Decreto de reformas y adiciones.

"Artículo 168. Tratándose de ganancia cambiaria y de los intereses a que se refiere este Capítulo, se estará a las siguientes reglas:

… IV. Cuando provengan de depósitos efectuados en el extranjero, o de créditos o préstamos otorgados a residentes en el extranjero, serán acumulables conforme se devenguen".

El siguiente texto del artículo 168 de la Ley del Impuesto sobre la Renta entrará en vigor a partir del primero de enero de dos mil once, conforme al artículo cuarto transitorio, fracción II, del Decreto de reformas y adiciones.

"Artículo 168. Tratándose de los intereses a que se refiere este Capítulo, se estará a lo siguiente:

Párrafo reformado DOF 07-12-2009

I.Toda percepción obtenida por el acreedor se entenderá aplicada en primer término a intereses vencidos, excepto en los casos de adjudicación judicial para el pago de deudas en los que se procederá como sigue:

a) Si el acreedor recibe bienes del deudor, el impuesto se cubrirá sobre el total de los intereses vencidos, siempre que su valor alcance a cubrir el capital y los mencionados intereses.

b) Si los bienes sólo cubren el capital adeudado, no se causará el impuesto sobre los intereses cuando el acreedor declare que no se reserva derechos contra el deudor por los intereses no pagados.

c) Si la adjudicación se hace a un tercero, se consideran intereses vencidos la cantidad que resulte de restar a

las cantidades que reciba el acreedor, el capital adeudado, siempre que el acreedor no se reserve derechos en contra del deudor.

Para los efectos de esta fracción, las autoridades fiscales podrán tomar como valor de los bienes el del avalúo que ordenen practicar o el valor que haya servido de base para la primera almoneda.

II. El perdón total o parcial, del capital o de los intereses adeudados, cuando el acreedor no se reserve derechos en contra del deudor, da lugar al pago del impuesto por parte del deudor sobre el capital y los intereses perdonados.

III. Serán ingresos por intereses los percibidos en efectivo, en bienes o en servicios que provengan de créditos o de préstamos otorgados a residentes en México.

Fracción reformada DOF 07-12-2009

IV. Serán ingresos por intereses los que provengan de depósitos efectuados en el extranjero o de créditos o préstamos otorgados a residentes en el extranjero.

Fracción reformada DOF 07-12-2009

V. Tratándose de créditos, de deudas o de operaciones que se encuentren denominados en unidades de inversión, serán acumulables tanto los intereses como el ajuste que se realice al principal por estar denominado en dichas unidades.

El impuesto sobre la renta por los intereses percibidos en los términos de este artículo, se calculará mensualmente conforme éstos se devenguen. Para estos efectos, se consideran ingresos los intereses reales positivos devengados. El monto de los intereses reales devengados se determinará conforme al artículo 58-A de este ordenamiento, por dichos ingresos se pagará el impuesto sobre la renta de forma mensual aplicando la tasa señalada en el artículo 10 de esta Ley. Para los efectos del artículo 58-A de esta Ley, el contribuyente también considerará como retiro

cualquier pago en servicios que realice el deudor del crédito o préstamo de que se trate. El impuesto a que se refiere este párrafo tendrá el carácter de pago definitivo.

Párrafo reformado DOF 07-12-2009

Cuando no se hubiese efectuado el pago del impuesto de los intereses reales positivos devengados a que se refiere el párrafo anterior, el impuesto pendiente a declarar por dichos intereses deberá cubrirse con la actualización y recargos previstos en el Código Fiscal de la Federación, hasta la fecha en la que éstos sean pagados.

Párrafo reformado DOF 07-12-2009

El impuesto sobre la renta de los ingresos por intereses a que se refiere este artículo, se podrá disminuir con un crédito fiscal que se determinará conforme a lo establecido en el artículo 159 de esta Ley por los intereses reales negativos devengados generados conforme a este artículo, siempre que el contribuyente se encuentre al corriente con las obligaciones fiscales establecidas en el presente artículo.

Párrafo reformado DOF 07-12-2009

Tratándose de créditos o préstamos que se consideren incobrables y por los cuales se hubiese pagado el impuesto a que se refiere este artículo, el contribuyente de que se trate podrá considerar como crédito fiscal el monto del impuesto efectivamente pagado por los intereses reales positivos devengados provenientes de dichos créditos o préstamos, debiéndose sumar al crédito fiscal determinado conforme al párrafo anterior. En el caso de que el contribuyente tenga un crédito fiscal pendiente de aplicar derivado de un crédito o préstamo considerado como incobrable, no podrá aplicarse en el futuro dicho crédito contra el impuesto sobre la renta por los intereses reales positivos devengados a su favor.

Párrafo reformado DOF 07-12-2009

Lo dispuesto en el párrafo anterior, será también aplicable para los acreedores a que se refiere la fracción II de este artículo, considerando para estos efectos el perdón total o parcial de la deuda, según corresponda.

Párrafo reformado DOF 07-12-2009

Se consideran como créditos o préstamos incobrables, cuando por éstos se consuma el plazo de prescripción que corresponda o cuando exista notoria imposibilidad práctica de cobro. Para estos efectos, se deberá considerar lo establecido en el artículo 31, fracción XVI de esta Ley.

Párrafo adicionado DOF 07-12-2009".

"Artículo 204. Tratándose de ingresos por mediaciones sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan residentes en el extranjero, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando quien hace el pago sea residente en México o sea un establecimiento permanente de un residente en el extranjero. Se consideran ingresos por mediaciones los pagos por comisiones, corretajes, agencia, distribución, consignación o estimatorio y en general, los ingresos por la gestión de intereses ajenos.

Párrafo reformado DOF 01-12-2004

El impuesto se calculará aplicando la tasa del 40% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención la persona que haga los pagos. Dicha retención deberá enterarse mediante declaración que se presentará dentro de los quince días siguientes a la fecha de la operación ante las oficinas autorizadas por las autoridades fiscales".

TÍTULO VI

DE LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES Y DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

Denominación del Título reformada DOF 01-12-2004

CAPÍTULO I

DE LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES

Denominación del Capítulo reformada DOF 01-12-2004

"Artículo 212. Los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, están obligados a pagar el impuesto conforme a lo dispuesto en este Capítulo, por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en ellas, así como por los ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero.

Los ingresos a que se refiere este Capítulo son los generados en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito por las entidades o figuras jurídicas extranjeras y los que hayan sido determinados presuntamente por las autoridades fiscales, aun en el caso de que dichos ingresos no hayan sido distribuidos por ellas a los contribuyentes de este Capítulo.

Para los efectos de esta Ley, se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México, en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda.

Se considerará que los ingresos están sujetos a un régimen fiscal preferente cuando el impuesto sobre la renta efectivamente causado y pagado en el país o jurisdicción de que se trate sea inferior al impuesto causado en México en los términos de este artículo por la aplicación de una disposición legal, reglamentaria, administrativa, de una resolución, autorización, devolución, acreditamiento o cualquier otro procedimiento.

Para determinar si los ingresos se encuentran sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos del párrafo anterior, se considerará cada una de las operaciones que los genere. Cuando los ingresos los obtenga el contribuyente a través de una entidad extranjera en la que sea miembro, socio, accionista o beneficiario de ella, o a través de una figura jurídica que se considere residente fiscal en algún país y tribute como tal en el impuesto sobre la renta en ese país, se considerará la utilidad o pérdida que generen todas las operaciones realizadas en ella.

En los casos en los que los ingresos se generen de manera indirecta a través de dos o más entidades o figuras jurídicas extranjeras, se deberán considerar los impuestos efectivamente pagados por todas las entidades o figuras jurídicas a través de las cuales el contribuyente realizó las operaciones que generan el ingreso, para efectos de determinar el impuesto sobre la renta inferior a que se refiere este artículo.

Asimismo, tendrán el tratamiento fiscal de este Capítulo, los ingresos que se obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero, aun cuando dichos ingresos no tengan un régimen fiscal preferente.

Se considera que las entidades o figuras jurídicas extranjeras son transparentes fiscales, cuando no son consideradas como contribuyentes del impuesto sobre la renta en el país en que están constituidas o tienen su administración

principal o sede de dirección efectiva y sus ingresos son atribuidos a sus miembros, socios, accionistas, o beneficiarios.

Se consideran entidades extranjeras, las sociedades y demás entes creados o constituidos conforme al derecho extranjero que tengan personalidad jurídica propia, así como las personas morales constituidas conforme al derecho mexicano que sean residentes en el extranjero, y se consideran figuras jurídicas extranjeras, los fideicomisos, las asociaciones, los fondos de inversión y cualquier otra figura jurídica similar del derecho extranjero que no tenga personalidad jurídica propia.

No se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos de este artículo, los obtenidos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que realicen actividades empresariales, salvo que sus ingresos pasivos representen más del 20% de la totalidad de sus ingresos.

Para los efectos de este Capítulo, se consideran ingresos pasivos: los intereses; dividendos; regalías; las ganancias en la enajenación de acciones, títulos valor o bienes intangibles; las ganancias provenientes de operaciones financieras derivadas cuando el subyacente se refiera a deudas o acciones; las comisiones y mediaciones; así como los ingresos provenientes de la enajenación de bienes que no se encuentren físicamente en el país, territorio o jurisdicción donde resida o se ubique la entidad o figura jurídica extranjera y los ingresos provenientes de servicios prestados fuera de dicho país, territorio o jurisdicción.

No se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes los generados a través de entidades extranjeras que sean residentes fiscales en algún país, territorio o jurisdicción y tributen como tales en el impuesto sobre la renta en el mismo, cuando sus utilidades estén gravadas con una tasa igual o mayor al 75% de la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley, siempre

que sean gravables todos sus ingresos, salvo los dividendos percibidos de entidades que sean residentes del mismo país, territorio o jurisdicción, y que sus deducciones sean o hayan sido realmente erogadas, aun cuando se acumulen o deduzcan, respectivamente, en momentos distintos a los señalados en los Títulos II y IV de esta Ley. Para estos efectos, se presume, salvo prueba en contrario, que no se reúnen los elementos previstos en este párrafo.

Tampoco se considerarán ingresos sujetos a régimen fiscal preferente los percibidos por las entidades o figuras jurídicas del extranjero por concepto de regalías pagadas por el uso o concesión de uso de una patente o secretos industriales, siempre que se cumpla con lo siguiente:

I. Que dichos intangibles se hayan creado y desarrollado en el país en donde se ubica o resida la entidad o figura jurídica del extranjero que es propietaria de los mismos. No será necesario cumplir con este requisito, si dichos intangibles fueron o son adquiridos a precios o montos que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, por dicha entidad o figura jurídica del extranjero.

II. Que las regalías pagadas no generen una deducción autorizada para un residente en México.

III. Que los pagos de regalías percibidos por dicha entidad o figura jurídica extranjera se hagan a precios y montos que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

IV. Tener a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de las entidades o figuras jurídicas extranjeras a que se refiere este párrafo y presentar dentro del plazo correspondiente la declaración informativa a que se refiere el artículo 214 de esta Ley.

Asimismo, no se considerarán ingresos sujetos a régimen fiscal preferente, los que se generen con motivo de una participación promedio por día en entidades o figuras jurídicas extranjeras que no le permita al contribuyente tener el control efectivo de ellas o el control de su administración, a grado tal, que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos de ellas, ya sea directamente o por interpósita persona. Para estos efectos, se presume salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene control de las entidades o figuras jurídicas extranjeras que generan los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes.

Para la determinación del control efectivo, se considerará la participación promedio diaria del contribuyente y de sus partes relacionadas, en los términos del artículo 215 de esta Ley o personas vinculadas, ya sean residentes en México o en el extranjero. Para los efectos de este párrafo, se considerará que existe vinculación entre personas, si una de ellas ocupa cargos de dirección o de responsabilidad en una empresa de la otra, si están legalmente reconocidos como asociadas en negocios o si se trata del cónyuge o la persona con quien viva en concubinato o son familiares consanguíneos en línea recta ascendente o descendente, colaterales o por afinidad, hasta el cuarto grado.

Las autoridades fiscales podrán autorizar a los contribuyentes de este Capítulo para no aplicar las disposiciones del mismo a los ingresos pasivos generados por entidades o figuras jurídicas del extranjero que tengan autorización para actuar como entidades de financiamiento por las autoridades del país en que residan, cuando dichos ingresos se utilicen para cumplir con los requisitos que al efecto se establezcan para el otorgamiento de créditos contratados con personas, figuras o entidades que no sean consideradas como partes relacionadas en los términos del

artículo 215 de esta Ley y no se genere una deducción autorizada para un residente en México.

La autorización a que se refiere el párrafo anterior, estará sujeta a las condiciones que se establezcan en las reglas de carácter general que al efecto expidan las autoridades fiscales.

Cuando se enajenen acciones dentro de un mismo grupo, derivadas de una reestructuración internacional, entre ellas la fusión y escisión, que generen ingresos comprendidos dentro de este Capítulo, los contribuyentes podrán no aplicar las disposiciones del mismo a dichos ingresos, siempre y cuando se cumplan con los requisitos y documentación siguientes:

1. Presentar un aviso ante las autoridades fiscales con anterioridad a la realización de dicha reestructuración, que comprenda el organigrama del grupo, con la tenencia accionaria y una descripción detallada de todos los pasos que se realizarán en la misma.

2. Que la realización de la reestructura esté soportada por motivos y razones de negocios y económicas válidas, sin que la principal motivación de la reestructura sea obtener un beneficio fiscal, en perjuicio del Fisco Federal. El contribuyente deberá explicar detalladamente los motivos y las razones del porqué se llevó a cabo dicha reestructuración en el aviso a que se refiere el numeral anterior.

3. Que presenten a las autoridades fiscales dentro de los 30 días siguientes a que finalice la reestructura, los documentos con los que acrediten la realización de los actos comprendidos dentro de la citada reestructura.

4. Que las acciones que forman parte de la reestructuración no se enajenen a una persona, entidad o figura jurídica que no pertenezca a dicho grupo, dentro de los dos años posteriores a la fecha en que terminó la reestructura.

Para efectos de este Capítulo, se entenderá por grupo el conjunto de sociedades cuyas acciones con derecho a voto representativas del capital social sean propiedad directa o indirecta de una misma persona moral en por lo menos 51%".

Artículo reformado DOF 01-12-2004, 23-12-2005, 01-10-2007

"Artículo 213. Para los efectos de este Capítulo, los ingresos a que se refiere el artículo 212 de esta Ley serán gravables para el contribuyente en el ejercicio en que se generen, de conformidad con lo dispuesto en los Títulos II o IV de esta misma Ley, según corresponda, en la proporción de su participación directa o indirecta promedio por día en dicho ejercicio en la entidad o figura jurídica extranjera que los perciba, aun cuando ella no se los distribuya al contribuyente.

Los ingresos gravables a que se refiere este artículo se determinarán cada año calendario y no se acumularán a los demás ingresos del contribuyente, inclusive para los efectos de los artículos 14, 15, 127, 169 y 170 de esta Ley, según corresponda. El impuesto que resulte de dichos ingresos se enterará conjuntamente con la declaración anual.

Cuando los ingresos se generen a través de una entidad extranjera o a través de una figura jurídica extranjera que sea considerada residente fiscal en algún país y tribute como entidad en el impuesto sobre la renta en ese país, deberá determinarse la utilidad fiscal del ejercicio de dicha entidad o figura jurídica extranjera derivada de esos ingresos en los términos del Título II de esta Ley, considerando como ejercicio el que tenga ella en el país en que esté constituida o resida. Para estos efectos, la utilidad fiscal del ejercicio se determinará en la moneda extranjera en la que deba llevar su contabilidad la entidad o la figura jurídica

extranjera y convertirse a moneda nacional al tipo de cambio del día de cierre del ejercicio.

La utilidad fiscal del ejercicio que resulte de lo dispuesto en el párrafo anterior será gravable para el contribuyente en el año calendario en que termine el ejercicio de la entidad o figura jurídica extranjera en el cual se generó la utilidad, en la proporción que le corresponda por la participación directa o indirecta promedio por día que haya tenido en ella en ese ejercicio. En el caso en que resulte pérdida fiscal, únicamente podrá disminuirse de las utilidades fiscales de ejercicios posteriores que tenga la misma entidad o figura jurídica que la generó, en los términos del artículo 61 de esta Ley.

Los ingresos que se generen a través de figuras jurídicas extranjeras que no tributen en algún país como entidades residentes en el mismo, se determinarán por cada tipo de ingreso en forma separada, en los términos del Título II o del Título IV de esta Ley, según le corresponda al contribuyente, y serán gravables para el mismo en el año calendario en el cual se generen, en la proporción que le corresponda por la participación directa o indirecta promedio por día que haya tenido en dicha entidad en ese año, haciendo su conversión a moneda nacional al tipo de cambio del último día de dicho año.

Los contribuyentes deben tener a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de las entidades o figuras jurídicas extranjeras a que se refiere el artículo 212 de esta Ley y presentar dentro del plazo correspondiente la declaración informativa a que se refiere el artículo 214 de la misma. En caso de incumplimiento, se considerará gravable la totalidad de los ingresos de la entidad o figura jurídica extranjera, sin deducción alguna, en la proporción que les corresponda por su participación directa o indirecta en ella.

El impuesto se determinará aplicando la tasa prevista en el artículo 10 de esta Ley, al ingreso gravable, la utilidad fiscal o el resultado fiscal a que se refiere este artículo, según sea el caso.

El contribuyente deberá llevar una cuenta por cada una de las entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participe que generen los ingresos a que se refiere el artículo 212 de esta Ley. Esta cuenta se adicionará con los ingresos gravables, la utilidad fiscal o el resultado fiscal de cada ejercicio de la entidad o figura jurídica extranjera que le corresponda al contribuyente por su participación en ella que ya hayan pagado el impuesto a que se refiere este artículo, restando del monto de ellos dicho impuesto, y se disminuirá con los ingresos, dividendos o utilidades que la entidad o figura jurídica extranjera le distribuya al contribuyente. Cuando el saldo de esta cuenta sea inferior al monto de los ingresos, dividendos o utilidades distribuidos al contribuyente, deberá pagarse el impuesto por la diferencia aplicando la tasa prevista en el artículo 10 de esta Ley.

El saldo de la cuenta prevista en el párrafo anterior, que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir los ingresos gravados, la utilidad fiscal o el resultado fiscal del propio ejercicio, se actualizará por el período comprendido, desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando el contribuyente perciba ingresos, utilidades o dividendos con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución se actualizará por el período comprendido, desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se distribuyan los ingresos, dividendos o utilidades.

Los ingresos, dividendos o utilidades que perciban las personas morales residentes en México, disminuidos con el impuesto sobre la renta que se haya pagado por ellos en los

términos de este artículo, se adicionará a la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 88 de esta Ley de dichas personas.

Cuando el contribuyente enajene acciones de la entidad o figura jurídica extranjera o su participación en ella, se determinará la ganancia en los términos del tercer párrafo del artículo 24 de esta Ley. El contribuyente podrá optar por aplicar lo previsto en el artículo 24 de la misma Ley, como si se tratara de acciones emitidas por personas morales residentes en México.

Tratándose de ingresos derivados de la liquidación o reducción del capital de las entidades extranjeras a las que refiere este artículo, el contribuyente deberá determinar el ingreso gravable en los términos del artículo 89 de esta Ley. Para estos efectos el contribuyente llevará una cuenta de capital de aportación que se adicionará con las aportaciones de capital y las primas netas por suscripción de acciones efectuadas por cada accionista y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen a cada accionista.

El saldo de la cuenta prevista en el párrafo anterior que se tenga al día de cierre de cada ejercicio se actualizará por el período comprendido, desde el mes en que se efectuó la última actualización, hasta el mes de cierre del ejercicio de que se trate. Cuando se efectúen aportaciones o reducciones de capital con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a esa fecha se actualizará por el período comprendido, desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se pague la aportación o el reembolso, según corresponda.

El capital de aportación por acción actualizado se determinará dividiendo el saldo de la cuenta de capital de aportación de cada accionista, a que se refiere este artículo, entre

el total de las acciones que tiene cada uno de ellos de la persona moral, a la fecha del reembolso, incluyendo las correspondientes a la reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma.

Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo podrán acreditar el impuesto pagado en el extranjero por las entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, en la misma proporción en que los ingresos de dichas entidades o figuras sean gravables para ellos, contra el impuesto sobre la renta que causen en México, por dichos ingresos, siempre que puedan comprobar el pago en el extranjero del impuesto que acrediten.

Los contribuyentes podrán efectuar el acreditamiento del impuesto sobre la renta que se haya retenido y enterado en los términos del Título V de esta Ley, por los ingresos percibidos por las entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, en la misma proporción en la que dichos ingresos sean gravables para ellos, contra el impuesto sobre la renta que causen en México, por esos ingresos en los términos de este Capítulo, siempre que los ingresos gravables incluyan el impuesto sobre la renta retenido y enterado en México.

El monto del impuesto acreditable a que se refiere el párrafo anterior no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa prevista en el primer párrafo del artículo 10 de esta Ley, al ingreso gravado en los términos del Título V de la misma.

La contabilidad de los contribuyentes relativa a los ingresos a que se refiere este Capítulo deberá reunir los requisitos que establece la fracción I del artículo 87 de esta Ley y deberá estar a disposición de las autoridades fiscales. Para los efectos de este Capítulo, se considera que el contribuyente tiene a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de las entidades o figuras jurídicas extranjeras a que se refiere el primer párrafo del artículo

212 de esta Ley, cuando deba proporcionársela a dicha autoridad al ejercer sus facultades de comprobación.

Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de este Ley.

En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

La resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:

a) Identificar el acto simulado y el realmente celebrado;

b) Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación, y

c) Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales.

En los casos que se determine simulación en los términos de los cuatro párrafos anteriores, el contribuyente no estará obligado a presentar la declaración a que se refiere el artículo 214 de esta Ley".

Artículo reformado DOF 30-12-2002, 01-12-2004, 01-10-2007

"Artículo 214. Los contribuyentes de este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, deberán presentar en el mes de febrero de cada año, ante las oficinas autorizadas, declaración informativa sobre los ingresos que hayan generado o generen en el ejercicio inmediato anterior sujetos a regímenes fiscales preferentes, o en sociedades o entidades cuyos ingresos estén sujetos a dichos regímenes, que corresponda al ejercicio inmediato anterior, acompañando los estados de cuenta por depósitos, inversiones, ahorros o cualquier otro, o en su caso, la documentación que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria. Para los efectos de este artículo, se consideran ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, tanto los depósitos como los retiros. La declaración a que se refiere este artículo, será utilizada únicamente para efectos fiscales.

No obstante lo dispuesto por este Capítulo, los contribuyentes que generen ingresos de cualquier clase provenientes de alguno de los territorios señalados en las disposiciones transitorias de esta Ley, así como los que realicen operaciones a través de figuras o entidades jurídicas extranjeras transparentes fiscalmente a que se refiere el artículo 212 de la misma, deberán presentar la declaración informativa prevista en el párrafo anterior, sin que por este solo hecho se considere que se están generando ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, salvo que se ubiquen en alguno de los supuestos previstos en el artículo 212 de esta Ley, o cuando no cumplan con la presentación de la declaración informativa a que se refiere este párrafo.

