



Diagnóstico FACIL Empresarial, Finanzas, Auditoría, Contabilidad, Impuestos, Legal



DIVISIÓN DE CONTADURÍA
CENTRO UNIVERSITARIO DE CIENCIAS
ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS

La exención arancelaria en el TLCAN desde la teoría del abuso del derecho

Tariff exemption in NAFTA from the Theory of Abuse of Law

Fecha de recepción: 30/06/2025
Fecha de revisión: 01/07/2025

Fecha de aceptación: 07/10/2025
Fecha de publicación: 15/12/2025

Lizette Rivera Lima [Investigación]. Universidad de Guadalajara/Jalisco/Méjico | lizette.lima@cucea.udg.mx | <https://orcid.org/0000-0002-5397-4066>.

Resumen

El objetivo de esta investigación es contrastar la exención arancelaria en el comercio en México y Estados Unidos a partir del Tratado de Libre Comercio de América del Norte desde la experiencia mexicana de 1994 a 2018 con la teoría del abuso del derecho. La metodología empleada fue para la interpretación, complementación y aplicación del derecho mediante los métodos sistemático y comparativo; se utilizó para tal propósito la técnica de investigación documental. Los resultados arrojan que no hay una relación causal entre la exención arancelaria del TLCAN (variable independiente) y el abuso del derecho (variable dependiente). Las conclusiones fueron que las exenciones arancelarias no constituyen un abuso del derecho en los tratados de libre comercio, puesto que es propiamente con este fin que se firman. Las limitaciones del estudio incluyen la perspectiva de análisis a partir de la experiencia mexicana y no trilateral; asimismo, futuras líneas de investigación surgen a partir de la cláusula antiabusiva en los tratados internacionales y del abuso del derecho en tratados tributarios internacionales.

Palabras clave: abuso del derecho, exención arancelaria, cuotas compensatorias, libre comercio.

Abstract

The purpose of this research was to contrast the tariff exemption between Mexico and the United States of America arising from the North American Free Trade Agreement from the Mexican experience with the theory of abuse of law. The methodology used was the one for the interpretation, complementation and application of law through the systematic and comparative methods; we used the documentary research technique for this purpose. Results show that there is no causal relationship between the NAFTA's tariff exemption (independent variable) and the abuse of the right (dependent variable). The conclusions were that tariff exemptions do not constitute an abuse of law in free trade agreements, since it is for this purpose that such treaties are signed. Study limitations include the study's perspective from the Mexican point of view and not from the trilateral experience. Future research lines include the study of the anti-abusive clause in international treaties.

Keywords: abuse of law, tariff exemption, compensatory fees, free commerce.

Códigos JEL: F13, F15, F51, F53.

Introducción

En el caso de México, según la Secretaría de Economía (2015) se han firmado con 46 países un total de 12 tratados de libre comercio, además de haber firmado 32 acuerdos para la promoción y protección recíproca de las inversiones

(APPPI) con 33 países; asimismo cuenta con nueve acuerdos de complementación económica y acuerdos de alcance parcial conforme a la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), los cuales se resumen en la tabla 1.

TABLA 1. Tratados de libre comercio (TLC) firmados por México de 1993 a 2015

Nombre del tratado	Nombre corto del tratado	País o países con los cuales México firmó el tratado	Año de inicio de vigencia
Tratado de Libre Comercio de América del Norte	TLCAN	Estados Unidos de América y Canadá	1994
Tratado de Libre comercio entre México y Costa Rica	TLC México- Costa Rica	Costa Rica	1995
Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Bolivia	TLC México-Bolivia	Bolivia	1995
Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos, la República de Colombia y Venezuela	TLC G3 (posteriormente TLC G2 y México Colombia)	Colombia y Venezuela (Venezuela abandonó el acuerdo en 2006)	1995
Tratado de Libre Comercio entre la República de Chile y los Estados Unidos Mexicanos	TLC México-Chile	Chile	1999
Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Estado de Israel	TLC México-Israel	Israel	2000
Tratado de Libre Comercio entre México y la Unión Europea	TLCUE	Unión Europea	2000
TLC México-Asociación Europea de Libre Comercio (AECL)	TLC México-AECL	Islandia, Noruega, Suiza y Liechtenstein	2001
Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Oriental del Uruguay	TLC México- Uruguay	Uruguay	2004
Acuerdo para el Fortalecimiento de la Asociación Económica entre los Estados Unidos Mexicanos y el Japón	TLC Japón-México	Japón	2005
Acuerdo para el Fortalecimiento de la Asociación Económica México-Perú	TLC Perú-México	Perú	2012
Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y las Repúblicas de Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua	TLC México-Centroamérica	Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua	2013
Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Panamá	Tratado de Libre Comercio Entre México y Panamá	Panamá	2015

Fuente: Secretaría de Economía (2014, 2015)

Los principales socios comerciales de nuestro país son Estados Unidos y Canadá, los cuales ocupan el primer y segundo lugar respectivamente (Secretaría de Economía, 2018a; 2018b); lo anterior es producto del Tratado de Libre Comercio de América el Norte firmado en 1992 entre los tres países y vigente a partir del 1 de enero de 1994; es propiamente por este acuerdo que el presidente Trump ha

argumentado el abuso de México y Canadá en sus relaciones comerciales (Rascoe, 2017; Palmer, 2017). A pesar de la posición del presidente de EUA, se debe observar que la balanza comercial de México respecto a sus relaciones con el resto del mundo de 1993 a 2018 ha sido en su mayoría deficitaria, ya que sólo en 1995, 1996, 1997 y 2012 tuvo un superávit, como se resume en el cuadro 1.

CUADRO 1. Balanza comercial de México con el mundo de 1993 a 2018 en miles de dólares

Año	Exportaciones	Importaciones	Comercio total	Balanza comercial
1993	51,885,965	65,366,533	117,252,498	-13,480,568
1994	60,882,193	79,345,894	140,228,087	-18,463,701
1995	79,541,546	72,453,059	151,994,605	7,088,487
1996	95,999,737	89,468,759	185,468,496	6,530,978
1997	110,431,493	109,808,191	220,239,684	623,302
1998	117,539,288	125,373,054	242,912,342	-7,833,766
1999	136,361,810	141,974,759	278,336,569	-5,612,949
2000	166,120,730	174,457,815	340,578,545	-8,337,085
2001	158,779,727	168,396,428	327,176,155	-9,616,701
2002	161,045,973	168,678,884	329,724,857	-7,632,911
2003	164,766,429	170,545,840	335,312,269	-5,779,411
2004	187,998,548	196,809,645	384,808,193	-8,811,097
2005	214,232,949	221,819,518	436,052,467	-7,586,569
2006	249,925,134	256,058,346	505,983,480	-6,133,212
2007	271,875,307	281,949,042	553,824,349	-10,073,735
2008	291,342,589	308,603,244	599,945,833	-17,260,655
2009	229,703,544	234,384,965	464,088,509	-4,681,421
2010	298,473,141	301,481,812	599,954,953	-3,008,671
2011	349,433,377	350,842,868	700,276,245	-1,409,491
2012	370,769,884	370,751,552	741,521,436	18,332
2013	380,015,047	381,210,166	761,225,213	-1,195,119
2014	396,911,680	399,977,203	796,888,883	-3,065,523
2015	380,549,589	395,232,364	775,781,953	-14,682,775
2016	373,946,687	387,064,490	761,011,177	-13,117,803
2017	409,401,072	420,369,146	829,770,218	-10,968,074
2018 /1	413,042,872	428,583,623	841,626,495	-15,540,751

Fuente: Secretaría de Economía (2019).

Asimismo, la relación de México con sus principales socios comerciales ha sido asimétrica durante el mismo periodo, ya que mientras que la balanza con Estados Unidos fue deficitaria únicamente durante 1993 y 1994, por el resto del

periodo observado ha sido superavitaria, como se observa en el cuadro 2; lo cual no ha ocurrido con Canadá, puesto que ha habido largos periodos de déficit, así como largos periodos de superávit entre ambas naciones (cuadro 3).