El titular y los cotitulares de los ingresos previstos en el primer párrafo de este artículo serán quienes deberán presentar la declaración antes señalada y las instituciones financieras sólo

estarán relevadas de presentar la misma, siempre que conserven copia de la declaración presentada en tiempo y forma por el titular y cotitulares de los ingresos sujetos a un régimen fiscal preferente.

Se considera que el contribuyente omitió la presentación de la declaración a que hace referencia este artículo, cuando no contenga la información relativa a la totalidad de los ingresos que el contribuyente haya generado o genere sujetos a regímenes fiscales preferentes que correspondan al ejercicio inmediato anterior".

Artículo reformado DOF 01-12-2004

Del texto de los artículos 32, fracción XXII, 69, fracción IV, 88 primer párrafo, 166, 168, fracción IV, 204, 212, 213 y 214 de la Ley del Impuesto sobre la Renta transcritos, se advierte que, en México, se reconoce la existencia de los paraísos fiscales, y para ello se hace referencia a los Estados que no tienen impuestos a las rentas, o los aplican con tasas muy bajas, inferiores al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México, en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley (relativos a las personas morales y a las personas físicas), según corresponda; y no se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos de este artículo, los obtenidos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que realicen actividades empresariales, salvo que sus ingresos pasivos representen más del 20% de la totalidad de sus ingresos, debiendo entenderse por ingresos pasivos aquellos que no provengan de la actividad empresarial que corresponda a esas entidades según su objeto social; asimismo, aun cuando no tengan un régimen fiscal preferente, en nuestra legislación federal tendrán el tratamiento fiscal de ingresos provenientes de paraísos fiscales los que se obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero, es decir, de aquellas entidades o figuras jurídicas extranjeras que no son consideradas como contribuyentes del impuesto sobre la renta en el país en que están constituidas o

tienen la administración principal o sede de dirección efectiva y sus ingresos son atribuidos a sus miembros, socios, accionistas, o beneficiarios.

Para contrarrestar esas prácticas, en los artículos citados de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se propone, en síntesis, lo siguiente: a). la no deducibilidad de determinados gastos efectuados, como los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, salvo que demuestren que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparable; b). la consideración de los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes como dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México; c). la consideración de que las personas físicas perciben los dividendos o utilidades no en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio, sino en el ejercicio fiscal en el que las personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, los acumularían si estuvieran sujetas al Título II de esta Ley (de las personas morales); y e). el reconocimiento y aplicación de la teoría de "la substancia sobre la forma", al permitirse a las autoridades fiscales, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (que regula los precios de transferencia).

Por lo que se refiere a la constitucionalidad del régimen tributario de los ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, sujetos a regímenes fiscales preferentes, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia

de la Nación determinó, en la tesis 1ª.XVI/2008, publicada en la página490, tomo XXVII, febrero de 2008, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, materias constitucional y administrativa, lo siguiente:

"RENTA. EL ARTÍCULO 213, EN RELACIÓN CON LOS DIVERSOS NUMERALES 212 Y 214 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UN RÉGIMEN TRIBUTARIO PARTICULAR PARA LOS INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN EL EXTRANJERO, SUJETOS A REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005). El artículo 213, en relación con los diversos numerales 212 y 214 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005, al establecer un mecanismo de tributación particular para los contribuyentes que perciban ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, sujetos a regímenes fiscales preferentes, distinto al de los causantes que no obtengan ese tipo de ingresos, no viola la garantía de equidad tributaria contenida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que dicho trato diferenciado se justifica porque: A) De los procesos legislativos que han configurado el tratamiento legal aplicable a la inversión a través de los citados regímenes fiscales, así como de los documentos que acreditan la intención internacional de combatir su proliferación, se advierte que la legislación mexicana procura regular mecanismos para combatir las prácticas de competencia fiscal internacional nocivas y combatir la posibilidad de manipular la base de tributación, mediante el uso de vehículos jurídicos que aprovechan los beneficios inherentes a la inversión en regímenes fiscales preferentes, lo cual, en principio, se estima ajustado a los artículos 3o., 16 y 25 constitucionales. B) El establecimiento del mecanismo particular de tributación es una medida adecuada y racional para

alcanzar la finalidad apuntada, ya que puede coadyuvar en la fiscalización de los ingresos vinculados a los regímenes fiscales preferentes y desalentar la inversión en los territorios sujetos a ellos, al menos en lo que hace a actividades que generen ingresos pasivos. C) La diferenciación de dichos ingresos, mediante un régimen particular, es una respuesta razonable del Estado mexicano, que incluso deriva de recomendaciones emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. En efecto, México comparte la preocupación de la comunidad internacional en torno al combate de las prácticas que puedan constituir competencia fiscal nociva; consecuentemente, la utilización de vehículos jurídicos que aprovechen las características inherentes a los regímenes fiscales preferentes en general -y a los denominados "paraísos fiscales" en particular, como la falta de mecanismos de intercambio de información y la nula imposición de la renta o su imposición a una tasa reducida-, se presenta como una práctica que válidamente puede combatirse o desalentarse, como lo hace el Estado mexicano, a fin de que -entre las personas- la inversión vinculada a regímenes fiscales preferentes no motive una injustificada redistribución de la carga tributaria, o bien, -entre los Estados- no se dé lugar a una concentración de actividad económica en un determinado territorio, si ello deriva de una práctica fiscal internacional nociva. Cabe aclarar que lo anterior no debe entenderse como un juicio anticipado de constitucionalidad sobre cada medida que pudiera establecerse como parte del régimen de desaliento que se analiza, sino que ello dependerá del estudio que en cada caso realice el juzgador constitucional".

I. La subcapitalización o capitalización delgada. Las pautas de la OCDE.

Introducción y definición.

El modo de financiar una inversión extranjera, y más concretamente una sociedad filial, resulta relevante desde el punto de vista fiscal. Dicha financiación puede asumir la forma de capital propio o capital acreedor (prestado por la matriz o por un tercero). La cuestión se genera por la posibilidad de deducir los intereses de la base imponible del impuesto sobre la renta; hecho que no ocurre en el caso de los dividendos. Esto significa que, si el financiamiento se realiza a través de un préstamo, el conjunto empresarial tributará, en principio, sobre las sumas transferidas en concepto de intereses a la tasa fijada en el estado de residencia de la sociedad proveedora de los fondos.

Lo expuesto implica que el grupo multinacional será proclive a financiar con pasivo las actividades de sus filiales ubicadas en países con altos impuestos en la medida que pueda transferir las sumas recibidas en concepto de intereses a sociedades acreedoras constituidas en países de menor nivel de tributación o desviar la renta hacia paraísos fiscales. Esta operación será más ventajosa si se desarrolla en el marco de un convenio firmado para evitar la doble imposición internacional, en virtud del cual se exima a los pagos en concepto de intereses, de retenciones en la fuente o se los someta a tasas reducidas.

Dicho lo anterior, la subcapitalización se puede definir como aquella situación en la cual una empresa, aparentemente financiada mediante el acceso al crédito, es en realidad financiada a través del capital social. También recibe el nombre de “capitalización exigua”, “capitalización encubierta”, o “capitalización delgada”, puesto que implica que la proporción del activo societario financiado mediante deuda es anormalmente alta en relación con la proporción financiada con capital propio.

La subcapitalización también se define como la situación financiera de una sociedad residente en la que el volumen de recursos ajenos respecto de los

recursos propios supera la proporción que puede considerarse normal respecto de las operaciones que se efectúan en libre concurrencia, buscándose tal situación a través de préstamos con entidades vinculadas no residentes con el fin de reducción a efectos fiscales del beneficio gravable de la primera sociedad.

De esta manera, puede decirse que la subcapitalización constituye una forma de transferir beneficios entre compañías vinculadas a través de la remisión de pagos en forma de intereses. Es en el contexto internacional, esto es, cuando un acreedor y deudor residen en países distintos, cuando la planificación de la financiación adquiere toda su relevancia, en el sentido de que el grupo de empresas podrá reducir en mayor medida la tributación global, transfiriendo beneficios a sociedades del grupo situadas en países con menor presión fiscal.

Con el control de la subcapitalización se pretende impedir que se produzca una distribución irregular de beneficios dentro del conjunto vinculado, retirándolos en forma de intereses de la deuda, y no a través del reparto de dividendos. El accionista simula el préstamo para reducir su riesgo de empresa, facilitando al prestatario la deducción de los intereses, que no podría deducir como retribución al capital.

En diverso aspecto, quedará excluida del ámbito de la subcapitalización, aquella que tenga lugar entre empresas vinculadas dentro de las fronteras del propio Estado de la entidad prestataria, por cuanto en dicho supuesto no existe transferencia de bases imponibles hacia otra jurisdicción, debiendo tributar una lo que deja de tributar la otra de las empresas relacionadas.

No obstante, cabría considerar la posibilidad de que, a través de la subcapitalización interna, se compensaran pérdidas de una de las entidades asociadas. Sin embargo, esto no puede decirse que constituya una elusión de

normas tributarias, por cuanto no existe la "norma de cobertura" que regule tal supuesto[187].

Causas de la Subcapitalización.

Son factores que pueden influir en la decisión de recurrir al financiamiento de las filiales vía préstamos, esto es, a la aportación oculta de los capitales, los siguientes:

- El motivo fundamental de la subcapitalización es el diferente tratamiento fiscal que se da a los intereses y a los dividendos. Mientras que los primeros son deducibles en el balance fiscal de la deudora y se encuentran sometidos a tasas de retención reducidas de existir convenios de doble imposición internacional (incluso no existiendo ésta muchas veces la tasa es menor a la aplicada a los dividendos), los segundos no constituyen gastos deducibles.

- La optimización de la tesorería, su gestión centralizada, sea para redistribuir riesgo de cambio (Netting) o excedentes filiales (Cash Pooling), lo cual supone el desplazamiento de flujo de fondos intragrupo en materia formal, o sea, mediante contrato que lo acredita, o, frecuentemente, de modo informal.

- La presencia de obstáculos a la repatriación de utilidades derivados de la legislación del país de inversión.

- Limitación del capital que participa plenamente en el riesgo;

- Simplicidad y flexibilidad en la aportación del capital (debido a la inexistencia de las formalidades legales presentes en los aumentos de capital);

---

[187] CAMPAGNALE, ROBERTO PABLO et alii: *"El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales"*. Fondo Editorial de Derecho y Economía FEYDE, Buenos Aires, Argentina 2000, pp.319-358.

- Facilidad de reembolso de los fondos invertidos;
- Elusión de la legislación local referida a la inversión extranjera en las empresas nacionales;
- Rendimiento de la inversión independiente de los rendimientos del proyecto;
- Asimilación a otros acreedores en caso de quiebra de la empresa;
- Mejora de los resultados por efecto del "leverage" financiero;
- Ausencia de riesgos de cambio en aquellos casos en que el préstamo esté pactado en moneda extranjera;
- Mantenimiento de los porcentajes accionarios y derechos de voto en aquellos casos de existencia de accionistas locales.
- La posibilidad de compensar resultados transfronterizos en aquellos casos en que la sociedad deudora obtenga beneficios en tanto que la entidad acreedora registre pérdidas. Así, en ausencia de un régimen de consolidación que permita obtener un resultado equivalente, se logra disminuir la carga global del grupo, puesto que la empresa prestataria deducirá los intereses (debiendo, a lo sumo, retener en la fuente un impuesto bajo), en tanto que la parte prestadora podrá computar los intereses ganados contra las pérdidas declaradas en su propio Estado.

Las Pautas de la OCDE.

El Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sobre la subcapitalización, publicado en diciembre de 1987, recoge dos tipos distintos de medidas aceptadas por los legisladores en sus respectivos ordenamientos tributarios:

a) El sistema subjetivo, basado en realizar un análisis caso por caso, considerando las distintas circunstancias que se presentan en cada uno, a fin de determinar si cada operación de préstamo efectuada entre partes vinculadas conlleva a una maniobra de subcapitalización. Se busca determinar cuál hubiera sido el modo de financiamiento en circunstancias de mercado libre entre partes independientes.

b). El sistema objetivo, en el cual la ley define a priori, con carácter general e imperativo, la existencia de subcapitalización, con base en ratios o coeficientes entre el saldo del capital propio y los fondos ajenos provistos por partes relacionadas no residentes. En la medida en que la relación entre recursos propios y ajenos exceda del margen fijado, se produce automáticamente la asimilación de los intereses a la distribución de beneficios.

Aquellos ordenamientos internos que adopten relaciones fijas deuda/capital, deberán admitir la posibilidad de que el contribuyente aporte pruebas que demuestren que, en virtud de las particulares circunstancias del caso, partes independientes hubieran acordado similar nivel y condiciones de financiación.

La legislación tributaria en México.

Los artículos 32, fracción XXVI, y 92 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, establecen lo siguiente:

> ***"Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:***
>
> ***… XXVI. Los intereses que deriven del monto de las deudas del contribuyente que excedan del triple de su capital contable que provengan de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero en los términos del artículo 215 de la Ley.***
>
> ***Para determinar el monto de las deudas que excedan el límite señalado en el párrafo anterior, se restará del saldo***

promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devenguen intereses a su cargo, la cantidad que resulte de multiplicar por tres el cociente que se obtenga de dividir entre dos la suma del capital contable al inicio y al final del ejercicio.

Cuando el saldo promedio anual de las deudas del contribuyente contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero sea menor que el monto en exceso de las deudas a que se refiere el párrafo anterior, no serán deducibles en su totalidad los intereses devengados por esas deudas. Cuando el saldo promedio anual de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero sea mayor que el monto en exceso antes referido, no serán deducibles los intereses devengados por dichas deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero, únicamente por la cantidad que resulte de multiplicar esos intereses por el factor que se obtenga de dividir el monto en exceso entre dicho saldo.

Para los efectos de los dos párrafos anteriores, el saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses a su cargo se determina dividiendo la suma de los saldos de esas deudas al último día de cada uno de los meses del ejercicio, entre el número de meses del ejercicio, y el saldo promedio anual de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero se determina en igual forma, considerando los saldos de estas últimas deudas al último día de cada uno de los meses del ejercicio.

Los contribuyentes podrán optar por considerar como capital contable del ejercicio, para los efectos de determinar el monto en exceso de sus deudas, la cantidad que resulte de sumar los saldos iniciales y finales del ejercicio en cuestión de sus cuentas de capital de aportación, utilidad fiscal neta y utilidad fiscal neta reinvertida y dividir el resultado de esa suma entre dos.

Quienes elijan esta opción deberán continuar aplicándola por un periodo no menor de cinco ejercicios contados a partir de aquél en que la elijan. Los contribuyentes que no apliquen principios de contabilidad generalmente aceptados en la determinación de su capital contable, considerarán como capital contable para los efectos de esta fracción, el capital integrado en la forma descrita en este párrafo.

No se incluirán dentro de las deudas que devengan intereses a cargo del contribuyente para el cálculo del monto en exceso de ellas al triple de su capital contable, las contraídas por los integrantes del sistema financiero en la realización de las operaciones propias de su objeto y las contraídas para la construcción, operación o mantenimiento de infraestructura productiva vinculada con áreas estratégicas para el país.

El límite del triple del capital contable que determina el monto excedente de las deudas al que se refiere esta fracción podría ampliarse en los casos en que los contribuyentes comprueben que la actividad que realizan requiere en sí misma de mayor apalancamiento y obtengan resolución al respecto en los términos que señala el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación.

Con independencia de lo previsto en esta fracción se estará a lo dispuesto en los artículos 92 y 215 de esta Ley".

"Artículo 92. Tratándose de intereses que se deriven de créditos otorgados a personas morales o a establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, por personas residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas de la persona que paga el crédito, los contribuyentes considerarán, para efectos de esta Ley, que los intereses

derivados de dichos créditos tendrán el tratamiento fiscal de dividendos cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

I. El deudor formule por escrito promesa incondicional de pago parcial o total del crédito recibido, a una fecha determinable en cualquier momento por el acreedor.

II. Los intereses no sean deducibles conforme a lo establecido en la fracción XIV del artículo 31 de esta Ley.

III. Que en el caso de incumplimiento por el deudor, el acreedor tenga derecho a intervenir en la dirección o administración de la sociedad deudora.

IV. Los intereses que deba pagar el deudor estén condicionados a la obtención de utilidades o que su monto se fije con base en dichas utilidades.

V. Los intereses provengan de créditos respaldados, inclusive cuando se otorguen a través de una institución financiera residente en el país o en el extranjero.

Para los efectos de esta fracción, se consideran créditos respaldados las operaciones por medio de las cuales una persona le proporciona efectivo, bienes o servicios a otra persona, quien a su vez le proporciona directa o indirectamente, efectivo, bienes o servicios a la persona mencionada en primer lugar o a una parte relacionada de ésta. También se consideran créditos respaldados aquellas operaciones en las que una persona otorga un financiamiento y el crédito está garantizado por efectivo, depósito de efectivo, acciones o instrumentos de deuda de cualquier clase, de una parte relacionada o del mismo acreditado, en la medida en la que esté garantizado de esta forma. Para estos efectos, se considera que el crédito también está garantizado en los términos de esta fracción, cuando su otorgamiento se condicione a la celebración de uno o varios contratos que otorguen un derecho de opción a favor del acreditante o de una parte relacionada de éste,

cuyo ejercicio dependa del incumplimiento parcial o total del pago del crédito o de sus accesorios a cargo del acreditado.

Tendrán el tratamiento de créditos respaldados a que se refiere esta fracción, el conjunto de operaciones financieras derivadas de deuda o de aquéllas a que se refiere el artículo 23 de esta Ley, celebradas por dos o más partes relacionadas con un mismo intermediario financiero, donde las operaciones de una de las partes da origen a las otras, con el propósito primordial de transferir un monto definido de recursos de una parte relacionada a la otra. También tendrán este tratamiento, las operaciones de descuento de títulos de deuda que se liquiden en efectivo o en bienes, que de cualquier forma se ubiquen en los supuestos previstos en el párrafo anterior.

No se considerarán créditos respaldados las operaciones en las que se otorgue financiamiento a una persona y el crédito esté garantizado por acciones o instrumentos de deuda de cualquier clase, propiedad del acreditado o de partes relacionadas de éste que sean residentes en México, cuando el acreditante no pueda disponer legalmente de aquéllos, salvo en el caso en el que el acreditado incumpla con cualesquiera de las obligaciones pactadas en el contrato de crédito respectivo".

Del texto de los artículos transcritos se advierte que nuestro sistema jurídico adopta fundamentalmente el sistema objetivo de control de la subcapitalización, definiendo a priori, con carácter general e imperativo, la existencia de la subcapitalización, mediante un coeficiente de endeudamiento, esto es, de una relación fija (de fiscalidad neutra) entre el capital propio y el capital acreedor que si se mantiene permite deducir los intereses pagados a la empresa asociada no residente.

Si se rebasa el coeficiente de endeudamiento (también definido como "nivel de seguridad"), se rechaza la deducción de los intereses correspondientes a la suma excedente que hubieran sido considerados en la determinación de la base imponible de la empresa pagadora. Esto es, no hay efecto de "contaminación" en relación con el resto de los intereses devengados por préstamos de partes relacionadas, los cuales siguen siendo deducibles para fines fiscales.

En los diferentes sistemas de control de la subcapitalización, la descalificación de los préstamos puede efectuarse de dos formas:

En el método subjetivo, los efectos jurídicos se limitan al rechazo de la deducción de los intereses pagados, o éstos se convierten en dividendos con todas las consecuencias jurídicas que ello implica. En este caso, los intereses continúan considerándose como tales, en especial a lo que se refiere a la retención del impuesto en la fuente y a la aplicación de convenios de doble imposición.

El método objetivo se adecua al principio de "arm's length', puesto que permite que el contribuyente aporte pruebas que demuestren que, en virtud de las particulares circunstancias del caso, partes independientes hubieran acordado similar nivel y condiciones de financiación.

Los intereses que deriven de deudas contraídas por personas jurídicas o establecimientos permanentes radicados en el país, controlados por personas residentes en el extranjero, con personas (residentes o no en el Estado), vinculados a la empresa tomadora del crédito, se considerarán como dividendos para los efectos de la determinación de los ingresos gravados, cuando se dé alguno de los siguiente supuestos:

1. Que el deudor formule por escrito promesa incondicional de pago parcial o total del crédito recibido en una fecha determinada, en cualquier momento que sea determinado por el acreedor;

2. Que los intereses no sean deducibles;

3. Que en el caso de incumplimiento por el deudor, el acreedor tenga derecho a intervenir en la dirección o administración de la sociedad deudora;

4. Que los intereses que deba pagar el deudor estén condicionados a la obtención de utilidades o que en su momento se fije con base en dichas utilidades;

5. Que los intereses provengan de créditos respaldados, inclusive cuando se otorguen a través de una institución financiera residente en el país o en el extranjero.

Se consideran créditos respaldados las operaciones por medio de las cuales una persona le proporciona efectivo, bienes o servicios a otra persona, quien a su vez le proporciona efectivo, bienes o servicios a la persona mencionada en primer lugar o a una parte relacionada con ésta. También se consideran créditos respaldados aquellas operaciones en las que una persona otorga un financiamiento y el crédito está garantizado por efectivo o depósito en efectivo de una parte relacionada o del mismo deudor.

Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación relacionada con el tema.

Registro No. 172383

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXV, Mayo de 2007

Página: 707

Tesis: 1a./J. 74/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

"RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). El citado precepto, al prever límite a la deducción de la parte de los intereses provenientes del endeudamiento excesivo de las empresas (3 a 1 su capital contable) con sus partes relacionadas residentes en el extranjero o con partes independientes cuando el contribuyente sea parte relacionada de otra residente en el extranjero, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues el mecanismo modifica la base gravable de la empresa residente en territorio nacional que reparte o traslada los beneficios a sus partes relacionadas residentes en el extranjero, generando la tributación conforme al beneficio real obtenido sin minorización artificiosa de dicha base. Además, el sistema regulado en la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta reconoce la aplicación de la proporción deuda-capital en los supuestos de vinculación indicados, atendiendo a la situación concreta del contribuyente que utiliza el crédito obtenido para la productividad, pues en sus párrafos séptimo y octavo establece la posibilidad del sujeto pasivo para acreditar ante la autoridad fiscal que la operación pactada, de la que derivan los intereses devengados que prima facie es considerada operación en capitalización delgada, tiene por objeto financiar proyectos productivos de la empresa, con lo cual se reconoce la situación del contribuyente gravando el ingreso conforme a su verdadera capacidad contributiva, en tanto le permite deducir todos los intereses provenientes de préstamos otorgados por empresas vinculadas residentes en el extranjero, aun cuando excedan el triple de su capital contable".