CUADRO 2. Balanza comercial de México con Estados Unidos de 1993 a 2018 en miles de dólares

Año	Exportaciones	Importaciones	Comercio total	Balanza comercial
1993	42,911,543	45,294,656	88,206,199	-2,383,113
1994	51,618,594	54,834,155	106,452,749	-3,215,561
1995	66,273,641	53,902,492	120,176,133	12,371,149
1996	80,570,022	67,536,101	148,106,123	13,033,921
1997	94,376,864	82,002,208	176,379,072	12,374,656
1998	103,001,767	93,258,366	196,260,133	9,743,401
1999	120,262,033	105,267,312	225,529,345	14,994,721
2000	147,399,940	127,534,433	274,934,373	19,865,507
2001	140,564,406	113,766,783	254,331,189	26,797,623
2002	141,897,649	106,556,722	248,454,371	35,340,927
2003	144,293,352	105,360,681	249,654,033	38,932,671
2004	164,521,981	110,826,707	275,348,688	53,695,274
2005	183,562,833	118,547,326	302,110,159	65,015,507
2006	211,799,370	130,311,025	342,110,395	81,488,345
2007	223,133,251	139,472,828	362,606,079	83,660,423
2008	233,522,728	151,334,587	384,857,315	82,188,141
2009	185,101,145	112,433,820	297,534,965	72,667,325
2010	238,684,422	145,007,347	383,691,769	93,677,075
2011	274,426,516	174,356,027	448,782,543	100,070,489
2012	287,842,151	185,109,805	472,951,956	102,732,346
2013	299,439,147	187,261,910	486,701,057	112,177,237
2014	318,365,502	195,278,358	513,643,860	123,087,144
2015	308,864,381	186,802,029	495,666,410	122,062,352
2016	302,575,327	179,507,190	482,082,517	123,068,137
2017	326,866,277	194,543,397	521,409,674	132,322,880
2018 /1	328,059,274	199,229,538	527,288,812	128,829,736

Fuente: Secretaría de Economía (2019).

CUADRO 3. Balanza comercial de México con Canadá en miles de dólares

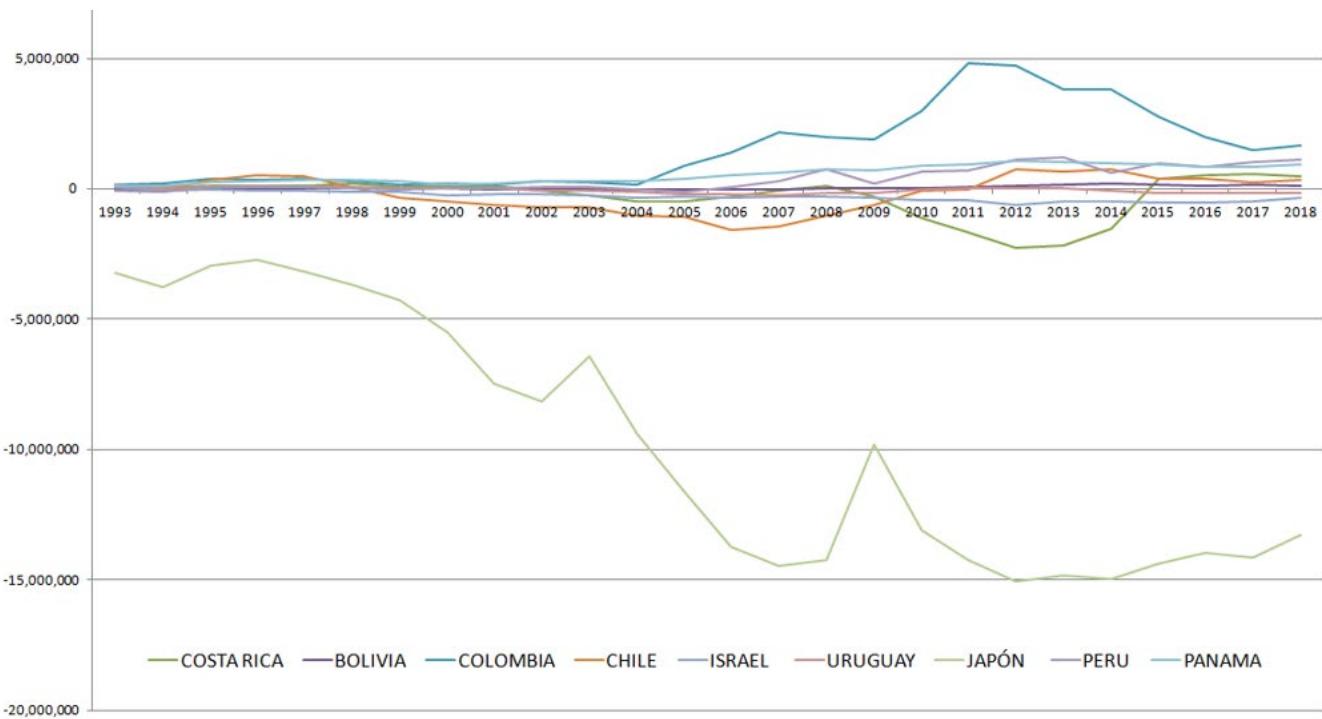
Año	Exportaciones	Importaciones	Comercio total	Balanza comercial
1993	1,562,856	1,175,341	2,738,197	387,515
1994	1,519,486	1,621,214	3,140,700	-101,728
1995	1,987,395	1,374,246	3,361,641	613,149
1996	2,172,004	1,743,555	3,915,559	428,449
1997	2,157,009	1,968,042	4,125,051	188,967
1998	1,519,281	2,290,204	3,809,485	-770,923
1999	2,311,175	2,948,883	5,260,058	-637,708
2000	3,340,006	4,016,558	7,356,564	-676,552
2001	3,082,621	4,234,854	7,317,475	-1,152,233
2002	2,991,325	4,480,300	7,471,625	-1,488,975
2003	3,041,784	4,120,461	7,162,245	-1,078,677
2004	3,291,538	5,327,479	8,619,017	-2,035,941
2005	4,234,471	6,169,337	10,403,808	-1,934,866
2006	5,176,217	7,376,211	12,552,428	-2,199,994
2007	6,490,952	7,957,346	14,448,298	-1,466,394
2008	7,102,347	9,442,473	16,544,820	-2,340,126
2009	8,244,248	7,303,736	15,547,984	940,512
2010	10,685,646	8,607,477	19,293,123	2,078,169
2011	10,694,582	9,645,442	20,340,024	1,049,140
2012	10,937,578	9,889,847	20,827,425	1,047,731
2013	10,452,654	9,847,041	20,299,695	605,613
2014	10,714,156	10,044,915	20,759,071	669,241
2015	10,544,654	9,947,926	20,492,580	596,728
2016	10,432,265	9,631,519	20,063,784	800,746
2017	11,359,780	9,787,754	21,147,534	1,572,026
2018 /1	12,880,618	10,002,988	22,883,606	2,877,630

Fuente: Secretaría de Economía (2019).

En el caso del comercio internacional de México con otros países con los cuales ha celebrado tratados de libre comercio, el comportamiento de la balanza comercial no ha tenido un comportamiento uniforme, pues mientras que con países como Japón e Israel la balanza ha sido constantemente deficitaria, con países como Colombia y

Panamá ha sido superavitaria, mientras que con el resto de los países (excluyendo aquellos que forman bloques comerciales como la Unión Europea o el TLC-Centroamérica) se observan ciclos de déficit y superávit sin una constante identificable en las relaciones comerciales, como se aprecia en la gráfica 1.

GRÁFICA 1. Balanza comercial de México con países con los cuales ha celebrado un TLC de 1994 a 2015, en miles de dólares



Fuente: elaboración propia con datos de la Secretaría de Economía (2014, 2015, 2019).

En este contexto, la pregunta de investigación planteada fue: ¿es posible que México haya incurrido en el abuso de derecho respecto a EUA mediante las exenciones arancelarias otorgadas de acuerdo con el TLCAN? Asimismo, la hipótesis que se espera comprobar es que México no incurrió en abuso de derecho en el TLCAN respecto a las exenciones tributarias otorgadas de 1994 a 2018.

La relevancia social y económica de proponer el abuso del derecho en un tratado internacional se encuentra en las relaciones comerciales de México y su principal socio comercial; igualmente, a partir de la perspectiva jurídica implica determinar si la conducta de México se ha fundado en la buena fe o en el abuso del derecho entre ambas naciones. Por lo que, para dar respuesta a la pregunta e hipótesis plan-

teadas se tuvo como objetivo de la investigación el contrastar la exención arancelaria en el comercio en México y Estados Unidos a partir del Tratado de Libre Comercio de América del Norte desde la experiencia mexicana de 1994 a 2018 con la teoría del abuso del derecho.

Planteamiento del problema

El establecimiento de áreas de libre comercio mediante la firma de acuerdos comerciales tiene como objetivo eliminar los aranceles en los países firmantes y facilitar el comercio (Lecuona, 1996; Márquez-Ramos & Recalde, 2017); así, el otorgamiento de excepciones tributarias es común y na-

tural entre las partes; sin embargo, en 2017 el presidente de Estados Unidos planteó que tales acuerdos dañaban la economía de su país porque los socios de EUA habían abusado de dichos instrumentos para su beneficio (EO 13786; EO 13796). En este contexto, la problemática radica en el abuso del derecho de un país hacia otro con el cual ha celebrado un tratado de libre comercio, para causar un detrimiento económico a su país socio.

Revisión de la literatura

Integración económica

La integración económica de los países latinoamericanos comienza en la década de los noventa como resultado de la apertura económica y la integración de mercados (Duque, 2011). Este proceso, señala Green (1968): “es resultado de una decisión, tomada por un cierto país, de aplicar una política de discriminación favorable en materia de comercio y tarifas, a las unidades económicas de otros países, sobre la base de reciprocidad [...]” (p. 158); se observa entonces que la integración económica aplica de forma recíproca entre los Estados intervenientes al pretender dar un trato local a un ente extranjero.

Por su parte, Rivero (2005) define la integración económica como:

[...] el proceso mediante el cual dos o más economías de mercado eliminan entre ellas uno o varios elementos que las diferenciaban y que les permiten proteger sus respectivos sistemas productivos. En ese proceso estos países se dan mutuamente privilegios especiales que no extienden a terceros países (p. 2).

La definición anterior proporciona como elementos de la integración económica:

1. La participación de dos o más economías de mercado.
2. La protección de sistemas productivos.
3. Efectos entre partes no extensibles a terceros.

Igualmente, Dreyzin De Klor (2008) comenta que la integración se lleva a cabo de forma multidisciplinaria conforme a las necesidades de la sociedad con el objetivo de alcanzar el desarrollo económico. Por lo tanto, si bien la integración está provista de un carácter económico, tiene como fin último responder a una necesidad social.

Por otra parte, Green (1968) explica que la integración económica puede tomar diferentes modalidades e iden-

tifica tres tipos diferentes; el primero consiste en el área de libre comercio, en la cual “las tarifas y las restricciones cuantitativas entre los países participantes son abolidas pero cada país retiene su propia tarifa frente a los no miembros” (p. 153), por lo que en esta área los países de la zona se exentarán mutuamente de las tarifas pero mantendrán independientes dichas tarifas ante países terceros, el TLCAN es un ejemplo de la conformación de esta área en América del Norte.

En segundo lugar, se encuentra el mercado común, “en donde no sólo las restricciones al comercio son abolidas, sino también aquellas que impiden el libre movimiento de factores” (Green, 1968: 153 y 154); lo anterior significa que no sólo se eliminan los aranceles mutuos, sino que también se permite la circulación de capital y trabajo entre los países; ejemplo de este esquema es el Mercado Común del Sur (Mercosur).

Por último, se encuentra la integración económica total, la cual “presupone la unificación de las diferentes políticas, y requiere el establecimiento de una autoridad supranacional cuyas decisiones cumplen a los Estados miembros” (Green, 1968: 154); esta integración total implica entonces una armonización completa de las políticas internas de los países, así como el sometimiento jerárquico a un ente supremo; la Unión Europea representa una muestra de esta integración económica, política y monetaria.

En el caso de México, la integración económica derivada del TLCAN como zona de libre comercio ha propulsado las relaciones sociales y políticas en materia de gobernanza y asuntos regionales transfronterizos; sin embargo, los resultados de la integración son ambiguos. Por un lado, gracias al TLCAN México se convirtió en un país manufacturero y receptor de inversión extranjera directa, pues se redujeron las tarifas y se proporcionaron mayores garantías a los inversionistas (Mendoza, 2017) aunque, por otro lado, el aumento de las exportaciones ocasionado por una depreciación del tipo cambiario disminuye el crecimiento a largo plazo del país (Domínguez, 2014). Asimismo, la dependencia de México hacia Estados Unidos significa que un impacto negativo en el país del norte puede reducir significativamente la actividad económica local (Mendoza, 2017).

Aranceles y exenciones arancelarias

El arancel es “un instrumento legal de carácter económico, considerado como una barrera impuesta al comercio internacional, a fin de regular la entrada y salida de mercancías por territorio nacional, mediante la fijación de los impuestos al comercio exterior” (Instituto de Investigaciones Jurídicas,

2016: 235 y 236). De la definición anterior se desprenden las siguientes características del arancel:

1. Los aranceles poseen una doble naturaleza: legal y económica.
2. Es una barrera al comercio internacional para regular la entrada y salida de mercancías a un país.
3. Se instrumenta a través del impuesto al comercio exterior.

Por otra parte, cuando se habla de exención, no se refiere al perdón del pago de una obligación fiscal, sino a la no exigibilidad del mismo de acuerdo con reglas generales establecidas en la legislación (Rodríguez, 1998), por lo que debe interpretarse en estricto apego a la ley (Valdés, 1996). En materia tributaria, la exención se configura como un privilegio que se crea ya sea por razones de equidad, de conveniencia o por política económica. Así, Margáin (2007) explica estas razones como sigue:

De equidad, por cuanto que aquellos que ya cubren un gravamen, justo es que no paguen otro, por lo que se les exime del nuevo, a fin de dejarlos en situación de igualdad frente a los contribuyentes del mismo.

De conveniencia, porque en los llamados gravámenes sobre los consumos, el pagador es, salvo raras excepciones, el consumidor, el comprador de la mercancía o el usuario del servicio, por lo que es necesario eximir de impuestos el consumo de artículos o de servicios considerados de primera necesidad, a fin de no encarecer el costo de la vida.

De política económica, cuando se desea incrementar el desarrollo de ciertas industrias consideradas como nuevas o necesarias o para alentarlas a establecerse en zonas susceptibles de desarrollo (p. 302).

Las características de las exenciones, según Fernández (1998) son:

1. Es una figura de carácter contributivo o tributario, pues se presenta dentro de la relación entre el Estado y el contribuyente.
2. Debe estar establecida en una ley formal y materialmente legislativa, ya que las autoridades administrativas no pueden establecerla.
3. Es un privilegio que se otorga a favor del sujeto pasivo de la obligación contributiva o tributaria porque se constituye en una excepción a las reglas generales de tributación.
4. Su aplicación es a futuro, por tanto, no puede tener efectos retroactivos.
5. Es temporal, dado que existe y subsiste hasta que no se modifique o derogue la norma.

6. Es personal, ya que sólo beneficia a la persona en la hipótesis legal de excepción.
7. La interpretación de las normas que la establecen es estricta o literal, es decir, se limita a los casos establecidos estrictamente por la ley (pp. 323-345).

En el caso de los tratados de libre comercio que tienen como finalidad establecer una zona de libre comercio, la exención se da entonces por motivos de conveniencia, ya que es interés de las partes intervinientes que se pacte una exención a los aranceles de dicha zona para facilitar el comercio. Asimismo, cuando se hace mención de la exención arancelaria, se debe entender la exención de los impuestos al comercio exterior.

Se debe destacar que hay otros fenómenos similares a la exención, como son los subsidios y los estímulos fiscales, aunque cada caso es distinto (Rodríguez, 1994). Además, es necesario aclarar que una exención arancelaria no implica necesariamente una eliminación de la tributación entre los países, pues esto implicaría que, en lugar de una zona de libre de comercio, se estuviera posiblemente en presencia de una integración total. Por otro lado, los métodos para eliminar la doble imposición siguen métodos de exención de renta, así como métodos de exención total o integral para la eliminación de la doble tributación entre los países (Duque, 2011).

Finalmente, uno de los aspectos más complejos y difíciles de resolver de la integración económica es la armonización de políticas económicas, debido a la cesión del control de política tributaria interna (Gómez, 2010). Por este motivo, en el caso de México y Estados Unidos se separa la exención arancelaria de la exención tributaria, ya que mientras que la primera se encuentra en el TLCAN, la segunda se encuentra en el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

Teoría del abuso del derecho

El abuso del derecho es un antiguo principio general del derecho que continúa teniendo gran importancia en diferentes contextos (Byers, 2002), a menudo se le considera y confunde con el fraude a la ley, aunque no hay una distinción clara y concreta entre ambas figuras (Delgado, 2017; Rodríguez-Arias, 1955), por lo que en este documento se entienden ambos términos como sinónimos.

La perspectiva del abuso del derecho en el ámbito internacional se encuentra en Kiss (2006), quien explica que

ocurre cuando “*a State exercising a right either in a way which impedes the enjoyment by other States of their own rights or for an end different from that for which the right was created, to the injury of another State*”, por lo que se pueden identificar los siguientes elementos en el abuso del derecho en el derecho internacional:

1. La existencia de dos Estados.
2. La existencia y ejercicio de un derecho.
3. Que producto del ejercicio del derecho un Estado impida a otro el disfrute de su derecho o que tal derecho se use para un fin diferente.
4. Que al realizarlo, se cree un daño o un perjuicio a otro Estado.