Registro No. 172381

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXV, Mayo de 2007

Página: 708

Tesis: 1a./J. 67/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

"RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA LA GARANTÍA DE AUDIENCIA PREVIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). El mencionado precepto al limitar la deducción de los intereses provenientes de deudas contraídas por las empresas con sus partes relacionadas residentes en el extranjero, o con partes independientes cuando el contribuyente sea parte relacionada de otra residente en el extranjero, siempre que dichas deudas excedan 3 a 1 el capital contable del contribuyente, no viola la garantía de previa audiencia contenida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, pues si bien la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la audiencia previa no rige en materia tributaria, al ser el impuesto una prestación unilateral y obligatoria en términos de la fracción IV del artículo 31 constitucional, y por tanto, que la citada garantía puede otorgarse con posterioridad a la aplicación de la norma; el sistema de capitalización delgada regido por el artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta permite que el contribuyente acredite ante la autoridad fiscal que sus deudas tienen la finalidad de inversión productiva para la obtención de verdaderas utilidades, ya que en caso de obtener resolución favorable aquél podría deducir la totalidad de los

intereses provenientes de préstamos otorgados por empresas vinculadas, aun cuando excedan el triple del capital contable".

Registro No. 172365

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXV, Mayo de 2007

Página: 718

Tesis: 1a./J. 82/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

"RENTA. EL PÁRRAFO OCTAVO DE LA FRACCIÓN XXVI DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA AL LIMITAR A LOS CONTRIBUYENTES QUE TIENEN PARTES RELACIONADAS A UTILIZAR SÓLO LOS MÉTODOS ESTABLECIDOS EN LAS FRACCIONES IV, V Y VI, DEL ARTÍCULO 216 DE LA PROPIA LEY, PARA DETERMINAR PRECIOS POR OPERACIONES COMPARABLES. El citado precepto al disponer que cuando un contribuyente que sea parte relacionada de una o más personas en términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, obtenga créditos de una parte independiente, no se considerará dicho crédito para determinar el límite de las deudas respecto al capital contable, cuando el margen de utilidad que sea atribuible a las operaciones celebradas con sus partes relacionadas, resulte razonable, aplicando cualquiera de los métodos establecidos en las fracciones IV, V o VI del artículo 216 de la Ley citada, no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política

de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así, ya que si bien es cierto que de los artículos 216 y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se advierte que los métodos que prevé el precepto primeramente citado, a saber, de precio comparable no controlado, de precio de reventa, de costo adicionado, de partición de utilidades, residual de partición de utilidades y de márgenes transaccionales de utilidad de operación, están diseñados, en general, para que los contribuyentes del Título II de la misma Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, determinen sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, que son aquellas en las que no existen diferencias que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad, y que cuando existan dichas diferencias, se eliminen mediante ajustes razonables, también lo es que los tres primeros métodos tienen como propósito obtener los precios y montos de las contraprestaciones, el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de operaciones y el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier operación, en tanto que los tres últimos giran en torno de la partición de utilidades, de lo residual de partición de utilidades y de los márgenes transaccionales de utilidad de las operaciones, lo que acredita que ninguno de los tres primeros métodos previstos en las fracciones I, II y III del referido artículo 216 podría aplicarse para obtener el margen de utilidad razonable a que se refiere el párrafo octavo de la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley citada, pero sí en cambio explica la voluntad del legislador en aplicar al sistema de

capitalización delgada los métodos de las fracciones IV, V y VI, pues son los idóneos para determinar ese margen de utilidad".

Registro No. 172352

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXV, Mayo de 2007

Página: 727

Tesis: 1a./J. 77/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

"RENTA. LA FRACCIÓN XXVI DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). El hecho de que el citado precepto establezca que no serán deducibles los intereses que se deriven de las deudas que tenga el contribuyente en exceso en relación con su capital, que provengan de capitales tomados en préstamo que hayan sido otorgados por una o más personas que se consideren partes relacionadas en términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o de una parte independiente residente en el extranjero, cuando el contribuyente sea una parte relacionada de una o más personas en términos del referido artículo 215, no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si los capitales provienen de partes relacionadas o de partes independientes con residencia en el extranjero, el artículo 32, fracción XXVI, de la Ley citada dispone para todos los contribuyentes las mismas reglas de

capitalización delgada, dándoles un trato igualitario, ya que el acreedor sólo es uno de los elementos objetivos que establece el indicado artículo 32, fracción XXVI, para limitar o no autorizar la deducción de los intereses pagados por el contribuyente por deudas excesivas".

Registro No. 172382

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXV, Mayo de 2007

Página: 1083

Tesis: 2a./J. 66/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

"RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA LA GARANTÍA DE AUDIENCIA PREVIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). El mencionado precepto al limitar la deducción de los intereses provenientes de deudas contraídas por las empresas con sus partes relacionadas residentes en el extranjero, o con partes independientes cuando el contribuyente sea parte relacionada de otra residente en el extranjero, siempre que dichas deudas excedan 3 a 1 el capital contable del contribuyente, no viola la garantía de previa audiencia contenida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, pues si bien la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la audiencia previa no rige en materia tributaria, al ser el impuesto una prestación unilateral y obligatoria en términos de la fracción IV del artículo 31 constitucional, y por tanto, que la

citada garantía puede otorgarse con posterioridad a la aplicación de la norma; el sistema de capitalización delgada regido por el artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta permite que el contribuyente acredite ante la autoridad fiscal que sus deudas tienen la finalidad de inversión productiva para la obtención de verdaderas utilidades, ya que en caso de obtener resolución favorable aquél podría deducir la totalidad de los intereses provenientes de préstamos otorgados por empresas vinculadas, aun cuando excedan el triple del capital contable".

Registro No. 172366

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXV, Mayo de 2007

Página: 1092

Tesis: 2a./J. 81/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

"RENTA. EL PÁRRAFO OCTAVO DE LA FRACCIÓN XXVI DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA AL LIMITAR A LOS CONTRIBUYENTES QUE TIENEN PARTES RELACIONADAS A UTILIZAR SÓLO LOS MÉTODOS ESTABLECIDOS EN LAS FRACCIONES IV, V Y VI, DEL ARTÍCULO 216 DE LA PROPIA LEY, PARA DETERMINAR PRECIOS POR OPERACIONES COMPARABLES. El citado precepto al disponer que cuando un contribuyente que sea parte relacionada de una o más personas en términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, obtenga créditos de una parte independiente, no se

considerará dicho crédito para determinar el límite de las deudas respecto al capital contable, cuando el margen de utilidad que sea atribuible a las operaciones celebradas con sus partes relacionadas, resulte razonable, aplicando cualquiera de los métodos establecidos en las fracciones IV, V o VI del artículo 216 de la Ley citada, no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así, ya que si bien es cierto que de los artículos 216 y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se advierte que los métodos que prevé el precepto primeramente citado, a saber, de precio comparable no controlado, de precio de reventa, de costo adicionado, de partición de utilidades, residual de partición de utilidades y de márgenes transaccionales de utilidad de operación, están diseñados, en general, para que los contribuyentes del Título II de la misma Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, determinen sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, que son aquellas en las que no existen diferencias que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad, y que cuando existan dichas diferencias, se eliminen mediante ajustes razonables, también lo es que los tres primeros métodos tienen como propósito obtener los precios y montos de las contraprestaciones, el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de operaciones y el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier operación, en tanto que los tres últimos giran en torno de la partición de utilidades, de lo residual de partición de utilidades y de los márgenes

transaccionales de utilidad de las operaciones, lo que acredita que ninguno de los tres primeros métodos previstos en las fracciones I, II y III del referido artículo 216 podría aplicarse para obtener el margen de utilidad razonable a que se refiere el párrafo octavo de la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley citada, pero sí en cambio explica la voluntad del legislador en aplicar al sistema de capitalización delgada los métodos de las fracciones IV, V y VI, pues son los idóneos para determinar ese margen de utilidad".

Registro No. 172353

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXV, Mayo de 2007

Página: 1099

Tesis: 2a./J. 76/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

"RENTA. LA FRACCIÓN XXVI DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). El hecho de que el citado precepto establezca que no serán deducibles los intereses que se deriven de las deudas que tenga el contribuyente en exceso en relación con su capital, que provengan de capitales tomados en préstamo que hayan sido otorgados por una o más personas que se consideren partes relacionadas en términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o de una parte independiente residente en el extranjero, cuando el contribuyente sea una parte relacionada de una o más personas en términos del referido

artículo 215, no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si los capitales provienen de partes relacionadas o de partes independientes con residencia en el extranjero, el artículo 32, fracción XXVI, de la Ley citada dispone para todos los contribuyentes las mismas reglas de capitalización delgada, dándoles un trato igualitario, ya que el acreedor sólo es uno de los elementos objetivos que establece el indicado artículo 32, fracción XXVI, para limitar o no autorizar la deducción de los intereses pagados por el contribuyente por deudas excesivas"[188].

J). Propiedad intangible y servicios centrales provenientes del exterior

a). Introducción.

El éxito de los negocios depende de la explotación de la propiedad intelectual en sus varias formas: el uso de la tecnología patentada, marcas, know-how, derechos de autor y demás bienes intangibles.

Los bienes intangibles y los servicios centrales constituyen unos de los factores más importantes en la realización de los negocios internacionales. A partir de la década de los 80, se ha observado una tendencia creciente de las empresas multinacionales a transferir derechos sobre marcas, patentes de invención y demás intangibles, a subsidiarias radicadas en paraísos fiscales. De esta forma justifican el pago de cánones por parte de los restantes miembros del grupo residentes en jurisdicciones de altos impuestos. A esto se une la deducción de cargos por prestaciones provistas a través de centros de servicios instalados también en países de baja imposición. Este accionar se ve favorecido, en algunos casos, por los privilegios impositivos otorgados por diversos Estados con el objeto

[188] Poder Judicial de la Federación, jurisprudencia del: consultada en la Red Nacional del Poder Judicial de la Federación, y en la Red Local de Intranet.

de promover el desarrollo de tecnología, permitiendo repatriar los beneficios obtenidos bajo el concepto de regalías, siempre que la tecnología sea explotada en su propio territorio.

Lo expuesto ha motivado que las diferentes administraciones tributarias revisaran los conceptos atinentes a transferencia de intangibles, especialmente de tecnología y a la prestación de servicios centrales provenientes del exterior, estudiando además los métodos de determinación de precios de transferencia aplicables a los respectivos contratos. Esto ha llevado, por una parte, a una ampliación de la definición dada a "know how" y a la aplicación del criterio de utilización económica con el fin de aplicar retenciones en la fuente sobre los pagos realizados a no residentes mientras que, en otros casos, se ha optado directamente por reajustar los valores de transferencia pactados entre las partes asociadas.

Con relación a los costos por servicios centrales, resta aclarar que, en la mayoría de los casos, los países en desarrollo no admiten su deducción, posición opuesta a la sostenida por los países desarrollados[189].

Son bienes intangibles las facultades o derechos que la ley concede al autor o creador de obras literarias, científicas, inventos o procedimientos de aplicación industrial, o distintivos o marcas comerciales, para gozar de su explotación económica exclusiva, por sí mismo o a través de quien aquél autorice, así como los conocimientos que, por revestir el carácter de secretos, son utilizados por su poseedor (o a quien éste se los transmita) como ventaja competitiva.

La OCDE entiende que la expresión "bienes intangibles" abarca aquellos derechos de utilización de activos industriales tales como las patentes y las marca, e incorpora la propiedad literaria y artística y la propiedad intelectual como el "know how" y los secretos industriales o comerciales.

---

[189] Cfr. CAMPAGNALE, ROBERTO PABLO et alii: Op. cit., pp. 359-410.

La Organización Mundial de la Propiedad Intelectual distingue, dentro de los bienes intangibles, dos categorías o conjunto de derechos: por una parte los derechos de autor y, por otra, la titularidad de propiedad industrial.

Dentro de los derechos de autor incluye los derechos correspondientes a obras literarias, artísticas, musicales, fotográficas y audiovisuales; por lo que respecta a la titularidad de propiedad industrial, encuadra en la misma a las invenciones, marcas de fábrica y de comercio, dibujos y modelos industriales, denominación de origen y secretos industriales y comerciales[190].

Del mismo modo, la OCDE también diferencia la propiedad artística o literaria de aquella que denomina "propiedad industrial de la empresa", definiendo a esta última como el conjunto de bienes intangibles asociados a actividades productivas o de prestación de servicios, incluyendo las de comercialización[191].

Pautas de la OCDE para la determinación del valor de bienes intangibles.

En su informe de 1996, la OCDE ratifica la aplicación del principio del precio normal de mercado libre a las operaciones relacionadas con la transferencia de intangibles entre empresas vinculadas. Sin embargo, reconoce las dificultades que pueden presentarse en la localización de transacciones comparables, pudiendo suceder incluso que un determinado contrato entre empresas conexas se estructure de una manera distinta a la que utilizarían partes independientes.

A los efectos de establecer la comparabilidad de las transacciones, la OCDE consideró relevantes los siguientes factores:

a) la limitación del uso del intangible a una determinada área geográfica;

---

[190] Organización Mundial de la Propiedad Intelectual: http://www.wipo.org

[191] Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico: *"Transfer pricing guidelines for multinacional enterprises and tax administrations"*, Capítulo VI, párrafo 3.

b) carácter exclusivo o no de la utilización de la tecnología;

c) capital invertido;

d) autorización al receptor para ceder los derechos de explotación a terceros;

e) gastos de introducción de la tecnología en el mercado;

f) naturaleza de la patente en cuanto a duración de la protección jurídica;

g) vida útil del intangible;

h) aporte del proceso licenciado a la obtención del producto final;

i) restricciones impuestas al receptores respecto de la exportación de los productos fabricados con la tecnología transferida;

j) derecho del licenciatario a beneficiarse de ulteriores desarrollos del bien intangible realizados por el licenciante;

k) período durante el cual el intangible tendrá un valor económico efectivo (frente a nuevos avances técnicos que tornen obsoleta la tecnología transferida);

l) en caso de transferencia de marcas, debe considerarse la aceptabilidad de los consumidores, la participación en el mercado y el volumen de ventas proyectado.

Asimismo, este Organismo también reconoce que puede ser difícil determinar el valor del bien al momento de realización de la transacción. La solución propuesta es que tanto los contribuyentes como la administración tributaria evalúen la situación de la misma forma en que hubieran actuado empresas independientes en circunstancias similares, es decir, con la misma información disponible.

De este modo, en caso de que las previsiones de ganancias futuras sean suficientemente confiables, las empresas tenderán a acordar el valor de la transacción sin prever ajustes posteriores del mismo. Por el contrario, si existe incertidumbre acerca de acontecimientos futuros, los sujetos podrán optar por suscribir contratos de corta duración o incluir cláusulas de renegociación frente a la ocurrencia de determinados hechos (por ejemplo la aparición de tecnologías alternativas, cambio en los gustos de los consumidores, etcétera).

K). El Comercio Electrónico y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Concepto.

Se entiende por comercio electrónico a aquellas transacciones comerciales y financieras efectuadas a través del procesamiento y la transmisión de información, incluyendo texto, sonido e imagen. Dicha información puede ser el objeto principal de la transacción o un elemento conexo a ella.

Clasificación.

Existen dos clases de comercio electrónico:

1) Indirecto: consiste en adquirir bienes tangibles que necesitan luego ser enviados físicamente, usando canales convencionales de distribución (por ejemplo, envío postal y servicios de mensajería). Esta clase de comercio depende de factores externos, como ser la eficiencia de los sistemas de transportes.

2) Directo: es aquel mediante el cual el pedido, el pago y el envío de los bienes intangibles y/o servicios se producen “on-line” (como ejemplo, programas informáticos, servicios de información). Permite transacciones electrónicas de extremo a extremo sin obstáculos a través de las fronteras geográficas y aprovecha todo el potencial de los mercados electrónicos mundiales.

Legislar sobre el comercio electrónico.

En el marco de las reuniones llevadas a cabo en la OCDE, se han presentado diferentes propuestas a efectos de considerar el tratamiento aplicable al comercio electrónico en los tratados para evitar la doble imposición internacional.

Las propuestas de la mayoría de los países son:

- Incluir dentro del concepto de establecimiento permanente consideraciones respecto al comercio electrónico.

- Incluir esta temática dentro de las directrices consideradas en los comentarios del artículo 7º del acuerdo modelo –beneficios empresariales-.

- Estudiar la posibilidad de establecer normas especiales, como por ejemplo, las relativas al transporte internacional, seguros, derivados, etcétera.

El Comercio Electrónico y la Tributación.

El comercio electrónico plantea un nuevo paradigma en el contexto internacional en el que numerosos elementos que participan del proceso de comercio tradicional se ven reemplazados por transacciones electrónicas de difícil rastreo, localización e identificación.

En efecto, en el caso de las transacciones internacionales las funciones de recaudación y fiscalización de la administración tributaria pueden complicarse. Supóngase el caso de un usuario radicado en México que, por vía Internet, adquiera un software en España, abonándolo a través de una entidad gestora de pago en Londres con cargo a su tarjeta de crédito expedida en los Estados Unidos de Norteamérica.

El comercio electrónico tiende a borrar los límites nacionales y le origen y destino del ingreso. Consecuentemente, con frecuencia surgen temáticas que analizan cómo los ingresos que surgen de las transacciones internacionales deberían ser tratados y considerados por las normas actuales.

Principios Jurisdiccionales de Imposición.

El comercio electrónico por sus características y particularidades origina, en el ámbito del impuesto sobre la renta, problemas de determinación del lugar de producción de la renta y la dificultad de establecer cuándo puede existir un lugar fijo de negocios que haga calificar a ciertos elementos utilizados en tal comercio bajo el concepto de establecimiento permanente y, en consecuencia, sujeto a tributación.

Cuando hablamos de comercio electrónico por medio de Internet, es difícil determinar exactamente un territorio en particular, los negocios son altamente flexibles. Por ejemplo: los requerimientos técnicos para considerar el lugar donde el contrato fue concluido pueden ser alterados por el lugar donde la "web site" está estructurada; el lugar donde se encuentran los directores para considerar la residencia de una compañía puede ser trasladado al ciberespacio; y la "web site" puede ser mudada fácilmente de una localidad a otra.

Uno de los aspectos esenciales será determinar si la "web-site" de un "server" de propiedad o utilizado por una empresa extranjera reúne los requisitos establecidos para ser considerado como establecimiento permanente, si dicha web-site puede ser considerada como un lugar fijo de negocios, si el ejercicio periódico de las funciones automatizadas puede considerarse como el desarrollo de la actividad de una empresa, y en qué condiciones el "server" puede ser calificado como una organización personal estable.

Considerando los avances tecnológicos, algunas actividades comerciales tales como marketing, recepción de órdenes de compra, entrega de productos

digitales, etcétera, podrán ser llevadas de un país a otro sin la necesidad de la presencia física en ese país[192].

CONCLUSIONES:

1.- Las convenciones internacionales en materia tributaria tienen como finalidad la eliminación de los factores o elementos que originan el fenómeno de la doble imposición, así como de la incidencia, de la evasión y de la elusión fiscal, mediante el establecimiento de disposiciones relativas al intercambio de información entre autoridades competentes, de disposiciones que se refieran a los precios de transferencia en las relaciones entre empresas asociadas, además de disposiciones dirigidas a prevenir el fenómeno del abuso de los tratados y otras similares.

2.- Los tratados de comercio, tienden, en cambio, en medida diferente y con diversa finalidad, a abolir los obstáculos, a la liberación de los intercambios, y tienen una relevancia notable para el desarrollo de las relaciones económicas entre los Estados, sea complementando a las convenciones internacionales en materia tributaria, sobre todo por lo que se refiere a los impuestos indirectos y, en particular, a los derechos de aduanas, para favorecer el comercio de mercancías admitiendo la libre circulación entre los Estados firmantes, o sea, previendo la abolición de toda discriminación en las relaciones comerciales entre los Estados, mediante la extensión generalizada de la cláusula de la nación más favorecida y la reducción, con base en una reciprocidad, de las barreras aduaneras, y la conservación de la cláusula de salvaguardia, que implica la restauración temporal de medidas restrictivas ante las importaciones, a las cuales los Estados pueden recurrir cuando la introducción de un producto proveniente de otros países puede ocasionar graves perjuicios a la economía.

Son también de importancia fundamental aquellos tratados internacionales de donde surgen las uniones regionales, que se forman para responder a las

---

[192] Cfr. CAMPAGNALE, ROBERTO PABLO et alii: Op. Cit., pp. 411-445.

exigencias particulares de naturaleza política, económica y social, comunes dos o más Estados. Dichas uniones pueden tener una finalidad de simple cooperación, pero, a menudo, procuran una verdadera y propia integración económica, por ejemplo, en el caso de una zona de libre intercambio o aun en uniones aduaneras.

Finalmente, la unión aduanera es una forma de integración económica más estrecha que el área de libre intercambio: además de la libre circulación de productos de la unión –gracias a la eliminación de los derechos aduaneros y de las barreras no arancelarias- está previsto también un arancel externo común, esto es, un ámbito común de derechos y otros obstáculos no arancelarios ante terceros países. Así mismo, la unión aduanera puede prever una política comercial, así como la armonización de la legislación aduanera de los Estados contratantes.

3. El empeño de la Sociedad de las Naciones en la lucha contra la doble imposición internacional, mediante la creación de un modelo uniforme de convenio, fue tomado y continuado por la OEEC (Organization for European Economic Cooperation), y de su sucesor OECD (Organization for Economic Cooperation and Development), en la resolución de marzo de 1956, en que el Consejo de esa organización internacional constituyó el Comité Fiscal para "el estudio de los problemas relativos a la doble tributación y de otros problemas fiscales de similar naturaleza técnica.

En 1971, el Comité Fiscal de la OCDE se convirtió en el "Comité para Asuntos Fiscales", que se reúne habitualmente en París; los representantes de los países que integran el Comité son funcionarios gubernamentales responsables de la negociación de los tratados contra la doble imposición. Ente 1956 y 1963, el Comité Fiscal se ocupó de la redacción de un esquema de convenio sobre la doble imposición, relativo a la renta y el patrimonio, que fue publicado en 1963. El Consejo aprobó una recomendación por la cual los Estados miembros, siempre que concluyan o revisen un convenio bilateral para evitar la doble imposición, deben uniformarse con el "modelo", adoptando la interpretación indicada en el comentario, con la salvedad de las reservas avanzadas por Estados concretos, con el empeño de que lo cumplan las respectivas administraciones financieras. A

partir de 1973, el Comité efectuó una revisión del esquema de convenio de 1963, que llevó la publicación del "modelo de convenio sobre la doble imposición sobre la renta y sobre el patrimonio" de 1977.

El Comité, y en particular su Working Party número 11, continuó examinando propuestas de modificación del modelo de 1977, y de su comentario; en 1991, con vista en la necesidad de una constante evolución, decidió adoptar un "Ambulatory Model Convention" que recoge gradualmente las modificaciones sin efectuar una revisión completa. Ha existido modificaciones en 1992, 1994 y 1995, se publicó una edición en 1997, la versión de 2005, y la versión actual del convenio modelo es la de 17 de julio de 2008.