Lo anterior concuerda con Novak (1997), quien explica que en el abuso del derecho es necesario un elemento subjetivo que busque provocar un perjuicio o aprovechamiento indebido. A su vez, Cuentas (1997) subraya que habrá abuso del derecho sólo cuando al ejercitar un derecho “causa un daño a otro, a pesar de que ese ejercicio puede resultar impune en el derecho positivo por no aparecer limitado ese modo de ejercitarse el derecho” (p. 473). Esto quiere decir que debe existir un accionar de derecho, no sólo una expectativa. En consecuencia, si bien conforme a la teoría del abuso del derecho se puede crear un daño, el daño puede no ser sancionado bajo el derecho positivo.

De forma similar, Polonskaya (2014) sugiere tres escenarios en los cuales puede darse el abuso del derecho, a saber “(1) an investor misuses the international investment regime; (2) an investor exercises a right in bad faith; and (3) an investor commits misconduct for when the doctrine might be applied in the context of investor-state arbitration” (p. 43), por lo cual el abuso del derecho conlleva por un lado el uso indebido del régimen internacional, así como el ejercicio del derecho en mala fe. Adicionalmente, el abuso del derecho se debe descubrir con base en los fines que persiguió la Ley para reconocer los derechos u obligaciones presuntamente en abuso; así, si supera los límites normales del ejercicio del derecho, puede resultar abusivo (Márquez, 2012).

El principio de buena fe en el derecho internacional

La buena fe o *bona fide* se utiliza “para indicar espíritu de lealtad, de respeto al derecho, y de fidelidad, es decir, como ausencia de simulación, de dolo, en las relaciones entre dos o más partes en un acto jurídico” (Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016: 422). Es decir, la buena fe se refiere a

la voluntad de respetar el derecho y hacerlo cumplir entre las partes.

Cabe destacarse que la buena fe acepta distintas dimensiones y aplicaciones (Dreyzin De Klor, 2008), así, en el ámbito internacional por lo que respecta a la interpretación y ejecución de las obligaciones, el Instituto de Investigaciones Jurídicas (2016) refiere que la buena fe “significa fidelidad a los compromisos, sin pretender acrecentarlos o disminuirlos” (p. 423).

Este principio encuentra fundamento en la Convención de Viena sobre derecho de los tratados de 1969 y en la Carta de las Naciones Unidas (Dreyzin De Klor, 2008; Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016); igualmente, constituye un principio reconocido por el derecho internacional (Novak, 1997).

Cláusula antiabuso

La cláusula antiabuso, también llamada “cláusula general antielusión” (Regueros et al., 2010) o “norma jurídica antielusiva” (Matus, 2017), es todavía polémica y problemática (Cahn-Speyer, 2006). La inclusión de esta disposición tiene como objetivo “asegurar que se tributa realmente por el resultado obtenido en aquellos casos en que mediante determinados actos o negocios jurídicos no se infringe directamente la norma fiscal, pero se soslaya su aplicación” (EY Abogados, 2015: 94), por lo cual combate la elusión ya sea directa a la ley o por el empleo de un tratado de tributación.

En relación con esta disposición se encuentra el *Treaty shopping*, que se define por el abuso de las disposiciones tributarias para pagar menos impuestos (Dhoukar, 1999) y que implica que el residente de una jurisdicción canalice recursos a otra jurisdicción para tratar de derivar sus ingresos bajo el tratado tributario entre el Estado residencia y el Estado extranjero (Crucero, 2005); debido a este fenómeno, la cláusula antiabuso pretende propiamente que la capacidad contributiva del sujeto pasivo al tributar, sea real y no artificial por abuso de la ley o por un tratado.

En el caso de México, con la finalidad de contrarrestar el abuso de convenios de doble tributación, de acuerdo con Ochoa (2014) se han establecido los siguientes requisitos para ser acreedor al beneficio tributario:

- a. Se requiere demostrar que los beneficiarios de los convenios son residentes en el país de que se trate.
- b. Demostrar que cumplen con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones del procedimiento contenidas en la Ley (en el ámbito interno de cada país, que sea parte).
- c. Acreditar que cumplen con diversas obligaciones formales tales como las obligaciones de registro, de presentar dictámenes y de designar representante legal.

En este orden de ideas, si bien no se tienen cláusulas antiabuso específicas, sí existen requisitos específicos para ser acreedor al beneficio fiscal del tratado de doble tributación.

Marco normativo

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

El marco constitucional del TLCAN se encuentra contenido en los artículos 28 primer párrafo, 73 fracción xxix número 1º, 76, 131 y 133. El artículo 28 establece en su texto:

Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, la [sic DOF 03-02-1983] prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a ls [sic DOF 03-02-1983] prohibiciones a título de protección a la industria.

De la lectura del párrafo anterior es posible inferir que las exenciones de impuestos están prohibidas; sin embargo, dicha prohibición no es absoluta sino que se refiere a los límites que impone la propia ley, ya que, como expone Margain (2007): “una exención será violatoria de las garantías individuales cuando el legislador la establezca para favorecer a una o determinadas personas, es decir, cuando carezca de los requisitos de ser abstracta, general e impersonal” (p. 306), lo cual quiere decir que mientras cumpla con los requisitos de ser abstracta, impersonal y general, no puede ser inconstitucional.

De la misma forma, Fernández (1998) sostiene que:

[...] se puede considerar que las exenciones establecidas con carácter general, sin que favorezcan a determinadas personas en lo particular, sino que puedan gozar de ella todos los contribuyentes en número indeterminado, que se encuentren dentro de los supuestos previstos por la ley fiscal respectiva, no violan en ningún momento lo dispuesto por el artículo 28 constitucional, pues el citado precepto las permite siempre y cuando se establezcan en los términos y condiciones que fijan las leyes fiscales que establezcan la obligación y la excepción a la misma (p. 327).

De ahí que las exenciones deben cumplir con los términos y condiciones de la ley o en su caso del tratado, como son las exenciones a los impuestos derivados del TLCAN o de convenios de doble tributación.

El artículo 73 fracción xxix, número 1º, por su parte, contiene la facultad del Congreso para establecer contribuciones sobre el comercio exterior; esta disposición ha sido interpretada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia P.J. 15/98, la cual señala que si bien existe la concurrencia entre las entidades y la Federación para gravar el comercio, cuando se trata del comercio exterior, esta facultad es exclusiva de la Federación (Poder Judicial de la Federación, 2019).

El artículo 76, por su parte, establece las facultades exclusivas del Senado para aprobar los tratados internacionales que suscriba el Ejecutivo Federal, así como la decisión de terminar, denunciar, suspender, enmendar, modificar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas de los mismos.

Por su parte, el artículo 131 contiene la facultad privativa de la Federación para gravar las mercancías que entren y salgan a territorio nacional; de igual forma, contiene la posibilidad que el Ejecutivo Federal pueda ser facultado por el Congreso para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país.

Este artículo ha sido interpretado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia 1a./J. 39/2017 (10a), la cual establece que en materia de comercio exterior, bajo el precepto anterior, el presidente de la República está facultado para modificar las cuotas arancelarias preferenciales pactadas en el TLCAN, máxime cuando lo hace con motivo de un laudo arbitral originado por la Organización Mundial del Comercio (Poder Judicial de la Federación, 2019).

Por último, el artículo 133 establece la jerarquía de la Constitución federal y los tratados, al decir:

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas.

Con referencia a la jerarquía normativa de los tratados comerciales, se pueden identificar dos períodos en la interpretación de este precepto; la primera comprende de

diciembre de 1992 a octubre de 1999 a través de la tesis aislada P.C/92 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Poder Judicial de la Federación, 2019), la cual estableció que tanto los tratados internacionales como las leyes federales tenían la misma jerarquía normativa, ambos debajo de la Constitución. El segundo periodo rige a partir de noviembre de 1999, mediante la tesis aislada P. LXXVII/99 (Poder Judicial de la Federación, 2019), que establece la supremacía de los tratados sobre las leyes federales, sólo por debajo de la Constitución federal.

Tratado de Libre Comercio de América del Norte

La importancia de los tratados de libre comercio se reconoció a finales de los noventa (Brown, 2005). Antes del periodo presidencial de 1988 a 1994, México trató de integrarse con países latinoamericanos; sin embargo, el TLCAN representó la oportunidad de México para reafirmar las reformas económicas posteriores a la crisis de 1982, mientras que para Estados Unidos representó la consolidación del libre comercio en América del Norte según sus necesidades de proveeduría e inversión de capitales (Puchet et al., 2011), por lo cual el TLCAN es un reflejo de los acuerdos entre Estados Unidos, México y Canadá, aunque en su implementación se dejó a cada nación (Lecuona, 1999).

Los objetivos del TLCAN se encuentran en el capítulo I del mismo en los artículos 101 a 105, los cuales señalan de forma general:

Capítulo I: Objetivos.

Artículo 101. Establecimiento de la zona de libre comercio.

Las Partes de este Tratado, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo xxiv del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, establecen una zona de libre comercio.

Artículo 102. Objetivos.

1. Los objetivos del presente Tratado, expresados en sus principios y reglas, principalmente los de trato nacional, trato de nación más favorecida y transparencia, son los siguientes:
 - a. eliminar obstáculos al comercio y facilitar la circulación transfronteriza de bienes y de servicios entre los territorios de las Partes;
 - b. promover condiciones de competencia leal en la zona de libre comercio;
 - c. aumentar sustancialmente las oportunidades de inversión en los territorios de las Partes;

- d. proteger y hacer valer, de manera adecuada y efectiva, los derechos de propiedad intelectual en territorio de cada una de las Partes;
 - e. crear procedimientos eficaces para la aplicación y cumplimiento de este Tratado, para su administración conjunta y para la solución de controversias; y
 - f. establecer lineamientos para la ulterior cooperación trilateral, regional y multilateral encaminada a ampliar y mejorar los beneficios de este Tratado.
2. Las Partes interpretarán y aplicarán las disposiciones de este Tratado a la luz de los objetivos establecidos en el párrafo 1 y de conformidad con las normas aplicables del derecho internacional.

Así, se observa que el TLCAN tiene como objetivo principal el establecimiento de una zona de libre comercio entre Estados Unidos, México y Canadá con la finalidad de eliminar obstáculos al libre comercio, promover la competencia legal, aumentar las oportunidades de inversión entre los socios, entre otros.

La estructura del TLCAN incluye de forma general los siguientes apartados que sirven a su vez como base para tratados similares (Puchet et al., 2011):

- i. comercio de mercancías y servicios,
- ii. intercambio de bienes agropecuarios y barreras no arancelarias,
- iii. inversiones,
- iv. compras gubernamentales,
- v. propiedad intelectual,
- vi. resolución de controversias y
- vii. salvaguardas.

La especificación que de trato nacional está establecida en la sección A, artículo 301, el cual refiere:

Sección A - Trato nacional.

Artículo 301. Trato nacional.

1. Cada una de las Partes otorgará trato nacional a los bienes de otra Parte, de conformidad con el Artículo III del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), incluidas sus notas interpretativas. Para tal efecto, el Artículo III del GATT y sus notas interpretativas, o cualquier disposición equivalente de un acuerdo sucesor del que todas las Partes sean parte, se incorporan a este Tratado y son parte integrante del mismo.
2. Las disposiciones del párrafo 1 referentes a trato nacional significarán, respecto a un estado o provincia, un trato no menos favorable que el trato más

- favorable que dicho estado o provincia conceda a cualesquiera bienes similares, competidores directos o sustitutos, según el caso, de la Parte de la cual sea integrante.
3. Los párrafos 1 y 2 no se aplicarán a las medidas enunciadas en el Anexo 301.3.

Por lo cual las relaciones entre los tres países son reciprocas al otorgar un trato nacional a sus socios comerciales. En este sentido, se debe recordar que el TLCAN no aborda específicamente aspectos fiscales, sino que los deja; México, Canadá y Estados Unidos abordan los impuestos a partir de tratados de tributación específicos (Brown, 2005).

La exención arancelaria en el TLCAN

La Sección E denominada “Definiciones” proporciona la definición de “exención de aranceles” y “libre de arancel aduanero” en el artículo 318, a saber:

Artículo 318.

[...] exención de aranceles aduaneros significa una medida que exima de los aranceles aduaneros que le serían aplicables a cualquier bien importado de cualquier país, incluyendo el territorio de otra Parte.

[...] libre de arancel aduanero significa exento o libre de arancel aduanero [...]

Ahora bien, las reglas de la exención de aranceles aduaneros del TLCAN en el comercio de bienes se encuentran en la sección B e incluyen la eliminación arancelaria (artículo 302), las restricciones a la devolución de aranceles aduaneros sobre productos exportados y a los programas de diferimiento de aranceles aduaneros (artículo 303), la exención de aranceles aduaneros (artículo 304), la importación temporal de bienes (artículo 305), la importación libre de arancel aduanero para algunas muestras comerciales y materiales de publicidad impresos (artículo 306), los bienes reimportados después de haber sido reparados o alterados (artículo 307) y las tasas arancelarias de nación más favorecida para determinados bienes (artículo 308). Por su relevancia para este estudio, se transcriben los artículos 302 y 304 de dicho tratado:

Sección B – Aranceles.

Artículo 302. Eliminación arancelaria.

1. Salvo que se disponga otra cosa en este Tratado, ninguna de las Partes podrá incrementar ninguno arancel aduanero existente, ni adoptar ninguno arancel nuevo, sobre bienes originarios.

2. Salvo que se disponga otra cosa en este Tratado, cada una de las Partes eliminará progresivamente sus aranceles aduaneros sobre bienes originarios, en concordancia con sus listas de desgravación incluidas en el Anexo 302.2.
3. A solicitud de cualquiera de ellas, las Partes realizarán consultas para examinar la posibilidad de acelerar la eliminación de aranceles aduaneros prevista en sus listas de desgravación. Cuando dos o más de las Partes, de conformidad con sus procedimientos legales aplicables, aprueben un acuerdo sobre la eliminación acelerada del arancel aduanero sobre un bien, ese acuerdo prevalecerá sobre cualquier arancel aduanero o periodo de desgravación señalado de conformidad con sus listas para ese bien.
4. Cada una de las Partes podrá adoptar o mantener medidas sobre las importaciones con el fin de asignar el cupo de importaciones realizadas según una cuota mediante aranceles (arancel cuota) establecido en el Anexo 302.2, siempre y cuando tales medidas no tengan efectos comerciales restrictivos sobre las importaciones, adicionales a los derivados de la imposición del arancel cuota.
5. A petición escrita de cualquiera de las Partes, la Parte que aplique o se proponga aplicar medidas sobre las importaciones de acuerdo con el párrafo 4 realizará consultas para revisar la administración de dichas medidas.

Del texto se aprecia la prohibición para incrementar o crear aranceles adicionales a los contenidos en el tratado; asimismo, se dispone la obligación de la eliminación recíproca arancelaria entre las tres naciones y se contiene la facultad para fijar cupos de importación.

Artículo 304. Exención de aranceles aduaneros.

1. Salvo lo dispuesto en el Anexo 304.1, ninguna Parte podrá adoptar una nueva exención de aranceles aduaneros, ni ampliar una exención existente respecto de los beneficiarios actuales, ni extenderla a nuevos beneficiarios, cuando la exención se condicione, de manera explícita o implícita, al cumplimiento de un requisito de desempeño.
2. Ninguna de las Partes podrá condicionar, de manera explícita o implícita, la continuación de cualquier exención de aranceles aduaneros existentes al cumplimiento de un requisito de desempeño, salvo por lo dispuesto en el Anexo 304.2.
3. Si una Parte puede demostrar que una exención o una combinación de exenciones de aranceles aduaneros que otra Parte haya otorgado a bienes destinados a uso comercial por una persona designada,

tiene un efecto desfavorable sobre su economía, o sobre los intereses comerciales de una persona de esa Parte, o de una persona propiedad o bajo control de una persona de esa Parte, ubicada en territorio de la Parte que otorga la exención, la Parte que otorga la exención dejará de hacerlo o la pondrá a disposición de cualquier importador.

4. Este artículo no se aplicará a las medidas sujetas al Artículo 303.

El artículo anterior ratifica la prohibición de exentar aranceles, aunque la circumscribe a nuevos beneficiarios o a hacerla extensiva bajo el condicionamiento a un cumplimiento de los mismos.

Otros tratados aplicables

Otros tratados aplicables son la Carta de las Naciones Unidas, firmada el 26 de junio de 1945 (Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura, 2017) publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 9 de octubre de 1946 (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2012), la cual establece en su artículo 2 la obligación de los países de actuar en buena fe para cumplir con sus obligaciones contraídas conforme al instrumento.

De la misma forma, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, hecha en Viena el 23 de mayo de 1969 y publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 14 de febrero de 1975 (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2012) que en su totalidad describe las reglas generales de los tratados internacionales. Sobresale de su contenido, el principio de buena fe y la norma *pacta sunt servanda* bajo la cual todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe (artículo 26), así como la prohibición de invocar el derecho interno para justificar el incumplimiento de un tratado (artículo 27).