4. El modelo OCDE, y también su comentario, ha tenido influjo relevante aun más allá de la esfera de los Estados miembros. Así, ha constituido la base del modelo aprobado por la ONU en 1980, para adoptarse en las relaciones entre los países desarrollados y aquellos en vías de desarrollo.

5. La interpretación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición sobre las rentas, cuando uno de sus términos no se encuentre definido y del contexto del propio convenio no se advierta su significado, deberá hacerse según el significado que tenga en la legislación interna para efectos de los impuestos a los que aplica el convenio, debiendo prevalecer las disposiciones de naturaleza tributaria sobre cualquier otro ordenamiento de ese Estado, según lo prevé el artículo 3º (2) del Modelo OCDE.

Sin embargo, cuando el concepto por interpretar no sea de naturaleza tributaria, y se haga referencia a él tanto en la legislación fiscal como en la de otras materias, para individualizar su significado debe analizarse tanto el derecho tributario como el derecho común interno, a fin de determinar qué interpretación debe prevalecer por encontrarse, para lo cual debe identificarse cuál es el sector disciplinario más cercano al contexto, esto es, por formar parte del ámbito donde se utiliza el término en el texto convencional, de acuerdo con aquellas modificaciones que el derecho interno haya sufrido en el curso del tiempo.

6. El derecho interno relevante en la interpretación y aplicación de la norma convencional sobre la interpretación, para evitar las distorsiones que pudiera provocar la aplicación conjunta del derecho interno de los Estados contratantes (doble imposición o doble no-imposición), puede ser el del Estado de la fuente de la renta o el Estado de residencia, según lo convengan las partes.

Sin embargo, se ha propuesto que, en los casos en que el recurso al derecho interno conduzca a resultados contradictorios entre los Estados contratantes (de la fuente y de la residencia), y tal resultado contraste con el objetivo del convenio bilateral para evitar la doble imposición sobre las rentas, deje de aplicarse el derecho interno de ambos Estados como elemento base de interpretación, para atenderse al objeto del convenio, sin que esto contravenga los principios enunciados en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, por buscarse en todo caso la consecución de ese objeto.

7.- La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de fecha 23 de mayo de 1968, que entró en vigor el 27 de enero de 1980, incluye en el artículo 31 [2] b, el concepto de *"context for the purposes of the interpretation of a treaty wich was made between all the parties in connection with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties as an instrument related to the treaty"*.

Según una primera corriente interpretativa, dentro del "contexto" al que se refiere el artículo 31 [2] de la Convención de Viena, entrarían los comentarios al Modelo OCDE –esto a fin de la correcta aplicación de la *general renvoi clause,* o cláusula general de reenvío, contenida en los tratados internacionales contra la doble imposición a las rentas-. En particular, se trataría del *contexto* en la aplicación del artículo 31 [2] (b) de la Convención de Viena: los comentarios son el resultado de discusiones colectivas de los representantes de los países adherentes a la OCDE y dichos representantes se encuentran facultados para formular reservas.

Contra esa posición, otros observan que resulta difícil asimilar los comentarios OCDE dentro de la categoría de los *instruments made in connection*

with the conclusion of the treaty, puesto que, si bien el comentario es aprobado (con algunas reservas) por los Estados adherentes a la OCDE, también es cierto que éste no es aprobado según el convenio bilateral específico contra la doble tributación, de cuya interpretación se trata.

La noción de "contexto" en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, es ampliada posteriormente en el artículo 31 [3] de la misma Convención, donde se hace referencia a la relevancia, *togheter with the context,* de: *"a) any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the aplication of its provissions; b) any subsequent practice in the application of the treaty wich establishes the agreement of the parties regarding its interpretation; c) any relevant rule of international law applicable in the relations between the parties".*

Es difícil asimilar los comentarios OCDE agregados a los modelos convencionales, al artículo 31 [3] de la Convención de Viena, como integrantes del contexto del convenio internacional, por ser posteriores a él.

Idéntica afirmación acerca de lo extraño que resultan los comentarios de la OCDE respecto de la Convención de Viena, ha sido formulada teniendo en cuenta el artículo 32 de la misma convención, donde se contempla los llamados *supplementary means of interpretation.* Estos últimos incluyen "*the preparatory work of the treaty and circumnstances of its conclusion"*, y sirven *"in order to confirm the meaning resulting from the application of Article 31",* o bien, "*to determine the meaning when the interpretation according to Article 31: a) leaves the meaning ambiguous or obscure; or b) leads to a result wich is manifestly absurd or unreasonable".*

Lo anterior en razón de que la sola noción de "contexto", que trae el artículo 31 [2] de la Convención de Viena es demasiado restringida para ser adecuada a la interpretación de los convenios bilaterales contra la doble imposición: en efecto, si se lee el artículo 3º. (2) del modelo OCDE que hace referencia solamente al denominado contexto *interno* del convenio (preámbulos, agregados o anexos, *any*

agreement relating to the treaty, any instrument in connection with the conclusion of the treaty), se llega al resultado de aplicar la Convención de Viena de modo incompleto, modificando el aspecto comprensivo distinto de la presencia –a la par del contexto en sentido estricto- de los *means of interpretation* al que se refieren los artículos 31 [3] y 32.

Según esta autorizada opinión, la lectura restrictiva del artículo 3º. (2) del Modelo OCDE –limitada al empleo del artículo 31 [2] de la Convención de Viena, concluye en una substancial inutilidad del inciso *unless the context otherwise requires* contenido en el artículo 3º. (2) del modelo OCDE, y se llega a la aplicación exclusiva del derecho *interno* a los efectos de la identificación del significado de los términos definidos en los convenios bilaterales.

Se intenta, no sin debate de por medio, ir más allá del "contexto" en el sentido estricto del artículo 3º [2] de la Convención de Viena, como comprensivo de todo aquello a lo que es posible recurrir en la interpretación de los tratados internacionales, según las normas contenidas en la Convención de Viena.

8.- El Consejo de la OCDE, al aprobar el Modelo de convenio de 1992, mencionó el uso de los comentarios como auxilio válido para interpretar cada uno de los particulares convenios bilaterales. Ahora bien, el sustrato jurídico sobre el cual se basa el recurso al comentario con fines interpretativos, más allá de la citada recomendación de la OCDE, se encuentra en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

En el marco de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, la mayor o menor posibilidad de asimilar los comentarios a la esfera aplicativa de los artículos 31 [2], 31 [3] y 32 de la Convención de Viena es cuestión discutible.

Efectivamente, la referencia al artículo 31 [2] (b) puede llevar al empleo de los comentarios –en todo caso con fines interpretativos-, incluso a aquellos países no adheridos a la OCDE que deciden adoptar y aceptar los Comentarios si así fuese menester.

Por otra parte, refiriendo los comentarios OCDE al artículo 31 [3] de la Convención de Viena –y no al artículo 31 [2] (b)-, nos encontramos con que se podrían utilizar solamente los Comentarios *posteriores* a la estipulación de la convención bilateral que ha de ser interpretada: en efecto, el citado artículo se centra íntegramente en los *subsequente agreements* y en las *subsequent practice*.

Por último, invocando el artículo 32 de la Convención de Viena, resulta la utilización de los comentarios OCDE (a los fines interpretativos) solamente cuando la interpretación, realizada según los criterios del artículo 31 de la Convención de Viena, *no aclara* la ambigüedad u obscuridad del significado del convenio bilateral contra la doble imposición, o bien, cuando se lleva a un resultado hermenéutico manifiestamente absurdo o irracional: en efecto, este es el espacio aplicativo de los *supplementary means of interpretation*, según el artículo 32 de la Convención de Viena.

Para superar estas diferencias originadas según la norma a la que se haga referencia de la Convención de Viena, ha sido propuesta una solución doctrinaria inspirada en la razonabilidad; en tal sentido, los convenios OCDE serían aplicables a todas las normas de la Convención de Viena citadas y, según la situación de hecho, los comentarios anteriores a la estipulación del tratado fiscal que se debe interpretar serían concebidos como trabajos preparatorios, mientras que los comentarios posteriores a la estipulación del mismo tratado serían considerados como *agreements or instruments accepted by both parties;* por último, cuando están en juego países no adheridos a la OCDE, los comentarios podrían ser aceptados (por estos países) como *instruments related to the treaty*.

Según otra opinión doctrinal, en cambio, se debería presumir que, cuando dos países adherentes a la OCDE celebran un convenio bilateral que adopta un texto igual al modelo, las mismas partes contratantes entienden dar al texto convencional el mismo significado que la OCDE le atribuye mediante el comentario al modelo: en tal hipótesis, dicho significado no sería otra cosa que la *ordinary meaning* a la que se refiere el artículo 31 [1] de la Convención de Viena.

No han faltado incluso opiniones según las cuales –para los convenios pactados entre países adherentes a la OCDE-, el comentario sería relevante a los fines interpretativos en cuanto conduzca al artículo 31 [4] de la Convención de Viena, en el sentido de que: *a special meanig shall be given to a term if it is established that the parties so intended.* También aquí es evidente la idea de una presunción de adhesión al Comentario por parte de los países adheridos a la OCDE, cuando se perfeccionan convenios que siguen el Modelo.

9.- Luego cabe preguntarse acera de la interpretación *estática* o *dinámica (static or ambulatory interpretation),* que debe hacerse sobre los comentarios OCDE. Si las modificaciones al comentario tienen carácter clasificatorio o importan formulaciones *más precisas,* la interpretación dinámica puede encontrar algún espacio de aplicación, siempre y cuando la aclaración se refiera a conceptos substancialmente implícitos en el texto anterior del comentario, pues en este supuesto estamos en presencia de especificaciones acerca de cómo el texto del Modelo (y el respectivo comentario), deberían ser (ya antes) correctamente entendidos; empero, la modificaciones al comentario no pueden ser interpretadas dinámicamente si asumen los aspectos propios de una modificación total o parcialmente innovadora. En otras palabras: el límite de la mutación meramente aclaratoria debe interpretarse caso por caso.

10.- No puede pasar inadvertido –en el ámbito comparativo-, que los argumentos lógicos a favor de la interpretación uniforme han encontrado sólo una aceptación parcial por parte de los jueces de los distintos Estados; esto puede comprenderse en virtud de que, la *general renvoi clause* del Modelo OCDE, que corresponde al artículo 3º (2), no se pronuncia acerca de la relevancia de los pronunciamientos de la jurisprudencia extranjera, y a menudo termina siendo una remisión *a cada uno de los derechos internos* de los Estados contratantes, según la cuestión interpretativa surja en uno o en otro Estado.

11.- La llamada documentación unilateral comprende los documentos redactados por una de las partes contratantes para la negociación y firma del convenio bilateral para evitar la doble imposición a las rentas. Como ejemplo

observamos los *Technical memoranda*, emitidos por el *U.S.A. Treasury* para la transmisión del proyecto del convenio al Congreso de los Estados Unidos de Norteamérica.

La documentación unilateral no puede ser relevante para la interpretación de los tratados internacionales puesto que, en cuanto tal, no es admisible en la esfera de aplicación del artículo 31 [2], y tampoco del artículo 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Pero si el material es objeto de intercambio y de aprobación recíproca, entonces dicha documentación puede cobrar relevancia a los fines interpretativos, según lo dispuesto en el artículo 32 de la Convención de Viena (siempre que en el caso concreto subsistan las demás condiciones necesarias para aplicar dicho artículo 32).

En tal sentido, resulta claro que la documentación unilateral puede asumir algún valor interpretativo sólo si, en substancia, ésta deja de ser meramente unilateral y asume los aspectos propios del denominado *material acompañado o adjunto*. Este último está representado por minutas, borradores y *position papers*, redactados en el ámbito de las negociaciones para la celebración del tratado, e intercambiados por los negociadores durante el iter.

Al material adjunto o anexo está dedicado el artículo 32 de la Convención de Viena, concebido mayormente respecto de los tratados internacionales multilaterales alcanzados luego de largas y complejas negociaciones. Una norma como el artículo 32 de la Convención de Viena subordina claramente el recurso a dicha Convención (en el proceso interpretativo), a dos condiciones alternativas entre sí: o los *supplementary means of interpretations* (del artículo 32) confirman la interpretación conducida según el artículo 31; o bien los *supplementary means* resuelven una situación de resultado insatisfactorio del recurso del artículo 31.

12.- Ante las situaciones de discrepancia entre los textos de un mismo convenio firmado en diversos idiomas oficiales, el derecho interno de cada uno de los países contratantes desempeña un papel significativo en la investigación de

aquella interpretación que, en el sentido del artículo 33 [4] de la Convención de Viena, *reconciles the texts*.

No se puede excluir situaciones en donde las diversas versiones oficiales del tratado no son conciliables: piénsese en el caso del error involuntario o del error material en la redacción de las versiones oficiales en diversos idiomas. Para eliminar ese tipo de discrepancias por vía interpretativa, puede recurrirse a los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena. Y si el recurso al "contexto" y a los *supplementary means of interpretation* no elimina la puntal discrepancia textual, se debe concluir que la norma convencional adolece de una contradicción insalvable, de manera tal que no es aplicable al caso específico.

13.- El Modelo de Convenio OCDE regula lo relativo a la renta de las empresas, a los precios de transferencia, dividendos, intereses, cánones y plusvalías, a las experiencias o conocimientos de carácter industrial, comercial o científico, a las franquicias, a los derechos relacionados con el disfrute del software, a las plusvalías, a las rentas del trabajo autónomo y del trabajo dependiente, así como a los fideicomisos.

14.- Los párrafos 1º, 2º y 5º del artículo 24 del Modelo de la OCDE establecen el principio de no discriminación fiscal frente a las personas físicas, los apátridas y las empresas controladas. Con mayor precisión, las mismas prohíben que los ciudadanos de un Estado contratante, los apátridas y las empresas cuyo capital es poseído o controlado, directa o indirectamente, por los residentes de un Estado contratante, soporten en otro Estado contratante un tratamiento fiscal más gravoso que el reservado a los sujetos correspondientes de aquel Estado que se encuentra en las mismas circunstancias.

El párrafo tercero extiende el principio de no discriminación a la articulación de la misma organización empresarial en el territorio de los otros Estados contratantes. En efecto, se refiere a la situación de una empresa de uno de los Estados contratantes que dispone de un establecimiento permanente en otro Estado contratante; el régimen fiscal previsto para este último no puede ser menos

favorable que el reservado a las empresas del primer Estado que desarrollan la misma actividad.

Con lo anterior, se ha querido establecer que la determinación de la renta de un establecimiento permanente de una empresa extranjera debe efectuarse de igual manera que la prevista para las empresas nacionales y que, por ende, deben concederse las deducciones normales por concepto de gastos generales. La extensión explícita del principio de no discriminación, incluso al tratamiento de los establecimientos permanentes, constituye un elemento de mayor seguridad para las empresas en la expansión de su actividad internacional.

El párrafo cuarto, en cambio, se refiere a los intereses, los *royalties* y a los demás pagos efectuados por una empresa de un Estado contratante a un residente de otro Estado contratante; su deducibilidad en el cálculo de la base imponible debe ser reconocida bajo las mismas condiciones que serían consentidas si fuesen pagados a un residente del primer Estado contratante.

El sexto párrafo permite la aplicación de las disposiciones del artículo 24 del Modelo OCDE a los tributos de toda naturaleza o denominación, inclusive a los tributos locales discriminatorios en relación con contribuyentes extranjeros.

15.- El principio de no discriminación aplica a una serie de situaciones diversas, aptas para expresar una disparidad de tratamiento fiscal aplicada por un Estado en perjuicio de sujetos pertenecientes a otro Estado. La correcta metodología interpretativa de los convenios para evitar doble imposición, basadas en el modelo OCDE, se informa en la regla general de la "armonía de las decisiones". Esta regla impone que se adopte la interpretación idónea para llegar a un resultado que tenga la mayor probabilidad de ser acogido por ambos Estados contratantes. El caso del texto de un convenio, presenta particulares problemas interpretativos, cuya solución supone el recurso al modelo en su texto original, sólo cuando las partes así lo hubieran convenido, explícitamente, en el marco del convenio bilateral.

De todos modos, la extensión de las disposiciones del artículo 24 es más incierta que la de los otros artículos del modelo OCDE y, las consecuencias de una aplicación analógica de la cláusula de no discriminación inducen a algunos Estados a oponerse a la inserción de su previsión expresa en los textos de los convenios. Mientras que no existe duda alguna de que la interpretación extensiva de dicha disposición sea admitida, en cuanto la misma consiste en la elección de uno de los posibles resultados de la interpretación, obteniendo un resultado más amplio que el de la interpretación literal; en cambio, resulta fundada la cuestión referida a la admisión de la analogía, que presupone que se haya completado el procedimiento hermenéutico.

El método interpretativo de las normas que prohíben la discriminación se informa generalmente por el criterio de *"la moderación y la razonabilidad",* que permite comprender, al mismo tiempo, las razones evidenciadas por la jurisprudencia interna y los límites insuperables de los alcances de la norma, que no puede extenderse a situaciones discriminatorias diferentes de las previstas explícitamente por la norma internacional. En efecto, tal limitación excluye precisamente la aplicación analógica de la prohibición prevista por el artículo 24 del Modelo OCDE, que regula las relaciones entre los Estados contratantes y es inherente únicamente a los contribuyentes pertenecientes a los dos Estados contratantes. La norma, basada sobre el principio de reciprocidad, reconoce, por tanto, un derecho a los contribuyentes que se encuentran en las situaciones discriminatorias previstas en el acuerdo celebrado por los Estados contratantes y no es susceptible de aplicación por analogía en relación a los demás contribuyentes.

16.- Las cláusulas anti-abuso, anti-elusión y anti-evasión previstas por los Estados contratantes en los acuerdos internacionales, son consideradas como procedimientos que no discrepan con el artículo 24 del Modelo OCDE. En cambio, la situación es diferente cuando dichos fines se persiguen por normas tributarias internas que pueden ser genéricas o específicas, las que se convierten en discriminatorias solamente si se verifican en las condiciones previstas por ese

artículo. En consecuencia, en estos casos, se determina la prioridad de la norma tributaria internacional respecto de la regla interna, que resulta particularmente restrictiva.

Las normas convencionales en materia fiscal entre dos o más Estados de un bloque o unión económica, y entre estos y terceros países, por su contenido pueden contrastar y, en forma particular, con los principios referidos a la libertad de circulación y a la no discriminación.

El artículo 24 del Modelo de la OCDE, basado sobre la reciprocidad, tiene eficacia en las controversias entre los países que celebren un convenio internacional para evitar la doble imposición, y permite la eliminación de la discriminación fiscal solamente entre los sujetos que sean parte. En consecuencia, los derechos y obligaciones de un convenio internacional solamente surgen mediante alguna forma de participación de los terceros en el convenio, siempre y cuando exista una cláusula de adhesión o acceso, que permita a Estados contratantes originarios participar, a título pleno, del acuerdo mediante una declaración de voluntad. En los casos donde falte esta cláusula, deberá demostrarse que las facilidades a favor del tercer Estado sean aceptadas por este último. En defecto de dicha participación, no concurriendo el acuerdo de voluntades, actúa el principio consuetudinario de la ineficiencia de los tratados frente a los Estados no contratantes (pacta tertiis nec nocent nec prosunt).

17.- En lo que se refiere a los acuerdos en los que se prevé la adaptación del derecho interno al convencional, las disposiciones más favorables contenidas en un Tratado para la integración de una unión económica, pueden ser invocadas por un Estado extraño a él, no obstante que el compromiso haya sido asumido en relación con otros países. Se trata, en efecto, no de atribuir al acuerdo una eficacia en las relaciones con los terceros que queda excluida con fundamento en el principio *pacta nocent nec prosunt,* sino más bien de aplicar la norma internacional una vez que se hace norma interna y en cuanto tal se invoca ante los órganos jurisdiccionales por los sujetos que actúan en los ordenamientos de los dos países contratantes.

Esto, obviamente, no comprende los casos en que el acuerdo prevé expresamente su aplicación sólo frente a los residentes en los dos países contratantes (ver artículo 1º del Modelo OCDE de Convenios para evitar la doble imposición fiscal).

La discrepancia entre los principios fundamentales previstos en el Tratado que da origen a una unión económica puede verificarse cuando, mediante un convenio para evitar la doble imposición, concluido entre un país miembro y un tercer país o entre dos países miembros, se excluyan automáticamente de las ventajas fiscales los ciudadanos de otro país miembro que no hayan celebrado con los Estados contratantes, un acuerdo bilateral en materia fiscal o lo hayan celebrado previendo disposiciones diferentes. El fenómeno es conocido como "discriminación horizontal", en cuanto el tratamiento diferenciado no se verifica entre ciudadanos residentes y no residentes de un país para favorecer a los primeros, sino entre diversos no residentes pertenecientes a distintos Estados. No obstante, es necesario que los dos sujetos no residentes que poseen responsabilidad fiscal limitada, se encuentren en una situación comparable derivada de la vinculación común con el derecho de un mismo Estado. Dos situaciones diferentes podrán ser comparadas sólo tomando en consideración todas las normas fiscales de un ordenamiento jurídico que regulan aquel hecho típico concreto.

La violación al principio de no discriminación acontece generalmente en ausencia de justificaciones que permitan legitimar la falta de reconocimiento de los beneficios, previstos por los acuerdos bilaterales, en relación con los ciudadanos que no residen en los países contratantes, sino en otro Estado miembro de la unión económica.

18.- El modelo de convenio de la OCDE dedica al fenómeno del abuso de los convenios internacionales en materia fiscal una sección dentro del comentario al artículo 1º, y una serie de párrafos del comentario a los artículos 10, 11 y 12 (con relación al concepto de beneficial owner), y el artículo 17 (para las sociedades rent-a-star).

El treaty shopping indica el uso de un convenio de doble imposición por una persona jurídica, física o sujeto de derecho que, con propiedad, carece de legitimidad para hacerlo. El uso impropio de un tratado consiste en la situación que se produce cuando un residente en un tercer Estado que no es parte contratante establece una persona jurídica o entidad dentro de uno de los estados que celebraron el tratado, para obtener ventajas de sus disposiciones.

El sujeto busca, al amparo de un convenio de doble imposición (en adelante CDI), que no le sería aplicable, el resultado fiscal más favorable. La forma de realización consiste en la constitución de una persona jurídica o entidad en alguno de los Estados contratantes, cuando el beneficiario efectivo no es residente en ninguno de ellos. La mutua limitación del poder tributario entre los Estados contratantes crea una ventaja no deseada a un residente de un tercer Estado que, obviamente, no puede ser tenido en cuenta en el marco bilateral del CDI, vehículo de beneficios fiscales exclusivamente para los residentes de los Estados contratantes. En otras palabras, un tratado bilateral entre dos Estados no puede interpretarse como un tratado con el mundo.