La jurisprudencia que han realizado los plenos del primer circuito de este Tratado número PC.I.A. J/102 A (10a) señala la relación entre la interpretación del TLCAN y la Convención de Viena, a saber:

En un aspecto general, el Tratado de Libre Comercio de América del Norte es un acuerdo multilateral cuyo objeto es constituir un área de libre comercio que facilite el flujo e intercambio de bienes, productos, mercancías y servicios transfronterizos entre los Estados Partes para disminuir las asimetrías existentes entre las economías de esa región de manera equitativa, razonable y justa, así como mediante la creación de condiciones que aseguren el acceso recíproco a sus mercados en condiciones de igualdad y competitividad

a través de la supresión gradual de barreras y restricciones arancelarias al comercio exterior que faciliten el flujo de las importaciones y exportaciones en dicha zona. En ese sentido, para establecer el alcance de sus disposiciones a la luz de las reglas de interpretación de los tratados internacionales contenidas en los numerales 31 a 33 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, debe partirse del principio de buena fe en el análisis de los términos empleados conforme a su sentido corriente y el contexto de la norma respectiva, así como tomarse en cuenta el objeto o finalidad del procedimiento de verificación, consistente en constatar que los bienes importados a los cuales se les ha dado o se solicita se les dé un trato preferencial, tienen la calidad de producto originario de alguno de los Estados Parte, de modo que bajo el principio aludido, la sola interpretación literal o sentido corriente del término “cuestionario” deja de lado que se trata de una norma de carácter instrumental que crea un procedimiento de verificación y el cuestionario, en sí mismo, es ese procedimiento. La interpretación literal no debe llegar al extremo de desconocer el contexto del precepto, sino su armonía con su objeto y fin para determinar su efecto útil y funcional, lo que implica atender a que la norma forma parte de un sistema que tiene una materia general, y los motivos e intención que tuvieron las Partes al celebrar el tratado. Por tanto, si solamente se atiende al sentido literal del término “cuestionario”, correspondiente a un documento que contiene la formulación de preguntas, esa interpretación es insuficiente para alcanzar el objeto y fin de la norma en análisis, que es crear un procedimiento de verificación, sinónimo de comprobación de que un bien tiene la calidad de originario; porque las respuestas, en sí mismas, colocan a la autoridad en una situación parecida a la que tiene ante el certificado de origen, o sea una declaración unilateral de autocertificación.

De lo anterior se aprecia que la interpretación de ambos instrumentos no debe ser literal, pues de esta forma no se entiende la armonía con su objeto.

Otro de los acuerdos aplicables de forma inicial fue el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994 a 1995, ya que regía conforme a lo pactado en el TLCAN; sin embargo, a partir de 1995 este acuerdo fue reemplazado por la Organización Mundial del Comercio, por lo que ahora rige el Acuerdo de Marrakech (Secretaría de Economía, 2010).

El Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su protocolo (1994) contiene las disposiciones que deben regir en materia del impuesto sobre la renta aplicables a las personas residentes de uno o de ambos Estados.

Metodología

a) Revisión y recopilación de datos

Los datos se recopilaron respecto a los procesos de integración económica de México y Estados Unidos, el TLCAN, la exención arancelaria y el abuso del derecho; posteriormente se recopiló y bajo el método analítico-sintético se identificaron y sintetizaron las disposiciones constitucionales y los tratados relacionados con la aplicación del TLCAN para poder determinar el marco normativo que rige; igualmente, se complementó con la búsqueda de la interpretación que ha realizado el Poder Judicial Federal al respecto.

b) Diseño de estudio

El tipo de investigación fue cualitativo, dado que se contrasta la exención arancelaria del TLCAN respecto a la teoría del abuso del derecho. Por tal motivo, se eligió la metodología para la interpretación, aplicación y complementación del derecho (Ponce de León, 2011) debido a que se trata de la interpretación y aplicación en contraste con la teoría del abuso del derecho.

Respecto a la técnica de investigación, se empleó la técnica documental, ya que el sistema jurídico mexicano se basa en normas escritas.

c) Selección de las variables

Se identificó como variable independiente la exención arancelaria del TLCAN, así como la interpretación que ha hecho del Poder Judicial al respecto; y como variable dependiente, la teoría del abuso. Asimismo, con la finalidad de esclarecer conceptos que pudieran resultar ambiguos, se estimó como variable intermedia los otros tratados aplicables a la exención arancelaria, los cuales se identifican en el marco normativo de este trabajo.

d) Operacionalización de variables

La variable independiente se definió como la exención arancelaria, que para efectos de este trabajo se refiere a la supresión de los impuestos al comercio exterior entre México, Estados Unidos y Canadá con motivo del TLCAN. Asimismo, mediante el empleo de los métodos analítico sintético y deductivo, se categorizó como sigue:

1. Exenciones arancelarias según el objetivo del TLCAN.
2. Exenciones arancelarias derivadas de la calidad de trato nacional.
3. Exenciones arancelarias con motivo de las importaciones temporales.
4. Límites a las exenciones arancelarias.

Por lo que respecta a la variable dependiente, se tomó como referencia lo expresado por Cuentas (1997), Novak (1997), Kiss (2006) y Márquez (2012), expresado en secciones anteriores de este artículo. Para efectos de la categorización, se tomaron en cuenta sólo los elementos característicos del abuso del derecho, a saber:

1. que producto del ejercicio del derecho un Estado impida a otro el disfrute de su derecho, que para este estudio se denomina *obstáculo*;
2. que producto del ejercicio del derecho un Estado se use para un fin diferente, que se identifica como *fin divergente*;
3. supera los límites normales del ejercicio del derecho, se resume por *límites anormales*;
4. que al realizarlo, se cree un daño o un perjuicio a otro Estado, el cual se abrevia como *daño*.

El paso siguiente fue establecer los indicadores para medir la relación entre las variables, éstos fueron dicotómicos (sí o no), de forma que expresaran si hay o no una relación de causa y efecto, o si en su defecto no la hay.

El contraste entre las variables se realizó a través del método comparativo a fin de contrastar la variable independiente con la variable dependiente. Para su interpretación se optó por el método deductivo que permitiera realizar abstracciones lógicas correspondientes.

Resultados

En general no hubo una relación causal entre la variable dependiente y la variable independiente. Los resultados se presentan en la tabla 2.

TABLA 2. Matriz de relaciones entre variables

Variable independiente	Variable dependiente			
	Obstáculo	Fin divergente	Límites anormales	Daño
Exenciones arancelarias según el objetivo del TLCAN.	No	No	No	No
Exenciones arancelarias derivadas de la calidad de trato nacional.	No	No	No	No
Exenciones arancelarias con motivo de las importaciones temporales.	No	No	No	No
Límites a las exenciones arancelarias.	No	No	No	No

Fuente: elaboración propia.

No se encontró que las exenciones arancelarias del TLCAN según su objetivo constituyeran un obstáculo para ejercer el comercio; por el contrario, el propio objetivo señala que se buscaba eliminar las barreras del comercio; asimismo, tampoco se encontró que al ejercer las exenciones arancelarias objetivo del TLCAN se incurriera en un fin diferente como sería distorsiones del mercado, pues el propio tratado menciona que se promueve la competencia legal. Por lo que ve a los límites anormales, no se encontró un abuso, pues se buscó la aplicación y cumplimiento de forma recíproca. Igualmente, no se observó un daño, dado que el objetivo señala el aumento de la inversión, sin establecer límites entre los países.

Por lo que se refiere a las exenciones arancelarias derivadas de la calidad de trato nacional, no se observó un abuso de derecho, pues el propio tratado establece el trato nacional recíproco, por lo que se consideró que no constituye un obstáculo, no tiene un fin diferente al tratado, no impone límites anormales y no constituye por mismo un daño, pues al establecer un trato nacional igualitario se buscó evitar propiamente esta situación.

En el caso de las exenciones arancelarias con motivo de las importaciones temporales, no se observó un abuso de derecho, pues el propio carácter temporal de la importación supone un complemento recíproco, no definitivo que pudiera constituir un abuso.

Por último, no se observó un nexo causal entre los límites a las exenciones arancelarias y el abuso del derecho, pues el tratado objeto de estudio establece salvaguardas recíprocas para nuevos aranceles, ampliación de los existentes o de los beneficiarios, e incluso dispone que si hay una medida arancelaria que cause un perjuicio, deje de hacerlo.

En cuanto a la discusión de los resultados, coincide con lo expuesto por Galbraith (1993) en el sentido de que el tamaño

de la economía de México no afecta a Estados Unidos y a sus consumidores, de ahí que no puede haber un abuso de México hacia Estados Unidos al ejercer sus derechos conforme al TLCAN.

Por otra parte, coincide con lo expuesto por Hernández & López (2016) en el sentido de que la integración económica derivada del TLCAN no es garantía para que se coloquen las exportaciones en los mercados extranjeros.

En un sentido similar se encuentra Alarco (2017), quien señala que el caso de México con Estados Unidos es particular porque la balanza ha sido favorecida por el TLCAN, lo cual no sucedió en el caso de Chile y Perú, que han presentado déficits en sus intercambios comerciales con Estados Unidos a pesar de los TLC firmados con ambos países. Esta situación sugiere que Estados Unidos ha tenido un mayor beneficio que sus contrapartes y evidencia que los resultados de un tratado de libre comercio pueden ser positivos en algunos casos y negativos en otros, sin que esto se constituya en un abuso del derecho.

Se debe destacar que cuando se observa el comportamiento de la balanza comercial de México con otros países con los cuales ha firmado un TLC (cuadro 1), es posible apreciar que no hay un comportamiento uniforme en la balanza comercial antes y después de un TLC, ya que en el caso de Japón e Israel, el intercambio comercial entre estos países y México era deficitario antes del TLC y continuó así después del mismo, contrario a lo que ocurrió con países como Colombia y Panamá, cuyos intercambios han sido superavitarios antes y después de la firma del TLC, por lo que no hay una constante observable y medible que se identifique con el abuso del derecho.

No se percibe tampoco un abuso respecto a Peebles (2005), porque si bien en el inicio se pensaba que el TLCAN haría perder trabajos en Estados Unidos, las investigaciones

muestran que los trabajadores estadounidenses son más productivos, por lo que no es un factor de abuso entre ambos países.

Igualmente, que no haya una relación causal entre el abuso del derecho y el TLCAN lo explican Ramírez & Castillo (2009), quienes señalan:

[...] el futuro de la integración económica regional del TLCAN depende de condiciones macroeconómicas nacionales estable y de la voluntad política de las partes. Para profundizar el proceso, la única alternativa de acuerdo con la experiencia europea es la construcción de la unión aduanera de América del Norte (p. 203).

Por lo que en realidad son otros factores los que influyen en la integración producto del TLCAN.

Finalmente, como presenta Young (1995), no hay una relación entre el abuso del derecho y el TLCAN debido a que el TLCAN no buscó un comercio justo entre los países, sino el libre comercio producto de la exención arancelaria entre sus miembros.

Conclusiones

Con base en la información analizada, se concluye que en el caso de los tratados de libre comercio que tienen por objetivo establecer zonas de libre comercio, las exenciones arancelarias no constituyen un abuso del derecho del país por parte del país que haya recibido mayores beneficios producto del tratado, puesto que es propiamente con este fin que se firman, lo cual responde la pregunta de investigación.

Igualmente, si bien es cierto que puede darse el abuso del derecho en los tratados internacionales de naturaleza tributaria cuando se presenta el *treaty shopping*, en el caso particular de las relaciones EUA-México la exención arancelaria y la materia tributaria se encuentran contenidas en acuerdos diferentes, pues la primera está contenida en el TLCAN y la segunda en el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su protocolo.

En este contexto, conforme a la literatura analizada la exención arancelaria es un elemento natural del tratado de libre comercio, por lo que se comprobó la hipótesis planteada puesto que México no incurrió en abuso de derecho en el TLCAN respecto a las exenciones tributarias otorgadas de 1994 a 2018.

Por otra parte, el TLCAN tuvo como propósito eliminar los aranceles en los países firmantes mediante la exención

arancelaria mutua para así facilitar el comercio, lo cual deja de manifiesto que el objetivo era aumentar el intercambio comercial entre los tres países y no hacer el comercio más igualitario entre ellos; es decir, su objetivo no era que la balanza de pagos redujera sus déficits, sino promover el comercio; además, conforme a la literatura analizada, se concluye que el tratado aun cuando se enfoca en el libre comercio, siempre busca en primer lugar el satisfacer las necesidades sociales; es decir, el intercambio de mercancías ocurre para satisfacer las necesidades de la sociedad del país firmante.

En este sentido, al interpretar el TLCAN a la luz de la Convención de Viena de 1969, se deja de manifiesto que si México no realizara el intercambio comercial conforme a las reglas establecidas en el TLCAN, entonces estaría obrando de mala fe, pues se estaría violando el principio de la norma *pacta sunt servanda* y, en consecuencia, podría entonces abrirse la posibilidad de incurrir en el abuso del derecho.

Adicionalmente, no se excluye que los desbalances que pudieran ocurrir entre México y Estados Unidos en situaciones y casos concretos pudieran dar lugar al abuso del derecho por parte de alguna de las naciones y, en caso de darse estas situaciones, se tendrían que analizar a la luz del propio tratado, para evitar que se suscitara un daño, o bien detener sus efectos; esto es, el tratado sirve como base para una relación bilateral (o trilateral) comercial, pero no puede incluir de forma anticipada todos y cada uno de los supuestos, hipótesis o escenarios posibles que pueden suceder en el futuro, ya que el comercio, al igual que la sociedad, evoluciona, pudiendo dar lugar a lagunas que pudieran ser aprovechadas por los comerciantes en contra del espíritu del tratado, sin que por esto deba entenderse que el tratado busca un abuso del derecho, pues como se ha manifestado con anterioridad, no es éste el fin del tratado.

Por otra parte, las limitaciones del estudio incluyen la perspectiva de análisis a partir de la experiencia mexicana en relación con Estados Unidos y no de forma trilateral respecto a los países del TLCAN. Asimismo, las futuras líneas de investigación que surgen a partir del presente estudio versan sobre la cláusula antiabusiva en los tratados internacionales y el abuso del derecho en tratados de naturaleza tributaria.

Referencias bibliográficas

- Alarco, G. (2017). Tratados de libre comercio, crecimiento y producto potencial en Chile, México y Perú. *Economía UNAM*, 14(42), 24-46. Obtenido de: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1665-952X2017000300024&lng=es&tlng=es

- Brown, C. (2005). Tax discrimination in the NAFTA bloc: The impact of tax and trade agreements on the cross-border trade in services. *Dalhousie Law Journal*, 28(1), 99-139. Obtenido de: <http://wdg.biblio.udg.mx:2048/login?url=https://search.proquest.com/docview/228250324?accountid=28915>
- Byers, M. (2002). Abuse of Rights: An Old Principle, a New Age, 47. *McGill Law Journal*, pp. 389-434. Obtenido de: <https://lawjournal.mcgill.ca/wp-content/uploads/pdf/7097031-47.2.Byers.pdf>
- Cahn-Speyer, P. (2006). La potestad de la administración para calificar los hechos de acuerdo con su naturaleza económica. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 44. Obtenido de http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev44_pcsw.pdf
- Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. (1969). Publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 14 de febrero de 1975.
- Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su protocolo. (1994). Última actualización en el *Diario Oficial de la Federación* el 22 de julio de 2003.
- Cruceru, L. B. (2005). *Treaty shopping and the abuse of income tax conventions*. (Tesis para optar por el grado de Master of Laws). McGill University. Obtenido de: <http://wdg.biblio.udg.mx:2048/login?url=https://search.proquest.com/docview/305375244?accountid=28915>
- Delgado, D. A. (2017). *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*. (Tesis para optar por el grado de doctor). Universidad Autónoma de Madrid. Obtenido de: https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/679948/delgado_pacheco Abelardo.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Dhoukar, M. (1999). *Treaty shopping: La fin d'un problème fiscal international?* [Tesis para optar por el grado de Master of Laws]. McGill University. Obtenido de: <http://wdg.biblio.udg.mx:2048/login?url=https://search.proquest.com/docview/304766141?accountid=28915>
- Domínguez, J. A. (2014). El comercio exterior y el crecimiento económico de México. *Punto de Vista*, 5(8). <https://doi.org/10.15765/pdv.v5i8.486>
- Dreyzin De Klor, A. (2008). Las iniciativas de integración. *El Mercosur Jurídico*. Obtenido de http://www.oas.org/es/sla/ddi/docs/publicaciones_digital_xxxv_curso_derecho_internacional_2008_adriana_dreyzin_de_klor.pdf
- Duque, L. (2011). Métodos para eliminar la doble imposición internacional en Colombia. *Revista de Derecho Fiscal*, 5(1).
- Obtenido de: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2749/2394>
- EO 13786. (2017, marzo 31). *Omnibus Report on Significant Trade Deficits*. Publicada el 31 de abril de 2017. Obtenida de <https://www.govinfo.gov/content/pkg/fr-2017-04-05/pdf/2017-06968.pdf>
- EO 13796. (2017, abril 29). *Addressing Trade Agreement Violations and Abuses*. Publicada el 4 de mayo de 2017. Obtenida de <https://www.govinfo.gov/content/pkg/FR-2017-05-04/pdf/2017-09156.pdf>
- EY Abogados. (2015). Cláusula general antiabuso tributaria en España: Propuestas para una mayor seguridad jurídica. *Fundación Impuestos y Competitividad*. Obtenido de <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/02/C1%C3%A1usula-General-Antiabuso-Tributaria-en-Espa%C3%B1a-Prouestas-para-una-mayor-seguridad-jur%C3%ADcida.pdf>
- Fernández, R. J. (1998). *Derecho fiscal*. McGraw-Hill.
- Galbraith, J. (1993). What Mexico —and the United States Wants: What NAFTA Really Means. *World Policy Journal*, 10(3), 29-32. Obtenido de <http://www.jstor.org/stable/40209316>
- Gobierno de la República. (1917). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Última reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 12 de abril de 2019.
- Gómez, A. (2010). Dificultades de la integración económica en América Latina. *Prolegómenos*, 13(25). <https://doi.org/10.18359/prole.2446>
- Green, M. del R. (1968). Justificación de la integración económica en áreas subdesarrolladas: ALALC. *Foro Internacional*, 9(2(34)), 153-168. Obtenido de <http://www.jstor.org/stable/27737394>
- Hernández, J., & López, A. (2016). Efectos macroeconómicos de la integración económica de México al TLCAN. *Ensayos de Economía*, 26(49), 157-179. <https://doi.org/10.15446/ede.v26n49.63821>
- Instituto de Investigación Jurídicas. (2016). *Diccionario jurídico mexicano*. Porrúa.
- Kiss, A. (2006). *Abuse of rights*. Oxford Public International Law. Obtenido de: <https://opil.ouplaw.com/display/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e1371#:~:text=1%20In%20international%20law%20abuse,maximum%20of%20law%2C>
- Lecuona, R. (1999). Economic integration: NAFTA and Mercosur, a comparative analysis. *International Journal on World Peace*, 16(4), 27-49. Obtenido de <http://www.jstor.org/stable/20753229>
- Margain, E. (2007). *Introducción al estudio del derecho tributario*. Porrúa.