El presupuesto de hecho del abuso de convenio consiste, entonces, en la existencia de una sociedad aparente en uno de los Estados contratantes que obtiene la renta convenida, porque presenta características de residencia o domicilio de las que efectivamente carece, puesto que su accionista principal o de control reside o se domicilia en un tercer Estado que no forma parte del acuerdo bilateral.

La sociedad aparente constituida es un ejercicio de simulación. Se manifiesta como real aunque no es real, porque los requisitos societarios y de empresa verificables, en la generalidad de los casos, están ausentes en el caso concreto.

El problema es de calificación, que no de interpretación normativa, partiendo de las circunstancias de hecho que inspiran la actividad de la sociedad aparente. La Administración del Estado donde reside debe establecer su

naturaleza con carácter previo, para señalar su idoneidad al amparo del convenio. Pero una vez calificada la sociedad, será necesario interpretarlas normas del CDI para establecer la exclusión o inclusión de los beneficios que reserva.

En primer lugar, el principio *pacta sunt servanda* consistente en afirmar que las ventajas del CDI deben asegurar incluso a quien hace uso impropio o incorrecto, a menos que contenga cláusulas de salvaguardia que lo impidan.

En segundo lugar, las cláusulas de salvaguardia complementarán, en su caso, la calificación previa con interpretación jurídica, determinando la aplicación del CDI al sujeto interesado.

19.- En suma, las cláusulas de buena fe legitiman el goce de los beneficios del CDI para la sociedad que puede demostrar su finalidad extrafiscal, o que está empeñada en actividad real y efectiva de empresa en su Estado de residencia, o que los impuestos pagados en su Estado superan la cuantía de los beneficios fiscales que solicita, o sus acciones se cotizan en un mercado de valores reconocido, o los accionistas no residentes se hallan en un Estado que tiene un CDI con el Estado de la fuente similar al que signó el Estado de residencia de la sociedad.

20.- Se habla de paraísos "fiscales" cuando se quiere hacer referencia a los Estados que no tienen impuestos a las rentas, o los aplican con tasas muy bajas. Pero también se debe hablar de paraísos "societarios", si los mismos Estados prevén la posibilidad de constituir en su territorio sociedades de capital sin más formalidades (por ejemplo, la ausencia de un capital social mínimo, la posibilidad de tener acciones al portador, la ausencia de límites al endeudamiento en mayor medida respecto al capital social, la ausencia de la obligación de designar administradores que sean personas físicas, así como la de certificar y depositar el balance, etcétera).

También resulta oportuno hablar de paraísos "bancarios", si los mismos Estados otorgan en su territorio la autorización para ejercer la actividad bancaria, y

financiera en general, sin exigir estrictos requisitos patrimoniales y de confiabilidad y, sobre todo, sin garantizar el secreto bancario que se impulsa a punto tal de que el mismo banco no sabe quién es el beneficiario económico de la cuenta que ahí se ha abierto.

El cuadro se puede completar con la clasificación de paraíso "penal", si a las simplificaciones ya mencionadas se les agrega un sistema penal que no prevé los delitos donde las figuras citadas constituyen delitos-presupuesto.

Del texto de los artículos 32, fracción XXII, 69, fracción IV, 88 primer párrafo, 166, 168, fracción IV, 204, 212, 213 y 214 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se advierte que, en México, se reconoce la existencia de los paraísos fiscales, y para ello se hace referencia a los Estados que no tienen impuestos a las rentas, o los aplican con tasas muy bajas, inferiores al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México, en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley (relativos a las personas morales y a las personas físicas), según corresponda; y no se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos de este artículo, los obtenidos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que realicen actividades empresariales, salvo que sus ingresos pasivos representen más del 20% de la totalidad de sus ingresos, debiendo entenderse por ingresos pasivos aquellos que no provengan de la actividad empresarial que corresponda a esas entidades según su objeto social; asimismo, aun cuando no tengan un régimen fiscal preferente, en nuestra legislación federal tendrán el tratamiento fiscal de ingresos provenientes de paraísos fiscales los que se obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero, es decir, de aquellas entidades o figuras jurídicas extranjeras que no son consideradas como contribuyentes del impuesto sobre la renta en el país en que están constituidas o tienen la administración principal o sede de dirección efectiva y sus ingresos son atribuidos a sus miembros, socios, accionistas, o beneficiarios.

Para contrarrestar la inversión en los paraísos fiscales, en los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta de México que se citan en el párrafo que

antecede, se propone, en síntesis, lo siguiente: a). la no deducibilidad de determinados gastos efectuados, como los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, salvo que demuestren que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables; b). la consideración de los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes como dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México; c). la consideración de que las personas físicas perciben los dividendos o utilidades no en el monto en que, al momento de obtenerlos, incrementen su patrimonio, sino en el ejercicio fiscal en el que las personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, los acumularían si estuvieran sujetas al Título II de esta Ley (de las personas morales); y, e). el reconocimiento y aplicación de la teoría de "de la substancia sobre la forma", al permitirse a las autoridades fiscales, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (que regula los precios de transferencia).

21.- La subcapitalización se puede definir como aquella situación en la cual una empresa, aparentemente financiada mediante el acceso al crédito, es en realidad financiada a través del capital social. También recibe el nombre de "capitalización exigua", "capitalización encubierta", o "capitalización delgada", puesto que implica que la proporción del activo societario financiado mediante deuda es anormalmente alta en relación con la proporción financiada con capital propio.

Igualmente se define como la situación financiera de una sociedad residente, en la que el volumen de recursos ajenos respecto de los recursos propios de aquélla supera la proporción que puede considerarse normal respecto de las operaciones que se efectúan en libre concurrencia, buscándose tal situación a través de préstamos con entidades vinculadas no residentes con el fin de reducción a efectos fiscales del beneficio gravable de la primera sociedad.

De esta manera, puede decirse que la subcapitalización constituye una forma de transferir beneficios entre compañías vinculadas a través de la remisión de pagos en forma de intereses. Es en el contexto internacional, esto es, cuando un acreedor y deudor residen en países distintos es el momento en que la planificación de la financiación adquiere toda su relevancia, en el sentido de que el grupo de empresas podrá reducir, en mayor medida, la tributación global, transfiriendo beneficios a sociedades del grupo situadas en países con menor presión fiscal.

La subcapitalización o capitalización delgada puede asumir la forma de capital propio o capital acreedor (prestado por la matriz o por un tercero). La cuestión se genera por la posibilidad de deducir los intereses de la base imponible del impuesto sobre la renta; hecho que no ocurre en el caso de los dividendos. Esto significa que, si el financiamiento se realiza a través de un préstamo. El conjunto empresarial tributará, en principio, sobre las sumas transferidas en concepto de intereses a la tasa fijada en el estado de residencia de la sociedad proveedora de los fondos.

Lo expuesto implica que el grupo multinacional será proclive a financiar con pasivo las actividades de sus filiales ubicadas en países con altos impuestos en la medida que pueda transferir las sumas recibidas en concepto de intereses a sociedades acreedoras constituidas en países de menor nivel de tributación o desviar la renta hacia paraísos fiscales. Esta operación planteada será más ventajosa si se desarrolla en el marco de un convenio firmado para evitar la doble imposición internacional, en virtud del cual se exima a los pagos en concepto de intereses de retenciones en la fuente o se los someta a tasas reducidas.

Con el control de la subcapitalización se pretende impedir que se produzca una distribución irregular de beneficios dentro del conjunto vinculado, retirándolos en forma de intereses de la deuda, y no a través del reparto de dividendos. El accionista simula el préstamo para reducir su riesgo de empresa, facilitando al prestatario la deducción de los intereses, que no podría como retribución al capital.

Lo anterior nos lleva aparentemente a la conclusión de que quedará excluida del ámbito de la subcapitalización aquella que tenga lugar entre empresas vinculadas dentro de las fronteras del propio Estado de la entidad prestataria, por cuanto en dicho supuesto no existe transferencia de bases imponibles hacia otra jurisdicción, debiendo tributar una lo que deja de tributar la otra de las empresas relacionadas.

No obstante, cabría considerar la posibilidad de que, a través de la subcapitalización interna, se compensaran pérdidas de una de las entidades asociadas. Sin embargo, esto no puede decirse que constituya una elusión de normas tributarias, por cuanto no existe la "norma de cobertura" que regule tal supuesto.

El artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, se advierte que nuestro sistema jurídico adopta fundamentalmente el sistema objetivo de control de la subcapitalización, definiendo a priori, con carácter general e imperativo, la existencia de la subcapitalización, mediante un coeficiente de endeudamiento, esto es, de una relación fija (de fiscalidad neutra) entre el capital propio y el capital acreedor que si se mantiene permite deducir los intereses pagados a la empresa asociada no residente.

Si se rebasa el coeficiente de endeudamiento (también definido como "nivel de seguridad"), se rechaza la deducción de los intereses correspondientes a la suma excedente que hubieran sido considerados en la determinación de la base imponible de la empresa pagadora. Esto es, no hay efecto de "contaminación" en relación con el resto de los intereses devengados por préstamos de partes relacionadas, los cuales siguen siendo deducibles para fines fiscales.

La descalificación de los préstamos puede efectuarse de dos formas: los efectos jurídicos se limitan al rechazo de la deducción de los intereses pagados, o éstos se convierten en dividendos con todas las consecuencias jurídicas que ello implica. En el primer caso, los intereses continúan considerándose como tales, en especial a lo que se refiere a la retención del impuesto en la fuente y a la aplicación de convenios de doble imposición.

El método objetivo se adecua al principio de "arm's length', puesto que permite que el contribuyente aporte pruebas que demuestren que, en virtud de las particulares circunstancias del caso, partes independientes hubieran acordado similar nivel y condiciones de financiación.

22.- Se consideran créditos respaldados las operaciones por medio de las cuales una persona le proporciona efectivo, bienes o servicios a otra persona, quien a su vez le proporciona efectivo, bienes o servicios a la persona mencionada en primer lugar o a una parte relacionada con ésta. También se consideran créditos respaldados aquellas operaciones en las que una persona otorga un financiamiento y el crédito está garantizado por efectivo o depósito en efectivo de una parte relacionada o del mismo deudor.

23.- Se entiende por comercio electrónico a aquellas transacciones comerciales y financieras efectuadas a través del procesamiento y la transmisión de información, incluyendo el texto, el sonido y la imagen. Dicha información puede ser el objeto principal de la transacción o un elemento conexo a ella.

Existen dos clases de comercio electrónico:

a) Indirecto: consiste en adquirir bienes tangibles que luego serán enviados físicamente al adquirente, mediante canales convencionales de distribución (por ejemplo, el envío postal y los servicios de mensajería). Esta clase de comercio depende de factores externos, como puede ser la eficiencia de los sistemas de transportes.

b) Directo: es aquel mediante el cual el pedido, el pago y el envío de los bienes intangibles y/o servicios se producen "on-line", es decir, en línea (como ejemplo encontramos los programas informáticos, y los servicios de información). Permite transacciones electrónicas de extremo a extremo sin obstáculos a través de las fronteras geográficas y aprovecha todo el potencial de los mercados electrónicos mundiales.

El comercio electrónico por sus características y particularidades origina, en el ámbito del impuesto sobre la renta, problemas de determinación del lugar de producción de la renta y la dificultad de establecer cuándo puede existir un lugar fijo de negocios que haga calificar a ciertos elementos utilizados en tal comercio bajo el concepto de establecimiento permanente y, en consecuencia, sujeto a tributación.

Cuando hablamos de comercio electrónico por medio de Internet, es difícil determinar exactamente un territorio en particular, pues los negocios son altamente flexibles. Por ejemplo: los requerimientos técnicos para considerar el lugar donde el contrato fue concluido pueden ser alterados por el lugar donde la "web site" está estructurada; el lugar donde se encuentran los directores para considerar la residencia de una compañía puede ser trasladado al ciberespacio; y la "web site" puede ser mudada fácilmente de una localidad a otra.

Uno de los aspectos esenciales será determinar será determinar si la "web-site" de un "server" (el sitio web de un servidor) de propiedad o utilizado por una empresa extranjera reúne los requisitos establecidos para ser considerado como establecimiento permanente, si dicha web-site puede ser considerada como un lugar fijo de negocios, si el ejercicio periódico de las funciones automatizadas puede considerarse como el desarrollo de la actividad de una empresa, y en qué condiciones el "server" puede ser calificado como una organización personal estable.

C0NCLUSIONES GENERALES.

A

El liberalismo, el neomarxismo, el uso alternativo del derecho, el derecho alternativo y el garantismo, como doctrinas jurídicas contemporáneas con principios propios y respuestas independientes, originan que la interpretación judicial de la ley, en una sentencia, se ve influida no solamente por su letra y los principios de la lógica formal, sino también por la concepción del derecho y por la orientación política que tenga el juzgador.

La importancia de las garantías constitucionales y de su aplicación por los órganos jurisdiccionales radica en que éstas representan la promesa que la mayoría hace a las minorías de que la dignidad y la igualdad de estas últimas serán respetadas; y exigen que el poder judicial actúe, al mismo tiempo, como freno a la dominación y al arbitrio de la mayoría, y como lugar de legitimación y de distribución de los recursos o ventajas prometidos por el ordenamiento jurídico, pero no concretables u obtenibles de hecho.

La relación entre el juez y la ley no se da en términos de una sujeción meramente formal a la ley independiente de su contenido, como en el paradigma positivista, sino de la sujeción a la ley sólo y en cuanto es válida, o sea, coherente con la dimensión substancial de validez. La actividad judicial está caracterizada por los siguientes valores: un poder real e independiente, orientado a garantizar los derechos fundamentales de los ciudadanos mediante la corrección de los márgenes de desviación e ilegitimidad jurídico-políticas y, al mismo tiempo, un cauce de expresión y reivindicación de derechos formalizados pero irrealizados e, incluso, de derechos no formalizados.

Es claro que la Suprema Corte, como tribunal constitucional, participa en las decisiones políticas al dictar sentencia en los asuntos de su competencia, por lo que sus determinaciones, para no ser arbitrarias, deben basarse en los valores reconocidos expresamente en la Constitución como garantías individuales o

sociales, pues sólo así puede lograrse, por una parte, el imperio de la ley y la división de poderes, y, por la otra, la dimensión de los valores, mediante las dos características de interdicción de la arbitrariedad y de la garantía de los derechos y libertades fundamentales, en la lucha contra la injusticia.

Los Órganos Jurisdiccionales Federales (llámense Tribunales Colegiados, Tribunales Unitarios, Juzgados de Distrito), que resuelven los juicios de amparo bajo el principio de relatividad, y los Tribunales de legalidad, al dictar sentencias, sólo se ocupan de individuos particulares y resuelven respecto a pretensiones concretas, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que las motivare, de donde, como regla general, no participan en las decisiones políticas, y toda vez que esa participación es la que podría ocasionar la toma de una posición ideológica, al no existir, determina que los mencionados órganos jurisdiccionales se rijan normalmente por los principios de apoliticidad, neutralidad en la interpretación y en la aplicación de la ley al resolver controversias entre partes, salvo cuando deban definir aspectos que atañan al buen gobierno, a la rectoría económica del Estado y a las garantías sociales, supuestos en los cuales, al igual que en las sentencias dictadas por la Suprema Corte como Tribunal Constitucional, esos órganos jurisdiccionales, a fin de interpretar la ley de conformidad con la Constitución, se encuentran facultados para jerarquizar, ponderar o buscar el menor sacrificio de los derechos fundamentales reconocidos en el pacto social.

La decisión de las mayorías, debe limitarse por las garantías individuales inmersas en el pacto social, para que puedan coexistir los grupos con valores e ideologías opuestas, en una democracia tolerante, respetuosa de las diferencias, y defensora de los derechos e intereses de las minorías, así como de los grupos menos favorecidos, en la que se garantice los derechos fundamentales de los ciudadanos mediante la corrección de los márgenes de desviación e ilegitimidad jurídico-políticas y, que al mismo tiempo, sea un cauce de expresión y reivindicación de derechos formalizados pero irrealizados e, incluso, de los derechos no formalizados.

B

La interpretación es uno de los caminos para adecuar la norma a la realidad, es un esfuerzo para que las normas no caigan avasalladas ante los constantes golpes de la vida; y tiene una finalidad, un aspecto teleológico de especial importancia: se debe siempre dirigir y encaminar a defender lo más valioso que existe para cualquier hombre: su libertad y su dignidad.

Al positivismo legislativo no puede suceder el positivismo jurisprudencial, porque este último acaba siendo tan empobrecedor como aquél, con el agravante de que la voluntad expresada en la ley, al cabo la voluntad de la mayoría, es substituida por la voluntad del órgano de control de constitucionalidad. La interpretación tiene que servir para enmarcar la política, en democracia determinada por la mayoría a través de la ley no suplantada.

Una interpretación constitucional democrática debe empezar, justamente, por salvaguardar el principio democrático de cabalidad, incorporando la garantía de la alternancia y de los derechos. De lo que se trata, pues, es de impedir el comportamiento antidemocrático del legislador, no acotarlo al extremo de convertirlo en un autómata a las órdenes de un nuevo amo de la Constitución: el Tribunal Constitucional. La tarea de este es, sin duda, delicada, porque en un estado constitucional de máximo control, él queda exento de controles directos. Su responsabilidad, enorme, va en proporción a la central misión que se le encomienda en la magnífica construcción del estado contemporáneo.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus artículos 1o., 103, 105 y 107, reconoce la relación entre la moral y el derecho.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus artículos 1o., 103 y 107, reconoce la relación entre la moral y el derecho, pero siempre a nivel de las garantías expresamente otorgadas en el propio cuerpo normativo, y no de derechos fundamentales inherentes al hombre; y se admite la recíproca autonomía y el posible conflicto entre valores jurídicos y morales, al permitirse la

defensa, dentro del pluralismo político, de las garantías de las minorías, cuando se estime que los valores de éstas, otorgados en la Carta Magna, se violentan por una resolución de las mayorías parlamentarias.

Los Tribunales Federales, en la resolución de los conflictos (sea en el juicio de amparo, como consecuencia del ejercicio de la acción constitucional, o en una controversia constitucional), pueden sujetar la interpretación de las leyes federales o locales, de los tratados internacionales, de los reglamentos expedidos por el Presidente de la República, de los reglamentos de las leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, a los principios de la interpretación constitucional pro homine, de ponderación o balance, de conformidad funcional, de concordancia práctica o armonizadora, alternativa y de derecho comparado; no así a los principios de la interpretación conforme (no se reconoce una interpretación que salve la constitucionalidad de la norma impugnada), de la interpretación conforme a los tratados internacionales de derechos humanos (en nuestra legislación no se reconoce a los tratados internacionales como instrumentos de interpretación y aplicación de la Constitución Federal, sino como normas jerárquicamente inferiores a esta última, que en consecuencia deben ajustarse a ella; sí se reconoce la ampliación de los derechos fundamentales tutelados por la Carta Magna conforme a los tratados internacionales), o referida a principios de progresividad (no se reconoce la competencia de las instancias judiciales para resolver sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de omisiones legislativas).

Por lo que respecta a la relación entre jurisdicción interna y jurisdicción internacional, la articulación procesal entre ambas gira en torno al principio de subsidiaridad de la segunda respecto de la primera, de forma que, sólo intentados y agotados infructuosamente los medios ofrecidos dentro del Estado, es posible acudir a la protección internacional, que está recogido, por ejemplo, en el artículo 46.1a) de la Convención Interamericana, el artículo 20 del convenio europeo, el artículo 2 del Protocolo Facultativo del Pacto Internacional de Derechos Civiles y

Políticos y, en el ámbito interno, algunas Constituciones hacen eco de este principio.

La propia configuración del ius commune en materia de derechos humanos. La relación de este campo entre derecho internacional y derecho interno y, por tanto, entre interpretación internacional e interpretación estatal, es de interdependencia y, por tanto, recíproca. Ello significa, entre otras cosas, que el flujo de intercambio entre ambos es de doble sentido. Y no puede ser de otra forma, ya que los problemas y las categorías jurídicas, salvo contadas excepciones, nacen en el ámbito estatal, llegando posteriormente al internacional. Los tribunales internacionales lo que hacen, en definitiva, es unificar la interpretación y configurar los elementos de ese derecho común, elementos que vuelven luego al derecho interno. En consecuencia, son todos los jueces y tribunales los que, en su quehacer diario, crean las condiciones para que germine el ius commune, no sólo garantizando los derechos fundamentales, sino abriendo vías interpretativas y dando respuesta a los nuevos problemas que se susciten. La resolución de los conflictos jurídicos a ellos sometidos es la que abre el camino para que los tribunales internacionales sedimenten y unifiquen la doctrina sobre derechos y libertades.

C

En el sistema jurídico mexicano no se sigue de manera estricta la teoría dualista o la monista por lo que se refiere a la relación que existe entre el derecho internacional público y el derecho interno de los Estados. La interpretación judicial nos muestra una posición intermedia, en la que se reconoce, por una parte, la independencia entre el derecho internacional y el derecho nacional, y por otra parte, se acepta la supremacía de los tratados internacionales sobre las leyes federales, y se obliga a los tribunales federales y locales a aplicar y hacer acatar sus disposiciones, que se presumen acordes con la Constitución Federal hasta en tanto se declare la inconstitucionalidad o ilegalidad correspondiente por el órgano competente y, en la vía idónea.

La declaración de inconstitucionalidad de un tratado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Juzgados de Distrito o los Tribunales Colegiados de Circuito,

puede lograr su invalidación o inaplicación, según la interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que considera implícitamente que el derecho internacional deja la determinación de los procedimientos relevantes en manos del derecho constitucional de cada país; sin embargo, nuestro Máximo Tribunal acepta la declaración de buena fe de los Estados contratantes, y, aunque no se especifica que sólo acepta la reclamación de inconstitucionalidad si la violación fuere manifiesta e interesara a una norma de derecho interno de fundamental importancia, de acuerdo con la práctica normal de los tratados internacionales, debe entenderse así, ya que la "práctica normal" de las relaciones internacionales es lo que constituye la norma fundamental en la esfera de los tratados, siempre dentro de los límites de la buena fe.

Los jueces y los tribunales federales deben considerar como norma central de la interpretación de los tratados internacionales, la primacía del texto, especialmente en el derecho internacional. Pueden identificar, como medios de interpretación complementarios de los tratados internacionales, los trabajos preparatorios o las deducciones para reconstruir la intención de las partes, sobre todo por referencia a las circunstancias de la conclusión del tratado, ya sea para confirmar los resultados de la interpretación o para evitar los resultados ambiguos.

Los jueces y los tribunales federales deben conceder un valor probatorio secundario al trabajo preparatorio, en la interpretación de un tratado, porque su contenido no está definido con precisión ni certificado con rigor, y manifiesta las deficiencias o posibles errores de los negociadores. Además, no siempre se publica el trabajo preparatorio, y aun cuando así se hiciera, podría haber ciertas reticencias para alegarlo contra los Estados –cada vez más numerosos en vista de los modernos métodos de accesión-, que no tomaron parte en las negociaciones.

Los jueces y los tribunales federales, al momento de interpretar los tratados internacionales, pueden atender al derecho comparado, fijando las posiciones del Common Law y del Civil Law, por lo que se refiere a la actividad de la planeación fiscal internacional, y a la interpretación judicial de las normas antielusivas contenidas en los ordenamientos internos, así como de las normas antielusivas contenidas en los tratados internacionales.

En los países del Civil Law los jueces y los tribunales federales, al momento de interpretar los tratados internacionales, no aplican las pruebas o tipos diversos de

aproximación para descubrir y contrastar eventuales comportamientos elusivos; que en los países del Common Law se asemejan a la lógica de los elementos probatorios y su validez. Entre esos tipos de aproximación encontramos los siguientes:

El primer tipo de aproximación está constituido por The look-througth approach, que prevé la inclusión de disposiciones en los convenios que permitan prescindir de la "apariencia jurídica" y "descubrir" la substancia económica de las operaciones. El principio se identifica también con la fórmula "substance over form".

El segundo tipo de aproximación está constituido por the exclusion approach, que prevé la inclusión en los convenios de disposiciones que permitan excluir algunas clases específicas de sociedades de los beneficios derivados de la aplicación del tratado, a lo cual debe anexarse la "limitation benefits clause".

El tercer tipo de aproximación está constituido por "The subject to tax approach", que prevé la inclusión en los convenios de disposiciones que permitan limitar los beneficios derivados de la aplicación del tratado a rentas que no están sujetas a impuesto en el otro Estado contratante.

El cuarto tipo de aproximación está constituido por "The channel approach", que prevé la inclusión en los convenios de disposiciones que permitan excluir de los beneficios derivados de la aplicación del tratado a las sociedades utilizadas exclusivamente como medio para efectuar la transferencia de rentas a residentes de terceros Estados.

El quinto tipo de aproximación está constituido por "The bona fide approach", que prevé la inclusión en los convenios de disposiciones que permitan las ventajas derivadas de la aplicación del tratado a las sociedades constituidas de buena fe, lo cual hace viable excluir de los beneficios a las sociedades constituidas con el sólo objeto de beneficiarse de las disposiciones del tratado.

Deben recordarse además el ownership test, que verifica la titularidad de los sujetos que tienen derecho al beneficio y el base erosion test, el publicity treated test o el subssidiary of publicly treated test, que verifican las condiciones de real negociación entre títulos.

Asimismo no deben olvidarse the effectiveness tests, the binding commitment test, the mutual interdipendence test, the result test, the residence test.

De las ya referidas "aproximaciones" sugeridas por la OCDE surge que, en algunos casos, se formule una investigación objetiva de la substancia de las operaciones, referidas a las operaciones particulares realizadas por los operadores, mientras que en otros casos el criterio se traslada hacia la subjetividad de la tipología de las sociedades utilizadas, bajo la perspectiva de que aquellas sociedades específicamente señaladas expresan un propósito elusivo con fundamento en una presunción absoluta.

Desde el momento en que los convenios tienden a evitar dobles imposiciones y a no crear situaciones de ausencia de imposición, como se ha visto, una "aproximación" ulterior prevé la vinculación de las ventajas convencionales al pago efectivo del impuesto en el otro Estado contratante.

Esta "aproximación" puede ser derogada solamente en el caso de previsiones específicas de cláusulas de Matching Credit, en virtud de las cuales las ventajas convencionales previstas mediante la concesión del crédito impositivo permanecen aun en el caso de que el tributo en el otro Estado contratante no haya sido efectivamente pagado sobre la base de normas específicas de exención, fundadas en motivaciones de naturaleza económica consideradas merecedoras de tutela también por parte del Estado contratante que debe confirmar las ventajas.

Las últimas dos "aproximaciones" se caracterizan por la valoración del comportamiento de los operadores que debe ser ajustado al principio de buena fe y ponen de relieve, por ende, un elemento de carácter subjetivo.

D

Al interpretar el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación mexicano, el Poder Judicial de la Federación reconoce la interpretación estricta si la disposición legal contempla una carga para el particular contribuyente, o una excepción a la misma, y reconoce la interpretación extensa si prevé un beneficio para éste; empero, distingue entre interpretación y aplicación de la ley, para permitir al Juez utilizar todos los distintos métodos de interpretación jurídica al momento de definir su alcance, excluyendo únicamente la aplicación analógica de la ley.

Así, existe una aparente contradicción, pues si bien es cierto, por un lado, nuestro Máximo Tribunal reconoce que en la interpretación de las normas fiscales federales, la

interpretación debe ser estricta o restrictiva, en tratándose de disposiciones legales que contemplen una carga para el particular contribuyente o una excepción a la misma, y también es cierto que, por otro lado, permite utilizar todos los distintos métodos de interpretación jurídica al momento de definir su alcance, excluyendo únicamente la aplicación analógica de la ley, de ello no resulta que no exista una definición legal para la interpretación de las disposiciones que contemplen una carga para el particular contribuyente o una excepción a la misma, pues no hay contradicción en ese criterio, en razón de que la aplicación de los distintos métodos de interpretación sólo se da en la interpretación propiamente dicha, y no en la aplicación de la ley.

Ahora bien, para la interpretación extensa de las normas en general, debemos remitirnos a los "criterios admitidos en el Derecho". La primera tendencia en relación con los criterios propiamente jurídicos de interpretación es acudir a los establecidos, con carácter general o de Derecho común, en el Código Civil Federal, que son principalmente dos: los criterios interpretativos de las leyes (artículo 19) y de los contratos (artículos 1851 a 1857).

Obviamente, son los criterios interpretativos de las leyes, y no aquellos que rigen los contratos, los fundamentales a tener en cuenta a la hora de interpretar la ley tributaria ya que, en definitiva, se trata de interpretar una norma y porque, en ningún caso las relaciones tributarias a que dichas normas pueden dar lugar, tienen naturaleza equiparable ni análoga a las relaciones contractuales que se rigen, fundamentalmente, por el principio de autonomía de la voluntad –con todo lo que dicho principio conlleva en el ámbito interpretativo- ausente en el ámbito jurídico-tributario, caracterizado si acaso, por el principio contrario de indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas.

Aplicabilidad pues, del artículo 19 del Código Civil Federal en cuanto que ofrece criterios de interpretación no exclusivamente iusprivatista sino generales, aplicables, en principio, a cualquier sector del ordenamiento jurídico, y entre los que se pueden distinguir los tradicionales, como el literal, gramatical, semántico, histórico y lógico, junto a otros como la aplicación sociológica, el marco de la realidad social y la interpretación teleológica.

En derecho, no está prohibido que las partes elijan dentro de ciertos límites demarcados por el orden público, el tratamiento jurídico a que quieren someter sus obligaciones. Muchas veces se da la posibilidad de elegir diferentes encuadres jurídicos

para lograr fines idénticos. Sucede que cuando se realiza un acto jurídico o una negociación, puede distinguirse la intención empírica *(intentio facti)* y la intención jurídica *(intentio iuris)*.

Aquí entra a funcionar la interpretación según la realidad económica. El derecho tributario se interesa por la intención empírica, o sea, aquella encaminada a obtener un determinado resultado económico, y no reconoce eficacia creadora a las formas jurídicas si las partes distorsionan la realidad mediante fórmulas legales inapropiadas, con el objetivo de defraudar al fisco pagando menos tributos de los que hubiera correspondido.

Mediante la aplicación de este criterio, los jueces (administrativos o jurisdiccionales) pueden apartarse de los contratos, actos o apariencias jurídicas, y aplicar la legislación fiscal según la realidad de los hechos económicos.

Para que la interpretación según la realidad económica sea de estricta justicia, el criterio debe aplicarse aunque salga perjudicado el propio fisco. El impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas, cuando las formas sean inadecuadas para esa relación, sea que exista o no la intención de evadir el impuesto, y con independencia a que el criterio de aplicación sea favorable al fisco o al contribuyente.

Como se dijo, en la legislación federal mexicana opera el principio de aplicación estricta de la ley tributaria, en términos de lo dispuesto en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, lo que pondría en tela de juicio si la rectificación del hecho imponible de acuerdo con la realidad económica, es legalmente posible.

Sin embargo, el reconocimiento del fraude a la ley en la legislación tributaria, al menos en lo conceptual, no determina necesariamente la afectación de las garantías de legalidad y seguridad jurídica de los gobernados, para aquellos que realidad económica no tiene la entidad de un método interpretativo, sino de un instrumento legal que faculta a investigar los hechos reales, determinando la verdadera naturaleza del hecho imponible, pues con la recalificación del hecho imponible no se afecta la interpretación estricta de la ley en lo que se refiere a los elementos esenciales del tributo, y esa recalificación tiene su límite en la propia legislación tributaria.

E

Las convenciones internacionales en materia tributaria tienen como finalidad la eliminación de los factores o elementos que originan el fenómeno de la doble imposición, así como de la incidencia, de la evasión y de la elusión fiscal, mediante el establecimiento de disposiciones relativas al intercambio de información entre autoridades competentes, de disposiciones que se refieran a los precios de transferencia en las relaciones entre empresas asociadas, además de disposiciones dirigidas a prevenir el fenómeno del abuso de los tratados y otras similares.

Los tratados de comercio, tienden, en cambio, en medida diferente y con diversa finalidad, a abolir los obstáculos, a la liberación de los intercambios, y tienen una relevancia notable para el desarrollo de las relaciones económicas entre los Estados, sea complementando a las convenciones internacionales en materia tributaria, sobre todo por lo que se refiere a los impuestos indirectos y, en particular, a los derechos de aduanas, para favorecer el comercio de mercancías admitiendo la libre circulación entre los Estados firmantes, o sea previendo la abolición de toda discriminación en las relaciones comerciales entre los Estados, mediante la extensión generalizada de la cláusula de la nación más favorecida y la reducción, con base en una reciprocidad, de las barreras aduaneras, y la conservación de la cláusula de salvaguardia, que implica la restauración temporal de medidas restrictivas ante las importaciones, a las cuales los Estados pueden recurrir cuando la introducción de un producto proveniente de otros países puede ocasionar graves perjuicios a la economía.

Son también de importancia fundamental aquellos tratados internacionales de donde surgen las uniones regionales, que se forman para responder a las exigencias particulares de naturaleza política, económica y social, comunes dos o más Estados. Dichas uniones pueden tener una finalidad de simple cooperación, pero, a menudo, procuran una verdadera y propia integración económica, por ejemplo, en el caso de una zona de libre intercambio o aun en uniones aduaneras.

La unión aduanera es una forma de integración económica más estrecha que el área de libre intercambio: además de la libre circulación de productos de la unión –gracias a la eliminación de los derechos aduaneros y de las barreras no arancelarias- está previsto también un arancel externo común, esto es, un ámbito común de derechos y otros obstáculos no arancelarios ante terceros países. Así mismo, la unión aduanera puede prever una política comercial, así como la armonización de la legislación aduanera de los Estados contratantes.

El Modelo de Convenio OCDE, y también su comentario, ha tenido influjo relevante aun más allá de la esfera de los Estados miembros. Así, ha constituido la base del modelo aprobado por la ONU en 1980, para adoptarse en las relaciones entre los países desarrollados y aquellos en vías de desarrollo.

Asimismo, regula lo relativo a la renta de las empresas, a los precios de transferencia, dividendos, intereses, cánones y plusvalías, a las experiencias o conocimientos de carácter industrial, comercial o científico, a las franquicias, a los derechos relacionados con el disfrute del software, a las plusvalías, a las rentas del trabajo autónomo y del trabajo dependiente, así como a los fideicomisos.

Igualmente, regula el fenómeno del abuso de los convenios internacionales en materia fiscal, de los paraísos fiscales, bancarios y penales, de la subcapitalización, también conocida como capitalización exigua, capitalización encubierta o capitalización delgada, de los créditos respaldados, así como del comercio electrónico, como instrumentos de evasión fiscal.

La interpretación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición sobre las rentas, cuando uno de sus términos no se encuentre definido y del contexto del propio convenio no se advierta su significado, deberá hacerse según el significado que tenga en la legislación interna para efectos de los impuestos a los que aplica el convenio, debiendo prevalecer las disposiciones de naturaleza tributaria sobre cualquier otro ordenamiento de ese Estado, según lo prevé el artículo 3º (2) del Modelo OCDE.

Sin embargo, cuando el concepto por interpretar no sea de naturaleza tributaria, y se haga referencia a él tanto en la legislación fiscal como en la de otras materias, para individualizar su significado debe analizarse tanto el derecho tributario como el derecho común interno, a fin de determinar qué interpretación debe prevalecer por encontrarse, para lo cual debe identificarse cuál es el sector disciplinario más cercano al contexto, esto es, por formar parte del ámbito donde se utiliza el término en el texto convencional, de acuerdo con aquellas modificaciones que el derecho interno haya sufrido en el curso del tiempo.

El derecho interno relevante en la interpretación y aplicación de la norma convencional sobre la interpretación, para evitar las distorsiones que pudiera provocar la aplicación conjunta del derecho interno de los Estados contratantes (doble imposición o doble no-imposición), puede ser el del Estado de la fuente de la renta o el Estado de residencia, según lo convengan las partes.

No obstante lo anterior, se ha propuesto que, en los casos en que el recurso al derecho interno conduzca a resultados contradictorios entre los Estados contratantes (de la fuente y de la residencia), y tal resultado contraste con el objetivo del convenio bilateral para evitar la doble imposición sobre las rentas, deje de aplicarse el derecho interno de ambos Estados como elemento base de interpretación, para atenderse al objeto del convenio, sin que esto contravenga los principios enunciados en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, por buscarse en todo caso la consecución de ese objeto.

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de fecha 23 de mayo de 1968, que entró en vigor el 27 de enero de 1980, incluye en el artículo 31 [2] b, el concepto de *"context for the purposes of the interpretation of a treaty wich was made between all the parties in connection with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties as an instrument related to the treaty"*.

La noción de "contexto" en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, es ampliada posteriormente en el artículo 31 [3] de la misma convención, donde se hace referencia a la relevancia, *togheter with the context,*

de: *"a) any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the aplication of its provissions; b) any subsequent practice in the application of the treaty wich establishes the agreement of the parties regarding its interpretation; c) any relevant rule of international law applicable in the relations between the parties".*

Se ha escrito que la sola noción de "contexto", que trae el artículo 31 [2] de la Convención de Viena es demasiado restringida para ser adecuada a la interpretación de los convenios bilaterales contra la doble imposición: en efecto, si se lee el artículo 3º. (2) del modelo OCDE que hace referencia solamente al denominado contexto *interno* del convenio (preámbulos, agregados o anexos, *any agreement relating to the treaty, any instrument in connection with the conclusion of the treaty),* se llega al resultado de aplicar la Convención de Viena de modo incompleto, modificando el aspecto comprensivo distinto de la presencia –a la par del contexto en sentido estricto- de los *means of interpretation* al que se refieren los artículos 31 [3] y 32.

El Consejo de la OCDE, al aprobar el modelo de convenio de 1992, mencionó el uso de los comentarios como auxilio válido para interpretar cada uno de los particulares convenios bilaterales. Ahora bien, el sustrato jurídico sobre el cual se basa el recurso al comentario con fines interpretativos, más allá de la citada recomendación de la OCDE, se encuentra en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

En el marco de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, la mayor o menor posibilidad de asimilar los comentarios a la esfera aplicativa de los artículos 31 [2], 31 [3] y 32 de la Convención de Viena es cuestión discutible.

Efectivamente, la referencia al artículo 31 [2] (b) puede llevar al empleo de los comentarios –en todo caso con fines interpretativos-, incluso a aquellos países no adheridos a la OCDE que deciden adoptar y aceptar los Comentarios si así fuese menester.

Por otra parte, refiriendo los comentarios OCDE al artículo 31 [3] de la Convención de Viena –y no al artículo 31 [2] (b)-, nos encontramos con que se podrían utilizar solamente los Comentarios *posteriores* a la estipulación de la convención bilateral que ha de ser interpretada: en efecto, el citado artículo se centra íntegramente en los *subsequente agreements* y en las *subsequent practice*.

Por último, invocando el artículo 32 de la Convención de Viena, resulta la utilización de los comentarios OCDE (a los fines interpretativos) solamente cuando la interpretación, realizada según los criterios del artículo 31 de la Convención de Viena, *no aclara* la ambigüedad u obscuridad del significado del convenio bilateral contra la doble imposición, o bien, cuando se lleva a un resultado hermenéutico manifiestamente absurdo o irracional: en efecto, este es el espacio aplicativo de los *supplementary means of interpretation*, según el artículo 32 de la Convención de Viena.

Para superar estas diferencias originadas según la norma a la que se haga referencia de la Convención de Viena, ha sido propuesta una solución doctrinaria inspirada en la razonabilidad; en tal sentido, los convenios OCDE serían aplicables a todas las normas de la Convención de Viena citadas y, según la situación de hecho, los comentarios anteriores a la estipulación del tratado fiscal que se debe interpretar serían concebidos como trabajos preparatorios, mientras que los comentarios posteriores a la estipulación del mismo tratado serían considerados como *agreements or instruments accepted by both parties;* por último, cuando están en juego países no adheridos a la OCDE, los comentarios podrían ser aceptados (por estos países) como *instruments related to the treaty*.

Según otra opinión doctrinal, en cambio, se debería presumir que, cuando dos países adherentes a la OCDE estipulan un convenio bilateral que adopta un texto igual al modelo, las mismas partes contratantes entienden dar al texto convencional el mismo significado que la OCDE le atribuye mediante el comentario al modelo: en tal hipótesis, dicho significado no sería otra cosa que la *ordinary meaning* a la que se refiere el artículo 31 [1] de la Convención de Viena.

En estrecha conexión con esta afirmación, una autorizada doctrina alemana ha observado que para los tratados perfeccionados entre países adherentes a la OCDE, tanto el modelo como su comentario, en lo general, *no son relevantes* en la interpretación del singular convenio bilateral; y adquieren relevancia en la interpretación si concurren, entre ambos, bajo las siguientes condiciones: a) cuando la norma contractual que se debe interpretar no es literalmente idéntica a la respectiva norma del Modelo OCDE; b) cuando el "contexto" sugiere una interpretación diversa de la que adopta el Comentario respecto de la pertinente norma del Modelo.

No han faltado incluso opiniones según las cuales –para los convenios pactados entre países adherentes a la OCDE-, el comentario sería relevante a los fines interpretativos en cuanto conduzca al artículo 31 [4] de la Convención de Viena, en el sentido de que: *a special meanig shall be given to a term if it is established that the parties so intended.* También aquí es evidente la idea de una presunción de adhesión al Comentario por parte de los países adheridos a la OCDE, cuando se perfeccionan convenios que siguen el Modelo.

Luego cabe preguntarse acera de la interpretación *estática* o *dinámica (static or ambulatory interpretation),* que debe hacerse sobre los comentarios OCDE. Si las modificaciones al comentario tienen carácter clasificatorio o importan formulaciones *más precisas,* la interpretación dinámica puede encontrar algún espacio de aplicación, siempre y cuando la aclaración se refiera a conceptos substancialmente implícitos en el texto anterior del comentario, pues en este supuesto estamos en presencia de especificaciones acerca de cómo el texto del Modelo (y el respectivo comentario), deberían ser (ya antes) correctamente entendidos; empero, la modificaciones al comentario no pueden ser interpretadas dinámicamente si asumen los aspectos propios de una modificación total o parcialmente innovadora. En otras palabras: el límite de la mutación meramente aclaratoria debe interpretarse caso por caso.

No puede pasar inadvertido –en el ámbito comparativo-, que los argumentos lógicos a favor de la interpretación uniforme han encontrado sólo una

aceptación parcial por parte de los jueces de los distintos Estados; esto puede comprenderse en virtud de que, la *general renvoi clause* del Modelo OCDE, que corresponde al artículo 3º (2), no se pronuncia acerca de la relevancia de los pronunciamientos de la jurisprudencia extranjera, y a menudo termina siendo una remisión *a cada uno de los derechos internos* de los Estados contratantes, según la cuestión interpretativa surja en uno o en otro Estado.

En el sistema jurídico mexicano, los Comentarios del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, elaborado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), constituyen un instrumento privilegiado de interpretación de los tratados internacionales que México celebre para evitar la doble imposición fiscal, complementario a la legislación interna, que debe ser considerado por las autoridades fiscales y los órganos jurisdiccionales a fin de interpretar adecuadamente las disposiciones de un convenio internacional para evitar la doble imposición sobre las rentas, elaborado con base en el modelo en cuestión, cuando uno de los términos de este último no se encuentre definido y del contexto del propio convenio no se advierta su significado.

BIBLIOGRAFÍA.

1. ALEXY, ROBERT: *Reflexiones sobre el punto de partida de la interpretación constitucional* (traducción de Eduardo R. Sodero); en FERRER MAC. GREGOR, EDUARDO et alii: *Interpretación Constitucional.* Tomo I. Sin ed. Porrúa. México 2005 (pp. 1 a 10).

2. ALEXY, ROBERT: *El Concepto y la Validez del Derecho.* Según los datos obtenidos en el fichero de la Universidad Panamericana. Clasificación 340.112 A 54c 2004 21.

3. ALEXY, ROBERT y BULYGIN, EUGENIO: *La pretensión de corrección del derecho. La polémica sobre la relación entre derecho y moral* (traducción de

Paula Gaido); 1a. ed. Universidad Externado de Colombia. Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho. Colombia 2001 (pp. 115).

4. ASOCIACIÓN ARGENTINA DE DERECHO COMPARADO: *Derecho y moral. Sección Teoría General.* Datos tomados del fichero de la biblioteca de la Universidad Panamericana. Clasificación 340.105 AFJS 10.

5. ATIENZA, MANUEL: *Introducción al Derecho.* Tercera reimpresión de la primera edición. Doctrina Jurídica Contemporánea. Distribuciones Fontamara, S.A. México 2005 (pp. 334).

6. ATIENZA, MANUEL: *Cuestiones Judiciales.* Primera reimpresión de la primera edición. Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política. Distribuciones Fontamara, S.A. México 2004 (pp. 155).

7. ATIENZA, MANUEL: *El Sentido del Derecho.* 1a. ed. Ariel Derecho. Barcelona 2001 (pp. 312).

8. ATIENZA, MANUEL: *Tras la Justicia.* 1a. ed. Ariel Derecho. Barcelona 2003 (pp. 249).

9. ATIENZA, MANUEL: *Las Piezas del Derecho.* 2a. ed. actualizada. Ariel Derecho. Barcelona 2004 (pp. 210).

10. ATIENZA, MANUEL: *Los Límites de la Interpretación Constitucional. De Nuevo sobre los Casos Trágicos;* en VÁZQUEZ RODOLFO, et alii: *Interpretación Jurídica y Decisión Judicial.* 3a. ed. Distribuciones Fontamara. Doctrina Jurídica Contemporánea. México 2002 (pp. 187 a 214).

11. BALDERAS RAMÍREZ, LINA BEATRIZ: *Aspectos a considerar en el análisis de las diferencias entre los principios contables de México y los Estados Unidos.* Universidad Panamericana. Escuela de Contaduría (coautor corporativo). México 1995. Clasificación B 35a.

12. BALZANI, FRANCESCA: *El "Transfer Pricing"* (traducción de la segunda edición original italiana por Cristian J. Billardi y Juan O. Zanoti Archino); en UCKMAR, VÍCTOR, et alii: *Curso de Derecho Tributario Internacional. Tomo I.* Temis. Buenos Aires 2002 (pp. 379 a 439).

13. BARBERIS, MAURO: *Neoconstitucionalismo, democracia e imperialismo de la moral;* en Carbonell Miguel, et alii: *Neoconstitucionalismos (s).* Sin ed. Editorial Trotta. Madrid 2003 (pp. 259 a 278).

14. BAYÓN, JUAN CARLOS: *Derechos, Democracia y Constitución;* en Carbonell Miguel, et alii: *Neoconstitucionalismos (s).* Sin ed. Editorial Trotta. Madrid 2003 (pp. 211 a 258).

15. BAYONA DE PEROGORDO, JUAN JOSÉ y SOLER ROCH, MARÍA TERESA: *Compendio de Derecho Financiero. Título IV. Aplicación de las Normas Financieras. Tema 8. Interpretación de las Normas Financieras;* 1a. ed., Librería Compas. Alicante 1991 (pp. 117 a 132).

16. BELISARIO VILLEGAS, HÉCTOR: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario;* 8a. ed., Astrea. Buenos Aires 2002 (931 páginas).

17. BERLIRI, ANTONIO: *Principios de Derecho Tributario* (Traducción del italiano al español por Fernando Vicente-Arché Domingo. Profesor adjunto de Hacienda Pública y Derecho Fiscal en la Facultad de Derecho de Madrid). Volumen I. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1964 (pp. 89 a 92).

18. BETTINGER BARRIOS, HERBERT: *Precios de transferencia. Sus efectos fiscales. Normas fiscales que los contribuyentes deben observar en la realización de operaciones internas o internacionales, con el fin de evitar la innecesaria acumulación de ingresos.* 12a. ed. Ediciones Fiscales ISEF. México 2003 (pp. 465).

19. BETTINGER BARRIOS, HERBERT: *Artículo 5o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta;* en Claus Von Wobeser et alii: *Barra Mexicana. Colegio de Abogados. Propuestas de Reformas Legales e Interpretación de las Normas Existentes. Colección Foro de la Barra Mexicana.* Tomo II. 1a. ed. Themis. México 2002 (pp. 425 a 434).

20. BOBBIO, NORBERTO: *Teoría General del Derecho (traducción del italiano al castellano por Jorge Guerrero R.).* Cuarta reimpresión de la segunda edición. Editorial Temis. Bogotá 2002 (pp. 259).

21. BOBBIO, NORBERTO: *El Filósofo y la Política (traducción del italiano al castellano por José Fernández Santillán y Ariella Aureli).* Fondo de Cultura Económica. México 2004 (pp. 512).

22. BOBBIO NORBERTO: *El futuro de la democracia (traducción del italiano al castellano por José F. Fernández Santillán).* Tercera reimpresión de la segunda edición en español. Fondo de Cultura Económica. México 2005 (pp.212).

23. BULGYN, EUGENIO: *Los jueces ¿crean derecho?;* en Malem Jorge, et alii: *La Función Judicial.* 1a. ed. Editorial Gedisa. Barcelona 2003 (pp. 21 a 38).

24. BURGOA ORIHUELA, IGNACIO: *La interpretación constitucional*; en FERRER MAC. GREGOR, EDUARDO et alii: *Interpretación Constitucional.* Tomo I. Sin ed. Porrúa. México 2005 (pp. 227 a 236).

25. CALDERÓN AGUILERA, ALEJANDRO: *La aplicación de los tratados para evitar la doble imposición a la luz del artículo 5o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Propuesta de reforma legal;* en Claus Von Wobeser et alii: *Barra Mexicana. Colegio de Abogados. Propuestas de Reformas Legales e Interpretación de las Normas Existentes. Colección Foro de la Barra Mexicana.* Tomo II. 1a. ed. Themis. México 2002 (pp. 435 a 444).

26. CÁRDENAS GARCÍA, JAIME: *Los principios y su impacto en la interpretación judicial constitucional*; en FERRER MAC. GREGOR, EDUARDO et alii: *Interpretación Constitucional.* Tomo I. Sin ed. Porrúa. México 2005 (pp. 261 a 280).

27. CALSAMIGLIA, ALBERT: *Racionalidad y Eficiencia del Derecho.* 2a. ed. Distribuciones Fontamara, S.A. México 1997 (pp. 115).

28. CAMPAGNALE NORBERTO PABLO, CATINOT SILVIA GUADALUPE y PARRONDO ALFREDO JAVIER: *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales;* 1a. ed. Fondo Editorial de Derecho y Economía. Avellaneda. Provincia de Buenos Aires, Argentina 2000 (462 páginas).

29. CANOSA USERA, RAÚL: *Interpretación Constitucional y Voluntad Democrática;* en EDUARDO FERRER MAC. GREGOR, et alii.: *Derecho Procesal Constitucional. Colegio de Secretarios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, A.C.*. Tomo IV. 4a. ed. Editorial Porrúa. México 2003 (pp. 3283 a 3304).

30. CAPELLA, RAMÓN: *Elementos del Análisis Jurídico.* Sin ed. Editorial Trotta, S.A. Madrid 1999 (pp. 158).

31. CÁRDENAS GARCÍA, JAIME: *Los principios y su impacto en la interpretación judicial constitucional*; en FERRER MAC. GREGOR, EDUARDO et alii: *Interpretación Constitucional.* Tomo I. Sin ed. Porrúa. México 2005 (pp. 261 a 280).

32. CARMONA TINOCO, JORGE U.: Algunos Aspectos sobresalientes de la Interpretación Judicial Constitucional; en EDUARDO FERRER MAC. GREGOR, et alii: Derecho Procesal Constitucional. Colegio de Secretarios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, A.C.. Tomo IV. 4a. ed. Editorial Porrúa. México 2003 (pp. 3306 a 3342).

33. CARPIO MARCOS, EDGAR: "La interpretación de los derechos fundamentales"; en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo et alii: "Interpretación Constitucional"; Tomo I, Editorial Porrúa, México, 2005, pp. 321-384.

34. CARPIZO, JORGE y FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR: *Algunas reflexiones sobre la interpretación constitucional en el ordenamiento mexicano*; en FERRER MAC. GREGOR, EDUARDO et alii: *Interpretación Constitucional.* Tomo I. Sin ed. Porrúa. México 2005 (pp. 385 a 438).

35. CATENACCI, IMERIO JORGE: *Introducción al Derecho. Teoría General. Argumentación. Razonamiento Jurídico. Capítulo VI.- Derecho Natural y Derecho Positivo. Capítulo VIII.- Aplicación del Derecho.* Editorial Astrea. Buenos Aires 2001 (pp. 187 a 232; 279 a 320).

36. COSSÍO, JOSÉ RAMÓN y RAIGOSA, LUIS: *Régimen Político e Interpretación Constitucional en México;* en VÁZQUEZ RODOLFO, et alii: *Interpretación Jurídica y Decisión Judicial.* 3a. ed. Distribuciones Fontamara. Doctrina Jurídica Contemporánea. México 2002 (pp. 255 a 270).

37. DE SOUZA, MARIA DE LOURDES: *El Uso Alternativo del Derecho. Génesis y Evolución en Italia, España y Brasil.* 1a. ed. en castellano. Universidad Nacional de Colombia. Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales. Colección Teoría y Justicia. Editorial Unibiblos. Bogotá 2001 (pp. 334).

38. DOMINICI, REMO: *Las Reglas para la Resolución de los Conflictos en Materia de Doble Imposición Internacional* (traducción de la segunda edición original italiana por Cristian J. Billardi y Juan O. Zanoti Archino); en UCKMAR,

VÍCTOR, et alii: *Curso de Derecho Tributario Internacional. Tomo I.* Temis. Buenos Aires 2002 (pp. 141 a 173).

39. DWORKIN, RONALD: *Los Derechos en Serio* (traducción del inglés al castellano de Marta Gustavino); 5a. reimpresión de la 1a ed. Ariel Derecho. Barcelona 2002 (pp. 496).

40. DWORKIN, RONALD: *La Comunidad Liberal.* Según los datos contenidos en el fichero de la Universidad Panamericana.

41. FERNÁNDEZ, EUSEBIO: *El Iusnaturalismo;* en GARZÓN VALDÉS, ERNESTO, J. LAPORTA FRANCISCO, como compiladores, et alii: *El Derecho y la Justicia;* 2a. ed. Editorial Trotta. Madrid 2000 (pp. 55 a 64).

42. FERNÁNDEZ SAGARDI, AUGUSTO: *Intentos de introducción de normas generales antielusivas en el Sistema Tributario de nuestro país;* en Dulce María Sauri Riancho et alii: *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXX años de la Ley de Justicia Fiscal.* Tomo IV, de los *Tratados internacionales en materia económica y tributaria, aspectos fiscales, aduaneros y de comercio exterior.* Fideicomiso para promover la Investigación del Derecho Fiscal y Administrativo, México 2006, pp.345-369.

43. FERNÁNDEZ SEGADO, FRANCISCO: *Reflexiones en torno a la Interpretación de la Constitución;* en EDUARDO FERRER MAC. GREGOR, et alii: *Derecho Procesal Constitucional. Colegio de Secretarios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, A.C.*. Tomo IV. 4a. ed. Editorial Porrúa. México 2003 (pp. 3343 a 3362).

44. FERRAJOLI, LUIGI: *El garantismo y la filosofía del derecho.* Universidad externado de Colombia, Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho No. 15. Departamento de publicaciones. Bogotá 2000 (pp 190).

45. FERRAJOLI, LUIGI: *Razones Jurídicas del Pacifismo (edición de Gerardo Pisarello).* Editorial Trotta, S.A. Madrid 2004 (pp. 150).

46. FERRAJOLI, LUIGI: *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal* (traducción de Perfecto Andrés Ibáñez, Alfonso Ruiz Miguel, Juan Carlos Bayón Mohino, Juan Terradillas Basoco y Rocío Canterero Bandrés). Editorial Trotta, S.A. 5a. ed. Madrid 2001 (pp. 957).

47. FERRAJOLI, LUIGI: *Derechos y Garantías. La ley del más débil* (traducción de Perfecto Andrés Ibáñez y Andrea Greppi). Editorial Trotta, S.A. 2a. ed. Madrid 2001 (pp. 180).

48. FIGUEROA, ANTONIO HUGO: *Aspectos Internacionales. La Doble Tributación Internacional en los Inicios del Siglo XXI;* en O. DÍAZ, VICENTE et alii: *Tratado de Tributación. Tomo II. Política y Economía Tributaria.* Astrea. Buenos Aires, 2004. pp. 41-86.

49. FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR: *Lineamientos Esenciales de la Interpretación Constitucional;* en EDUARDO FERRER MAC. GREGOR, et alii: *Derecho Procesal Constitucional. Colegio de Secretarios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, A.C.*. Tomo IV. 4a. ed. Editorial Porrúa. México 2003 (pp. 3363 a 3402).

50. FONROUGE, CARLOS M. GIULIANI: *Derecho Financiero. Volumen II. Título Noveno. Capítulo Único. La Reforma del Estado* (obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey. Ediciones Depalma. Buenos Aires 2001 (pp. 1273 a 1284).

51. GÁLVEZ MUÑOZ, PATRICIA: *Aspectos importantes de la contabilidad internacional en los estudios de licenciado en contaduría pública.* Universidad Panamericana. Escuela de Contaduría. México 2000. Clasificación G 35a.

52. GARCÍA BELAUNDE, DOMINGO: *La interpretación constitucional como problema;* en EDUARDO FERRER MAC. GREGOR, et alii: *Derecho Procesal Constitucional. Colegio de Secretarios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, A.C.*. Tomo IV. 4a. ed. Editorial Porrúa. México 2003 (pp. 3403 a 3434).

53. GARCÍA MAYNEZ, EDUARDO: *Positivismo jurídico, realismo sociológico y iusnaturalismo.* Sin ed. Universidad Nacional Autónoma de México. Textos Universitarios. México 1997 (pp. 176).

54. GARCÍA MAYNEZ, EDUARDO: *"La Definición del Derecho. Ensayo de PerspectivismoJjurídico".* Centro de Estudios Filosóficos de la Universidad Nacional Autónoma de México. Editorial Stylo, México 1948, pp. 235.

55. GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA: *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo I. Parte General. Capítulo V. Interpretación y*

Aplicación de las Normas Tributarias. 2a. ed. Depalma. Buenos Aires 1999 (pp. 169 a 218).

56. GARZÓN VALDÉS ERNESTO: *Derecho y Moral;* en GARZÓN VALDÉS, ERNESTO, J. LAPORTA FRANCISCO, como compiladores, et alii: *El Derecho y la Justicia;* 2a. ed. Editorial Trotta. Madrid 2000 (pp. 397 a 424).

57. GIULIANI, FEDERICO MARIA: *La Interpretación de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición sobre las Rentas* (traducción de la segunda edición original italiana por Cristian J. Billardi y Juan O. Zanoti Archino); en UCKMAR, VÍCTOR, et alii: *Curso de Derecho Tributario Internacional. Tomo I.* Temis. Buenos Aires 2002 (pp.123 a 139).

58. GÓMEZ COTERO, JOSÉ DE JESÚS: *Problemática de los avalúos en materia fiscal;* en Claus Von Wobeser et alii: *Barra Mexicana. Colegio de Abogados. Propuestas de Reformas Legales e Interpretación de las Normas Existentes. Colección Foro de la Barra Mexicana.* Tomo II. 1a. ed. Themis. México 2002 (pp. 607 a 614).

59. GONZÁLEZ OROPEZA, MANUEL: *La Interpretación Jurídica en México;* en VÁZQUEZ RODOLFO, et alii: *Interpretación Jurídica y Decisión Judicial.* 3a. ed. Distribuciones Fontamara. Doctrina Jurídica Contemporánea. México 2002 (pp. 237 a 244).

60. GONZÁLEZ OROPEZA, MANUEL: *El legislador como intérprete constitucional*; en FERRER MAC. GREGOR, EDUARDO et alii: *Interpretación Constitucional.* Tomo I. Sin ed. Porrúa. México 2005 (pp. 623 a 652).

61. GONZÁLEZ VARELA, LILIANA: *La Interpretación de las Normas Tributarias;* en ALVARADO ESQUIVEL, MIGUEL DE JESÚS, et alii: *Manual de Derecho Tributario.* 1a. ed. Editorial Porrúa. México 2005 (pp. 97 a 116).

62. GUASTINI RICARDO: *La Interpretación: objetos, conceptos y teorías;* en VÁZQUEZ RODOLFO, et alii: *Interpretación Jurídica y Decisión Judicial.* 3a. ed. Distribuciones Fontamara. Doctrina Jurídica Contemporánea. México 2002 (pp 19 a 38).

63. GUASTINI, RICARDO: *¿Peculiaridades de la Interpretación Constitucional?* (traducción de Miguel Carbonell); en EDUARDO FERRER MAC. GREGOR, et alii: *Derecho Procesal Constitucional. Colegio de Secretarios de la Suprema*

Corte de Justicia de la Nación, A.C.. Tomo IV. 4a. ed. Editorial Porrúa. México 2003 (pp. 3435 a 3454).

64. HÄBERLE, PETER: *Métodos y Principios de la Interpretación Constitucional. Un Catálogo de Problemas* (traducción de Héctor Fis Fierro); en EDUARDO FERRER MAC. GREGOR, et alii: *Derecho Procesal Constitucional. Colegio de Secretarios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, A.C.*. Tomo IV. 4a. ed. Editorial Porrúa. México 2003 (pp. 3455 a 3482).

65. HABERMAS, JÜRGEN: *Facticidad y Validez (Traducción del alemán al castellano por Ramón Jiménez Redondo).* 2a. ed. Editorial Trotta. Madrid 2000 (pp 687).

66. HABERMAS, JÜRGEN: *Teoría y Praxis. Estudios de Filosofía Social (traducción del alemán al castellano por Salvador Mass Torres y Carlos Moya Espí).* 4a ed. Editorial Tecnos, S.A. Madrid 2000 (pp. 431).

67. HART, HERBERT L. A.: *Utilitarismo y Derechos Naturales.* Según los datos contenidos en el fichero de la Biblioteca de la Universidad Panamericana.

68. HIERRO, LIBORIO: *Realismo Jurídico;* en GARZÓN VALDÉS, ERNESTO, J. LAPORTA FRANCISCO, como compiladores, et alii: *El Derecho y la Justicia;* 2a. ed. Editorial Trotta. Madrid 2000 (pp. 77 a 86).

69. HOESTER, NORBERTO: *En defensa del Positivismo Jurídico.* Datos obtenidos del fichero de la biblioteca de la Universidad Panamericana.

70. IBARRA POSADA, JOSÉ LEOPOLDO y otros: *Compendio sobre Precios de Transferencia.* Primera reimpresión de la 2a. ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Comisión Representativa del Instituto ante las Administraciones Generales de Fiscalización del Sistema de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México 2003 (pp. 523).

71. JAN R., WILLIAMS, y HOLZMANN, OSCAR J.: *Estudio sobre los principios de contabilidad generalmente aceptados que están en vigencia en los Estados Unidos.* Universidad Panamericana. México 1996-1997. Clasificación de la biblioteca: 657 W 55g.

72. JARACH, DINO: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario;* 3a. ed., Abeledo-Perrot. Buenos Aires 1999 (968 páginas).

73. LANDA, CÉSAR: *Teoría de la Interpretación Constitucional;* en EDUARDO FERRER MAC. GREGOR, et alii: *Derecho Procesal Constitucional. Colegio de Secretarios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, A.C.*. Tomo IV. 4a. ed. Editorial Porrúa. México 2003 (pp. 3483 a 3502).

74. LATAPÍ RAMÍREZ, MARIANO: *Precios de Transferencia. Metodología para la resolución de estudios sobre esta materia.* 1a. ed. Ediciones Fiscales ISEF. México 2003 (pp. 378).

75. LÓPEZ MEDINA, DIEGO E.: *Hermenéutica legal y hermenéutica constitucional: antecedentes históricos y perspectivas contemporáneas*; en FERRER MAC. GREGOR, EDUARDO et alii: *Interpretación Constitucional.* Tomo II. Sin ed. Porrúa. México 2005 (pp. 779 a 794).

76. LÓPEA VILLEGAS, EDUARDO. *Derecho y Argumentación.* 1a. ed. Universidad de Manizales. Ecoe Ediciones. Bogotá 2001 (pp. 1 a 125).

77. M. TOLLER, FERNANDO: *La resolución de los conflictos entre derechos fundamentales*; en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo et alii: *"Interpretación Constitucional"*; Tomo I, Editorial Porrúa, México, 2005, pp. 1199-1284.

78. MARROQUÍN LOYOLA, JORGE ALBERTO: *El dictamen y la consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.* Universidad Nacional Autónoma de México. Facultad de Comercio y Administración. México 1972. Clasificación en la biblioteca de la Universidad Panamericana: M 36d.

79. MASSINI CORREAS, CARLOS I: Constructivismo Ético y Justicia Procedimental en John Rawls. 1a. ed. Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Serie Estudios Jurídicos Núm. 56, México 2004, pp. 129.

80. MASSINI-CORREAS, CARLOS I.: *El Iusnaturalismo Actual.* Datos obtenidos del fichero de la biblioteca de la Universidad Panamericana. Clasificación 340.i 188.

81. MENDOÇA, DANIEL: *Aplicación del Derecho;* en GARZÓN VALDÉS, ERNESTO, J. LAPORTA FRANCISCO, como compiladores, et alii: *El Derecho y la Justicia;* 2a. ed. Editorial Trotta. Madrid 2000 (pp. 267 a 284).

82. MORESO, JOSÉ JUAN: *Conflictos entre Principios Constitucionales;* en Carbonell Miguel, et alii: *Neoconstitucionalismos (s).* Sin ed. Editorial Trotta. Madrid 2003 (pp. 99 a 122).

83. NIETO, ALEJANDRO: *El Arbitrio Judicial.* 1a. ed. Ariel Derecho. Barcelona 2000 (pp. 436).

84. OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. 17 de Julio de 2008.* OECD Publications. París, Francia. Pp.412.

85. OECD: *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.* OECD Publications 2009. París, Francia. Pp.243.

86. OECD: *Tax Co-operation 2009. Towards a Level Playing Field. 2009 Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information.* OECD Publications 2009. París, Francia. Pp. 351.

87. OLLERO, ANDRÉS: *Entre derecho natural y positivismo jurídico: el problema de la fundamentación del derecho*; en FERRER MAC. GREGOR, EDUARDO et alii: *Interpretación Constitucional.* Tomo II. Sin ed. Porrúa. México 2005 (pp. 869 a 880).

88. ORREGO SÁNCHEZ CRISTÓBAL: *Analítica del derecho justo. La crisis del positivismo jurídico y la crítica del derecho natural.* 1a. ed. Universidad Nacional Autónoma de México. Serie Estudios Jurídicos No. 86. México 2005 (pp. 203).

89. ORUNESU, CALUDINA y otros: *Estudios sobre la Interpretación. Dinámica de los Sistemas Constitucionales.* Editorial Fontamara. Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política. 1a. ed. Distribuciones Fontamara, S.A. México 2005 (pp. 134).

90. PALACIOS TREVIÑO, JORGE: *Tratados. Legislación y Práctica en México.* Primera reimpresión de la tercera edición. Dirección General de Acervo Histórico Diplomático de la Secretaría de Relaciones Exteriores. México 2003 (pp. 230).

91. PALACIOS TREVIÑO JORGE: *Tratados. Legislación y Práctica en México.* Secretaría de Relaciones Exteriores y Universidad Iberoamericana.. 4a. ed. México 2007 (pp. 302).

92. PAOLI ARTURO et alii: *Derecho Alternativo y Crítica Jurídica.* 1a. ed. Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Occidente. Universidad Autónoma de Aguascalientes. Editorial Porrúa. México 2002.

93. PÉREZ DE ACHA, LUIS MANUEL: *Aplicación estricta de las normas fiscales (artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación);* en Claus Von Wobeser et alii: *Barra Mexicana. Colegio de Abogados. Propuestas de Reformas Legales e Interpretación de las Normas Existentes. Colección Foro de la Barra Mexicana.* Tomo II. 1a. ed. Themis. México 2002 (pp. 515 a 522).

94. PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS y GONZÁLEZ EUSEBIO: *Derecho Tributario. Tomo I.* Sin ed. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca 1994 (354 páginas).

95. PÉREZ LUÑO, ANTONIO ENRIQUE: *Iusnaturalismo y Positivismo Jurídico en la Italia Moderna.* Datos obtenidos del fichero de la biblioteca de la Universidad Panamericana. Clasificación 340.11 P46.

96. PRIETO SANCHÍS, LUIS: *Neoconstitucionalismo y ponderación judicial;* en Carbonell Miguel, et alii: *Neoconstitucionalismos (s).* Sin ed. Editorial Trotta. Madrid 2003 (pp. 123 a 158).

97. PÉREZ LLEDÓ, JUAN A.: *Teorías Críticas del Derecho;* en GARZÓN VALDÉS, ERNESTO, J. LAPORTA FRANCISCO, como compiladores, et alii: *El Derecho y la Justicia;* 2a. ed. Editorial Trotta. Madrid 2000 (pp. 87 a 104).

98. PÉREZ TREMPS, PABLO: *"La interpretación de los derechos fundamentales"*; en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo et alii: *"Interpretación Constitucional"*; Tomo I, Editorial Porrúa, México, 2005, pp. 903-918.

99. QUIROGA LEÓN, ANIBAL: *La Interpretación Constitucional;* en EDUARDO FERRER MAC. GREGOR, et alii: *Derecho Procesal Constitucional. Colegio de*

Secretarios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, A.C.. Tomo IV. 4a. ed. Editorial Porrúa. México 2003 (pp. 3503 a 3520).

100. RAZ, JOPSEPH: *¿Por qué interpretar?;* en VÁZQUEZ, RODOLFO, et alii: *Interpretación Jurídica y Decisión Judicial.* 3a. ed. Distribuciones Fontamara. Doctrina Jurídica Contemporánea. México 2002 (pp. 39 a 56).

101. RAZ, JOSEPH: *La autoridad del derecho: ensayos sobre derecho y moral.* Datos obtenidos del fichero de la biblioteca de la Universidad Panamericana. Clasificación 340.112 R38a 1985.

102. RAWLS, JOHN: *Teoría de la Justicia (traducción del inglés al castellano de María Dolores Hernández González).* 4a. reimpresión de la primera edición en español. Fondo de Cultura Económica. México 2003 (pp. 530).

103. RAWLS, JOHN: *La Justicia como Equidad. Una Reformulación (traducción del inglés al castellano de Andrés de Francisco).* Sin ed.. Editorial Paidós. Barcelona 2002 (pp. 267).

104. REUTER, PAUL: *Introducción al Derecho de los tratados;* primera reimpresión de la segunda edición. Fondo de Cultura Económica. México 2004 (pp. 343).

105. RIVAS, PEDRO: *Notas sobre las dificultades de la doctrina de la ponderación de bienes*; en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo et alii: *"Interpretación Constitucional"*; Tomo I, Editorial Porrúa, México, 2005, pp. 967-977.

106. RODRÍGEZ ARIAS B., LINO: *Del derecho liberal al derecho comunitario: la presencia de la moral en el derecho*. Datos obtenidos del fichero de la biblioteca de la Universidad Panamericana. Clasificación 340.1 R64d.

107. RODRÍGUEZ CÉSAR: *La Decisión Judicial. El Debate Hart-Dworkin.* 4a reimpresión de la 1a. edición. Universidad de los Andes. Facultad de Derecho. Siglo del Hombre Editores. Bogotá 2002 (pp. 180).

108. SAGUÉS, NÉSTOR PEDRO: *Interpretación constitucional y "Constitución viviente" (living Constitution)*; en FERRER MAC. GREGOR, EDUARDO et alii: *Interpretación Constitucional.* Tomo II. Sin ed. Porrúa. México 2005 (pp. 1017 a 1032).

109. SAINZ DE BUJANDA, ERNESTO: *Hacienda y Derecho. Introducción al Derecho Financiero de nuestro Tiempo. Tomo I. Capítulo VII. Principios del Derecho Fiscal Internacional.* Instituto de Estudios Políticos. Madrid 1975 (pp.467 a 480).

110. SAINZ DE BUJANDA, ERNESTO: *Hacienda y Derecho. Introducción al Derecho Financiero de nuestro Tiempo. Tomo II. Capítulo V. La Interpretación en Derecho Español. De los Tratados Internacionales para Evitar la Doble Imposición.* Instituto de Estudios Políticos. Madrid 1975 (pp.175 a 206).

111. SÁNCHEZ CORDERO DE GARCÍA VILLEGAS, OLGA: *La interpretación constitucional de los tratados internacionales. El caso de México*; en FERRER MAC. GREGOR, EDUARDO et alii: *Interpretación Constitucional.* Tomo II. Sin ed. Porrúa. México 2005 (pp. 1033 a 1052).

112. SCHMILL ORDÓÑEZ, ULISES: *El Positivismo Jurídico;* en GARZÓN VALDÉS, ERNESTO, J. LAPORTA FRANCISCO, como compiladores, et alii: *El Derecho y la Justicia;* 2a. ed. Editorial Trotta. Madrid 2000 (pp. 65 a 76).

113. SCHMILL ULISES, y COSSÍO, JOSÉ RAMÓN: *Interpretación del Derecho y Concepciones del Mundo;* en VÁZQUEZ RODOLFO, et alii: *Interpretación Jurídica y Decisión Judicial.* 3a. ed. Distribuciones Fontamara. Doctrina Jurídica Contemporánea. México 2002 (pp. 89 a 136).

114. SILVA LÓPEZ FRANCISCO JOSÉ, CONTRERAS LEDESMA CÉSAR, GONZÁLEZ MARTÍNEZ CARLOS, PEREDA VELOZ GABRIEL, SÁNCHEZ HERNÁNDEZ JOEL, VELA RÍOS ARTURO: *Medición del Desempeño entre Unidades Relacionadas. Transparencia en la Información. Análisis Integral de Precios de Transparencia. Gestión Empresarial para la Creación de Valor.* Primera reimpresión de la 1a. edición. Deloite & Touche. Itam e Imef. México 2003 (178 pp.).

115. SILVA MEZA, JUAN: *La Interpretación Constitucional en el Marco de la Justicia Constitucional y en la Nueva Relación entre Poderes;* en EDUARDO FERRER MAC. GREGOR, et alii: *Derecho Procesal Constitucional. Colegio de Secretarios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, A.C.*. Tomo IV. 4a. ed. Editorial Porrúa. México 2003 (pp. 3521 a 3532).

116. TAMAYO Y SALMORÁN, ROLANDO: *La Interpretación Constitucional;* en EDUARDO FERRER MAC. GREGOR, et alii: *Derecho Procesal Constitucional.*

Colegio de Secretarios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, A.C.. Tomo IV. 4a. ed. Editorial Porrúa. México 2003 (pp. 3533 a 3574).

117. TAMAYO Y SALMORÁN, ROLANDO: *Indeterminación del Derecho. Las paradojas de la interpretación jurídica;* en Malem Jorge, et alii: *La Función Judicial.* 1a. ed. Editorial Gedisa. Barcelona 2003 (pp. 57 a 85).

118. TARSITANO, ALBERTO: *Interpretación de la Ley Tributaria;* en HORACIO A. GARCÍA BELSUNCE et alii: *Tratado de Tributación. Tomo I. Derecho Tributario.* Astrea. Buenos Aires, 2003, pp. 411-564.

119. TORRES DEL MORAL, ANTONIO: *Interpretación teleológica de la Constitución, Interpretación constitucional finalista*; en FERRER MAC. GREGOR, EDUARDO et alii: *Interpretación Constitucional.* Tomo II. Sin ed. Porrúa. México 2005 (pp. 1285 a 1310).

120. UCKMAR, VÍCTOR: *Tratados Internacionales en Materia Tributaria* (Traducción del italiano al español por José María Aicega, profesor de derecho tributario en la Universidad del País Vasco); en AMATUCCI, ANDREA, et alii: *Tratado de Derecho Tributario, Tomo I. El Derecho Tributario y sus Fuentes.* Temis. Buenos Aires 2001 (pp. 735 a 763).

121. VALDÉZ COSTA: *Curso de Derecho Tributario;* 3a. ed., Temis, S.A. Bogotá 2001 (395 páginas).

122. VALIENTES NOAILLES, CARLOS: *La moral pública y las garantías constitucionales.* Datos tomados del fichero de la biblioteca de la Universidad Panamericana. Clasificación 344.05 V34.

123. VÁZQUEZ VÁZQUEZ, RODOLFO: *Derecho y moral: ensayos sobre un debate contemporáneo.* Datos obtenidos del fichero de la biblioteca de la Universidad Panamericana. Clasificación 340.112 D 47.

124. VEGA GÓMEZ, JUAN: *Seguridad jurídica e interpretación constitucional*; en FERRER MAC. GREGOR, EDUARDO et alii: *Interpretación Constitucional.* Tomo II. Sin ed. Porrúa. México 2005 (pp. 1311 a 1330).

125. VENEGAS ÁLVAREZ, SONIA: *Presunciones y Ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México.* Universidad Nacional

Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Doctrina Jurídica, 1a. ed. México 2007, pp. 492.

126. VERNENGO, ROBERTO J.: *Interpretación del Derecho;* en GARZÓN VALDÉS, ERNESTO, J. LAPORTA FRANCISCO, como compiladores, et alii: *El Derecho y la Justicia;* 2a. ed. Editorial Trotta. Madrid 2000 (pp. 239 a 266).

127. VIGO, RODOLFO LUIS: *De la Ley al Derecho;* 1a. ed., Porrúa. México 2003 (258 páginas).

128. VIGO, RODOLFO LUIS: *Directivas de la Interpretación Constitucional;* en EDUARDO FERRER MAC. GREGOR, et alii: *Derecho Procesal Constitucional. Colegio de Secretarios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, A.C.*. Tomo IV. 4a. ed. Editorial Porrúa. México 2003 (pp. 3575 A 3614).

129. VILAJOSANA, JOSEP M. *El Significado Político del Derecho.* Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política. Segunda reimpresión de la primera edición. Distribuciones Fontamara, S.A. México 2005 (pp. 225).

130. VOGEL, KLAUS: *El Derecho Tributario Internacional* (Traducción del alemán al español por Begoña Villaverde); en AMATUCCI, ANDREA, et alii: *Tratado de Derecho Tributario, Tomo I. El Derecho Tributario y sus Fuentes.* Temis. Buenos Aires 2001 (pp. 705 a 734).

131. WÜRTENBERGER, THOMAS: *Interpretación del derecho constitucional (desde una perspectiva realista)* (traducción de Joaquín Brage Camazano); en FERRER MAC. GREGOR, EDUARDO et alii: *Interpretación Constitucional.* Tomo II. Sin ed. Porrúa. México 2005 (pp. 1369 a 1390).

132. ZAGREBELSKY, GUSTAVO: El Derecho Dúctil. Ley, derechos, justicia (traducción del italiano al castellano de Marina Gascón). Editorial Trotta. 6a. ed. Madrid 2005 (pp. 156).

ÍNDICE.

Los Comentarios del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, elaborado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), como instrumento de interpretación de los tratados internacionales que México celebre para evitar la doble imposición fiscal.

Introducción..... 1
CAPÍTULO I. EL CONCEPTO DEL DERECHO. 12
I.- El concepto del derecho y su íntima vinculación con la interpretación de las normas jurídicas. 12
Propuestas:..... 12
II. Concepciones naturalistas y teoría analítica del Derecho..... 14
a). Aspectos generales. 14
b) Autores. 18
Manuel Atienza.- 18
Eduardo García Maynes. 21
c) Constructivismo ético y justicia. 25
c.01.- El Liberalismo norteamericano y sus críticos: Rawls, Taylor, Sandel, Walzer. 25
c.02). Un nuevo paradigma liberal 28
John Rawls..... 28
Ronald Dworkin.- 41
Eugenio Bulygin 44
Robert Alexy. 45

Cristóbal Orrego Sánchez 47
Albert Calsamiglia 49
III.- Las teorías formalistas y racionalistas 52
a). La escuela de la exégesis 52
b). La jurisprudencia de conceptos 53
c). El positivismo 54
Concepción general del positivismo 54
El positivismo excluyente: 55
El positivismo incluyente. 56
IV .- Teorías antiformalistas o realistas 68
a). El movimiento del derecho libre. 70
b). El movimiento de la jurisprudencia de intereses 71
c). El movimiento de la jurisprudencia sociológica. 72
d). El movimiento del realismo jurídico norteamericano 73
e). El realismo jurídico escandinavo. 75
f). El realismo jurídico y otros autores. 76
Alejandro Nieto. 76
V. El derecho alternativo y el uso alternativo del derecho 79
a). Base fundacional y sostenedora del movimiento alternativo del derecho 79
Antonio Gramsci 81
Louis Althusser 82
Nicos Poulantzas. 83
Los mecanismos operantes del derecho alternativo. 84
a). Derecho alternativo. 84
b). Uso alternativo del derecho 88
VI. El garantismo 89
VII. Conclusiones: 96
CAPÍTULO II. 102
INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL. 102
Propuestas 102
Aspectos generales.- 103
I.- LA INTERPRETACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES. Principios de la interpretación constitucional. 109
1. Optimización de la eficacia jurídica de la Constitución. 110
2. La sistematización de la Constitución. 110
3. El principio de la unidad de la Constitución. 111
4. Fidelidad no estática al poder constituyente 112
5. Contenido y proyecciones políticas. 113
6. Medir las consecuencias del resultado interpretativo. 113
7. Principio pro homine. 114
8. Posición preferente de los derechos fundamentales (preferred freedoms). 115
9. La mayor protección de los derechos fundamentales 115
10. La fuerza expansiva de los derechos fundamentales. 116
11. Respeto al contenido esencial de los derechos fundamentales 116
12. La ponderación (balancing), de los derechos fundamentales. 117
A). Definitional (o categorial) balancing 117
B). Ad-hoc (o case by case) balancing. 118

C). La delegación del balancing. 119
D). Balancing, principio de proporcionalidad y principio de congruencia práctica... 119
13. La interpretación conforme. 122
14. La interpretación conforme con los tratados sobre derechos humanos. 123
15. El principio de la conformidad funcional. 127
16. Derechos sociales y principio de progresividad. 127
17. Interpretación constitucional armonizadora. 130
18. La comparación constitucional. 134
19. La interpretación alternativa. 135
II. LAS FUNCIONES DE LA INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL, EN ESPECIAL LAS QUE LLEVAN A CABO LOS JUECES. 135
III. JURISDICCIÓN INTERNA Y JURISDICCIÓN INTERNACIONAL. 139
IV. CONCLUSIONES. 140
CAPÍTULO III. 143
INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES. 143
Propuestas: 143
I.- LOS ASPECTOS JURÍDICOS FUNDAMENTALES. 144
El orden jurídico nacional e internacional. 144
Las consideraciones doctrinales. 145
Las Fuentes del Derecho Internacional. 153
El artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia. 154
El derecho convencional aplicable a los Tratados 156
El derecho internacional aplicable a los tratados 156
El derecho mexicano aplicable a los tratados. 157
Celebración (conclusión), y entrada en vigor de los tratados 172
La conclusión de los tratados. 172
La aplicación de los tratados. 178
El tratado como un acto jurídico y como una norma. Los tratados contractuales y los tratados legisladores. Los tratados y los principios generales del derecho internacional. 181
II.- LA PARTICIPACIÓN EN LA CELEBRACIÓN DE LOS TRATADOS 183
La capacidad general para concluir tratados 183
Los Estados 183
Otras entidades. 184
Las reservas. 186
III.- LOS EFECTOS DE LOS TRATADOS 191
Los efectos en relación con las partes. 191
La interpretación 193
Los efectos para quienes no son partes 196
Los efectos derivados del consentimiento de terceros. 197
Los efectos que dependen de mecanismos específicos. 201
Descripción de los efectos de los tratados: 202
IV. EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL Y LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA. 210
1. El derecho tributario internacional. 211
2. La imposición relativa a situaciones de hecho que se verifican en el exterior. 212
3. Imposición sobre supuestos de hecho exteriores: reglas extraordinarias. 215

a) Lucha ante la elusión, la evasión y la economía de opción 215
4. La eliminación de la doble imposición 220
a). El concepto de doble imposición 220
b). Derecho Infraestatal. 221
c). Convenios sobre doble imposición 222
5. La planeación fiscal internacional y su incidencia en el derecho interno. 223
V.- CONCLUSIONES. 229
CAPÍTULO IV. 232
PRESUNCIONES Y FICCIONES. LA DEFRAUDACIÓN FISCAL Y EL FRAUDE A LA LEY. 232
Propuestas 232
I LAS PRESUNCIONES. 233
Introducción 233
Las presunciones jurídicas 233
1. Aspectos etimológicos 233
2. Concepto 234
3. Clasificación 234
4. Las presunciones en el proceso. 239
II LAS FICCIONES JURÍDICAS 239
1. Filología del término ficción. 239
2. Concepto 240
3. Naturaleza 244
II. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES EN MATERIA FISCAL. 247
1. Introducción 247
2. Las presunciones en el Derecho Fiscal. 247
A). Planteamiento. 247
B). Evasión, elusión fiscal y economía de opción 252
C). El fraude de ley en materia fiscal. 254
3. La técnica legislativa en el combate al fraude de ley. 265
a). La articulación del hecho imponible complementario. 265
b). La tipificación genérica del hecho imponible. 266
c). La doctrina de los tipos. 266
d). Las presunciones. 266
e). Las ficciones. 267
4. La lucha contra la evasión fiscal y el fraude a la ley en la aplicación del derecho. 267
a). La interpretación en el derecho. 267
b). La interpretación en el derecho tributario. 273
c). La integración de las normas tributarias y la analogía. 310
d). Interpretación judicial en el caso concreto. 313
5. La Constitucionalidad de las presunciones y ficciones en materia tributaria. 316
III CONCLUSIONES 319
CAPÍTULO V. ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO. MODELO DE CONVENIO Y SUS COMENTARIOS, INTERPRETACIÓN DE LOS. 329
Propuestas 330
Introducción 330

Antecedentes históricos. 330
a) Función y finalidad de las convenciones internacionales en materia tributaria. Rasgos históricos. Los tratados de comercio. 330
b). La Organización Mundial del Comercio y la Regulación del Comercio Internacional. 333
c) La difusión de las convenciones bilaterales promovidas por la Sociedad de Naciones. Estudio y proyecto de un modelo uniforme de convención. El esquema de Ciudad de México de 1943 elaborado por los representantes de los países latinoamericanos. El esquema de Londres de 1946. Los esfuerzos de la OECE y de su sucesor la OCDE. El modelo OCDE y el Comentario oficial de 1963. Reelaboración del modelo por obra del Comisionado de Asuntos Fiscales. Publicación del modelo OCDE 1977, del modelo 1992, la versión del modelo 2005, y la versión actual de 17 de julio de 2008. Perspectivas futuras. 341
I. La Interpretación de los Convenios Internacionales para evitar la doble Imposición sobre las Rentas, a la luz del Convenio Modelo de la OCDE y de sus comentarios. 344
1. El fenómeno de la doble imposición: causas y efectos. 344
a) El artículo 3º (2) del Modelo OCDE. El reenvío al derecho interno. 344
b) Continuación: "Unless the context otherwise requires". 348
2. El Comentario OCDE como instrumento interpretativo. Las modificaciones del comentario en el tiempo. 351
3. La búsqueda de una "interpretación uniforme" en los distintos Estados. 359
a) Las decisiones de tribunales extranjeros. 359
b) Continuación: La llamada documentación unilateral; su diferencia respecto del denominado material adjunto. 360
c) Continuación: El parangón con otros convenios celebrados por el mismo país "parallel treaties". 361
d) Continuación: Los diversos idiomas oficiales de un convenio. 362
II. ESTUDIO DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE. 364
A) Las Rentas de Empresas en el Modelo de Convenio OCDE (art. 7o). 364
1. El "Discussion draft" del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. 364
B). El Precio de Transferencia. 372
1. Los Trabajos de la OCDE. 374
a) Los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición de 1963, 1977 y 1992. 374
b) El Informe de la OCDE de 1979. 375
c) Los informes posteriores. 376
d) Síntesis: las relaciones entre criterios OCDE y las normativas nacionales. 378
C). Dividendos, intereses, cánones y plusvalías en el modelo de la OCDE. 384
Dividendos: 384
Intereses: 386
La posible fuente de los intereses ex artículo 11, párrafo 5, del Modelo de la OCDE. 388
Cánones: 390
a). El Know how 391
b). El "franchising". 391
c). El "software". 391
Las Plusvalías: 392

D. Las Rentas del Trabajo en el Modelo de la OCDE 394
a) Las rentas de trabajo autónomo en el Modelo OCDE 394
b) Las rentas de trabajo dependiente en el Modelo OCDE. 396
E). Los Trusts. 398
Introducción 398
1. Los lineamientos esenciales de la aplicación del Modelo OCDE de Convenio bilateral para evitar la doble imposición sobre la renta de los trusts. 400
2. La imposición de las utilidades de empresas producidas por un trust en el modelo OCDE. 401
3. La individualización del "beneficial owner" en presencia de un "trust" en el Modelo de la OCDE 402
4. La imposición de las plusvalías. 402
5. La imposición del patrimonio. 403
6. La calificación convencional de las sumas pactadas por el "trust" a los "beneficiaries". 403
7. La eliminación de la doble imposición. 404
8. Regulación del fideicomiso en México. 404
F). El tratamiento discriminatorio en el Modelo de la OCDE. 414
1. Contenido, eficacia e interpretación. 414
2. La discriminación en relación con los establecimientos permanentes (art. 24, párr. 3º). 416
3. La concesión de facilidades a las empresas extranjeras previstas en el artículo 24 y las normas comunitarias antidiscriminatorias. 416
4. Interpretación de principio de no discriminación. 417
5. La discriminación derivada de la falta de extensión de los beneficios previstos en los acuerdos bilaterales para evitar doble imposición. 418
G). El abuso en los convenios internacionales en materia fiscal. 420
1. La indecisión de la OCDE en la defensa de criterios antiabuso. 422
2. Las cláusulas antiabuso propuestas por la OCDE. 422
H). La consideración de los paraísos fiscales y su evolución. 425
1. Los informes OCDE "Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue" y "The OCDE's Project on Harmful Tax Practice". 426
a. Las recomendaciones de la OCDE. 427
b. Código de Conducta e Informe OCDE en comparación. 428
c. Los posteriores informes OCDE 429
d. La legislación tributaria mexicana 430
I. La subcapitalización o capitalización delgada. Las pautas de la OCDE 456
Introducción y definición. 456
Causas de la Subcapitalización 458
Las Pautas de la OCDE. 459
La legislación tributaria en México. 460
Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación relacionada con el tema. 466
J). Propiedad intangible y servicios centrales provenientes del exterior 476
a). Introducción 476
Pautas de la OCDE para la determinación del valor de bienes intangibles. 478
K). El Comercio Electrónico y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. 480

Concepto 480
Clasificación 480
El Comercio Electrónico y la Tributación 481
CONCLUSIONES: 483
C0NCLUSIONES GENERALES. 505
A 505
B 507
C 509
D 512
E 515
BIBLIOGRAFÍA 521
ÍNDICE 537