- Márquez, D. E. (2012). *El concepto de abuso del derecho comunitario en materia tributaria*. Obtenido de: https://www.academia.edu/3338881/el_concepto_de_abuso_del_derecho_comunitario_en_materia_tributaria#:~:text=p%C3%A1gina%2012%20de%2081%20%C2%ABel%C2%ACconcepto%20de,entre%20el%20mercado%20com%C3%BCn%20y%20el%20inter%C3%A9s
- Márquez-Ramos, L., & Recalde, M. (2017). Causas y efectos de la integración económica en América Latina. *Actualidad Económica*, 27(92), 5-11. Obtenido de: <https://revistas.unc.edu.ar/index.php/acteconomica/article/view/18012>
- Matus, M. (2017). La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780: Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo. *Ius et Praxis*, 23(1), 67-90. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122017000100003>
- Mendoza, J. E. (2017). Economic integration and cross-border economic organizations: The case of San Diego-Tijuana [Integración económica y organizaciones económicas transfronterizas: El caso de San Diego-Tijuana]. *Estudios Fronterizos*, 18(35), 22-46. <https://doi.org/10.21670/ref.2017.35.a02>
- Novak, F. (1997). Los principios generales del derecho: La buena fe y el abuso del derecho. *Agenda Internacional*, 9(5). <https://doi.org/10.18800/agenda.199702.005>
- Ochoa, M. (2014). Elusión o evasión fiscal. *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración*, 3(5). Obtenido de: <https://www.ricea.org.mx/index.php/ricea/article/view/19/182>
- Organización de las Naciones Unidas (ONU). (1945). Carta de las Naciones Unidas. *Diario Oficial de la Federación*, 9 de octubre de 1946.
- Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura. (2017). *México en las Naciones Unidas*. Obtenido de <http://www.unesco.org/new/es/mexico/communities/united-nations-system-in-mexico/mexico-to-the-united-nations/>
- Palmer, D. (2017, abril 28). Trump on trade: Scrutinize NAFTA, other deals for ‘abuses’. *Político*. Obtenido de <https://www.politico.com/story/2017/04/28/trump-trade-nafta-abuses-237777>
- Peebles, D. (2005). Free trade. *Pacific Regional Order*. Obtenido de <http://www.jstor.org/stable/j.ctt2jbk4c.13>
- Poder Judicial de la Federación. (2019). Seminario Judicial de la Federación. Actualizado a marzo de 2019.
- Polonskaya, K. (2014). *Abuse of rights: Should the investor-state tribunals extend the application of the doctrine?* [Tesis para optar por el grado de Master of Laws]. University of Toronto. Obtenido de: <https://utoronto.scholaris.ca/server/api/core/bitstreams/b7239e2c-9cdb-4f59-a65c-501904afefc7/content>
- Ponce de León, L. (2011). *Metodología del derecho*. Porrúa.
- Puchet, M., Moreno-Brid, J. C., & Ruiz, P. (2011). La integración regional de México: Condicionantes y oportunidades por su doble pertenencia a América del Norte y a Latinoamérica. *Economía UNAM*, 23. Obtenido de <http://www.economia.unam.mx/publicaciones/nueva/econunam/23/01morenobrid.pdf>
- Ramírez, R. J., & Castillo, R. A. (2009). Integración económica en América del Norte: Lección de la experiencia de la Unión Europea para el TLCAN. *Estudios Fronterizos*, 10(19), 183-208. Obtenido de: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0187-69612009000100006&lng=es&tlng=es
- Rascoe, A. (2017, abril 18). Trump to order a study on abuses of U. S. trade agreements. *Reuters*. Obtenido de <https://www.reuters.com/article/us-usa-trump-trade-order/trump-to-order-a-study-on-abuses-of-u-s-trade-agreements-idUSKBN17V01Z>
- Regueros, S., Pardo, G., & Londoño, F. (2010). *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro: Liber Amicorum en homenaje a don Eusebio González García, Tomo I*. Universidad del Rosario.
- Rivero, D. (2005). Efectos potenciales de un proceso de integración económica. La experiencia de América Latina. *Revista Galega de Economía* 2005, 14(1-2). Obtenido de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=39114219>
- Rodríguez, G. (1994). Las exenciones de impuestos. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 94. <http://dx.doi.org/10.22201/ijj.24484873e.1999.94>
- Rodríguez, R. (1998). *Derecho fiscal*. Oxford.
- Rodríguez-Arias, L. (1955). El abuso del derecho (Teoría de los actos antinormativos). *Revista de la Facultad de Derecho de México* (pp. 17 y 18). Obtenido de <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/rev-facultad-derecho-mx/article/view/25392/22794>
- Secretaría de Economía. (2010). *Organización Mundial del Comercio*. Obtenido de <http://www.2006-2012.economia.gob.mx/comunidad-negocios/comercio-exterior/tlc-acuerdos/organismos-multilaterales/organizacion-mundial-de-comercio>
- . (2014). *Sistema de información de tratados comerciales internacionales*. Obtenido de <http://www.economia-snci.gob.mx/sicait/5.0/>
- . (2015, mayo 10). *Comercio exterior / países con tratados y acuerdos firmados con México*. Obtenido de <https://www.gob.mx/se/acciones-y-programas/comercio-exterior-paises-con-tratados-y-acuerdos-firmados-con-mexico>
- . (2018a). *Exportaciones totales de México, acumulado de enero a noviembre 1993 a 2018*. Obtenido de <https://www.gob.mx/se/acciones-y-programas/comercio-exterior-paises-con-tratados-y-acuerdos-firmados-con-mexico>

- gob.mx/cms/uploads/attachment/file/428436/Acum-Exporta-nov2018.pdf
- . (2018b). *Importaciones totales de México, acumulado de enero a noviembre 1993 a 2018*. Obtenido de <https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/428435/Acum-Exporta-nov2018.pdf>
- . (2019). *Información estadística y arancelaria*. Obtenido de http://www.economia-snci.gob.mx/sic_php/pages/estadisticas/
- . (s/f). *Mapa de tratados y acuerdos firmados por México*. Obtenido de https://www.economia.gob.mx/files/gobmx/mapa_tratadosacuerdosMexico.jpg
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2012). *Tratados internacionales de los que el Estado mexicano es parte en los que se reconocen derechos humanos*. Obtenido de <http://www2.scjn.gob.mx/red/constitucion/TI.html>
- Tratado de Libre Comercio de América del Norte. (1993). Publicado en *Diario Oficial de la Federación* el 20 de diciembre de 1993.
- Valdés, R. (1996). *Curso de derecho tributario*. Temis.
- Young, L. (1995). Free Trade or Fair Trade?: NAFTA and Agricultural Labor. *Latin American Perspectives*, 22(1), 49-58. Obtenido de <http://www.jstor.org/stable/2634283>



UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA

CENTRO UNIVERSITARIO DE CIENCIAS ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS