

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**“Regulación Fiscal de las Operaciones en
Aguas Internacionales”**

T E S I S

Que para obtener el Título de:

LICENCIADO EN DERECHO

Presenta:

MARÍA PAULINA SÁNCHEZ ALONSO

Asesora:

Dra. Margarita Palomino Guerrero

México, D. F.

2011



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.

Cd. Universitaria, D. F., 08 de febrero de 2011.

DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **SÁNCHEZ ALONSO MARIA PAULINA** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"REGULACIÓN FISCAL DE LAS OPERACIONES EN AGUAS INTERNACIONALES"**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ÁNGEL RAFAEL VÁZQUEZ ROBLES.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

100 UNAM
UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE MEXICO
1910 - 2010

A MIS PADRES:

Lic. José David Asunción Sánchez Arias

Sra. Martha Alonso García

Con infinito amor y agradecimiento por enseñarme los principios y valores necesarios para ser una persona de bien y mostrarme que las metas se consiguen a base de trabajo, disciplina y pasión.

A MIS HERMANOS:

José David

Martha Lucía

Soraya Elizabeth

Por ser siempre mi ejemplo en todo y apoyarme en cada etapa de mi vida.

A MIS FAMILIARES Y AMIGOS CON MUCHO CARIÑO

A MIS MAESTROS DE LA FACULTAD:

Por sus sabias enseñanzas y valiosos conocimientos.

A LA DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO:

Mi más profundo agradecimiento por brindarme su apoyo, conocimiento y asesoría en la dirección y realización del presente trabajo.

ÍNDICE

REGULACIÓN FISCAL DE LAS OPERACIONES EN AGUAS INTERNACIONALES.

INTRODUCCIÓN

PÁGINA

CAPÍTULO I

MARCO CONCEPTUAL

1.1 Concepto de Estado	1
1.1.1 Potestad tributaria	9
1.1.2 Competencia Tributaria	17
1.2 La relación jurídico tributaria	23
1.2.1 El hecho generador	30
1.2.2 El hecho imponible	36
1.2.2.1 Ámbitos de aplicación de la norma	46
1.2.2.1.1 Territorial	47
1.2.2.1.2 Material	55
1.2.2.1.3 Temporal	67
1.2.3 Sujeto pasivo de la relación	81
1.2.4 Sujeto activo de la relación	96
1.3 Nacimiento de la obligación tributaria	104
1.4 Exigibilidad de la obligación	114

CAPÍTULO II

Regulación fiscal en México por operaciones de explotación, maquila y procesamiento de bienes en aguas internacionales.

2.1 Concepto de país, territorio nacional y México en el CFF	122
2.1.1 Concepto de aguas nacionales	125
2.1.1.1 Concepto de Mar Territorial	128
2.1.1.2 Zona Económica Exclusiva	132
2.1.1.3 Aguas Internacionales	139
2.2 Elementos vinculantes para efectos fiscales en México	144
2.2.1 Fuente de riqueza	146
2.2.2 Establecimiento permanente	150
2.2.3 Residencia	155

CAPÍTULO III**Propuesta para un acuerdo de concertación y cooperación que
Regule las operaciones en aguas internacionales.**

3.1 Problemática de operaciones en aguas internacionales	161
3.1.1 Caso Bolivia	168
3.1.1. 2 Falta de control de los buques de bandera Boliviana que operan en alta mar	174
3.1.1.2.1 Pesca, exportaciones y flujo comercial	179
3.1.2 Caso Estados Unidos de Norte América	185
3.1.2.1 Proyecto Sea Code	189
3.1.2.2 Falta de control de los buques con bandera de Estados Unidos de Norte América	196
3.2 Efectos económicos	202
3.3 Efectos jurídico – fiscales	207
3.4 Cooperación Internacional para frenar la evasión fiscal	211
3.5 Criterios de la OMC de operaciones en aguas internacionales	220
3.6 Criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación	226
3.7 Criterios para una adecuada regulación	230
CONCLUSIONES	248
BIBLIOGRAFÍA	254
ANEXOS	
ANEXO 1. Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria Celebrados entre los Estados a Junio de 2010.	261

INTRODUCCIÓN.

Al momento de plantearnos el estudio de las Operaciones en Aguas Internacionales, encontramos que la problemática era diversa, llamando la atención la falta de un ordenamiento, convenio o tratado internacional en materia fiscal que regule las operaciones que se realizan en buques que se sitúan en aguas internacionales o alta mar como se le conoce jurídicamente.

Es por ello que en el primer capítulo podemos observar que se entiende por Estado, Potestad Tributaria y Competencia tributaria, además de todos los elementos de la relación jurídico – tributaria, que nos permiten entender la función e importancia de la materia fiscal, tanto en nuestro país como en el resto del mundo.

En el segundo capítulo, se señala lo que para efectos fiscales se debe de entender por México, Territorio Nacional y País, retomando las definiciones que el Código Fiscal de la Federación nos señala. Asimismo, se observan los elementos vinculantes para efectos fiscales en México, Fuente de Riqueza, Establecimiento Permanente y Residencia.

En el capítulo tercero se señala cual es la problemática que hoy en día sufren las operaciones en aguas internacionales, para lo cual se toman como ejemplos dos países Bolivia, por la falta de control de los buques que enarbolan su bandera y Estados Unidos de América, con el proyecto llamado Sea Code. También se señalan cuáles son los efectos económicos y jurídico- fiscales, que provoca la falta de regulación de las operaciones mencionadas, por lo cual

también se observa que medidas se han tomado para frenar la evasión fiscal, así como que criterios son los que tanto la OMC y la Suprema Corte de Justicia de la Nación han emitido con respecto a dicha problemática.

Una vez analizados todos los puntos referidos identificamos la importancia y necesidad del establecimiento de un acuerdo de concertación y cooperación que regule las operaciones en aguas internacionales, que proteja el medio marino y las haciendas públicas de los Estados tratando así, de evitar la práctica de evasión de legislaciones y de abuso de los tratados o convenios internacionales existentes, incluso frenar la defraudación; y la protección de los sujetos que laboran en alta mar, todo esto con la finalidad de generar instrumentos que frenen en aguas internacionales las operaciones fuera de la ley, es decir, prácticas comerciales y de sobre explotación, que les generan altas ganancias económicas con cero pago de impuestos.

**REGULACIÓN FISCAL DE LAS OPERACIONES EN
AGUAS INTERNACIONALES.**

CAPÍTULO I

MARCO CONCEPTUAL.

1.1 CONCEPTO DE ESTADO.

La palabra Estado proviene del latín “status” y esta a su vez viene de “sto” que significa “Descanso, reposo, inmovilidad, Estado, situación, postura; condición, cualidad”¹, dicho significado, como señala Manuel Hallivis, “...en la antigüedad se refería al ‘Estado de las Cosas’, no a lo que ahora entendemos por Estado”².

El hombre primitivo vivía en un estado de naturaleza, es decir, no formaba parte de algún territorio delimitado, ni estaba sometido a ningún tipo de ley humana. Sin embargo, al paso del tiempo, se da cuenta de que necesita de la ayuda de otros de su misma especie para protegerse de los eventos de la naturaleza, de los animales y para mejorar sus condiciones de vida, por lo cual tuvo necesidad de organizarse en pequeños grupos y establecerse en un territorio específico, surgiendo de esta manera las primeras formas de organización social preexistentes al Estado (la familia, la banda, tribu, la horda, la gens, el clan y el tótem, etc.).

El ser humano al organizarse en sociedad, aprende a convivir con otros seres de su misma especie, asignándose distintas tareas que le permitieran satisfacer sus necesidades; para que esto se diera de forma ordenada, fue

¹DE MIGUEL, Raimundo, *Nuevo Diccionario Latino-Español Etimológico*, 2ª ed., Madrid, 1868, 2ª parte, p.111.

²HALLIVIS, Pelayo Manuel, *Fisco, federalismo y Globalización en México*, 1ª ed., Tax Editores, México, 2003, p. 34.

necesario crear un órgano que se encargara de la dirección, administración y coordinación del grupo social, el cual era dirigido por alguno o algunos de sus miembros; esta organización evolucionó hasta llegar a, los egipcios, la polis griega, los macedonios, romanos, etc.

La idea de Estado la plantea Platón en su obra *La República*, al considerar que la estructura del Estado es igual a la del individuo, de esta forma analiza las partes y funciones de ambos llegando a la conclusión de que el Estado es anterior al hombre.

Para Aristóteles, en su obra *La Política*, el Estado existe por naturaleza, es decir, la formación del Estado es un hecho natural, ya que el hombre es un ser naturalmente sociable, por lo tanto, considera que el Estado es anterior al hombre. Estas concepciones no se refieren a un Estado como el que conocemos, tanto Platón como Aristóteles hablan de un Estado antiguo.

En la época del Absolutismo, en el reinado de Luis XIV, no existían límites jurídicos ni de ningún otro tipo, el Estado no era más que la prolongación de las características absolutas del Rey, recordemos la famosa frase de “El Estado soy yo”, lo que conllevaba a que las decisiones del Rey fueran irrefutables y que la población viviera bajo el yugo del mismo.

Durante la historia de la humanidad el Estado ha sufrido diversos cambios, las descripciones mencionadas se refieren a un Estado antiguo.

A partir de la Revolución Francesa y derivado de la necesidad de la sociedad de aquellos tiempos y luego de darse cuenta de que el absolutismo que

imperaba los dejaba sin derechos, rompiendo con sus principios e ideales, se gesta dicha revolución y como consecuencia se da el cambio en su forma de gobierno, teniendo una nueva concepción del individuo, ya no era un simple hombre bajo el yugo del monarca, sino el ciudadano que ayudaría a los fines del Estado; a partir de estos hechos es como surge el Estado Moderno.

El término Estado fue incorporado en Italia por Maquiavelo en el siglo XVI, en su obra *El Príncipe*, al señalar: “Todos los estados, todas las dominaciones que han ejercido y ejercen soberanía sobre los hombres, han sido y son repúblicas o principados”³. Se refiere a la idea de un Estado moderno, algo que se asemeja al Estado que en la actualidad conocemos.

En Francia en el siglo XVI Jean Bodino, en su obra *Los seis libros de la República* (1576), habla de un elemento esencial del Estado que es la soberanía, señalaba que el Estado se encontraba plenamente relacionado con el respeto de las normas jurídicas y que la soberanía es un atributo esencial del Estado.

La soberanía como elemento esencial del Estado a partir de Bodino ha sido estudiada por diversos autores, como es el caso de Johannes Althusius, el cual decía que la soberanía nace del pueblo (defiende una soberanía popular); Thomas Hobbes, considera a la soberanía como el alma del Estado, ya que los hombres ceden su derecho a autogobernarse a un ente supremo, el cual es capaz de crear leyes y aplicarlas, con la finalidad de que si todos cumplen con ellas, el gobierno existente será eficaz, volviéndose a depositar la soberanía en un ente supremo;

³ MAQUIAVELO, Nicolás, *El Príncipe*, número 152 de la colección “Sepan Cuántos...”, Porrúa, México, 1970, p.1.

para John Locke, los hombres por naturaleza son libres e iguales, el poder reside en el pueblo, se expresa por la mayoría y para lograr sus fines es necesaria la existencia de un contrato, considera que la soberanía es un poder superior al del príncipe y la legislatura, se reserva para el pueblo y reside en el mismo; en caso de que se atente contra su libertad o patrimonio los miembros de la comunidad tiene el poder supremo de liberarse de dicho atentado; por último se encuentra Juan Jacobo Rousseau, para él también la soberanía se origina en el pueblo, la existencia y vida del Estado lo da el “pacto social” (cuando el hombre se enajena al Estado para ser libre en sociedad, teniendo como obligación integrarse a la vida social sino no podrá gozar de dicha libertad) siendo necesaria la existencia de leyes para que le den movimiento y voluntad.

Por soberanía se entiende: “ ‘... la facultad total y exclusiva de un Estado de mandar, a través de la propia voluntad manifestada frente a los demás Estados, en la competencia única que le asiste para realizar actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su ámbito de poder territorial’ ”.⁴ La soberanía se caracteriza por ser suprema, ya que tiene el poder de expedir y aplicar sus leyes dentro de su territorio; es independiente, ya que no se sujeta a otros Estados; y es indivisible.

Existen dos doctrinas o corrientes que sustentan el origen y residencia de la soberanía, la primera de ellas es la que señala que la Nación es la titular de dicha soberanía, con lo que se asegura la obediencia al poder estatal, a esta se le conoce como Soberanía Nacional y se identifica con la Doctrina Europea; y la segunda, que sitúa la fuente de poder en el pueblo, por lo tanto, la soberanía

⁴ HALLIVIS, Pelayo Manuel, *Op. Cit.* p. 47.

reside en el pueblo y es él mismo quien la deposita en una constitución, haciendo uso de su soberanía a través del poder Constituyente, en este caso se habla de la Soberanía Popular y se identifica con la Doctrina Americana.

El artículo 39 Constitucional señala que: “La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo.”⁵, de esta forma se fundamenta en quien reside la soberanía en nuestro país, por lo tanto, el pueblo mexicano es el único que puede hacer uso de la misma.

Este elemento del Estado es sin duda el más importante, ya que de él se desprenden todas las facultades para que realice sus fines y logre el bien común dentro una sociedad, en el caso de la materia tributaria, es el fundamento de la potestad tributaria, tema que será analizado más adelante.

El Estado se integra con otros elementos como: el Pueblo, sin este elemento el Estado no existiría, ya que no tendría sujetos a quien gobernar ni satisfacer sus necesidades; un territorio, es el elemento físico sin el cual no podría delimitarse la jurisdicción de los gobernantes para ejercer sus funciones; y por último, tenemos al Poder o estructura Jurídica, con la cual se presupone la subordinación de un orden jerárquico, con la finalidad de regular la actividad de la población y crear condiciones optimas para el desarrollo de los fines del Estado.

No existe un criterio unificado sobre el concepto de Estado, ya que el mismo ha sido abordado desde distintos puntos de vista por ejemplo, el sociológico, histórico, jurídico, por mencionar algunos. Para Max Weber (1919), el

⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Isef, 2009, artículo 39, p.29.

Estado es una unidad de carácter Institucional que dentro de un territorio monopoliza para sí el uso de la fuerza legal, es decir, solo el Estado es el que está facultado para crear y hacer cumplir las disposiciones legales dentro de un territorio limitado.

Andrés Serra Rojas considera al Estado como: "... un orden de convivencia de la sociedad políticamente organizada en un ente público superior, soberano y coactivo."⁶, volviéndose así dentro de las formas de asociación la más elevada, dotando a dicha sociedad de orden.

Otra definición, es la señalada por Héctor González Uribe quien considera que el Estado es: " '1.- Una sociedad Humana, 2.- Establecida permanentemente en un territorio, 3.- Regida por un poder supremo, 4.- Bajo un orden jurídico, y 5.- Que tiende a la realización de los valores individuales y sociales de la persona humana.' "⁷, de esta concepción, podemos destacar que contempla todos los elementos del Estado, antes mencionados, es importante señalar que el Estado moderno, como una forma de asociación, se distingue de las demás formas por su capacidad integradora.

Del análisis de las anteriores definiciones podemos observar que en su mayoría contempla los elementos del Estado Moderno (Soberanía, pueblo, territorio y poder), de lo cual podemos concluir que el Estado es una creación humana, que en su aspecto político se refiere a una forma de organización social, que mediante un conjunto de instituciones con autoridad y potestad para

⁶ SERRA, Rojas Andrés, *Teoría del Estado*, 15ª ed., Porrúa, México, 2003, p. 167.

⁷ GONZALEZ, Uribe Héctor, *Hombre y Sociedad: El Dilema de Nuestro Tiempo*, Jus, México, 1979, p. 224.

establecer normas que regulan la vida de una sociedad, con soberanía tanto interna como externa sobre un territorio delimitado, es decir, es la organización Política Suprema de todos los pueblos.

Es importante aclarar que no hay que confundir al Estado con Nación, el concepto Nación surge con la monarquía absoluta, ya que al final de ese periodo se duda de que el monarca sea el que detenta la soberanía teniendo como resultado que se traslade a la Nación; Mariano Azuela señala que Nación: "...comprende a una colectividad de personas que viven juntas en un mismo territorio, que actúan en grupos para satisfacer necesidades sociales básicas (familiares, educativas, económicas, políticas religiosas y recreativas) que poseen una misma cultura y que funcionan como una unidad diferenciable de las demás"⁸, a diferencia del Estado, la Nación contempla elementos de tipos sociológico, como lo son el poseer una misma cultura, que compartan un mismo idioma, tienen un mismo origen étnico y que tienen una tradición común, por lo que dichos términos son distintos.

Cuando llega a su fin la monarquía absoluta, surge el concepto de Estado Nación refiriéndose a un Estado con autoridad sobre un territorio específico, que se complementa con un régimen de derecho que rige a una población, con una lengua y una cultura comunes, esta concepción no solo habla de un territorio, de una población ni de un régimen de gobierno, sino que además integra una lengua y una cultura comunes, elementos característicos de la Nación.

⁸ AZUELA, Guitrón Mariano, Derecho, Sociedad y Estado, 1ª ed., Universidad Iberoamericana Departamento de Derecho, México, 1995, p.292.

Para que los miembros de un Estado puedan vivir y desarrollarse en paz, es necesaria la existencia de un orden interno, mediante normas que la rijan y que sean respetadas tanto por los particulares como por el mismo gobierno, (supremacía del orden jurídico) respetando también los derechos mínimos de cada uno de los integrantes, es por ello que el Derecho es una parte sustancial del Estado que equilibra a la libertad del ciudadano con el orden jurídico (leyes), esto es lo que se llama Estado de Derecho.

Por último, encontramos un Estado Constitucional, en este la Constitución creada por el poder constituyente, es soberana y priva el principio de supremacía de la Constitución, el que constituye el elemento jurídico de la soberanía, de forma tal que cualquier otro poder o autoridad se subordinan a la propia Constitución, el régimen interior se encuentra sujeto a la Constitución que es la que rige la vida política y social de los ciudadanos de un Estado determinado.

Estudiados los principales elementos, formas y características del Estado moderno, es necesario abordar el aspecto económico, ya que gracias a este el Estado puede lograr sus propios fines, satisfacer sus propias necesidades y las necesidades de los miembros, tanto en lo individual como en lo colectivo, para ello es necesario que se allegue de los recursos suficientes que le permitan cumplir con dicho cometido, contando el propio Estado con la facultad para decidir cómo y de dónde obtiene esos recursos, siempre respetando los límites que la propia ley le impone, por lo cual es necesario hablar de una facultad que el Estado en materia tributaria tiene, y que lo faculta para actuar con relación a este tema entendido como la Potestad Tributaria.

1.1.1 POTESTAD TRIBUTARIA.

El Estado tiene como fines: su propia subsistencia, la salvaguarda de la soberanía y la satisfacción de las necesidades de los individuos en lo particular y en lo colectivo, para lograr ello, es necesario que se allegue de los recursos económicos necesarios que lo doten de los elementos humanos, materiales y financieros, que le permitan lograr dichos fines; recursos que obtiene ya sea de su patrimonio (por ejemplo, cuando explota sus recursos naturales en forma exclusiva, como lo es en este caso el petróleo; o, cuando vende sus bienes muebles o inmuebles, etc.) o del patrimonio de los particulares, con base en el poder de imperio del propio Estado (estableciendo contribuciones).

A la obtención de los ingresos, la realización de las erogaciones necesarias para la obtención de los recursos (Gasto Público), así como el cuidado y administración del patrimonio del Estado, se le llama Actividad Financiera del Estado y se entiende como el conjunto de medios con que cuenta el Estado que le permiten manejar sus finanzas y así cumplir con los fines mencionados.

Ahora bien al fenómeno por el cual el Estado puede establecer la obligación al particular de contribuir a los gastos públicos, ha recibido diversas acepciones como: “supremacía tributaria”, “potestad tributaria”, “potestad impositiva”, “poder fiscal”, “poder de imposición”, etc.; en el sistema jurídico mexicano, no se hace distinción alguna entre poder y potestad, sin embargo, es utilizado con mayor frecuencia el término “Potestad Tributaria”. Dicho poder o potestad, encuentra su

fundamento en el poder de imperio del Estado que ejerce a través de los Poderes de la Unión, específicamente del Poder Legislativo.

Se entiende por potestad, el poder que emana de la soberanía del pueblo. Para Francisco de la Garza “Recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”⁹, de esta forma el Estado tiene la facultad para obligar al particular a contribuir para alcanzar los fines del mismo.

Otra concepción es la referida por Quintana y Rojas quienes señalan que: “La facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción, es lo que representa la potestad o poder tributario”¹⁰, es decir, no solo el Estado tiene la facultad de exigir contribuciones respecto de las actividades que realiza la persona, sino, también sobre los bienes que tiene o produce dentro del territorio sobre el cual ejerce su imperio el Estado.

Manuel Hallivis dice que la Potestad Tributaria es: “...la base jurídica para que el Estado establezca a los particulares la carga de contribuir al gasto público”, en este caso se considera a la Potestad Tributaria como la base jurídica que justifica el actuar del Estado al imponer contribuciones.

⁹ DE LA GARZA, Francisco Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*, 1ª ed., Porrúa, México, 2001, p. 207

¹⁰ QUINTANA, Valtierra Jesús y Jorge Rojas Yañez, *Derecho Tributario Mexicano*, 5ª ed., Editorial Trillas, México, 2008, p. 63.

Del análisis de los conceptos mencionados podemos destacar, que la Potestad Tributaria es la facultad que tiene el Estado, para exigir a los particulares, que se encuentren dentro de su jurisdicción, que aporten una parte de su patrimonio, con la finalidad de contribuir al Gasto Publico y que así el Estado pueda realizar los fines que se le han encomendado.

El Estado mexicano surge a la vida política como “...una República representativa, democrática, federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental”¹¹ , de acuerdo con el artículo 40 de nuestra Carta Magna.

Todo esto en marco de nuestro artículo 39 Constitucional, el cual hace referencia a que: “...Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste.”¹², es decir, que dicho poder público, tiene su origen en el pueblo y su finalidad es beneficiar al mismo, siendo este el fundamento que establece el origen del Poder Público del Estado, a través del cual ejerce su poder de imperio, y da origen a la Potestad Tributaria; y 41 que señala: “El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, por lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal”¹³, de esta manera, se

¹¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Op. Cit., artículo 40, p.30.

¹² *Ibidem*, artículo 39, p.29.

¹³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *Op. cit.*, artículo 40, p.30.

fundamenta el establecimiento de los Poderes de la Unión (Ejecutivo, Legislativo y Judicial), mediante los cuales el pueblo ejerce su soberanía para de esta forma dotar al Estado con las facultades necesarias, siempre actuando con apego a las disposiciones de la Constitución Federal y las Constituciones de los Estados a nivel interior, para que cumpla con los fines y las necesidades colectivas que se han puesto a su cargo. A este fenómeno se le identifica como el principio democrático de la División de Poderes, y se establece con la finalidad de lograr un equilibrio en el ejercicio del poder público. Y es en el ejercicio de dicho poder, que permite coordinar la obtención, gestión y cobro de las contribuciones que crea e impone a los gobernados, tanto a nivel Federal como Local, que se destinan al gasto público y a la satisfacción de los fines tanto de la Federación como de las Entidades Federativas y Municipales.

El ejercicio de la Potestad Tributaria, se da cuando el Estado actuando soberanamente y de una forma general establece cuales serán los hechos, que al realizarse harán que los particulares encuadren en el supuesto y se genere la obligación de cumplir con las contribuciones impuestas.

Dicha obligación se encuentra enunciada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución al señalar que es obligación de los mexicanos, contribuir al gasto publico de la Federación, así como también, dependiendo del lugar donde resida, al del Distrito Federal o los Estados y Municipios, misma que deberá ser proporcional y equitativa.

El establecimiento de contribuciones y con base en el sistema de división de poderes antes mencionados, es el Poder Legislativo en quien se deposita el ejercicio de la Potestad Tributaria, al expedir las leyes que determinen cuales son los hechos que al realizarse coloquen al particular en la situación de cumplir con el pago de la contribución.

En México el Poder Legislativo, en materia Fiscal, y mediante el Congreso de la Unión, expide las leyes reglamentarias de cada contribución y por medio de la Ley de Ingresos, establece cuales de esas contribuciones estarán vigentes en cada año fiscal.

Por lo que respecta al Poder Ejecutivo y al Poder Judicial, el primero, es el encargado de determinar o comprobar, cuando se han producido en la realidad esos hechos que generan la obligación de cumplir con el pago de la contribución, así como señalar la cuantía de los pagos y que estos se hayan realizado con apego a la ley; el segundo, es el encargado de dirimir las controversias que se susciten entre el Estado y los contribuyentes, cuando existen leyes o actos de autoridad, en materia tributaria, que violen garantías del gobernado.

La potestad tributaria tiene como elementos o características que es: *Abstracta*, ya que deriva del poder de imperio que tiene el Estado, dándole el derecho de establecer contribuciones; *Permanente*, es inherente al Estado, se extingue cuando el Estado lo haga; *Irrenunciable*, el Estado no puede desprenderse de ella; y es *Indelegable*, ya que no puede transmitir todo o una parte de ella a un tercero.

Dichas características reafirman la importancia de la Potestad Tributaria al momento de ejercerla, ya que al otorgarle el derecho de imponer contribuciones, como un acto propio del Estado, sin que pueda desprenderse o transmitirlo, la vuelve una facultad tanto de derecho como de obligación que tiene el Estado.

La Potestad Tributaria puede ser originaria o derivada, la primera de ellas es la establecida por la Constitución, en el caso de la República mexicana, tanto la Federación como las Entidades Federativas, la Potestad Tributaria con la que cuentan es otorgada directamente por la propia Constitución, por lo tanto es originaria; y la segunda, que se entiende como aquella que es delegada por el órgano titular de la potestad originaria.

Algunos doctrinarios consideran que en México no puede existir una Potestad Tributaria derivada¹⁴, ya que existen ciertas materias impositivas que le están reservadas a la Federación y que por lo tanto no pueden ser delegadas, otros afirman que esto si se puede dar aunque de manera excepcional, es por ello que tanto la Potestad Tributaria Originaria como la Derivada, hacen referencia al ente o entes de los que se derivan la facultad que se les otorga a los diversos niveles de gobierno que existen en México, cada uno en su esfera de competencia para que impongan las contribuciones necesarias para el gasto público.

El artículo 31 en su fracción IV, señala que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público así de la federación, como del Distrito Federal o el

¹⁴ Para Sergio Francisco De la Garza, en su obra Derecho Financiero Mexicano, la Potestad Tributaria es originaria cuando "...nace originariamente de la Constitución, y por tanto no se recibe de ninguna otra entidad." Y la Potestad Tributaria es delegada cuando "... la entidad política lo posee porque le ha sido transmitido, a su vez, por otra entidad que tiene poder originario", *Op. cit.* p. 209.

Estado y Municipio al que pertenezca, dicho artículo determina a quienes se les deberá de enterar el tributo dependiendo del lugar en el que resida el contribuyente.

Con relación a la Potestad Tributaria del municipio, esta unidad política no cuenta con dicha facultad, es la Legislatura del Estado al que pertenezca, quien será la encargada de establecer las contribuciones necesarias para la satisfacción de sus necesidades. Sin embargo en 1983, con la reforma que sufrió el artículo 115 en su fracción IV, queda garantizado que el Municipio será el encargado de administrar libremente su hacienda; sin embargo, esta garantía se refiere solo a la administración de los recursos que obtenga y no a la facultad de establecer las normas jurídicas que contengan las contribuciones que se deberán cobrar, por lo tanto no es posible hablar de la existencia de una Potestad Tributaria Municipal, sino de una competencia o facultad de recaudación a la cual se le llama Competencia Tributaria, la cual será tratada más adelante.

La Potestad Tributaria no es ilimitada, es decir, el Estado al ejercerla debe tomar en cuenta las restricciones que la propia Constitución le impone. Estas restricciones se aplican en tres aspectos del actuar del Estado, el primero de ellos se refiere al momento en el que se establece el tributo; el segundo, en la actuación de la autoridad para aplicar la ley común; y por último, respetando las garantías del gobernado.

Dos son los principios que limitan el ejercicio de la Potestad Tributaria; el primero, es el principio de Legalidad, para Castrejón García es: "...aquel que se

construye a la obligatoriedad de que todo acto de autoridad se encuentre sujeto a una norma jurídica, general, abstracta, impersonal, heterónoma expedida con anterioridad a dicho acto por parte del Poder competente que el orden jurídico señale para tales efectos.”¹⁵; el segundo, es el principio de juridicidad que es: “...aquel que establece que cualquier actividad que desarrolle un órgano de la Administración Pública debe estar contemplada en una norma jurídica”, por lo tanto, el principio de legalidad lo podemos entender como todo acto realizado por la autoridad debe estar regulado por una ley que sea dictada por el órgano competente (Congreso de la Unión) y el principio de juridicidad, lo podemos entender como aquel que señala que toda actuación de cualquier órgano de la Administración Pública debe estar referida en una norma jurídica.

Por tanto podemos afirmar que la Potestad Tributaria es la facultad que tiene el Estado para imponer contribuciones y de esta forma exigir a los particulares que aporten una parte de su patrimonio, con la finalidad de contribuir al gasto público, esto lo hace a través de la creación de normas y en específico de los hechos imponibles que determinan las características de las contribuciones, en este sentido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Tesis TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA. Señala que “...la creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado, por lo

¹⁵ CASTREJON, García Eduardo Gabino, *Derecho Tributario*, 1ª ed., Cárdenas Editores Distribuidor, México, 2002, p. 73 y 74.

que la delimitación de su estructura queda al total arbitrio del legislador, siempre y cuando respete los principios constitucionales relativos.”¹⁶, por lo tanto la manifestación por excelencia de la Potestad Tributaria es cuando el Estado a través del Poder Legislativo crea los hechos imponibles que dan vida a las contribuciones, dentro de los principios y límites que la propia constitución le establece.

El Estado además de la Potestad Tributaria, cuenta con la facultad y obligación de hacer efectivo el cumplimiento de las normas tributarias, a esto es lo que se le llama Competencia Tributaria.

1.1.2 COMPETENCIA TRIBUTARIA.

Una vez analizada la facultad que tiene el Estado, para actuar de forma soberana e imponer los hechos o situaciones, que den origen a la obligación de pagar contribuciones con la finalidad de aportar al gasto público, entendiéndose esto como Potestad Tributaria, toca el turno a la Competencia Tributaria, función realizada por el Estado a través del Poder Ejecutivo.

Se entiende por competencia la facultad que deriva de la Ley, y por lo tanto el Estado, con fundamento en lo dispuesto por las Leyes, tiene la facultad de realizar por medio de sus órganos administrativos, el cobro, vigilancia, control y administración de las contribuciones generadas por el mismo, actuando con apego a los principios y disposiciones de la Constitución, de las leyes administrativas y fiscales.

¹⁶ Ius 2009, *Op. cit.*, registro 168,005.

La Competencia Tributaria como menciona Manuel Hallivis "...es ejercida cuando el Estado procede a recaudar o hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de hechos que han sido señalados por la Ley Tributaria como generadores de los créditos fiscales."¹⁷, tanto la Potestad Tributaria como la Competencia Tributaria son facultades con las que cuenta el Estado y por medio de las cuales ejerce su poder de imperio en materia tributaria; es la Competencia Tributaria en la que, una vez que se ha dado la hipótesis normativa, al realizarse el hecho generador de los créditos fiscales, se encarga de vigilar y administrar que las obligaciones derivadas de dicha situación, sean cumplidas.

Para De la Garza la Competencia Tributaria consiste en "el poder recaudar para el tributo cuando se ha producido un hecho generador",¹⁸ de alguna manera mediante esta facultad el Estado asegura que bajo su control y vigilancia, al producirse el hecho generador, se asegure el cumplimiento o cobro de la obligación fiscal.

Francisco Cárdenas, señala que la Competencia Tributaria se refiere "... al conjunto de atribuciones que pueden desplegar determinados órganos o sujetos de derecho público, para intervenir en el proceso de comprobación, determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones, y en general, del cumplimiento de obligaciones fiscales"¹⁹, es así, que los entes encargados de ejercer la Competencia Tributaria son los órganos o sujetos de la Administración Pública, a

¹⁷ HALLIVIS, Pelayo Manuel, *Op. cit.*, p. 186.

¹⁸ DE LA GARZA, Francisco Sergio, *Op. cit.*, p. 210.

¹⁹ CARDENAS, Elizondo Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, 3ª ed., Ed Porrúa, México, 1999, p. 352.

través del Servicio de Administración Tributaria en el ámbito Federal y las tesorerías o secretarías de finanzas en el ámbito local.

Por lo anterior, podemos entender que la Competencia Tributaria se refiere a las atribuciones que tienen determinados órganos de la Administración Pública, en materia fiscal, en los distintos niveles de gobierno, que le permiten requerir al particular el cumplimiento de las obligaciones que se derivan de la realización de los hechos que la misma Ley fiscal considera como generadores de los créditos fiscales, la Competencia Tributaria se hace presente en el momento en que se aplica la norma tributaria, a través de los actos administrativos necesarios para verificar el cumplimiento de las mismas.

Como se ha mencionado, el Poder Ejecutivo es el titular de la Competencia Tributaria y es a través de la Administración Tributaria que se ejerce la misma. Podemos entender que la Administración Tributaria es la parte de la administración pública que tiene como funciones el manejo y control de todo lo que concierne a las contribuciones, es el encargado de recibir el pago de las contribuciones, comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y si es necesario determinar el monto del adeudo y asegurar el pago.

El Poder Ejecutivo a través de su Administración Tributaria, no solo funge como el titular de la Capacidad Contributiva sino como el acreedor de la prestación tributaria, es decir, es el que tiene la posibilidad de exigir el pago de los créditos fiscales, sin embargo, el que sea el acreedor de la prestación tributaria, no

significa que a su arbitrio pueda liberar, modificar, ni mucho menos extinguir, la obligación, sino es siguiendo los postulados de la Ley.

Podemos afirmar que la Competencia Tributaria son las atribuciones que tienen algunos órganos de la Administración Pública, como en este caso es el Servicio de Administración Tributaria, para que una vez que se realice el presupuesto de hecho contenido en la disposición fiscal que establezca el tributo, dichos órganos, se encarguen de la vigilancia, control y administración de los recursos obtenidos. Lo anterior se reafirma en la discusión del 16 de junio del 2009, que se llevó a cabo en la sesión pública del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con relación al Amparo Directo en Revisión 1678/2005, en el cual se resolvió que las Administradoras en Nuevo León y Sinaloa deben pagar a los municipios los servicios de agua potable, ya que no está contemplada en la exención que indica el artículo 115 en su fracción IV inciso c) de la Constitución Federal, de la versión taquigrafía de dicha sesión podemos concluir que la discusión versa de una contribución local, que con fundamento en el artículo 115 fracción IV de la Carta Magna, que dispone que los Municipios pueden administrar libremente su hacienda, y está facultada para recaudar la misma, por lo cual los Municipios, si bien es cierto no cuentan con Potestad Tributaria para establecer las contribuciones que aporten los recursos necesarios para sus gastos, si se les otorga la facultad, que en este caso es la Competencia Tributaria, para recaudar las contribuciones que la legislatura de los Estados les impongan, en dicha discusión no se hace referencia de manera explícita a la Competencia Tributaria, sin embargo, se puede ver reflejada en lo dicho por la Ministra Olga Sánchez

Cordero, al argumentar en relación a la solicitud de exención por parte de las Administraciones Tributarias de Nuevo León y de Sinaloa que solicitan no pagar los derechos por el servicio de agua potable, argumentando que se encuentran exentos del pago por los servicios de agua potable, señala que “... en principio y de conformidad con esta fracción IV, del artículo 115 Constitucional, las leyes de los Estados no pueden establecer exenciones o subsidios a favor de persona o institución alguna, respecto de contribuciones que corresponde recaudar al Municipio sobre la propiedad inmobiliaria, o respecto de los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a cargo de él, y solamente estarán exentos del pago de dichas contribuciones los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios, siempre que se encuentren destinados a su objeto público. De manera que, la fracción citada establece en forma precisa la exención respecto de los bienes inmuebles, sin que la misma se entienda referida a otros servicios, lo que iría en detrimento de la hacienda municipal, impidiendo al Municipio manejar libremente su hacienda y estar en posibilidad de obtener los recursos necesarios para su sostenimiento, máxime que la prestación del servicio de agua potable tiene un costo, el que genera precisamente el pago de la contribución, por lo que si se considera que dicho servicio también se encuentra exento, tendrá que ser el propio municipio el que asuma el costo de la prestación del servicio el que recaerá sobre sus propios recursos y afectará sus finanzas públicas, lo que evidentemente va en detrimento de su autonomía y autosuficiencia económica”, de lo que concluimos que el análisis de la Ministra Sánchez Cordero va encaminado a la protección de la hacienda pública municipal y por lo tanto, de la facultad que tiene para administrar los recursos públicos con

los que cuenta para el sostenimiento de sus necesidades, lo que concuerda con lo expresado en cuanto a la Competencia Tributaria se refiere.

Por tanto, estamos de acuerdo con la resolución dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, debido a que, y como se desprende de la discusión señalada, la exención a que se hace referencia no opera sobre los servicios públicos que requiera el bien inmueble para su funcionamiento, sino que solo opera, en el caso de las contribuciones que deriven del propio bien inmueble, como es el caso del impuesto predial, en este sentido la exención es aplicable siempre y cuando se trate de bienes de dominio público que cumplan con su objeto público y no así en aquellos que sean utilizados por entidades paraestatales y particulares para fines administrativos o bien para propósitos distintos a su objeto público; por lo cual si se le otorgara a dichas Administradoras esta exención se estaría afectando la competencia tributaria de la hacienda municipal, ya que se limitaría la libertad que tienen los municipios para manejar libremente los recursos que obtengan por concepto de contribuciones, además de que tendrían que soportar el costo del subsidio y de alguna manera se encontrarían imposibilitados para obtener los recursos necesarios para sus gastos y aunado a lo anterior, si se hubiera dictado dicha resolución en sentido contrario, se estaría dando pauta para que los diversos entes que dependen del Estado, evocaran dicho criterio con la finalidad de encontrarse exentos del pago de contribuciones, lo que afectaría a las haciendas publicas tanto a nivel Federal, como Estatal y Municipal.

1.2 LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

El Estado, representado por el Servicio de Administración Tributaria, de manera imperativa y unilateral, y por el simple ejercicio de sus atribuciones da origen a un conjunto de relaciones jurídicas tributarias, por el solo hecho de aplicar una contribución. La relación nace al actualizarse la situación jurídica o de hecho prevista por la ley para una determina contribución.

Tanto la historia como la doctrina encuentran una justificación a dicho fenómeno; la historia considera que la existencia de la relación jurídico tributaria se justifica, ya que el hombre al volverse sedentario, le permitió dedicarse a actividades que le generaran principalmente un lucro, y para lograr ello fue necesario que los miembros de la sociedad sacrifiquen una porción de su riqueza obtenida, para dotar al Gobierno de los recursos necesarios para la satisfacción de las necesidades colectivas, encontrando de esta forma la razón de ser de dicha relación.

Por otra parte, la doctrina justifica la existencia de la relación jurídica tributaria haciendo referencia a diversas teorías entre las que destacan y tomando como base lo dicho por Arrijoa Vizcaino las siguientes:

1. *La Teoría de la Relación de Sujeción*, indica que la relación jurídico tributaria se justifica por el simple hecho de la existencia de súbditos dentro de un Estado, que basta con que una persona tenga la calidad de gobernado para quede obligada a contribuir a los gastos públicos, sin importar que la acción del Estado le beneficie o no. Esta teoría es sostenida y defendida por los tratadistas Alemanes de Derecho

Público²⁰, sin embargo, dicha teoría no toma en cuenta si la persona que ha de contribuir obtiene algún beneficio, lo que genera que no exista una relación recíproca entre los sujetos de dicha relación (Estado-Contribuyente), sino una relación de subordinación.

2. *Teoría del Beneficio Equivalente*, los tributos tienen como finalidad sufragar los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, esta teoría es sustentada por la escuela anglosajona de Derecho Público y de la Economía Política²¹, en este sentido resulta que la relación jurídico tributaria no es una relación de subordinación, sino, que es una relación de equivalencia entre los sujetos de la misma.

Se entiende por relación jurídica el vínculo que enlaza a los sujetos de la obligación para el cumplimiento de la misma.

Narciso Sánchez señala que la relación jurídico tributaria es "... el enlace o vínculo legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuándo ha nacido el deber conducente, quién debe pagarlo, y a quien compete determinarlo y exigirlo"²², dicha relación se da entre personas (sujeto activo y sujeto pasivo), sirviendo como referencia para determinar en qué momento surge la obligación

²⁰ Cfr. ARRIOJA, Vizcaino Adolfo, *Derecho Fiscal*, 19ª ed., Ed. Themis, México, 2005, p.11.

²¹ Cfr. ARRIOJA, Vizcaino Adolfo, *Op. cit.*, p.12.

²² SÁNCHEZ, Gómez Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª ed., Ed. Porrúa México, 2003, p. 337.

que tendrá que cumplir el contribuyente y así mismo quien es el órgano competente para hacer efectivo su cobro.

De la Garza considera que “La realización de diversos presupuestos establecidos por la leyes dan origen al nacimiento de relaciones jurídicas... A estas relaciones jurídicas que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y otra (deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, las llamamos, en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales y, en una forma restringida, relaciones jurídicas tributarias... las relaciones jurídicas tributarias son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos...”²³, de tal forma que a partir de la aplicación de una norma de carácter tributario es que surge la relación jurídica tributaria, entre un acreedor y el deudor, que en este caso sería el Estado y un contribuyente, por la cual el primero, tiene el derecho de hacer efectivo el cobro de la contribución; y el segundo, tiene la obligación de dar, de hacer, de no hacer o permitir, para así cumplir con dicha obligación.

Para Gregorio Sánchez la relación jurídica tributaria es “...el vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo (Estado) y otro llamado pasivo (contribuyentes) por cuya realización, el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado, según sea el caso, cierta cantidad de bienes, generalmente dinero que debe destinarse a la satisfacción del gasto público y que

²³ DE LA GARZA, Francisco Sergio, *Op. cit.*, p.451.

se extingue al cesar las actividades reguladas por la ley tributaria.”²⁴ Derivado de dicha relación el Estado obtiene los recursos necesarios para la satisfacción de sus necesidades y de las colectivas.

Dino Jarach señala que “La relación jurídica que tiene por objeto el tributo es la relación central del derecho tributario, es la que propiamente merece el nombre de relación jurídica tributaria.”²⁵ Por lo tanto, el derecho tributario, derivado de dicha relación jurídica, encuentra como relación central a cualquier tipo de tributo o contribución.

Al analizar las concepciones de diversos autores sobre la relación jurídico tributaria, corresponde concluir que la relación jurídico tributaria es la relación o vínculo jurídico que se establece entre el Estado (sujeto activo) y el contribuyente (sujeto pasivo), como consecuencia de la realización de diversos supuestos establecidos por las leyes fiscales, mediante la cual se puede determinar:

- 1) El momento en el que nace la obligación que debe cumplir el sujeto pasivo, ya sea de dar, de hacer, de no hacer o tolerar;
- 2) Quien deberá pagar la contribución ó tributo objeto de dicha relación; y
- 3) Que ente público es el encargado de determinarlo y por lo tanto exigirlo, con la finalidad de que el Estado utilice lo recaudado para cubrir el gasto público.

²⁴ SÁNCHEZ, León Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, 13ª ed., Ed. Cárdenas, México, 2003, p. 234.

²⁵ DINO, Jarach, *El hecho imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo.*, 3ª ed., Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1996, pp. 48 y 49.

Las relaciones jurídico tributarias, en palabras de Jiménez González, “más que constituir un vínculo jurídico solitario se halla conformada por una multiplicidad de relaciones jurídicas, algunas de ellas de contenido económico, otras que se agotan en prestaciones de dar o de hacer o de no hacer, por ende tal relación en rigor es un haz de vínculos jurídicos.”²⁶, por lo que autores como De la Garza y Manuel Hallivis, señalan que son clasificadas en:

1. *Relaciones de naturaleza sustantiva o principal*, tienen como contenido una obligación de dar, que generalmente implica entregar una suma de dinero a título de tributo.

2. *Relaciones formales o secundarias*, su contenido se refiere a una obligación de:
 - *Hacer*, se refiere a la realización de actos o acciones de carácter positivo, por ejemplo, la presentación de una declaración.
 - *No hacer*, abstenerse de realizar una determinada conducta, que está prohibida por la Ley, por ejemplo, no importar mercancías prohibidas.
 - *Tolerar*, soportar una determinada conducta por parte del Estado (sujeto activo), por ejemplo, una visita domiciliaria.

La relación jurídica tributaria sustantiva o principal es considerada por Héctor Villegas “...el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco

²⁶ JIMENEZ, González Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, México Internacional Thomson, 2004, p. 235.

como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación”²⁷, de lo anterior podemos destacar que el contenido de la relación jurídico tributaria sustantiva principal es el pago de una cierta cantidad de dinero.

Señala Dino Jarach que “... a la relación jurídica sustancial, por la cual el sujeto activo, Estado u otra entidad pública, tiene la pretensión y el sujeto pasivo o los sujetos pasivos, contribuyentes la obligación de dar una suma de dinero en cuanto se verifique el hecho que la ley ha previsto.”²⁸, una vez que se haya verificado el hecho previsto por la ley tributaria, genera una obligación principal o sustancial que como se ha mencionado consiste en enterar una cantidad de dinero.

Para De la Garza la relación jurídico tributaria sustantiva principal es “... aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en qué consiste el tributo.”²⁹, aquí se hace referencia a que no solo se trata de enterar una cantidad de dinero, sino que, aunque sea en casos excepcionales, se puede también cubrir la obligación en especie.

²⁷ VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8ª ed., Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2002, p. 246.

²⁸ DINO, Jarach, *Op. cit.*, pp. 47 y 48.

²⁹ DE LA GARZA, Francisco Sergio, *Op. cit.*, p.455.

Podemos destacar que la relación jurídico tributaria sustantiva o principal se caracteriza por contener una obligación de dar, el sujeto pasivo tiene la obligación de pagar una cierta cantidad de dinero a título de tributo; dicha relación se establece entre el Estado y el contribuyente, por lo tanto se trata de una relación personal y no real, ya que no se habla de la existencia de una cosa, dichos sujetos se encuentran en una posición de igualdad por lo cual se trata de una relación de derecho y no de poder; se le considera una relación de carácter principal, ya que para que exista no depende de otras, además de ser central ya que pueden alrededor de ella emanar diversas relaciones accesorias o principales, de carácter sustantivo o formal.

Por lo que respecta a las relaciones formales o secundarias pueden recaer sobre los sujetos deudores del tributo, pero también sobre terceros, estas pueden nacer antes, durante o después del surgimiento de la relación jurídico tributaria principal; su función es tutelar el cumplimiento de la obligación tributaria principal de pago del tributo, sin embargo, también pueden existir independientes a la relación principal, ya que por ejemplo "...los sujetos exentos del pago del impuesto sobre la renta deben presentar una declaración anual y los sujetos causantes del impuesto sobre las actividades empresariales, cuando no tengan un ingreso gravable no tendrán la obligación de pagar el tributo, pero, sin embargo, deberán cumplir con todas las demás obligaciones de carácter formal...de igual manera que si tienen obligación de pagar tributo porque tuvieron un ingreso gravable"³⁰, lo

³⁰ DE LA GARZA, Francisco Sergio, *Op. cit.*, p.483.

que hace visible que aunque no exista la relación jurídico tributaria principal, puede existir cualquiera de las relaciones formales mencionadas.

Por lo expuesto podemos distinguir la existencia de una relación jurídico tributaria en sentido amplio, que integra todas las relaciones que se derivan de la aplicación de una norma tributaria, y la existencia de una relación jurídico tributaria en sentido estricto, la cual comprende o da origen a la obligación tributaria de pago a título de tributo.

La relación jurídico tributaria es una relación de derecho y no de poder, como ha quedado señalado, que encuentra su origen y fundamento en las disposiciones de carácter tributario, que al realizarse el presupuesto de hecho contenido en la norma tributaria, surgen derechos y obligaciones recíprocas entre el Estado y el contribuyente. Y es dicho presupuesto de hecho, el elemento que determina si un sujeto se encuentra causando o no una determinada contribución, a esto se le conoce como hecho generador o hecho imponible, términos que serán analizados a continuación.

1.2.1 EL HECHO GENERADOR.

La norma jurídica tributaria se compone de una hipótesis, considerada un concepto (por ejemplo, la persona que reciba una remuneración por su trabajo); un mandato, se considera la consecuencia por haber realizado la hipótesis (por ejemplo, el pago de una determinada cantidad de dinero a la Administración Tributaria que corresponda); y una sanción, para el caso de que no cumpla con el mandato que se le impuso (se le cobrarán recargos, multas, etc.) y para que surja

la obligación tributaria es necesario que cualquier persona que se encuentre dentro de la hipótesis referida, la concretice en la realidad, es decir, que si la hipótesis se refiere a la celebración de una compraventa la persona celebre dicha compraventa. Entendiendo a dichos elementos como los requisitos indispensables que debe tener la norma tributaria, que contenga la contribución.

Antes de iniciar con el análisis de el hecho generador de la obligación tributaria es necesario aclarar que no existe una unificación de criterios sobre la denominación que debe recibir el presupuesto de hecho previsto por la ley tributaria y la concretización del mismo en la realidad que dan origen a la obligación tributaria, como menciona De la Garza “ El hecho fenoménico realizado y completado por la hipótesis, a veces es llamado también hecho generador, y a veces hecho imponible. Por tanto no debe uno dejarse guiar por los nombres, hasta encontrar que significado da cada autor a esos vocablos”³¹, siendo importante realizar una primera lectura con la finalidad de entender a que se está refiriendo el autor con hecho generador y a que llama hecho imponible, sin embargo y aunque no se ha llegado a acuerdo alguno en este sentido, se puede identificar en qué momento se habla de hecho imponible o hecho generado.

Y con la finalidad de tener una idea más clara de las diferencias entre hecho generador y hecho imponible o hipótesis normativa Ataliba Geraldo³², propone el siguiente cuadro:

³¹ DE LA GARZA, *Op. cit.*, p.410.

³² ATALIBA, G., *Hipoteses*, núm. 25.1 a 25.3, y Araujo Falçao, *Fato Gerador*, 2 ed., 1971, p. 36.

PRESUPUESTO DE HECHO O HIPÓTESIS NORMATIVA	HECHO GENERADOR
Descripción genérica e hipotética de un hecho;	Hecho concretamente ocurrido en el mundo fenoménico, empíricamente verificable (hic et nunc);
Concepto legal (universo del derecho);	Hecho jurígeno (esfera tangible de los hechos);
Designación del sujeto activo;	Sujeto activo ya determinado;
Criterio genérico de identificación del sujeto pasivo;	Sujeto pasivo: Ticio;
Criterio de fijación del momento de la configuración;	Realización - día y hora determinados;
Eventual prevision genérica de circunstancias de modo y lugar;	Modo determinado y objetivo, local determinado;
Criterio genérico de medida (base imponible).	Medida (dimensión determinada).

En México el Código Fiscal de 1938, en el artículo 2º incluía en la definición de impuestos el hecho generador al señalar que “Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.”³³, en este sentido hacía referencia al hecho generador como la hipótesis normativa creada por el legislador, pero como veremos más adelante a esa hipótesis normativa se le llama hecho imponible.

³³ Código Fiscal de la Federación, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, DAPP, Talleres Gráficos de la Nación, 1939, artículo 2, p.4.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha llamado al hecho generador de la obligación tributaria también supuesto generador de la obligación tributaria, hipótesis de causación, entre otros y a manera de ejemplo en la Tesis P.LXXVIII/96³⁴ de la Novena Época, señala que "... al crear el supuesto generador de la obligación tributaria no se conduzca con fines discriminatorios...". Como ha quedado demostrado no hay unificación de criterios en cuanto si es hecho generador o hecho imponible, pero para efectos del presente estudio entenderemos por hecho generador, el acontecido en la realidad y por hecho imponible la hipótesis normativa.

El supuesto de hecho, constituye "...un elemento de la realidad social que el Legislador Tributario contempla y transporta a la norma, convirtiéndolo de esta forma en un supuesto normativo o hecho jurídico..."³⁵ que da la pauta para conocer en qué momento y bajo qué condiciones puede surgir la obligación tributaria.

El hecho generador para Araujo Falção es " el hecho o conjunto de hechos o el estado de hechos, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo."³⁶, ese hecho o conjunto de hechos que son realizados por el contribuyente en la realidad, es de dónde se origina la obligación de pagar cierta contribución.

³⁴ Ius 2009, *Op. cit.*, registro 200,125.

³⁵ GONZALEZ, García, Alvarado Esquivel y otros, *Manual de Derecho Tributario*, 1ª ed. Ed. Porrúa, México, 2005, p. 162.

³⁶ ARAUJO, Falção Amílcar, *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, traducción española, Depalma, Bs As., 1964, p. 2.

Ataliba considera que el hecho generador es “el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo fenoménico, que - por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia- da nacimiento a la obligación tributaria.”³⁷, de tal suerte que el hecho generador, nos permite saber en qué momento y lugar nace la obligación tributaria.

Otra concepción es la establecida por De la Garza al mencionar que “...el hecho fenoménico producido en la realidad, que por acomodarse a la hipótesis o supuesto establecido en la norma tributaria genera el tributo, preferimos llamarlo ‘hecho generador’”³⁸ y para que los actos realizados por el contribuyente se les considere como causantes de la obligación tributaria, es necesario que dichos actos coincidan con la hipótesis contenida en la norma tributaria.

Hugo Carrasco nos dice que “Hay hecho generador cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal, o sea, es la materialización de la normatividad tributaria”³⁹, es indispensable que cuando el sujeto pasivo concretice en la realidad el hecho o acto que es considerado hipótesis de la norma tributaria, coincida con la misma, de lo contrario no se causaría contribución alguna.

Podemos entender que el hecho generador es el hecho o conjunto de hechos realizados por el gobernado en un espacio y tiempo determinado (que puede ser comprobable), los cuales concuerdan con la hipótesis establecida en la

³⁷ ATALIBA, Gerardo, *Hipotesis de Incidencia Tributaria*, 2ª ed., Sao Paulo, 1975, p. 23.1.

³⁸ DE LA GARZA, Francisco Sergio, *Op. cit.*, p.412.

³⁹ CARRASCO, Iriarte Hugo, *Derecho Fiscal I*, 3ª ed., Ed. Iure, México, 2003, p. 193.

norma tributaria, dando como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria.

Algunos autores consideran que en la primera parte del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, se contiene el hecho generador al señalar que “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales...”⁴⁰, sin embargo en la actualidad no consideramos que sea así ya que como se ha expuesto el hecho generador, se refiere a la realización en concreto del supuesto establecido en la norma tributaria, es decir, ya existen los sujetos de la relación jurídico tributaria, además de saberse en qué momento nació la obligación tributaria, por lo tanto en este caso no estaríamos hablando del hecho generador, sino del hecho imponible ya que la descripción que se hace es genérica y no específica como lo requiere el hecho generador.

Dentro de la relación jurídico tributaria el hecho generador es considerado el que da origen a la obligación tributaria, el que genera el vínculo entre el Estado y el sujeto que realiza el supuesto normativo tributario, es susceptible de comprobación en la esfera de los hechos, tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo son identificables, asimismo se tiene la certeza de en qué momento se realizó (modo, día y hora), por último es el que da nacimiento a una distinta obligación tributaria.

Por tanto podemos afirmar que el hecho generador es aquel o aquellos actos que realiza el sujeto pasivo, los cuales deben encuadrar en la hipótesis

⁴⁰ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Isef, 2009, artículo 6, p.4.

normativa contenida en la disposición fiscal o mejor conocida como hecho imponible, ya que de ellos surge la obligación tributaria; siendo de vital importancia que ocurra el hecho generador ya que de no ser así el crédito fiscal no surgiría y por ende no se causaría el tributo o contribución, asimismo, de no realizarse el hecho generador y como la materia tributaria por sí sola no genera consecuencias jurídicas, sino hasta que se hayan realizado ciertas condiciones y no importando el grado de complejidad que estos tengan, darán vida al hecho generador de la contribución, por lo cual si bien es cierto que en la Ley no se especifica que es el hecho generador y que es el hecho imponible este criterio, deja claro que el hecho generador son los acontecimientos o actos que al realizarse originan una contribución.

1.2.2 EL HECHO IMPONIBLE.

El presupuesto de hecho o hipótesis normativa es el elemento primordial de la norma tributaria, que adquiere dentro de la relación jurídico tributaria una importancia fundamental ya que de ella se desprende cual es la conducta que el particular o sujeto pasivo debe realizar o en la que se debe de encontrar para ser causante de cualquier contribución y por ende dar vida a la obligación tributaria.

Como menciona Cazorla Prieto el hecho imponible "...cumple el cometido de definir jurídicamente el elemento cuya realización determina a la postre el pago del tributo oportuno."⁴¹, es decir, el hecho imponible refleja una definición jurídica sobre un hecho, acto o relación jurídica, que el legislador considera como las

⁴¹ CAZORLA, Prieto Luis María, *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, 2ª ed., Ed. Aranzandi, España, 2000, p. 318.

situaciones de hechos que darán lugar a los distintos tributos, sin embargo, dicha definición no es realizada por el legislador con fundamento en su libre albedrío, lo que permite que el contenido de las leyes fiscales no sea producto de un interés personal, sino de un interés colectivo, si bien es cierto que tiene un amplio margen para determinar que hechos considerar y cuáles no, como supuestos de hecho de un tributo, también es cierto que el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, limita dicho margen de maniobra al mencionar que las contribuciones se harán de forma proporcional y equitativa.

Otro aspecto que debe reflejar el hecho imponible es el económico, como mencionan González García, Alvarado Esquivel entre otros que "...el supuesto de hecho que contemple el Legislador Tributario y que éste eleve en términos de generalidad y abstracción al plano normativo, debe ser revelador de alguna suerte de riqueza o capacidad económica respecto a la persona que se encuentre vinculada con el referido hecho."⁴², siendo importante que se tome en cuenta la situación económica del particular al cual irá dirigida la norma tributaria, con la finalidad de respetar el principio constitucional de proporcionalidad de las contribuciones. Para reafirmar lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación dentro de la Jurisprudencia CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS señala que: "...para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad

⁴² GONZALEZ, García, *Op. cit.*, p. 164.

real de contribuir a los gastos públicos.”⁴³. Es en estas condiciones que el legislador debe tomar en cuenta la capacidad real del sujeto pasivo para establecer cualquier contribución, ya que de lo contrario se estaría violando una de las principales garantías constitucionales que tiene el gobernado a su favor en materia tributaria que es la de proporcionalidad. Asimismo, dicho principio también es una limitante constitucional para el legislador, lo que permite que dentro de los proceso de creación de contribuciones no se comentan arbitrariedades que pudieran afectar a los gobernados tanto en su esfera jurídica como económica.

Los hechos imponible pueden ser simples hechos materiales, como por ejemplo, el paso de alguna mercancía por la aduana o hechos económicos, hechos que demuestren la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como por ejemplo, la percepción de un salario o de una renta.

Hemos expuesto los lineamientos que debe respetar el legislador al momento de crear una disposición fiscal que contenga una contribución, ahora es momento de conceptualizar que se entiende por hecho imponible.

Para Carrasco Iriarte el hecho imponible es “... el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria.”⁴⁴, o como “... la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto genere la obligación tributaria...”⁴⁵, a diferencia del hecho generador, que es realizado por el particular o sujeto pasivo, en este caso es el legislador quien

⁴³ Ius 2009, *Op. cit.*, registro 192,849.

⁴⁴ CARRASCO, Iriarte Hugo, *Op.cit*, p. 193.

⁴⁵ CARRASCO, Iriarte Hugo, *Diccionarios Jurídicos Temáticos. Derecho Fiscal (Primera Parte)*, Volumen 2 A-J, 2ª ed., Ed. Oxford University Press, México, 2003, p. 516.

selecciona un acontecimiento de la realidad para así establecerlo como hipótesis de una norma tributaria.

Otra concepciones es la señalada por De la Garza quien considera que el hecho imponible es "...primeramente la descripción de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley..."⁴⁶, en dicha descripción, es fundamental que la norma que la contenga esté bien definida, dirigida, estructurada, además de ser proporcional y equitativa, lo que permitiría que el sujeto pasivo cumpla adecuadamente con su o sus obligaciones fiscales.

Rodríguez Lobato señala que "La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado en llamar, haciéndose eco de Jarach, hecho imponible."⁴⁷, dicho presupuesto de hecho o hipótesis es el que marca la pauta de lo que debe gravarse y del cómo debe gravarse.

Don Adolfo Carretero Pérez afirma que "El hecho imponible se define como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico-tributaria; equivale por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributos"⁴⁸, en este punto se habla de tipificación de los actos del sujeto, derivado de dicha tipificación es que algunos autores consideran que existe un

⁴⁶ DE LA GARZA, *Op. cit.*, p.411.

⁴⁷ RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Ed. Oxford University, México, 1999, p.p. 114 y 115.

⁴⁸ CARRETERO, Pérez Adolfo, *Derecho Financiero*, 1ª ed., Ed. Santillana, Madrid, 1968, p.441.

paralelismo entre el derecho penal y el de derecho tributario, ya que en el primero como lo expresa la locución latina "*nullum poena sine lege*" entendido esto como "no hay más hechos delictuosos que aquellos que las leyes penales definen y castigan, ni más penas que las mismas leyes establecen" es decir, sin norma penal establecida en ley no hay delito y mucho menos pena que imponer; en el caso del derecho tributario este se fundamenta en un principio similar al ocupado en el derecho penal, dicho principio se enuncia como "*nullum tributum sine lege*" y que en palabras de Jarach significa "la existencia de un corpus de normas jurídicas destinadas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias y el monto de éstas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde"⁴⁹, por lo cual, igual que en el derecho penal, si no existe norma jurídica que prevea los hechos que originan el tributo no habrá necesidad de exigir obligación tributaria alguna.

En la Ley General Tributaria Española, en su artículo 20, define al hecho imponible como "el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.", la legislación española es una de las que define el hecho imponible a diferencia de las leyes mexicanas en materia fiscal, en ninguna de ellas se expone lo que se entiende por hecho imponible, sin embargo algunos tratadista consideran que en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación señala que las contribuciones se causarán conforme se realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes, los que nos deja ver cómo es que se causan las contribuciones

⁴⁹ DINO, Jarach, *Op. cit.*, p. 27.

en el sistema jurídico mexicano y aunque hace referencia a las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la ley, no nos indica que a eso se refiere con hecho imponible.

Ahora bien podemos diferir que el hecho imponible es el hecho hipotético o presupuesto de naturaleza jurídica o económica, que el legislador de manera previa y genérica selecciona y establece en la ley, para de esta forma dotar de características propias a cada tributo, con la finalidad de que cuando se realice dicho hecho surja la obligación tributaria .

El hecho imponible es considerado un todo lógico, unitario e indivisible, sin embargo, la doctrina señala que se constituye de elementos los cuales se clasifican en dos grupos me refiero a: los elementos objetivos y los elementos subjetivos. El elemento objetivo del hecho imponible es en palabras de Sainz de Bujanda "...un acto, un hecho o una situación de la persona o de sus bienes que puede ser contemplado desde varios aspectos (material, espacial, temporal o cuantitativo) cada uno de los cuales puede, a su vez, ligarse con los demás de muy distintas maneras lo que se traduce en la aparición de una gama vastísima de presupuestos objetivos..."⁵⁰, es aquel elemento que determina cual es la situación ya sea respecto de una persona o un bien que puede ser considerado como el supuesto a gravar, que se obtienen de la observación de los mismos desde un aspecto legal, material, espacial, temporal y cuantitativo.

⁵⁰ SAINZ, De Bujanda Fernando, Lecciones de Derecho Financiero, 9ª ed., Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Sección de Publicaciones, Madrid, 1991, pp. 201 y 202.

En cuanto al aspecto legal, es aquel que es considerado como requisito de existencia o fundamental para que se conforme el hecho generador y que consiste en que el presupuesto de hecho o hecho imponible debe estar establecido dentro de una norma jurídica tributaria que sea considerada ley tanto formal como materialmente, además de que dentro de dicha ley deben estar considerados los elementos constitutivos de una contribución.

El aspecto material es la descripción del hecho sin tomar en cuenta quienes son los sujetos, las circunstancias de lugar y tiempo que lo definen, es considerado el elemento descriptivo, y tomando como referencia a Sainz de Bujanda⁵¹ y Quintana y Valtierra⁵², dichos supuestos pueden ser:

- Un hecho o un fenómeno económico, por ejemplo: la obtención de una ganancia.
- Un acto o negocio jurídico que como ejemplo tenemos la donación.
- La situación o estado de una persona, por ejemplo: la nacionalidad.
- La titularidad de derechos o bienes, por ejemplo: el propietario en el impuesto predial.

Estos a su vez pueden ser clasificados y tomando como referencia a De la Garza⁵³, Sainz de Bujanda⁵⁴ y Cazorla Prieto⁵⁵, en:

⁵¹ Cfr. SAINZ, De Bujanda Fernando, *Op. cit.*, pp. 202.

⁵² Cfr. QUINTANA, Valtierra Jesús, *Op. cit.*, p. 134.

⁵³ Cfr. DE LA GARZA, *Op. cit.*, pp.415 y 416.

⁵⁴ Cfr. SAINZ, De Bujanda Fernando, *Ibidem*, pp. 202 y 203.

⁵⁵ Cfr. CAZORLA, Prieto Luis María, *Op. cit.*, p. 323.

- 1) Genéricos y específicos: los primeros, son los que aparecen tipificados en la norma con rasgos genéricos pero que son susceptibles de especificación, por ejemplo, realizar una actividad industrial como la fabricación de vidrio. Los segundos, son aquellos que se agotan en sí mismos, no requieren de especificación previa, por ejemplo: la obtención de dividendos de una sociedad anónima.
- 2) Simples y complejos: los primeros, son hechos aislados o únicos, por ejemplo: la transmisión onerosa de un inmueble. Los segundos, se consideran una pluralidad de hechos que una vez reunidos constituyen una unidad ideológica objetiva, se producen e integran progresivamente en el tiempo y como ejemplo tenemos, el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas.

El aspecto espacial es aquel que indica el lugar o territorio en el que el sujeto pasivo realiza el hecho imponible o bien el lugar en el cual la ley tiene por realizado el mismo. Este elemento es el que determina la eficacia de las normas tributarias en el territorio, lo que permite que el Estado y sus entes públicos sepan hasta donde llega su ámbito de aplicación y ejecución.

En cuanto al aspecto temporal, es el que permite saber el momento exacto en que se configura o el que el legislador estima debe tenerse por ocurrido el elemento objetivo del hecho imponible; siendo necesario que se fije el preciso momento en que se configura ya que permite que la ley tributaria sea aplicada correctamente.

Este aspecto es de gran utilidad ya que permite identificar el momento en que nace la obligación tributaria, el momento en que puede ser exigible la misma, así como que ley es la aplicable.

Es en este sentido los hechos imponibles pueden clasificarse en:

1.- *Instantáneos*: que son aquellos que se realizan en un solo momento, por ejemplo la venta de un producto.

2.- *Periódicos o de duración prolongada*: son aquellos cuya configuración requiere de un determinado periodo de tiempo, los cuales se constituyen de un conjunto de hechos, circunstancias o acontecimientos que sumados estos son considerados hechos imponibles únicos y duraderos.

Por último, están el aspecto mensurable, del que se desprende el aspecto cuantitativo, al cual se le denomina base imponible o parámetro y que en palabras de Quintana y Rojas será "...el aspecto material del presupuesto e implica medida, esto es, volumen, precio, longitud, etcétera."⁵⁶ se refiere a los bienes materiales o inmateriales que forman parte del presupuesto, y cuando la medida no es expresada en dinero, se le llamará parámetro; y que por el contrario cuando la medida es expresada en dinero, entonces habrá que denominarla base imponible.

Como se mencionó son dos los elementos del hecho imponible el objetivo ya estudiado y el subjetivo este es el encargado de vincular al supuesto normativo con una o varias personas, es el elemento que determina a los sujetos, quienes con su acción u omisión provocan el surgimiento de la obligación tributaria. Son

⁵⁶ QUINTANA, Valtierra Jesús, *Op. cit.*, p. 136.

dos las personas que intervienen la primera de ellas es la denominada sujeto pasivo y la segunda llamada sujeto activo, conceptos que serán analizados con posterioridad.

Por tanto podemos afirmar que el hecho imponible es la hipótesis jurídica o de hecho que el legislador define como generadora del tributo, es aquella que se compone de diversos presupuestos, los cuales pueden ser observados desde el aspecto material, temporal, espacial y cuantitativo, todos ellos abstractos y contenidos en una ley, que una vez realizados generan diversas consecuencias jurídicas siendo la más importante la obligación tributaria, lo anterior con sustento en el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia CONTRIBUCIONES. EN CASO DE EXISTIR INCONGRUENCIA ENTRE EL HECHO Y LA BASE IMPONIBLES, LA NATURALEZA DE LA MISMA SE DETERMINA ATENDIENDO A LA BASE, al expresar que “El hecho imponible de las contribuciones, consiste en el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria...”⁵⁷ lo que deja claro que en el sistema jurídico mexicano, en cuanto a la materia tributaria se hace referencia al hecho imponible como uno de los elementos que constituyen el Impuesto, se refiere a una hipótesis normativa.

Asimismo, podemos afirmar que el hecho imponible es el elemento primordial en la relación jurídico tributaria creada por el legislador como una definición jurídica de algún hecho o acto de la realidad, que el mismo legislador

⁵⁷ Ius 2009, *Op. cit.*, registro 174,924.

dota de características propias y lo establece dentro de una norma o precepto tributario, siempre respetando los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, así como la capacidad contributiva de los sujetos que aporten al gasto público, con la finalidad de que al realizarse dicho supuesto de vida a la obligación tributaria y por ende a la contribución de que se trate. Una vez establecido el hecho imponible, éste se convierte en un supuesto de posible realización, que una vez que se sabe en qué tiempo, modo y lugar se han llevado a cabo dichos hechos o actos, así como que sujeto los realizan, entonces estaremos hablando del hecho generador y la conjunción de estos dos elementos es lo que nos da como resultado el origen de la obligación tributaria, elemento constitutivo de la relación jurídico tributaria.

1.2.4.1 ÁMBITOS DE APLICACIÓN DE LA NORMA.

Una vez abordado en el punto anterior el tema del hecho imponible como uno de los elementos de la relación jurídico tributaria y el generador de la obligación tributaria, corresponde ahora el estudio de la norma tributaria desde los ámbitos de aplicación de la misma.

Todo tributo para que tenga validez y eficacia debe estar previsto en una norma, Vanoni define a la norma tributaria como "... una norma general y abstracta, provista de sanciones para el caso de incumplimiento y que tutela un interés del Estado a la obtención de los medios necesarios para la consecución de

sus fines...”⁵⁸ la norma tributaria es una disposición cuya finalidad es que el Estado obtenga los recursos y medios necesarios para lograr sus fines y los de la colectividad. Pero para que se logre lo anterior es necesario que sea válida y eficaz, dentro del lugar donde rija, en este sentido la validez de las normas tributarias, se encuentra en las normas básicas u originarias (en este caso se habla de las disposiciones contenidas en la Constitución), la ley debe ser obedecida y aplicada en todos los ámbitos, es una norma que obliga a sus destinatarios a hacer u omitir lo que en su contenido se manda. En el caso de la eficacia de la norma se refiere al momento en que se cumple, es el momento que realmente es obedecida y aplicada, en el cual los sujetos a los que se destina dicha norma reconocen a la misma como una disposición que obliga al cumplimiento de una determinada obligación; tanto la validez como la eficacia de las normas, están sometidas a un tiempo específico y espacio geográfico de aplicación, tiene su propio radio de acción el cual puede ser contemplado desde un ámbito territorial, material y temporal, dichos aspectos son los que integran el ámbito de aplicación de las normas.

1.2.4.1.1 TERRITORIAL.

Las normas jurídicas son creadas para aplicarse en una sociedad determinada, con la pretensión de que dicha aplicación, sea delimitada a un territorio en específico, lo mismo sucede con las normas tributarias, las cuales son válidas dentro del territorio en el cual se aplican y producen sus efectos.

⁵⁸ VANONI, Ezio, Naturaleza e Interpretación de la Leyes Tributarias, Traducción de Juan Martín Queralt, Obras Básicas de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales Ministerio de Hacienda, España, 1961, p.32.

Juan Manuel Ortega, considera que el problema de la eficacia de las leyes tributarias en el espacio tiene dos vertientes: “ a) el de la determinación espacial propiamente dicha, en la cual la ley debe surtir efectos y b) el relativo a la determinación de los hechos que la ley de un estado puede regular en exclusividad dentro de su territorio.”⁵⁹

La segunda vertiente, se refiere a las materias exclusivas que están reservadas a la Federación, los Estados y Municipios en el ámbito fiscal para su regulación, esto implica que cada Estado debe limitarse a gravar los actos o hechos que se realicen dentro de su territorio. Por lo que respecta a las leyes mexicanas, estas se aplicaran en el territorio nacional con fundamento en los artículos 31 fracción IV y 133 de la Constitución Política y el 1 del Código Civil Federal, de la siguiente manera:

- 1) Los Tratados Internacionales en materia tributaria suscritos por el presidente de la República y ratificados por el Senado, estos obligan en todo el territorio nacional.
- 2) Las Leyes Federales emitidas por el Congreso de la Unión, las cuales rigen en todo el país.
- 3) Las leyes emitidas por las legislaturas de las Entidades Federativas, las cuales son aplicables dentro de los límites geográficos de las mismas.

⁵⁹ ORTEGA, Maldonado Juan Manuel, *Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 2004, pp. 312 y 313.

- 4) Las leyes dictas por la Asamblea Legislativa en el caso del Distrito Federal, estas obligan dentro del espacio geográfico que comprende el Distrito Federal.
- 5) Por último, las leyes emitidas por los Estados que rigen a los Municipios, tendrán aplicación en el territorio que comprenda a los mismos.

Por lo cual podemos afirmar que, las leyes fiscales pueden ser Federales o Locales, las primeras son aplicables en todo el territorio de la República Mexicana, de igual forma pasa con los Tratados Internacionales; y las segundas, solo dentro de los límites geográficos de cada Entidad Federativa, Municipio y el Distrito Federal.

Existen diversos criterios de sujeción para cada tributo, son criterios que el legislador utilizará para someter un determinado hecho o situación al mandato de la norma, estos criterios se refieren a la nacionalidad, a la territorialidad y residencia.

El criterio de nacionalidad se refiere a que las leyes tributarias se aplicaran a todos los ciudadanos que ostenten la nacionalidad mexicana, sin importar su lugar de residencia, por lo cual se considera que por el simple hecho de ser nacional mexicano, las leyes en general y en nuestro caso en la materia tributaria, les serán aplicables, dicho criterio encuentra sustento en el artículo 31 en su fracción IV, al señalar que “Son obligaciones de los mexicanos: ... IV. Contribuir para los gastos públicos...”⁶⁰, para este criterio lo importante es la nacionalidad

⁶⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, *Op. cit.*, artículo 31, pp.26 y 27.

del particular, sin embargo, la aplicación de la ley fiscal es para todos aquellos que encuadren en el hecho imponible descrito por ella y con sujeción a los criterios de territorialidad (principio utilizado para los tributos reales) y el de residencia (utilizado en los tributos de naturaleza personal) y es con relación a este último aspecto que el Código Fiscal de la Federación en el artículo 9 fracción I inciso b, señala que “Se consideran residentes en territorio nacional: I. A las siguientes personas físicas:...b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.”, en este sentido es que funciona el criterio de nacionalidad que no importando que su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero, por el hecho de ser nacionales mexicanos dependientes del Estado es que se les considerara residentes en México y por tanto, posibles causantes de alguna contribución.

El principio de territorialidad, es aquel que considera las leyes, en este caso la ley tributaria, se aplicará a quienes residan en territorio mexicano o bien tuvieran cualquier tipo de relación con el mismo, como por ejemplo, obtuvieran en el rentas o fueran titulares de algún bien que se encuentre dentro del espacio geográfico mexicano. Este principio rige cuando para determinar la ley tributaria aplicable se debe tomar en cuenta el territorio o lugar en que el hecho se produzca o en el que la persona resida y por lo general es aplicado a tributos reales, cuando estos tengan por objeto el producto, el patrimonio, así como el comercio de bienes, etc.

En este sentido, el Código Fiscal de la Federación, como ley que tutela el actuar en su aspecto general en el ámbito fiscal, no contempla disposición alguna,

en cuanto a la aplicación espacial de su contenido, por lo cual y como lo señala el artículo 5 en su último párrafo “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.”⁶¹, por lo tanto y de manera supletoria, se aplicará el artículo 12 del Código Civil Federal, el cual expresa que “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 ...”⁶², de esta manera se legitima el principio de territorialidad aplicable a las normas en general y en específico a la materia tributaria; además, en este mismo numeral podemos encontrar una limitante a la aplicación de las leyes mexicanas, señalando que “...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.”⁶³

Por tanto, dicha limitante operará cuando se especifique la aplicación de un derecho extranjero o cuando de conformidad con lo establecido en los tratados y convenios internacionales de los que México sea parte, se señale la aplicación de un derecho distinto al nacional.

Dentro del principio de territorialidad existe también el problema de aplicación tanto territorial como extraterritorial de la ley o también conocido como conflicto de leyes en el espacio, en este caso y en palabras de Eduardo García Maynez podemos entender que se refiere a “... la coexistencia de preceptos

⁶¹ Código Fiscal de la Federación, *Op. cit.*, artículo 5, p.4.

⁶² Código Civil Federal, Isef, 2009, artículo 12, p.2.

⁶³ *Idem.*

legales relativos a los mismos hechos pero que pertenecen a sistemas jurídicos cuyos ámbitos espaciales de vigencia son distintos.”⁶⁴, lo que genera la necesidad de establecer el carácter territorial o extraterritorial de una ley, siendo que una ley en cuanto a su aplicación territorial será permanente y general en relación al territorio nacional, sin embargo, en la aplicación extraterritorial, puede chocar con normas de otros Estados, de ahí que se desprende la existencia de diversos conflictos y tomando como base a García Maynez⁶⁵, dichos conflictos pueden ser:

- 1) Definir, ¿Qué ley deberá aplicarse en tal o cual lugar?
- 2) Determinar, si a una cierta persona se le debe aplicar su propia ley o la ley extranjera.
- 3) O bien, cuando se trate de resolver los conflictos que se generen ya sea entre las diversas provincias de un Estado o entre las leyes de una misma Federación.

Para resolver estos problemas, este mismo autor considera que existen tres tipos de solución lógicamente posibles:

- 1) El principio de territorialidad absoluta: el cual considera que se aplicarán las leyes de cada Estado de manera exclusiva tanto en el territorio, como a toda persona, ya sea residente o transeúnte, que se encuentre dentro del mismo, sin embargo esta solución acabaría con el problema del conflicto de leyes en el tiempo, ya que las leyes solo se aplicarían en el territorio que les corresponda, sin embargo, se dejaría a un lado la

⁶⁴ GARCÍA, Maynez Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, 19ª ed., Ed. Porrúa, México, 1971, p. 403.

⁶⁵ Cfr. GARCÍA, Maynez Eduardo, *Op. cit.*, 1971, p. 403.

aplicación de las leyes en el extranjero, por lo cual los juristas de la Edad Media y para solucionar dicha cuestión, en la escuela de los Comentaristas surge la teoría de los Estatutos la cual plantea, por primera vez, la aplicación espacial del derecho extranjero, distinguiendo a las leyes en: relativas a las cosas, a las personas y a los actos, dando como resultado la teoría de los estatutos personales, reales y mixtos; del primero, surge la regla de que acompañan por todas partes al sujeto y se les considera leyes extraterritoriales; los segundos, solo tienen vigencia dentro del territorio de cada Estado y por esencia son consideradas leyes territoriales; y en cuanto a los que refieren a la forma de los actos jurídicos estos se rigen por el principio de territorialidad, ya mencionado.

- 2) Una segunda solución es la extraterritorialidad absoluta.
- 3) Y por ultimo un sistema mixto que combina la territorialidad y extraterritorialidad.

En materia tributaria no existe precepto legal que señale que norma es aplicable en cada acto que se genere, sin embargo la Constitución Federal en su artículo 133 establece que serán la Ley Suprema de toda la Unión la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 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, por lo cual son dichas leyes las que regirán en todo el territorio

Nacional; en cuanto al orden jerárquico que tienes estas y por ende el orden en que se aplicarán.

En este orden de ideas la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el criterio denominado TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL, señala que "...los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales..."⁶⁶, por tanto el orden jerárquico de las leyes será en primer lugar la Constitución Federal, seguida de los Tratados Internacionales y las leyes federales y locales, por lo cual en materia tributaria será aplicada, en un orden de menor a mayor, la leyes locales o federales, los tratados internacionales y por último, la Constitución Federal de acuerdo con el criterio citado.

Por último, se encuentra el criterio de residencia, es considerado el criterio de sujeción a los tributos de naturaleza personal, tales como el Impuesto Sobre la Renta. Este criterio se encuentra íntimamente relacionado con los conceptos de domicilio, residencia y nacionalidad.

Podemos afirmar que el ámbito territorial de aplicación de la norma a nivel Nacional, las leyes Federales, Estatales y Municipales mexicanas, tanto en materia común como en materia tributaria, solo pueden obligar a los particulares y los actos o hechos jurídicos que estos realicen dentro del espacio geográfico o

⁶⁶ Ius 2009, *Op. cit.*, registro 172,650.

territorio que comprendan, siguiendo el principio de territorialidad, asimismo, solo podrán gravar los actos o hechos jurídicos que se realicen en su territorio, el legislador es el encargado de señalar que actos o hechos serán considerados para establecerlos en la norma tributaria, esto lo hace tomando en cuenta la nacionalidad de las personas a quienes va dirigido el tributo (criterio de nacionalidad), así como el lugar donde se lleven a cabo los mismos (criterio de territorialidad), ya que la ley fiscal es aplicable a todos aquellos que concuerden o encuadren en el hecho imponible descrito por ellas, por lo que en materia tributaria para el Impuesto Sobre la Renta los elementos vinculantes son: residencia, fuente de riqueza y establecimiento permanente.

1.2.4.1.2 MATERIAL.

No solo es importante saber en qué espacio geográfico debe aplicarse cualquier norma tributaria, sino además es necesario conocer que es lo que regula la misma y es en este sentido que se hace referencia al ámbito de aplicación de la norma en su aspecto material.

El aspecto material es aquel que establece cual es el objeto que regula la norma tributaria, es aquel elemento que identifica la naturaleza, las funciones, los organismos, mecanismos, instituciones, etc., que forman parte de la estructura del sistema impositivo mexicano, por tanto, para poder determinar en qué consiste la esfera de lo tributario, resulta necesario determinar cuál es la materia fiscal.

Se ha mencionado que el Estado ejerciendo su Potestad Tributaria, a través del Poder Legislativo crea los ordenamientos constitutivos del sistema tributario

mexicano; y por medio de su Competencia Tributaria, la cual realiza a través del Poder Ejecutivo mediante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria, dotan de mecanismos y procedimientos, para la recaudación, administración, control y manejo de los ingresos de la Federación. Por otra parte, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y los Tribunales de lo Contencioso Administrativo correspondientes a cada Entidad Federativa y el Distrito Federal, son quienes se encargan de la impartición de justicia en materia fiscal, el primero en el ámbito Federal y los segundos en el ámbito Local⁶⁷; serán los que constituyan los órganos del Estado encargados de la materia tributaria en nuestro país.

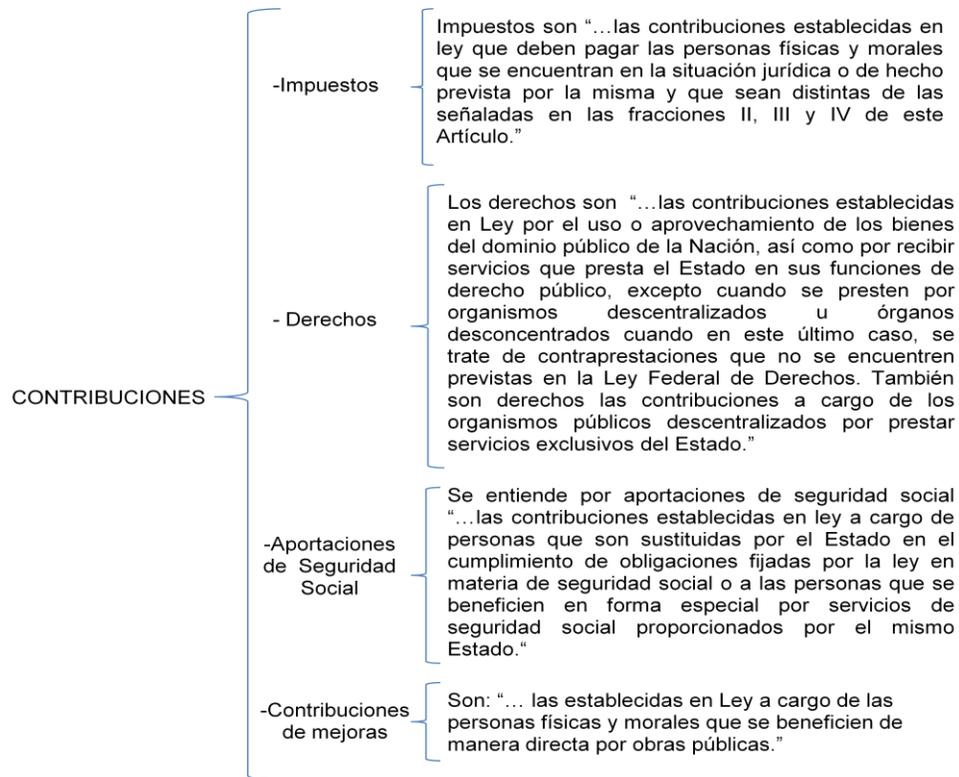
En el caso de las leyes fiscales y como menciona Jesús Toral Moreno “se puede afirmar que el ámbito propio de la ley fiscal es lo relativo a impuestos derechos y aprovechamientos”⁶⁸, hace referencia a que el elemento principal en la materia tributaria tiene como objeto todo tipo de ingresos, llámense impuestos, derechos y aprovechamientos, que dotaran de recursos a los gobiernos tanto a nivel federal como Estatal y Municipal, para solventar los gastos públicos, agregando que de acuerdo con el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación⁶⁹, las contribuciones se clasifican en aportaciones de seguridad social y las

⁶⁷ Aclarando que no todas las entidades cuentan con Tribunales de lo Contencioso Administrativo, por lo cual solo Aguascalientes, Baja California, Colima, Durango, Estado de México, Guanajuato, Guerrero, Morelos, Nuevo León, Oaxaca, Querétaro, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Veracruz, Yucatán, Zacatecas, así como el Distrito Federal, son aquellas que cuentan con dicho tipo de tribunales.

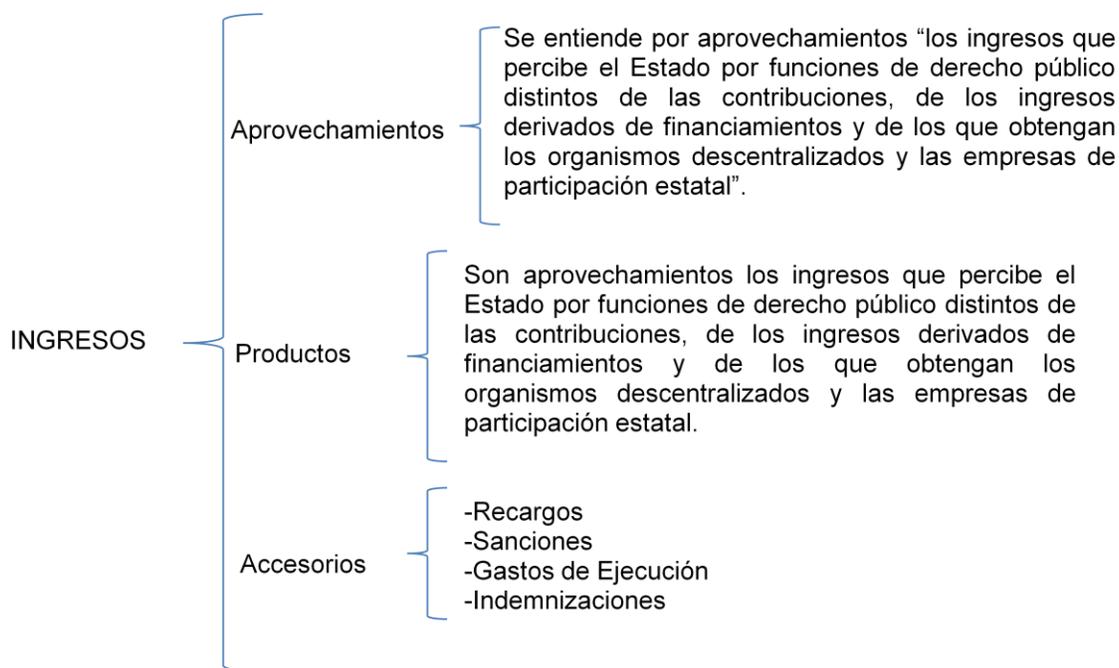
⁶⁸ TORAL, Moreno Jesús, *Algunos Aspectos Generales de la Ley Fiscal*, Acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, p. 14.

⁶⁹ Código Fiscal de la Federación, *Op. cit.*, artículo 5, p.p.1 y 2.

contribuciones de mejoras, las cuales son definidas por este mismo de la siguiente forma:



Asimismo, la doctrina ha clasificado a otro tipo de ingresos a los cuales se les denomina contribuciones especiales, que también forman parte del ámbito de la materia fiscal, las cuales permiten al Estado obtener mayores recursos para solventar los gastos que se generan debido a la satisfacción de las necesidades tanto del propio Estado como de la colectividad, dichos ingresos se les denomina aprovechamientos, productos y los accesorios, que en términos del artículo 3 del Código Fiscal de la Federación son:



En este sentido los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, los aprovechamientos, productos y accesorios, forman parte del ámbito material de aplicación de la norma fiscal; asimismo, son elementos constitutivos de la materia fiscal, todo lo referente a la fijación, exención, percepción, vigilancia y devolución de los créditos fiscales de conformidad con los artículos 4 y 5 del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto a los órganos encargados de la administración, control y vigilancia y todo lo relativo a la materia fiscal, se cuenta con dos, el primero de ellos es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, órgano dependiente del Poder Ejecutivo Federal que de acuerdo con el artículo 1 del Reglamento Interior de la propia Secretaría, tiene a su cargo "...el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y otras leyes, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la

República.”⁷⁰, dichas atribuciones se encuentran en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal⁷¹, sin embargo, es importante señalar que la Secretaria de Hacienda, no solo tiene atribuciones en materia fiscal sino en otros ramos de la actividad financiera del país, pero por ser la materia tributaria la de importancia para el presente trabajo se hará mención solo a ella:

- Fracción III. Deberá estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Distrito Federal.
- Fracción IX. Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales.
- Fracción XI. Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- Fracción XII. Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera.
- Fracción XIII. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales.
- Fracción XVIII. Formular la Cuenta Anual de la Hacienda Pública Federal.

⁷⁰ Reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, 2009, artículo 1, p. 1 en ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion04/RISHCP.pdf.

⁷¹ Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Isef, 2009, artículo 31, p.p.13 y 14.

En cuanto al segundo órgano con que cuenta el Estado para el control, administración y vigilancia de todo aquello que comprende la materia fiscal se encuentra el Servicio de Administración Tributaria que de acuerdo con los artículos 1 y 2 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria⁷². Esta Institución, es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con carácter de autoridad fiscal, tiene como responsabilidad la aplicación de las leyes fiscales y aduaneras, además de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con dichas leyes, debe también facilitar e incentivar el cumplimiento de las mismas, además de proporcionar la información necesaria para el diseño y evaluación de la política tributaria. Tiene como atribuciones de acuerdo con el artículo 7 de la referida Ley las siguientes:

- I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios.
- II. Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera.
- III. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales.
- IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal.
- V. Ejercer aquéllas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria.

⁷² Ley del Servicio de Administración Tributaria Isef, 2009, artículos 1 y 2, p.1.

- VI. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera.
- VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones.
- VIII. Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia.
- IX. Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con las cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, la información y documentación que sea objeto de la solicitud.
- X. Fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal en las materias fiscal y aduanera.
- XI. Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo.
- XII. Allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales.

- XIII. Proponer, para aprobación superior, la política de administración tributaria y aduanera, y ejecutar las acciones para su aplicación.
- XIV. Diseñar, administrar y operar la base de datos para el sistema de información fiscal y aduanera.
- XV. Contribuir con datos oportunos, ciertos y verificables al diseño de la política tributaria.
- XVI. Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan.
- XVII. Emitir los marbetes y los precintos que los contribuyentes deban utilizar cuando las leyes fiscales los obliguen.
- XVIII. Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

Cabe señalar que dichas atribuciones y en especial las contenidas en las fracciones I, III, IV, VI, VIII, XIII y XVI, serán de importancia para el presente trabajo, ya que facultan a dicha Secretaria para ser la encargada de la realización de las acciones tendientes a la vigilancia y control de la materia tributaria en nuestro país.

Estos órganos de la Administración Pública serán los encargados de la aplicación de las disposiciones fiscales, de la exigibilidad de los mismos, así como de su control y vigilancia, de acuerdo al ámbito de su respectiva competencia, con la finalidad de recaudar los recursos necesarios para la satisfacción del gasto público.

Ahora bien, la impartición de justicia en materia fiscal le corresponde a nivel Federal al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y en el ámbito local a los Tribunales de lo Contencioso Administrativo que correspondan a cada Entidad Federativa (en el caso de aquellas que cuenten con uno) y del Distrito Federal.

El Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa podrá conocer de acuerdo con el artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa⁷³ de los juicios que sean promovidos en contra de las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos, siendo de importancia para el presente trabajo las siguientes fracciones:

- I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.
- II. Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.
- IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.
- VIII. Las que se funden en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México, o cuando

⁷³ Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2009, artículo 14, p. 5 en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOTFJFA.pdf>.

el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se haya aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos.

- XIV. Las que se configuren por negativa ficta en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo o las disposiciones aplicables o, en su defecto, en el plazo de tres meses, así como las que nieguen la expedición de la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rija a dichas materias. No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior en todos aquellos casos en los que se pudiere afectar el derecho de un tercero, reconocido en un registro o anotación ante autoridad administrativa.

Por último, los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, que a manera de ejemplo, en el Caso del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, con fundamento en el artículo 31 de la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal⁷⁴ que señala que las Salas de dicho tribunal, de conformidad con las siguientes fracciones, tendrán facultad para conocer de:

- III. Los juicios en contra de las resoluciones definitivas dictas por la Administración Pública del Distrito Federal en las que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije ésta en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación, nieguen la devolución de un ingreso

⁷⁴ Ley Orgánica del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, 2009, artículo 31, p. 5 en <http://www.tcadf.gob.mx/transparencia/gaceta.pdf>.

indebidamente percibido o cualesquiera otras que causen agravio en materia fiscal.

- V. De los juicios en contra de resoluciones negativas ficta en materia fiscal.
- IX. De los juicios que promuevan las autoridades para que sean nulificadas las resoluciones fiscales favorables a las personas físicas o morales y que causen una lesión a la Hacienda Pública del Distrito Federal.

La diferencia con las atribuciones del Tribunal Federal es que en el Tribunal de lo Contencioso Administrativo se trata de resoluciones que lesionen o afecten a la Hacienda Pública del mismo, de igual forma sucede con los Tribunales de lo Contencioso Administrativo que correspondan a cada Estado de la República.

Por tanto, el ámbito material de aplicación de la norma tributaria es aquel que se refiere a todo lo relacionado con la materia tributaria, desde el contenido de las disposiciones fiscales, pasando por los organismos que se encargan de la aplicación de las normas de carácter tributario, así como de la vigilancia, control y administración de los recursos que se recauden, hasta llegar a los Tribunales encargados de impartir justicia en materia tributaria en todos los niveles de gobierno, con la finalidad de contar con un sistema impositivo mexicano que permita obtener lo necesario al Estado para cumplir con sus fines y sus obligaciones. En este sentido una reforma importante es la que sufrió el artículo 15 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que lo faculta para conocer sobre los juicios que se promuevan en contra de las resoluciones definitivas por las que se impongan sanciones administrativas a los servidores públicos, así como contra las que decidan los recursos administrativos

previstos en la Ley Federal de Responsabilidad Administrativa de los Servidores Públicos, sin embargo, consideramos que dicha reforma solo cubre la falta de legislación, ya que como se desprende en el dictamen emitido por la Cámara de Senadores con fecha trece de diciembre de dos mil siete, que debido a la reforma de la fracción XXIX-H del artículo 73 Constitucional, por la cual, además de dotar al Congreso de la Unión con la facultad de expedir leyes que instituyan Tribunales de lo Contencioso Administrativo, dichos tribunales conocerán de las sanciones que se les impongan a los servidores públicos, por lo cual y con la finalidad de dar debido cumplimiento a lo señalado en el artículo segundo transitorio de dicha Ley, es que consideran necesario el reformar el artículo 15 de la Ley del Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con la finalidad de armonizar dichos precepto, pero por el contrario consideramos que dicha reforma no es más que una forma de cubrir la falta de atención que se le ha dado a la Reforma de dicha Ley, además de que al dotar al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa con la facultad de conocer de los juicios que se promuevan en contra de las resoluciones que impongan a los servidores públicos sanciones, así como de los recursos administrativos que recaigan sobre ellos, solo aumenta la carga de trabajo de dicho Tribunal, ya que al aumentar su ámbito material de aplicación vuelve la impartición de justicia menos pronta y expedita, vulnerando una de las finalidades por la cual se creó dicho Tribunal, que es la de brindar una mejor y más rápida impartición de justicia.

1.2.4.1.3 TEMPORAL.

En cuanto al ámbito temporal de aplicación de la norma tributaria, dichas normas nacen a la vida jurídica y dejan de ser vigentes en una fecha determinada, convirtiéndose así, el aspecto temporal, en el elemento fundamental para llevar a cabo una debida aplicación de la ley tributaria.

Al abordar este tema es preciso hablar de tres aspectos los cuales son: el comienzo de la vigencia de las normas tributarias, el cese de la vigencia de las mismas y los problemas de retroactividad.

En cuanto al inicio de vigencia de las normas, la doctrina señala la existencia de un sistema denominado *vacatio legis*, el sistema sucesivo y el sistema simultáneo. El primero de ellos señala Gonzales García que la norma "...entra en vigor no de forma inmediata una vez que se ha publicado sino a partir de una fecha cierta en todo el territorio nacional."⁷⁵, es así que la ley que entrará en vigor goza de un periodo existente entre el momento de su publicación y la entrada en vigor de la misma, en este caso el Código Civil Federal en su artículo 3 primer párrafo, encierra dicho sistema al señalar que "Las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, obligan y surten sus efectos tres días después de su publicación en el Periódico Oficial."⁷⁶, es así que tratándose de cualquier disposición que sea de observancia general su inicio de vigencia será a los tres días de haber sido publicada en el Diario Oficial.

⁷⁵ GONZALEZ, García, Alvarado Esquivel, *Op.cit.*, p. 162.

⁷⁶ Código Civil Federal, *Op. cit.*, artículo 3, p.2.

Por lo que respecta al sistema sucesivo es aquel que determina que la entrada en vigor de una ley demorará un día más cada vez que nos alejemos de una cierta cantidad de kilómetros del lugar donde se ha publicado dicha norma, este sistema está contemplado en el artículo 3 segundo párrafo del Código Civil Federal al expresar que “En los lugares distintos del en que se publique el Periódico Oficial, para que las leyes, reglamentos, etc., se reputen publicados y sean obligatorios, se necesita que además del plazo que fija el párrafo anterior, transcurra un día más por cada cuarenta kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad.”⁷⁷, y es así que por cada 40 kilómetros que nos alejemos del lugar de publicación de la norma se demorará un días más la entrada en vigor de la misma, sin embargo y debido a los avances tecnológicos este sistema de alguna forma ha sido superado, ya que no es necesario esperar todo ese tiempo para que en un lugar que se encuentre a 40 kilómetros de distancia o más, puedan tener conocimiento de la ley los habitantes de dicho lugar, ya que esto ahora puede realizarse por medios electrónicos como lo es el internet a través de los portales de las distintas dependencias del gobierno federal como de los gobiernos locales.

El tercer mecanismo es el denominado sistema simultáneo y es aquel en que la ley inicia su vigencia en el mismo momento en que es publicada; al respecto, Leonel Pereznieto⁷⁸ considera que “Hay entrada en vigor simultanea cuando así lo fije la propia ley.” por lo tanto, la ley inicia su vigencia en el mismo momento en que fue publicada, siempre y cuando la propia ley lo especifique.

⁷⁷ Código Civil Federal, *Op. cit.*, artículo 3, p.2.

⁷⁸ PEREZNIETO, Castro Leonel, *Introducción al Estudio del Derecho*, Colección Textos Jurídicos Universitarios, 4ª ed., Ed. Oxford University Press, México, 2002, p. 308.

Se han expuesto los criterios que deben seguir las normas o disposiciones de observancia general y en específico el caso de las normas civiles, sin embargo, las normas tributarias cuentan con sus propias disposiciones a este respecto contenidas en el Código Fiscal de la Federación, ya que una ley o disposición fiscal comenzara su vigencia de acuerdo con el artículo 7 de dicho ordenamiento cuando “Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.”⁷⁹, por lo cual toda disposición de carácter fiscal iniciará su vigencia al día siguiente de que hayan sido publicadas en el Diario Oficial de la Federación, con la excepción de aquellas en las que se establezca una fecha posterior. Debido a la existencia de esta disposición es que no se puede aplicar de manera supletoria las disposiciones del orden común ya que cuando se presente alguna duda o laguna en cuanto a la entrada en vigencia de las normas tributarias, esta quedará resuelta con la aplicación de dicho numeral.

Por lo que respecta a la duración de las mismas no existe precepto legal en específico que nos señale cual será el periodo por el cual estarán vigentes, sin embargo señala Cazorla Prieto que “La duración de la vigencia de la norma tributaria depende de lo que disponga la ley que regule el tributo de que se trate.”⁸⁰, aunque por lo general las normas tributarias son creadas con una duración indefinida, existen también otras con una duración temporal, claro ejemplo de ello es la Ley de Ingresos cuyo periodo de vigencia es anual.

⁷⁹ Código Fiscal de la Federación, *Op. cit.*, artículo 7, p. 5.

⁸⁰ CAZORLA, Prieto Luis María, *Op. cit.*, p. 148.

Otro aspecto a tratar es el referente al cese o terminación de la vigencia de la norma tributaria, la cual puede ocurrir ya sea por caducidad, en el caso de las leyes de duración temporal; por derogación, ya sea expresa o tácita, en el caso de leyes de duración indefinida; o bien, por ser declara inconstitucional.

La vigencia de la ley tributaria termina por caducidad señala Ortega Maldonado cuando “El transcurso del tiempo prefijado en la propia norma tributaria determina la terminación de su vigencia, dejando de producir efectos jurídicos.”⁸¹, siendo de esta manera que con el simple transcurso del plazo o tiempo fijado por la ley es que deja de ser vigente la norma fiscal cuya vigencia es de carácter temporal.

Las normas de vigencia indefinida terminan mediante la figura de la derogación o bien abrogación, menciona Trinidad García que “...abrogar significa quitar su fuerza a la ley en todas sus partes... y derogar es abolir la ley solo en alguno de sus preceptos.”⁸², por lo que respecta a la ultima, puede ser expresa o tácita.

Por su parte De Pina señala que “abrogar es privar totalmente de vigencia una ley o código... y derogar es la privación parcial de la vigencia de una ley...”⁸³, por lo cual, podemos entender que abrogar es quitar de forma total la vigencia y por ende la fuerza de una ley; y que, derogar es privar de manera parcial la vigencia de una ley, pero solo en alguno de sus preceptos o partes.

⁸¹ ORTEGA, Maldonado Juan Manuel, *Op. cit.*, p. 306.

⁸² GARCÍA, Trinidad, *Apuntes de Introducción al Estudio del Derecho*, 28ª ed., Porrúa, México, 1986, p.110.

⁸³ DE PINA, Vara Rafael, *Diccionario de Derecho*, 3ª ed., Ed. Porrúa, México, 1973, p.p. 16 y 150.

La derogación tácita señala Pérez Royo que es aquella que "...se produce cuando el contenido de una norma resulta incompatible con los preceptos de otra posterior."⁸⁴, al momento de dictarse una norma y que no tenga concordancia con la anterior es en ese momento en que pierde su vigencia la norma posterior.

Otra definición es la que nos da González Ortega que señala que "... la derogación tácita se manifiesta cuando el contenido de una norma posterior resulta incompatible con lo dictado por una anterior, surtiendo sus plenos efectos jurídicos la de más reciente creación."⁸⁵, la norma de más reciente creación será la que tenga la facultad de surtir efectos jurídicos en el tiempo y lugar en que se encuentre rigiendo.

Por lo cual la derogación tácita se da cuando se crea una norma, en este caso tributaria, y su contenido es incompatible con otra de creación y vigencia anterior a la de más reciente creación, dándole a esta última la facultad para que surta de manera plena los efectos jurídicos que contenga y a la anterior, da por concluida su vigencia.

En cuanto a la derogación expresa, se ubica por lo general en las disposiciones transitorias, en la que se señalará cual es la parte o partes de la norma que quedarán sin efecto a la entrada en vigor de la nueva ley, Pérez Royo señala que "La derogación Expresa presenta mayores garantías desde el punto de vista de la seguridad jurídica, al eximir al intérprete de la aplicación de los anteriores criterios o reglas"⁸⁶, permitiendo de esta forma conocer de manera

⁸⁴ PÉREZ, Royo Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, 11ª ed., Madrid, Civitas, 2001, p. 77.

⁸⁵ GONZALEZ, García, *Op. cit.*, p. 83.

⁸⁶ PÉREZ, Royo Fernando, *Op. cit.*, p. 77.

precisa que parte de la norma tributaria quedará sin vigencia y por tanto sin posibilidad de surtir los efectos jurídicos que ella contenga.

El Código Civil Federal en su artículo 9 señala que “La ley sólo queda abrogada o derogada por otra posterior que así lo declare expresamente o que contenga disposiciones total o parcialmente incompatibles con la ley anterior.”, observando dicho precepto, es que en la primera parte del mismo, encontramos lo que en doctrina se llama derogación expresa, y en la segunda parte, lo que se denomina derogación tácita, y aplicando en forma supletoria dicho precepto, es que se encuentra el sustento de la derogación de las disposiciones de carácter fiscal que da fin a la vigencia de las mismas.

Es importante destacar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversos criterios en cuanto a la derogación y abrogación de las normas, de los que podemos resaltar que en el caso de los reglamentos cuando se abroga la ley que reglamentan, la consecuencia jurídica será que no deberán de ser aplicados ya que como son accesorios estos deberán seguir la suerte de lo principal, de tal suerte que la vigencia de los reglamentos estará supeditada a la vigencia de la ley que se desprendan.

Asimismo, solo quien tuvo la facultad de crear una ley tiene el poder de abrogarla o derogarla, siendo el Poder Legislativo quien tendrá la facultad de derogar o abrogar cualquier disposición, exceptuando en este caso al Poder Ejecutivo de dicha facultad y cuando esto sucede el Congreso de la Unión es el órgano encargado de su derogación, lo cual se logra en el momento en el que éste mismo Congreso expide otra ley que deja sin efectos a la anterior con fundamento

en la Jurisprudencia LEYES TRIBUTARIAS. CESACIÓN DE SUS EFECTOS.⁸⁷, es fundamental que las disposiciones que contengan la vigencia y abrogación o derogación de una ley sean dictadas por el Poder Legislativo que en nuestro régimen político, será el encargado de crear las leyes que rigen en el territorio Nacional.

La terminación por declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria, tiene como consecuencia no solo la protección al particular y a la colectividad, según sea el caso, de los efectos que sean violatorios de garantías individuales o derechos que tenga a su favor el particular o la colectividad, sino también, es considerada una de las formas en que puede terminar la vigencia de las normas tributarias.

Para llevar a cabo la declaratoria de inconstitucionalidad se puede solicitar mediante tres procedimientos, ya sea por medio de un Juicio de Amparo, por el cual se declara que la norma que se esté impugnando es contraria a la Constitución Federal y por tanto afecta a la esfera jurídica del particular, dando como resultado que la ejecutoria que se dicte solo afecte al quejoso, esto lo reafirma el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia AMPARO CONTRA LEYES FISCALES. OBLIGA A LAS AUTORIDADES RESPONSABLES APLICADORAS A DEVOLVER LAS CANTIDADES ENTERADAS al disponer que "...cuando se otorga el amparo contra una norma fiscal, el efecto de la sentencia será que dicha disposición no se

⁸⁷ Ius 2009, Op. cit., registro 205,695.

aplique al particular...”⁸⁸, por lo tanto, pierde vigencia la disposición que se esté impugnando.

Asimismo, puede solicitarse mediante una controversia constitucional que con fundamento en el artículo 105 fracción I de la Constitución Federal, será la Suprema Corte de Justicia la encargada de conocer dichas controversias, en los términos que señale la ley reglamentaria de dicho precepto; o bien, una acción de inconstitucionalidad, la cual resuelve la posible contradicción entre una norma de carácter general y la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, facultando de la misma manera, que en la acción de inconstitucionalidad, a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para conocer de dichos asuntos; derivado de la realización de estas dos últimas acciones, es que se tiene por consecuencia la declaración de invalidez de las normas tributarias, sin embargo, y a diferencia de un Juicio de Amparo, es que dichas declaraciones tiene efectos generales, y por tanto, benefician no solo a quienes lo promuevan (como es el caso del Juicio de Amparo) sino a todos los que sean afectados por la norma. A manera de ejemplo, en la Constitución Española, señala Martín Queralt que “... hay que entender que la declaración de inconstitucionalidad de una ley determinará que solo subsistirá la vigencia de la ley en la parte no afectada por la inconstitucionalidad. De ahí que la inconstitucionalidad constituya también una forma de cese de vigencia de las leyes...”⁸⁹ de lo cual podemos destacar que solo cesará la vigencia de la ley en las parte o partes que causen agravio al particular o

⁸⁸ Ius 2009, *Op. cit.*, registro 179,675.

⁸⁹ QUERALT, Juan Martín, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, 1997, p. 211.

a la colectividad, por lo cual, las demás partes o preceptos que la conformen no cesará la vigencia de los mismos.

Por último, otro aspecto relacionado con el ámbito temporal de aplicación de la norma tributaria es el caso de la retroactividad.

Retroactividad según el Diccionario de la Lengua Española es cualidad de retroactivo y a su vez este mismo Diccionario señala que retroactivo proviene del latín *retroactum*, hacer retroceder, y se entiende como “Que obra o tiene fuerza sobre el pasado”⁹⁰, la retroactividad permite que una ley tenga fuerza o produzca efectos sobre hechos o actos del pasado.

Asimismo, De Pina señala que retroactividad es la “Eficacia excepcionalmente reconocida a la ley en virtud de la cual puede afectar a hechos, actos o situaciones jurídicas ocurridos o creados con anterioridad al momento de la iniciación de su vigencia”⁹¹, es aquella figura que permite que las leyes o disposiciones puedan surtir sus efectos o generar consecuencias de derecho, sobre actos o hechos que han acontecido antes de la entrada en vigor de la nueva ley o disposición de que se trate.

Pérez Royo considera que la retroactividad “...supone siempre un menoscabo de la garantía de seguridad jurídica y que, en consecuencia, incluso en aquellos casos en que el legislador decide pasar por encima de dicha garantía, ordenando la retroactividad de una determinada norma, ha de hacerlo, no de manera arbitraria, sino por imperativo de otros valores de justicia...”⁹², por lo que

⁹⁰ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Diccionario de la Lengua Española, 22ª ed., 2001, en http://buscon.rae.es/drael/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=retroactivo.

⁹¹ DE PINA, Vara Rafael, *Op. cit.*, p. 299.

⁹² PÉREZ, Royo Fernando, *Op.cit.*, p. 79.

siempre que se señala la retroactividad de una norma es importante reconocer y expresar claramente que se aplica dicho principio ya que así lo obligan otros valores de justicia que beneficien a la colectividad.

La retroactividad, siguiendo a Cazorla, puede ser auténtica o de grado máximo e impropia o de grado medio, la primera se produce cuando "... la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley y ya consumadas..."⁹³; y la segunda, se produce cuando "... la ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas..."⁹⁴, de esta forma podemos diferenciar que se le llama retroactividad auténtica, cuando la ley incide sobre hechos ya consumados y que se produjeron con anterioridad a la ley de que se trate, y retroactividad impropia, cuando lo hechos o situaciones jurídicas sean actuales y los cuales no han concluido.

Sin embargo, por lo que respecta a la materia tributaria existen diversos criterios sobre si las disposiciones fiscales tienen o no carácter retroactivo, en este sentido Cazorla Prieto, Martín Queralt, Pérez Royo, entre otros autores españoles, consideran que en el sistema jurídico Español, no existe limitante alguna ni en la legislación ordinaria ni en la legislación en materia fiscal, que prohíban la retroactividad de las normas tributarias y que por tanto dichas normas son admitidas por la Constitución Española, sin embargo, serán retroactivas cuando transgredan fundamentalmente los principios consagrados en la Constitución Española de seguridad jurídica y capacidad económica; asimismo, cuando se trate de leyes reguladoras de infracciones y sanciones, no se podrán aplicar

⁹³ CAZORLA, Prieto Luis María, *Op. cit.*, p. 151.

⁹⁴ *Idem.*

retroactivamente; por lo que respecta a las normas de carácter procesal, se consideran retroactivas ya que pueden ser aplicables a partir del momento de su entrada en vigor ha hechos producidos con anterioridad, sin que esto sea una afectación al particular. En este sentido, surge otro fenómeno el cual se conoce como la Ultraactividad de las normas , siguiendo a Pérez Royo⁹⁵ sucede cuando éstas se aplican a situaciones existentes con posterioridad a la derogación de las mismas, a la cual se le llama ultraactividad en sentido propio; asimismo, existe la ultraactividad impropia que es aquella que se relaciona con situaciones originadas bajo la vigencia de una norma pero que se prolongan con posterioridad a su derogación, esto ocurre en el caso de las normas de carácter transitorio, por ejemplo, en la Reforma que sufrió el Código Fiscal de la Federación por la cual se derogó el Título Sexto del mismo, en el artículo cuarto transitorio, se señala que tratándose de los juicios que se encuentren en trámite o abiertos ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al momento de entrar en vigor la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo, continuarán tramitándose y hasta su total resolución conforme a las disposiciones legales vigentes al momento de presentación de la demanda, por tanto, estamos hablando de un claro caso de ultraactividad de la norma tributaria.

En México, la garantía de retroactividad en la Constitución Federal está contenida en el artículo 14, la cual señala que “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”⁹⁶, de esta forma es que constitucionalmente nadie puede ser sujeto de una ley que sea retroactiva, salvo

⁹⁵ Cfr. PÉREZ, Royo Fernando, *Op. cit.*, p. 81.

⁹⁶ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *Op. cit.*, artículo 14, p.9.

aquellas en las que la propia ley o el legislador les den ese carácter por ser conveniente a los intereses de la colectividad.

Aplicar una ley retroactivamente de cualquier naturaleza, está prohibido cuando se emite en perjuicio de persona alguna, pero como menciona Ortega Maldonado que "...si una norma jurídica tributaria se publica y afecta positiva o favorablemente a alguien, debe aplicarse."⁹⁷, esto es producto de una interpretación contrario sensu de lo dispuesto por el párrafo primero del artículo 14 de la Constitución Federal, por lo cual las normas tributarias pueden retrotraer sus efectos a fechas anteriores. En este mismo sentido, González García considera que puede presentarse la retroactividad en las normas tributarias, ya que como claramente se menciona en el mandato contenido en nuestra Carta Magna "... no veda la retroactividad en el Derecho patrio de forma absoluta cuando prevé la posibilidad de aplicar las leyes hacia el pasado siempre que con ello se produzca un beneficio para el contribuyente."⁹⁸, se permite la aplicación retroactiva de las normas tributarias, siempre y cuando le concedan un beneficio al contribuyente, siempre y cuando dichas disposiciones sean creadas y aplicadas respetando primordialmente la garantía de seguridad jurídica contenida en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Federal, así como los demás principios contenidos en la misma.

Una vez expuestos los argumentos tanto de doctrinarios mexicanos como españoles, podemos señalar que derivado de la nula existencia de alguna disposición que prohíba la aplicación retroactiva de las normas tributarias, estas

⁹⁷ ORTEGA, Maldonado Juan Manuel, *Op. cit.*, p. 302.

⁹⁸ GONZALEZ, García, Alvarado Esquivel, *Op. cit.*, p.p. 84 y 85.

pueden ser aplicadas a hechos o situaciones jurídicas ocurridas en el pasado siempre y cuando no afecten los principios consagrados en la Constitución y que den un beneficio al particular.

Cabe aclarar que por lo que respecta a las normas de infracciones y sanciones, a diferencia de lo señalado en el sistema jurídico español, estas pueden ser aplicadas de forma retroactiva siempre y cuando beneficien al contribuyente de conformidad con el criterio de la Suprema Corte de Justicia contenido en la Jurisprudencia MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR⁹⁹.

Por lo que respecta a las leyes de carácter procesal, estas no son consideradas por lo general retroactivas, encontrando fundamento dicha aseveración en la Jurisprudencia RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES PROCESALES. NO EXISTE POR REGLA GENERAL¹⁰⁰; y en el caso de las normas tributarias de carácter procesal, el segundo párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación señala que "...Dichas contribuciones se determinaran conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad"¹⁰¹, lo que permite saber que solo las normas vigentes en el momento en que se causa la contribución serán las que le den sustento a la misma, pero que en tratándose de los procedimientos que sean aplicables para el cobro y control de las mismas, se podrá aplicar las normas tributarias que se

⁹⁹ Ius 2009, *Op. cit.*, registro 196, 642.

¹⁰⁰ Ius 2009, *Op. cit.*, registro 195,906.

¹⁰¹ Código Fiscal de la Federación, *Op. cit.*, artículo 6, p. 4.

expidan con posterioridad al momento de causación, por lo tanto las normas procesales en materia tributaria, no tendrán efecto retroactivo.

Otro problema que se plantea es el de si la prohibición contenida en el artículo 14 Constitucional se refiere solo a la creación o bien solo a la aplicación retroactiva de alguna ley, sin embargo, dicha prohibición se refiere tanto al momento de creación de la norma, así como de su aplicación, ya que como menciona la Jurisprudencia GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD. CONSTRIÑE AL ORGANO LEGISLATIVO A NO EXPEDIR LEYES QUE EN SI MISMAS RESULTEN RETROACTIVAS, Y A LAS DEMAS AUTORIDADES A NO APLICARLAS RETROACTIVAMENTE, que en la parte que nos ocupa señala “Conforme al criterio actual adoptado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sobre la interpretación del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que consagra la garantía de irretroactividad, ésta protege al gobernado tanto de la propia ley, desde el inicio de su vigencia, como de su aplicación, al constreñir al órgano legislativo a no expedir leyes que en sí mismas resulten retroactivas, y a las demás autoridades a que no las apliquen retroactivamente”¹⁰², por tanto el legislador encargado de crear las normas de carácter tributario y la autoridad encargada de su aplicación, deberán observar que en sus momentos respectivos, no creen ni apliquen disposiciones que afecten al particular, ni que vayan en contra de los principios constitucionales.

Por tanto podemos afirmar que para llevar a cabo una aplicación adecuada de las leyes tributarias es necesario conocer cuál es el ámbito temporal de

¹⁰² Ius 2009, *Op. cit.*, registro 183,287.

aplicación de las misas, es necesario saber en qué momento inician su vigencia, así como cuando es que terminan, siendo importante saber esto ya que nos permitirá resolver los conflictos de retroactividad que pudieran presentarse, en México en materia tributaria está permitida la aplicación retroactiva de las leyes fiscales, siempre y cuando se respeten los principios consagrados en la Constitución Federal y otorguen un beneficio al contribuyente, lo que es entendible ya que de lo contrario se estaría en primer lugar afectando al particular en su esfera de derechos, de igual forma el Estado no podría ejercer sus facultades de revisión sobre hechos o situaciones ocurridas en el pasado ya que la legislación vigente no podría ser aplicada a situaciones ocurridas con anterioridad.

1.2.5 SUJETO PASIVO DE LA RELACIÓN.

En la relación jurídico tributaria encontramos como elementos esenciales a los sujetos de la misma, los cuales dan vida a dicha relación, así como a la obligación tributaria contenida en el hecho generador de la ley fiscal; por lo cual corresponde en este apartado el estudio del primero de ellos: el sujeto pasivo.

La calidad de sujeto pasivo solo la tienen los gobernados, y de manera excepcional los entes públicos, siempre y cuando de forma expresa lo indique la legislación mexicana, lo anterior lo fundamenta el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, expresando que cuando las leyes tributarias lo dispongan, el gobierno federal estará obligado al pago de contribuciones.

Tanto la Constitución Federal, en su artículo 31 fracción IV, como en el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 1, señalan, aunque no de manera

expresa, que las personas físicas, las personas morales y el propio Estado, tendrán el carácter de sujetos pasivos.

El sujeto pasivo en palabras de Sainz de Bujanda es "...el deudor de la obligación tributaria, es decir, el sujeto que ha de realizar la prestación tributaria a favor del ente público acreedor."¹⁰³, es el particular encargado de cumplir con la obligación tributaria a favor del Estado.

Narciso Sánchez considera que el sujeto pasivo es el deudor que "... en su esencia se trata de la persona física y moral privada o pública, cuya situación coincide con el hecho generador de la contribución, y por lo mismo está obligada a aportar una parte de sus ingresos o riqueza para cubrir el gasto público"¹⁰⁴; se trata de una persona física o moral, de naturaleza pública o privada, a quien se le considera el deudor de la obligación tributaria, cuya obligación es aportar una parte de su riqueza para el gasto público.

Por tanto, podemos entender que el sujeto pasivo, en sentido estricto, es el deudor en la relación jurídico tributaria, es la persona física o persona moral, que es determinada por ley y no en un convenio, que al realizar ciertos actos, estos encuadran en el supuesto del hecho imponible del tributo, obligándose a enterar una parte de su riqueza a favor del Estado para contribuir al gasto público.

Otros autores consideran que se puede distinguir entre el sujeto pasivo de la potestad tributaria y el sujeto pasivo de la obligación tributaria. González García

¹⁰³ SAINZ, De Bujanda Fernando, *Op. cit.*, p. 218.

¹⁰⁴ SÁNCHEZ, Gómez Narciso, *Op. cit.*, p. 373.

considera que el sujeto pasivo de la potestad tributaria es "... un término más amplio que el de sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya que el tributo,... genera diversas prestaciones, materiales o formales, a cargo no solo del sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino también en cabeza de otros sujetos diferentes a éste, produciendo que estos sujetos se constituyan en sujetos pasivos de esas prestaciones."¹⁰⁵, se trata de otros sujetos considerados también pasivos, que se encargan de cumplir con las obligaciones que se desprenden de la obligación principal, son sujetos que no realizan el supuesto del hecho imponible, pero que de alguna forma deben cumplir con dichas obligaciones, por lo cual, se considera sujeto pasivo de la potestad tributaria tanto al sujeto pasivo encargado del pago de la contribución, como a los sujetos pasivos encargados del cumplimiento de la o las obligaciones que se desprendan de dicha contribución.

Por lo que respecta al sujeto pasivo de la obligación tributaria, este mismo autor considera que el sujeto pasivo de la obligación tributaria o como también lo llama contribuyente es "...la persona física o moral a quien la ley impone la deuda tributaria derivada de la realización del hecho imponible."¹⁰⁶, de esta manera al hablar del sujeto pasivo de la obligación tributaria, se trata del sujeto que realiza el hecho imponible. Asimismo, Rodríguez Lobato considera que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es "... la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal."¹⁰⁷, el sujeto pasivo debe ser

¹⁰⁵ GONZALEZ, García, *Op. cit.*, 2005, p. 194.

¹⁰⁶ *Idem.*

¹⁰⁷ RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, *Op. cit.*, p.p. 114 y 115.

determinado por ley, con la finalidad de cumplir con la prestación a favor del Estado, en esta definición se habla de una deuda propia o de un tercero, de igual forma de una obligación sustantiva o formal, ya que dentro de la relación jurídico tributaria no solo existe la obligación de pagar la contribución sino de cumplir con todos aquellos actos que dicta el fisco cuya finalidad es asegurar el cumplimiento de la obligación fiscal principal, que es el pago de la contribución, lo que da como resultado la existencia de diversos sujetos pasivos.

Ahora bien, podemos distinguir entre el sujeto pasivo personal o directo, también llamado contribuyente y otros sujetos distintos al sujeto pasivo personal o directo.

Para Doricela Mabarak Cerecedo los sujetos pasivos con responsabilidad directa son "... los que realizan las situaciones jurídicas o de hecho que dan lugar a que nazca la obligación fiscal."¹⁰⁸, se trata de particulares que de forma personal, realizan el hecho imponible de la obligación tributaria.

También Héctor B. Villegas se refiere al contribuyente al expresar que "...es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por si mismo... es un deudor a título propio."¹⁰⁹, es el sujeto a quien el legislador al momento de crear la norma tributaria considera que será el responsable del pago de la contribución y por tanto será un deudor a título propio, nadie más que él podrá cumplir con la obligación tributaria.

¹⁰⁸ MABARAK, Cerecedo Doricela, *Derecho Financiero Público*, 3ª ed., Ed. Mc Graw Hill, México, 2007, p. 176.

¹⁰⁹ VILLEGAS, Héctor B., *Op. cit.*, p. 246.

Por lo tanto, el sujeto pasivo principal o contribuyente, es aquel que de forma personal realiza el supuesto contenido en el hecho imponible y que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria y solo él deberá cumplir con dicha obligación.

Un caso especial son los sujetos pasivos sin personalidad jurídica, se ha discutido por largo tiempo entre los doctrinarios si estas entidades son o no sujetos pasivos en materia tributaria, al respecto existen diversas posturas y tomando como base a Juan Manuel Ortega Maldonado¹¹⁰ y a González García¹¹¹, se han formulado las siguientes posturas:

1. Se trata de aquellos doctrinarios que consideran posible la existencia de un sujeto pasivo tributario sin personalidad jurídica siempre y cuando la ley tributaria así lo señale, por tanto, solo existen cuando así lo disponga la ley.
2. La segunda, es aquella que considera que no existen los sujetos pasivos tributarios sin personalidad jurídica, esta teoría es la de mayor relevancia entre los doctrinarios mexicanos.
3. Por último, surge una tercera corriente que admite la existencia de sujetos pasivos tributarios sin personalidad jurídica siempre y cuando cumplan con los requisitos y límites que en su caso señale la ley tributaria, en éste caso estamos hablando de la teoría moderna.

¹¹⁰ Cfr. ORTEGA, Maldonado Juan Manuel, *Op. cit.*, p. 339.

¹¹¹ cfr. GONZALEZ, García, *Op. cit.*, p.p. 217 y 218.

Y para que dicha cualidad les sea reconocida e independientemente de que en otras ramas del derecho no se les reconozca personalidad jurídica, será necesario que dicha entidad tenga autonomía patrimonial, que en palabras de González García y Torres Espinosa “La autonomía patrimonial ha de entenderse en el sentido de que la entidad en cuestión, pese a no tener personalidad jurídica, dispone de un fondo de bienes y derechos sobre los que puedan realizarse, en su caso, los derechos de terceros.”¹¹², asimismo, es fundamental que cuente con una autonomía suficiente en su organización, sobre estos mismos bienes que le son dados a dicha entidad para el cumplimiento de sus funciones, sin importar que estos sean propiedad de las personas que lo integran.

En nuestra legislación, en Códigos Fiscales anteriores a la reforma de 1981, se reconocía a estas unidades económicas como sujetos pasivos tributarios, sin embargo, en la actualidad el Código Fiscal de la Federación no menciona a estas unidades económicas como sujetos pasivos tributarios, pero la Ley del Impuesto Sobre la Renta considera al Fideicomiso y la sucesión como causantes de dicho impuesto y por tanto sujetos pasivos tributarios que sin tener personalidad jurídica se convierten en sujetos obligados a cumplir con la obligación tributaria.

Por tanto, se podrá considerar como sujetos pasivos sin personalidad jurídica a aquellas unidades económicas que cuenten con autonomía tanto patrimonial como organizacional, actuando ante todo como elemento personal que da origen al hecho imponible de la relación jurídico tributaria, sin importar que no cuente con personalidad jurídica propia.

¹¹² GONZALEZ, García, *Op. cit.*, p. 218.

Se ha mencionado la existencia de diversos sujetos que no son sujetos pasivos principales o directos, se trata de aquellos señalados por la ley quienes cumplen con la obligación, convirtiéndose estos en el sujeto pagador del tributo, resultando obligados por diversos mecanismos, de entre los cuales podemos destacar la figura de la traslación y asunción voluntaria de la deuda.

La traslación en palabras de Ortega Maldonado consiste en "...que la ley tributaria confiera al sujeto pasivo que ha satisfecho el tributo, el derecho a reclamar el reembolso de la suma pagada a otra persona, que es ajena a la relación tributaria, pero que se encuentra con el hecho imponible o con la persona que lo realiza, en algún tipo de relación que el ordenamiento reputa adecuado para que provoque la traslación de la carga impositiva"¹¹³, de esta forma estamos hablando de dos sujetos distintos el primero que es el sujeto que realiza el hecho generador al cual podemos llamar sujeto pasivo o contribuyente de derecho; y el segundo sujeto es aquel en quien incide el tributo derivado de la traslación del mismo, a quien denominamos sujeto pagador o contribuyente de hecho, resultando que el sujeto de importancia en la relación jurídico tributaria en este caso será el sujeto pasivo o contribuyente de derecho.

El siguiente mecanismo es por medio de la asunción voluntaria de la deuda y siguiendo lo señalado por Ortega Maldonado¹¹⁴ y Sainz de Bujanda¹¹⁵, consiste en que derivado de la realización de un acto jurídico de naturaleza comercial una persona asume voluntariamente la obligación de cumplir con los tributos que

¹¹³ ORTEGA, Maldonado Juan Manuel, *Op. cit.*, p. 336.

¹¹⁴ Cfr. *Idem*.

¹¹⁵ Cfr. SAINZ, De Bujanda Fernando, *Op. cit.*, p. 219.

recaigan sobre el propio negocio jurídico en que dicha obligación aparezca señalada o bien sobre un hecho imponible distinto, por tanto se habla del momento en que un sujeto asume una obligación tributaria por medio de un acto jurídico de naturaleza negocial entre particulares, dando de esta forma origen a obligaciones de naturaleza privada y en consecuencia el sujeto que asume la deuda, no asume por ese título la condición de sujeto pasivo del impuesto, ya que dicha condición solo puede ser definida por la ley tributaria.

Otra figura de importancia es la sucesión o transmisión de la deuda, esta figura implica una modificación en el elemento subjetivo de la relación jurídico tributaria, se trata de la sustitución de un sujeto (autor de la sucesión) por otro (sucesor), quien toma su lugar en dicha relación jurídica, en la cual no se altera el contenido de la relación, pero si al sujeto titular de la misma, esto es a lo que se le llama sucesión. La sucesión, tomando como base a González García¹¹⁶, se puede dar de dos maneras:

- 1) Por acto entre vivos (*inter vivos*): consiste en la transmisión de una deuda por un acto entre vivos, cuyos efectos jurídicos se producen durante la vida de los titulares, esto puede realizarse mediante una donación o cualquier contrato que transfiera la propiedad o la titularidad de otro derecho.
- 2) Por causa de muerte (*mortis causa*): esta surge como consecuencia de la muerte del titular de la relación jurídico tributaria, siendo la muerte del titular el elemento fundamental para que se dé la sucesión por esta

¹¹⁶ Cfr. GONZÁLEZ, García, *Op. cit.*, p.p. 199 y 201.

causa, dicha sucesión puede ser otorgada a título universal, que comprende todo el patrimonio del autor, la cual es conocida como herencia, en cuyo caso se le denominará al sujeto que suceda al autor, heredero; o bien, puede ser a título particular, en la cual solo se da la sucesión de un bien o derecho en específico, el cual es llamado legado y por ende al sujeto que lo suceda se le denominará, legatario.

Asimismo, cuando se trata de una sucesión por causa de muerte Sainz de Bujanda considera que “Cuando muere una persona, las relaciones jurídicas en las que el causante era sujeto activo o pasivo no se extinguen sino que generalmente pasan a los nuevos titulares de su patrimonio.”¹¹⁷, por lo cual las relaciones que se generen y en el caso que nos ocupa las relaciones jurídico tributarias a cargo de un sujeto no se extinguen por la muerte del mismo, sino pasan a los sujetos que por medio de la sucesión se les señale como titulares de las relaciones jurídicas tributarias dejadas por el titular de las mismas, dichos sujetos, los sucesores, serán quienes ahora quedarán vinculados con la Hacienda Pública.

De esta forma el sucesor en la deuda tributaria se convierte en un contribuyente que sustituye al autor de la sucesión en la titularidad del hecho imponible, será el nuevo obligado que deberá cumplir con las consecuencias que se desprendan del hecho imponible, surgiendo de esta forma la deuda del sucesor por el cambio de titularidad del hecho imponible.

¹¹⁷ SAINZ, De Bujanda Fernando, *Op. cit.*, p. 240.

Existen otros sujetos que sin ser derivar de ningún mecanismos como la traslación o la asunción voluntaria de la deuda se convierten en sujetos obligados a cumplimiento de obligaciones fiscales por imperativo de la ley fiscal, a estos se les llama responsables y se trata de la figura de la responsabilidad en materia tributaria.

Se trata de sujetos responsables los cuales Ortega Maldonado define como "...quienes por imperativo legal, han de cumplir la obligación tributaria sustantiva, si se producen los presupuestos de hecho que la norma establece para que la obligación se extienda a los mismos, lo que supone que asumen una posición deudora *junto* a los sujetos pasivos;"¹¹⁸, son aquellos sujetos a quienes la ley faculta para ser sujetos que asuman una posición deudora a la par de los sujetos pasivos que realizan el hecho imponible, cuya finalidad es la de asegurar el cumplimiento de la obligación o prestación tributaria.

El sujeto responsable, señala González García es "...un sujeto que viene obligado legalmente `junto al` sujeto pasivo o contribuyente, a pagar la deuda tributaria."¹¹⁹, se trata de un responsable cuya posición es estar a un lado del sujeto pasivo será un garante para el cumplimiento de la obligación tributaria de que se trate.

El sujeto responsable del tributo cuenta con diversas características y siguiendo a Sainz de Bujanda¹²⁰ y a González García¹²¹, estas son:

¹¹⁸ ORTEGA, Maldonado Juan Manuel, *Op. cit.*, p. 337.

¹¹⁹ GONZALEZ, García, *Op. cit.*, p. 208.

¹²⁰ Cfr. SAINZ, De Bujanda Fernando, *Op. cit.*, p. 244.

- 1) Es un responsable fijado por la ley tributaria.
- 2) Es un obligado tributario, ya que en caso de que el contribuyente no cumpla con la obligación que contrajo, el sujeto responsable deberá cumplidos los requisitos legales necesarios, responder por el contribuyente con el pago de tributo o con el cumplimiento de la obligación tributaria de que se trate.
- 3) Es titular de una obligación tributaria accesorio, ya que depende de la existencia de la obligación tributaria principal que contrae el sujeto pasivo llamado contribuyente, para que surja la obligación del responsable tributario de responder por la obligación tributaria principal. Se trata de la existencia de dos supuestos de hecho, el primero de ellos es el presupuesto de hecho contenido en el hecho imponible y al cual da vida el contribuyente generando la obligación tributaria principal; y el segundo, es el presupuesto de hecho por el cual el responsable solidario queda jurídicamente obligado a cumplir con dicha obligación.
- 4) Es un deudor que se coloca junto al los sujeto pasivos.
- 5) Se trata de un responsable que puede responder de manera subsidiaria o solidariamente. Se vuelve un responsable subsidiario cuando el sujeto pasivo principal o contribuyente, no cumple con la deuda tributaria y por tanto, es necesario hacer efectiva la responsabilidad tributaria de la que es titular el responsable subsidiario, este se encuentra en un plano

¹²¹ cfr. GONZALEZ, García, *Op. cit.*, p.p. 208 a 210.

distinto al sujeto pasivo, ya que una vez que el sujeto pasivo no cumpla con su obligación tributaria, entonces la autoridad que requiera dicho cumplimiento llamará al responsable subsidiario quien pasará de la situación secundaria en la que se encontraba al mismo plano del sujeto pasivo. En cuanto a la responsabilidad solidaria, está se da cuando el responsable solidario se encuentra a la par del sujeto pasivo, el cual responde indistintamente con el sujeto pasivo del pago de la deuda tributaria, de tal forma que cada uno de ellos libera al otro frente a la autoridad fiscal que les requiera el cumplimiento de la misma, asumiendo ambos la calidad de deudores ante dichas autoridades.

6) Y por último, su finalidad es asegurar el cumplimiento del crédito fiscal.

La legislación tributaria mexicana reconoce a otros dos sujetos a los cuales se les reconoce como sujetos pasivos los cuales son: el responsable solidario y los terceros.

Doricela Mabarak señala que los sujetos con responsabilidad solidaria son “los que por disposición de la Ley Fiscal, entran en la relación jurídica y, en consecuencia, el fisco puede, indistintamente, exigir el cumplimiento de la obligación al denominado sujeto pasivo, o al responsable solidario.”¹²², son aquellos sujetos que por mandato de la ley, deberán responder de manera solidaria junto con el sujeto pasivo principal, por las obligación tributaria de que se trate.

¹²² MABARAK, Cerecedo Doricela, *Op. cit.*, p. 176.

Para Narciso Sánchez el sujeto con responsabilidad solidaria es “la persona física o moral, mexicana o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo principal, adquiere concomitantemente, la obligación de cubrir el tributo en nombre del deudor principal, en aquellos caso y condiciones que así lo indique expresamente una norma jurídica.”¹²³, dicho sujeto se encuentra obligado a la par del sujeto pasivo principal en la forma y casos en los que la ley tributaria así lo exprese, dando como resultado que el responsable solidario quede obligado frente a las autoridades fiscales en las mismas condiciones y términos que el sujeto pasivo principal, con relación a una contribución que originalmente realiza dicho sujeto pasivo y que en caso de que no cumpla con las pretensiones que se deriven de la misma, será el obligado solidario quien responda por estas. Estos obligados solidarios, permiten que por medio de ellos la autoridad fiscal establezca mecanismos de control de las obligaciones fiscales y así asegurar la recaudación de las contribuciones que sean necesarias para la satisfacción del gasto público. En nuestra legislación la responsabilidad solidaria está contenida en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto a los terceros, estos no son sujetos de la relación tributaria sustantiva, ya que no intervienen de forma directa en la realización de la misma, sino que por estar vinculados con el sujeto pasivo en la realización de un hecho, quedan obligados a responder a algún requerimiento relativo a la obligación fiscal, ejemplo de ellos son los sujetos que se encuentran obligados a exhibir ante la

¹²³ SÁNCHEZ, Gómez Narciso, *Op. cit.*, p. 378.

autoridad tributaria los asientos de su contabilidad, la documentación y correspondencia, referente a las operaciones realizadas con los sujetos pasivos. Por ejemplo los notarios, corredores públicos o agentes Aduanales.

Por último, hablaremos de los criterios de vinculación del sujeto pasivo con la obligación tributaria, se trata de cualidades del sujeto pasivo que sirven para identificar a las personas físicas o morales tanto nacionales como extranjeras, que deberán contribuir al gasto público. Son cuatro a saber: nacionalidad, residencia, fuente de riqueza y establecimiento permanente, en cuanto a la nacionalidad se trata del vínculo jurídico político que une a una persona con un Estado, el cual considera que los nacionales de un país deben contribuir al gasto público del mismo sin importar su domicilio, sin embargo, este criterio en nuestro país a partir de 1984 dejó de tener cierta vigencia ya que en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, aún lo contempla¹²⁴; la residencia, considera que las personas deberán contribuir al gasto público por su sola estancia en el país; en cuanto a la fuente de riqueza, las personas estarán obligadas al pago de tributos en un país si en él se origina el ingreso gravado o en él se encuentran los bienes afectos al tributo; por último, el establecimiento permanente, la obligación de las personas a contribuir se genera porque tengan en el país un lugar de negocios en el que realicen actividades gravadas, cuando se trate de ingresos atribuibles al establecimiento.

En conclusión, podemos afirmar que la calidad de sujeto pasivo solo la pueden sustentar los particulares o gobernados y de manera excepcional el

¹²⁴ ORTEGA, Maldonado Juan Manuel, *Op. cit.*, p. 350.

Estado, cuando así lo disponga la ley, por ejemplo en una devolución. En la doctrina se habla de la distinción entre el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, consideran que el primero, es aquel sujeto que realiza el hecho imponible y el segundo, es aquel que tiene de alguna u otra forma relación con el primero, sin embargo, consideramos, ya que en la legislación mexicana no se hace distinción con relación a dichos sujetos, que se habla de la misma persona, por lo cual podemos definir al sujeto pasivo en estricto sentido como la persona física o moral, determinada por ley, que al realizar ciertos actos, estos encuadran en el hecho imponible, el cual queda obligado a enterar una parte de su riqueza o de sus bienes para la satisfacción del Gasto Público, asimismo, se distingue a los sujetos pasivos principales, quienes serán deudores a título particular, de otros sujetos pasivos distintos al descrito, quienes obtienen dicha calidad, por medio de la figura de la traslación y la asunción voluntaria de la deuda, así como, de la sucesión o transmisión de la deuda y derivado también de la representación en materia fiscal, los cuales se obligan junto al sujeto pasivo principal al cumplimiento de las obligaciones que surjan por la realización de una contribución, o bien en caso de que el sujeto pasivo principal no cumpla con la obligación tributaria que contraiga, serán a estos sujetos responsables a quienes se les requiera el cumplimiento. Asimismo, en cuanto a la clasificación que se hace de los sujetos pasivos en la materia tributaria, son tres los que se reconocen en la legislación mexicana, a saber: el sujeto pasivo principal o contribuyente, los responsables solidarios y los terceros, por lo cual tenemos que el contribuyente se obliga a título propio al cumplimiento de la obligación tributaria, los responsables solidarios de conformidad con el

artículo 26 del Código Fiscal de la Federación lo harán o quedarán obligados junto con el contribuyente y los terceros, por lo general estos aparecen cuando se trata de relaciones tributarias formales.

1.2.4 SUJETO ACTIVO DE LA RELACIÓN.

Cuando hablamos de relación jurídico tributaria se mencionó la existencia de los sujetos que serán los encargados de darle vida a la misma, se trata del sujeto pasivo considerado el deudor de la obligación tributaria y el sujeto activo, considerado el acreedor de la misma, del primero ya se ha hecho un análisis en el punto anterior, por lo que corresponde exponer todo lo relacionado con el sujeto activo de la relación jurídico tributaria.

El sujeto activo de la relación jurídico tributaria señala Ortega Maldonado es “el acreedor de la prestación pecuniaria en que se concreta formalmente la obligación tributaria y más genéricamente como aquel a quien se le adeuda una prestación fiscal consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar”.¹²⁵, se trata de un acreedor tanto de la obligación pecuniaria del pago de una contribución, como de aquellas obligaciones que no comprenden el pago de una contribución, ya sea haciendo, no haciendo o tolerando una determinada situación.

Por su parte Narciso Sánchez considera que “el acreedor, que se identifica como sujeto activo, porque tiene la potestad y la obligación de establecer y requerir el entero de la prestación en cuestión”¹²⁶, dicho sujeto tiene además,

¹²⁵ ORTEGA, Maldonado Juan Manuel, *Op. cit.*, p. 363.

¹²⁶ SÁNCHEZ, Gómez Narciso, *Op. cit.*, p. 373.

antes de la obligación de requerir el cumplimiento de la obligación tributaria de que se trate, la de establecer las contribuciones necesarias para el cumplimiento de las necesidades y fines del Estado.

Sainz de Bujanda considera que “Designamos sujeto activo al acreedor de la prestación pecuniaria en que se concreta la obligación tributaria. En este sentido, el sujeto activo es fundamentalmente un sujeto titular de un crédito.”¹²⁷, será el encargado de exigir el pago de dicho crédito.

Para Mabarak, “El carácter de sujeto pasivo de la obligación fiscal recae por lo general en el fisco, el cual es el órgano del Estado con facultades legales para recibir y en su caso exigir el pago o cumplimiento de la obligación fiscal.”¹²⁸, se habla de un órgano del Estado, quien será el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria y en nuestro país se trata de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público quien a través del Servicio de Administración Tributaria, se encargan de requerir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por tanto, podemos entender que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria es aquel órgano del Estado, que a título de acreedor, será el encargado de exigir al sujeto pasivo el cumplimiento de las obligaciones tributarias que este genere y será el encargado de vigilar y controlar los procedimientos por los que se haga efectivo dicho requerimiento.

La función principal del sujeto activo de la relación jurídico tributaria es la de exigir, aun coactivamente, el pago o cumplimiento de las obligaciones

¹²⁷ SAINZ, De Bujanda Fernando, *Op. cit.*, p. 217.

¹²⁸ MABARAK, Cerecedo Doricela, *Op. cit.*, p. 162.

tributarias y al igual que todos los elementos de la obligación tributaria deberá estar establecido por ley.

La calidad de sujeto activo de la relación recae en el Estado que de conformidad con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, señala que la obligación de los mexicanos es contribuir para los gastos públicos ya sea de la Federación, de los Estados y Municipios, así como el Distrito Federal, considerando por lo tanto que solo a estos se les considerará sujetos activos de la relación jurídica tributaria.

De manera excepcional el particular puede asumir el carácter de sujeto activo de la relación, esto no se señala de forma expresa en ningún precepto de las leyes tributarias, sin embargo, podemos considerar que esto sucede cuando por ejemplo, la autoridad tributaria de conformidad con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación se encuentra obligada a devolver las cantidades pagadas indebidamente por el contribuyente, lo que genera que la autoridad fiscal asuma la posición deudora del contribuyente y el contribuyente se vuelva el acreedor o sujeto activo de la obligación, pero solo en el caso de la devolución del pago de lo indebido.

El Estado, como sujeto activo de la relación, por medio del Poder Ejecutivo, a través del Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, realizará las funciones de gestión de los tributos que cubren el gasto público, esto es posible ya que el Estado por ser titular de la potestad tributaria, tiene la facultad de poder delegar dichas funciones

a ciertos organismos con la finalidad de tener un control en el manejo de los mismos, siendo el caso en nuestro país el del Servicio de Administración Tributaria que desde el primero de julio de mil novecientos noventa y siete cumple con dicho mandato.

También se da el caso de que el Estado y derivado de la potestad tributaria de la cual es titular, delegue a ciertos organismos independientes del Estado que colaboran con él en la administración pública la facultad de recaudar y administrar ciertos tributos, con la finalidad de que estos cuenten con los recursos necesarios para que satisfagan sus necesidades financieras, a estos sujetos se le considera también sujetos activos de la relación tributaria, a los cuales en el ámbito fiscal se les llama organismos fiscales autónomos o entidades parafiscales, los cuales obtienen dicha calidad por mandato de la ley, teniendo como ejemplo de ellos el Instituto Nacional del Fondo de la Vivienda para los Trabajadores, por sus siglas también conocido como INFONAVIT, así como, el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, conocido como ISSSTE; y el Instituto Mexicano del Seguro Social o conocido por sus siglas como IMSS, en el caso de este último, encuentra sustento lo dicho en la Jurisprudencia SEGURO SOCIAL, LEY DEL. AUNQUE LOS CAPITALES CONSTITUTIVOS TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES DIVERSAS A LOS IMPUESTOS, DERECHOS Y CONTRIBUCIONES DE MEJORAS, DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD, DE ACUERDO CON SU NATURALEZA ESPECÍFICA, al expresar que “En efecto, el legislador ordinario ha otorgado a los capitales constitutivos el carácter fiscal, expresamente en el artículo 267 de la Ley del Seguro Social; además, los capitales constitutivos participan actualmente de

todas las características propias de una relación jurídica tributaria, a saber: 1) el sujeto activo de la relación es un ente público, el Instituto Mexicano del Seguro Social, que si bien tiene personalidad jurídica y patrimonio propios diversos a los del Estado, fue creado por éste, forma parte de la Administración Pública Federal Paraestatal y realiza una función que al Estado le compete: la del servicio público de seguridad social;¹²⁹, por lo cual al considerar a los capitales constitutivos que percibe el IMSS como contribuciones y además dotándolos de elementos como los que constituyen un tributo, es por eso que de ellos obtiene los recursos para la satisfacción de los fines de dicho Instituto y por tanto se puede considerar al IMSS como sujeto activo de la relación jurídico tributaria.

El sujeto activo de la relación tiene como principal atribución la de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias que se generen, en los términos que la ley tributaria señale, sin la posibilidad de que dicho sujeto pueda renunciar a ello. Entre los que destacan:

- 1) Condonación o exención de obligaciones fiscales: esto sucede cuando a consecuencia de un desastre natural o cualquier situación que ponga en desigualdad económica a un determinado sector de la población, entonces el fisco podrá dictar ciertas resoluciones que disminuyan o supriman obligaciones en el territorio de las zonas afectadas.
- 2) Disposiciones administrativas relacionadas con el control de las obligaciones: se trata de que además de los reglamentos dictados por el Ejecutivo, se dicten leyes que regulen el control, la administración, y la

¹²⁹ lus 2009, *Op. cit.*, registro 198,410.

forma de pago de las contribuciones; la finalidad de las autoridades fiscales al dictar dichas disposiciones es la de posibilitar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo siempre respetando que al momento en que dicten las disposiciones correspondientes no afecten a algún elemento de los que se constituye la contribución (ya sea el sujeto, el objeto, la base, tasa o tarifa) incluyendo también las infracciones o sanciones, ya que la modificación de estos elementos solo le corresponde al Poder Legislativo.

- 3) Concesión de subsidios o estímulos fiscales: los subsidios es el beneficio económico que la autoridad fiscal le otorga al contribuyente, devolviéndole una parte o la totalidad de ellas, cuando el contribuyente realice alguna actividad que sea del interés del fisco promover o fomentar, o bien, cuando el contribuyente se encuentre en una situación de desventaja con respecto a otro que se encuentre privilegiado desde el punto de vista fiscal. En cuanto al estímulo, se trata de las ventajas que el fisco otorga a los sujetos pasivos de la relación con la finalidad de que paguen menos contribuciones de las que señala la ley, con la condición de que realicen ciertas actividades que beneficien a la sociedad.
- 4) Utilización de medidas de apremio: se establecen dichas medidas con la finalidad de que si por su propia voluntad el sujeto pasivo de la relación no cumple con las obligaciones tributarias a que se encuentra sujeto, entonces la autoridad fiscal podrá coaccionar por medio de dichas medidas al sujeto pasivo para que cumpla con sus obligaciones. En

materia tributaria son tres las que contempla el Código Fiscal de la Federación en su artículo 40 siendo la primera la solicitud de auxilio de la fuerza pública; segunda, la imposición de multas; y tercera, la solicitud de la autoridad competente para que proceda conforme a derecho, por desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente.

- 5) Embargo precautorio: este procedimiento es utilizado cuando la autoridad fiscal tiene conocimiento de que el sujeto pasivo de la relación no ha cumplido con sus más importantes obligaciones, y que por lo tanto, el embargo precautorio es una forma de garantizar las responsabilidades fiscales en las que pudiera incurrir dicho sujeto.
- 6) Realizar actos de comprobación de obligaciones fiscales: es fundamental dicha facultad ya que de esta forma las autoridades fiscales podrán verificar que los contribuyentes cumplan de forma estricta y puntual con sus obligaciones tributarias.
- 7) Formulación de denuncias o querellas penales: la autoridad fiscal deberá de allegarse de las pruebas necesarias que comprueben la presunta comisión de un delito para formular la denuncia o querrela, con la finalidad de que se castigue conforme a la ley a quienes hayan cometido algún delito de naturaleza tributaria.
- 8) Plazo o Prórroga para el pago de contribuciones: la autoridad fiscal por medio de esta facultad otorga a los contribuyentes, en el caso de las prórrogas puedan pagar sus contribuciones o bien plazos para que el contribuyente pueda realizar los pagos en parcialidades.

- 9) Devolución de contribuciones pagadas indebidamente: las autoridades están obligadas a la devolución de las cantidades que el contribuyente indebidamente o en cantidad mayor a la debida, haya enterado a la Hacienda Pública.
- 10) Asistencia y orientación técnica: con este servicio se trata de generar una certidumbre en la imposición lo cual se logra dándoles a los sujetos pasivos la explicación e información que les permita cumplir con sus obligaciones de forma adecuada.
- 11) Obligación de contestar consultas: es el deber que tiene la autoridad fiscal de contestar las dudas que le formulen los contribuyentes interesados en conocer el criterio oficial con el que se interpreta una disposición fiscal.

Así, el sujeto activo de la relación jurídico - tributaria, podrá garantizar y llevar a cabo una pronta y expedita gestión de las obligaciones tributarias que generen los sujetos pasivos de la relación, con la finalidad de allegar los recursos necesarios al Estado para la consecución de sus fines.

En conclusión, podemos afirmar que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria siempre será el Estado, quien por medio de la Federación, los Estados, los Municipios y el Distrito Federal, tendrá la calidad de acreedor en la misma, teniendo como funciones principales, además del establecimiento de contribuciones para la satisfacción del Gasto Público, la determinación, liquidación y exigibilidad del cumplimiento de las obligaciones tributarias, esto lo hace por medio del Servicio de Administración Tributaria, organismo desconcentrado,

creado por el Estado, la actuación de dicho sujeto al momento de exigir el cumplimiento de las obligaciones deberá ser siguiendo los términos y condiciones que establezca la ley, ya que de lo contrario se afectaría al gobernado o contribuyente en su esfera de derechos y sus actos se calificarían de ilegales, incluso de inconstitucionales.

1.3 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

En líneas anteriores se ha expuesto lo concerniente a la relación jurídico tributaria, así como a los elementos que la integran como lo son: el hecho generador, el hecho imponible, los ámbitos de aplicación de la norma, y a los sujetos que intervienen en ella, sin embargo, falta el elemento característico de la relación que nos permite conocer cuál es el deber que tendrá que cumplir el sujeto pasivo de la relación después de haber realizado las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las normas tributarias, a dicho elemento se le llama obligación tributaria y antes entrar al análisis del nacimiento de la misma consideramos pertinente puntualizar algunos aspectos de la misma.

La definición de obligación en materia tributaria no se encuentra tan alejada de la definición de obligación de derecho civil, por lo cual nos señala Castrejon García que en el derecho civil “La obligación se define generalmente por los tratadistas como una relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos o actos entre dos o más sujetos, por la que uno, denominado acreedor, puede exigir de otro, llamado deudor, determinada prestación”¹³⁰, por lo que cuando derivado de la realización de un hecho o acto entre dos sujetos, se originan diversas

¹³⁰ CASTREJON, García Eduardo Gabino, *Op. cit.*, p. 244.

prestaciones, que en determinado tiempo y condiciones deberá cumplir el sujeto llamado deudor al sujeto llamado acreedor, estaremos en presencia de la obligación jurídica.

Doricela Mabarak, define a la obligación jurídica como “el vínculo jurídico mediante el cual una persona llamada deudor, se encuentra constreñida a dar, hacer, no hacer o tolerar algo, a favor de otra persona llamada acreedor.”¹³¹, se habla de ciertos deberes que conllevan a un dar (pagar cierta cantidad de dinero o algún bien), hacer, no hacer o tolerar, que deberá realizar el deudor a favor del acreedor.

Podemos entender que la obligación jurídica, es aquella que derivado de un vínculo jurídico que se constituye por virtud de ciertos hechos o actos, realizados por dos o más sujetos, de forma tal que quien los realiza, en este caso llamado deudor se constriñe a dar, hacer, no hacer o tolerar algo, a favor del acreedor.

Doricela Mabarak señala que “la *obligación fiscal* se define como el vínculo jurídico que se establece entre el fisco y el gobernado, mediante el cual éste debe de dar, hacer, no hacer o tolerar algo a favor de aquél en la forma y términos previstos por la ley fiscal. Por su parte, la *obligación fiscal tributaria* se conceptúa como el vínculo de derecho en virtud del cual el sujeto pasivo denominado contribuyente, debe entregar al fisco una suma de dinero u otros bienes con valor económico, en la forma y términos previstos por la ley tributaria aplicable al caso

¹³¹ MABARAK, Cerecedo Doricela, *Op. cit.*, p. 160.

específico de que se trate.”¹³², para dicha autora existen dos tipos de obligaciones, entendiendo que la obligación fiscal, se refiere a todas las obligaciones, ya sea de dar (pago), hacer, no hacer y tolerar; y la obligación tributaria, que contempla como obligación a exigir la de dar, que corresponde al pago de una contribución.

Margáin Manautou considera que “La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.”¹³³, se habla de una obligación de carácter tributaria consistente en la entrega de una cierta cantidad de dinero, o en algunos casos de la entrega en especie de algún bien, que debe realizar el sujeto pasivo (deudor) a favor del sujeto activo que en este caso es el Estado (acreedor), por concepto de alguna contribución.

Ortega Maldonado señala que la obligación tributaria o fiscal se puede entender, como “el vínculo jurídico que une al sujeto pasivo de la relación con el sujeto activo de la misma y, en virtud del cual, el primero queda compelido a realizar una prestación a favor del segundo”¹³⁴, la obligación será el elemento que une al sujeto pasivo con el sujeto activo de la relación, quedando comprometido el contribuyente con el Estado a cumplir con una prestación a favor de este último.

Por lo cual, consideramos que para el objeto de nuestro estudio entenderemos por obligación tributaria como el vínculo jurídico por medio del cual

¹³² MABARAK, *Op. cit.*, p. 160.

¹³³ MARGÁIN, Manautou Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 19ª ed., actualizada, Ed. Porrúa, México, 2007, p. 250.

¹³⁴ ORTEGA, Maldonado Juan Manuel, *Op. cit.*, p. 363.

el sujeto pasivo o contribuyente se obliga frente al sujeto activo o el Estado, a dar, hacer, no hacer o tolerar, una prestación a favor de éste último, con la finalidad de contribuir al Gasto Público.

La obligación tributaria tiene diversas características que la hacen diferente de la obligación jurídica o civil, siguiendo a Cazorla Prieto¹³⁵ y a Rodríguez Lobatos¹³⁶, estas son:

- 1) La obligación tributaria se rige por las normas de derecho público, por lo tanto, se le considera una obligación de Derecho Público.
- 2) La obligación tributaria tiene como fuente la ley, será esta quien determine su nacimiento en atención al principio de legalidad en esta materia.
- 3) En la obligación tributaria el sujeto o ente público denominado acreedor, no podrá disponer de los elementos de dicha obligación, como tampoco podrá derogar lo que al respecto señale la ley de la misma, ya que se trata de disposiciones de carácter público y a quienes les corresponde la facultad de modificación de dichas disposiciones, y por ende de la obligación tributaria, se trata del Poder Legislativo y no del Poder Ejecutivo, quien funge a través de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público por medio del Sistema de Administración Tributaria, como el sujeto acreedor de la relación.
- 4) Solo el Estado será el acreedor o sujeto activo.

¹³⁵ Cfr. CAZORLA, Prieto Luis María, *Op. cit.*, p.p. 316 y 317.

¹³⁶ Cfr. RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, *Op. cit.*, p.p. 110 y 111.

- 5) La obligación tributaria surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo.
- 6) Por último, la obligación tributaria tiene como finalidad recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos.

De esta forma podemos considerar a la obligación tributaria como el núcleo de la relación jurídico tributaria, la cual nos permite determinar, quienes son los sujetos de la relación, que es lo que debe realizar el sujeto pasivo de la relación con la finalidad de cumplir con la misma y contribuir al sostenimiento del Estado.

Una vez expuesto lo que se entiende por obligación tributaria, es de importancia conocer en qué momento surge, en principio, señala Castrejon García que “Toda obligación nace ó de la ley, ó de un contrato, ó de un hecho personal.”¹³⁷, en el caso de la obligación tributaria y como ya se ha expuesto, esta surge de la ley.

Margáin Manautou considera que “la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.”¹³⁸, el momento en el que el sujeto pasivo realiza lo descrito por la norma fiscal, surge la obligación tributaria.

Asimismo, podemos entender y en palabras de Narciso Sánchez que la obligación tributaria nace “en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la

¹³⁷ CASTREJON, García Eduardo Gabino, *Op. cit.*, p. 236.

¹³⁸ MARGÁIN, Manautou Emilio, *Op. cit.*, p. 297.

situación abstracta prevista en la ley.”¹³⁹, una vez que el sujeto pasivo realiza el hecho imponible y por medio del hecho generador, será que en ese momento nacerá la obligación tributaria.

De esta forma podemos entender que el nacimiento de la obligación tributaria será cuando el sujeto pasivo de la relación, realice determinados hechos o actos que actualicen, el supuesto previsto en la norma tributaria.

La obligación tributaria puede nacer, ya sea respecto al ingreso que tenga una persona, o por un acto proveniente de un sujeto, en el primero de los casos podemos señalar como ejemplo, el Impuesto Sobre la Renta, ya que en este caso el ingreso por si mismo produce la obligación que deberá cumplir el sujeto pasivo de la relación. En el segundo, el ingreso nacerá por la realización de un acto que proviene del sujeto pasivo, encontrando como ejemplos de esto, el arrendamiento o compraventa de un bien, ya que al celebrar dichos contratos, también se está causando Impuesto Sobre la Renta, pues la contraprestación que percibe el sujeto pasivo, es considerada como un ingreso, de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta y por tanto, la obligación nacerá por la celebración de dichos contratos.

El nacimiento de la obligación tributaria nos permite determinar en qué momento se origina la deuda impositiva de otros deberes, como por ejemplo, los deberes formales, como puede ser la prestación de una declaración; nos permite conocer qué ley debemos aplicar, permite practicar la evaluación de la renta o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal se origine;

¹³⁹ RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, *Op. cit.*, p. 120.

permite conocer cuál es la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición; así como determinar: el domicilio fiscal del contribuyente o de su representante, la época de pago y de exigibilidad de la obligación y las sanciones aplicables.

El momento de nacimiento de la obligación tributaria no es el mismo en todas las contribuciones pues en el caso de los impuestos, derechos y contribuciones especiales, tendrán momentos distintos, señala Margáin Manautou que “El momento de causación no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos.”¹⁴⁰, por lo cual la obligación tributaria que deriva de un impuesto nacerá en el momento en que se realice el hecho imponible previsto en la ley tributaria, tratándose siempre de un hecho o acto de un particular; la obligación tributaria que se desprende de un derecho nace en el momento en que el Estado presta los servicios administrativos al particular; y por último, la obligación tributaria que se desprende de una contribución especial nace cuando el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, por ejemplo, si se trata de una contribución especial de mejora, la obligación nace en el momento en que la ley entra en vigor.

Ahora bien, una vez nacida la obligación tributaria, deberá realizarse la determinación y liquidación de la misma, con la finalidad de señalar como es que se encuentra constituida dicha relación.

Por determinación, señalan Quintana y Rojas podemos entender que “Consiste en fijar los elementos inciertos de la obligación, tales como que la hipótesis de incidencia quedó configurada al realizarse un hecho generador que

¹⁴⁰ MARGÁIN, Manautou Emilio, *Op.cit.*, p. 297.

coincidió exactamente con ella, así como señalar el sujeto pasivo a cargo del cual correrá la obligación de pagar el tributo, ya sea por adeudo propio o ajeno, el monto de la obligación en cantidad cierta, etcétera.”¹⁴¹, la determinación tiene como función señalar en la realidad todos los elementos que forman parte de la obligación tributaria.

Doricela Mabarak señala que “por determinación de una obligación fiscal debe entenderse la forma de conducta por medio de la cual se realizan las acciones tendientes a verificar: a) que la obligación ha nacido, b) que se integran o se dan los elementos necesarios para estar en posibilidad de proceder a su cumplimiento.”¹⁴², se trata de una verificación que permite conocer si ya ha nacido la obligación fiscal y si se encuentran integrados correctamente todos los elementos de la misma, con la finalidad de poder cumplir con dicha obligación.

También, podemos entender que la determinación señala Narciso Sánchez consiste “en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración Pública, de los particulares o de ambas partes coordinadamente , destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del hecho que dio nacimiento a esa obligación, identificando plenamente la base gravable, para concretizar el monto del tributo que debe enterarse al fisco.”¹⁴³, la determinación puede realizarla, ya sea la Administración Pública, los particulares o los de forma coordinada y al momento de realizarla permite saber que se ha configurado el hecho imponible, así como cual es la cantidad que habrá que pagarle a la Administración Tributaria.

¹⁴¹ QUINTANA, Valtierra Jesús, *Op. cit.*, p. 143.

¹⁴² MABARAK, Cerecedo Doricela, *Op. cit.*, p. 186.

¹⁴³ SÁNCHEZ, Gómez Narciso, *Op. cit.*, p. 346.

De esta forma, podemos entender por determinación las acciones que realiza la Administración Pública, los particulares o ambos de forma coordinada, que permiten verificar la existencia del hecho imponible, así como determinar los elementos del mismo, señalando quienes son los sujetos que la conforman y la cantidad específica de dinero que habrá de enterar el sujeto pasivo por concepto de dicha obligación, con la finalidad de contar con los elementos que propicien su cumplimiento. Como se desprende de las anteriores definiciones la determinación puede ser realizada por:

- 1) El sujeto pasivo principal o por el responsable solidario de forma espontánea, sin que la autoridad fiscal intervenga en ello.
- 2) La Autoridad Fiscal sin intervención del sujeto pasivo, por lo cual se tratará de una determinación de oficio.
- 3) La Administración Fiscal y el sujeto pasivo, de común acuerdo o por mandato de la ley, en donde el sujeto pasivo será el encargado de proporcionarle todo los datos y elementos que le permitan a la autoridad fiscal, realizar dicha determinación.

El artículo 6 párrafo tercero del Código Fiscal señala que “Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.”¹⁴⁴, la determinación deberá ser realizada, por lo general, por el sujeto pasivo o contribuyente y solo en los caso que la ley lo indique será realizada por la administración tributaria, o bien, tanto la administración tributaria junto con la colaboración del contribuyente.

¹⁴⁴ Código Fiscal de la Federación, Isef, 2010, artículo 6, p.4.

A su vez la autoridad tributaria tendrá a su cargo, cuando la ley así lo disponga, la determinación de las contribuciones. En México es el Servicio de Administración Tributaria quien también será el encargado, de forma exclusiva, de la liquidación y recaudación de las contribuciones para el gasto público, esto de conformidad con la Jurisprudencia IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES DE MEJORAS, DERECHOS, PRODUCTOS, APROVECHAMIENTOS FEDERALES Y SUS ACCESORIOS. SU DETERMINACIÓN, LIQUIDACIÓN Y RECAUDACIÓN CORRESPONDEN EN EXCLUSIVA AL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA¹⁴⁵, por lo cual el Servicio de Administración Tributaria será, junto con los contribuyentes, los encargados de realizar la determinación de las contribuciones en los casos que la ley tributaria señale, ya sea que le corresponde a uno u otro o a ambos según sea el caso.

Como elemento integrante de la determinación encontramos, a la liquidación. La liquidación de una obligación tributaria señala Doricela Mabarak “debe entenderse el acto de realizar la operación o serie de operaciones aritméticas mediante las cuales se precisa el monto del crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo.”¹⁴⁶, la liquidación permite saber al sujeto pasivo, cual es el monto exacto, ya sea en dinero o en especie, que deberá cubrir por concepto de contribución.

En conclusión, podemos afirmar que la obligación tributaria es el vínculo jurídico por medio del cual el sujeto activo o contribuyente se obliga frente al sujeto

¹⁴⁵ Ius 2009, *Op. cit.*, registro 183,281.

¹⁴⁶ MABARAK, Cerecedo Doricela, *Op. cit.*, p. 187.

activo o el Estado a dar, hacer, no hacer o tolerar una prestación a favor de este último, con la finalidad de contribuir al Gasto Público; dicha obligación, es determinada por ley y nace cuando el sujeto pasivo, por la realización de determinados hechos o actos, actualice el hecho imponible previsto por la norma, en este sentido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia CONTRIBUCIONES. EN CASO DE EXISTIR INCONGRUENCIA ENTRE EL HECHO Y LA BASE IMPONIBLES, LA NATURALEZA DE LA MISMA SE DETERMINA ATENDIENDO A LA BASE, encontrando sustento lo expresado al señalar que “El hecho imponible de las contribuciones, consiste en el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria”¹⁴⁷, por lo cual consideramos que el nacimiento de la obligación tributaria se dará dependiendo de la naturaleza de la contribución, ya sean impuestos, derechos o contribuciones especiales, cuando el sujeto pasivo realice el hecho imponible que la ley prevé para cada uno de ellos, asimismo, dicho nacimiento nos permitirá conocer por medio de la determinación y liquidación, como es que surge la obligación tributaria, quienes serán los sujetos de la misma, así como cuales son las condiciones que permitan cumplir de forma oportuna con dicha obligación.

1.4 EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN.

Una vez que nace, se determina y liquida la obligación tributaria encontramos el fenómeno de la extinción, en este sentido Margáin Manautou considera que esta se presenta “cuando se cubren los créditos fiscales que se

¹⁴⁷ lus 2009, *Op. cit.*, registro 174,924.

originaron, o cuando la ley los extingue o autoriza su extinción.”¹⁴⁸, se trata del momento en que se cumple con el contenido de la obligación tributaria y que por lo tanto da fin a dicha obligación.

En este mismo sentido Doricela Mabarak define la extinción de la obligación como “la disolución del vínculo jurídico existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, en virtud de haberse satisfecho el objeto de la mencionada obligación o por haberse presentado alguna causa o situación que la ley considere suficiente para que el deber jurídico se extinga.”¹⁴⁹, por medio de esta es como se disuelve el vínculo jurídico que se crea entre el contribuyente y el Estado.

Por lo cual, podemos entender que la extinción de la obligación tributaria se da cuando se disuelve el vínculo jurídico existente entre el contribuyente o sujeto pasivo y el Estado o sujeto activo, debido a que se le da cumplimiento al contenido de la obligación tributaria o bien cuando se presente alguna causa o situación que la ley considere suficiente para que dicha obligación se extinga.

Existen diversas formas de extinción de la obligación fiscal las cuales son: el pago, la prescripción, la compensación y la condonación; por lo que respecta al pago, es aquel por medio del cual se cumple con un crédito fiscal determinado, el pago puede ser liso y llano, el cual se presenta cuando se tiene el ánimo de cumplir con dicha obligación y en este sentido, el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación nos da los lineamientos que deberá cubrir dicho tipo de pago, asimismo, el pago puede ser bajo protesta o bien un pago provisional, en el caso del primero, es aquel que realiza el particular sin estar conforme con lo que señala

¹⁴⁸ MARGÁIN, Manautou Emilio, *Op. cit.*, p. 309.

¹⁴⁹ MABARAK, Cerecedo Doricela, *Op. cit.*, p. 187.

el crédito fiscal que se le exige y que por tanto impugnará a través de los medios de defensa legalmente establecidos; por lo que respecta al pago provisional, es aquel que realiza el contribuyente al momento de percibir un ingreso gravado, entera al fisco una parte proporcional del mismo, a cuenta de la contribución que en definitiva deberá cubrir; por último, encontramos el pago a plazos, el cual le da la posibilidad al contribuyente de cubrir el monto del crédito fiscal, ya sea en pagos diferidos o en parcialidades.

Otra forma de extinguir la obligación tributaria es por medio de la compensación, la cual se da cuando se reúnan recíprocamente, entre el fisco y el contribuyente, las calidades de deudor y acreedor, dando como resultado que se extinga el adeudo mayor, hasta el importe del menor, en este sentido, la legislación mexicana contiene dicha figura en los artículos 23 y 24 del Código Fiscal de la Federación, así como en el artículo 16 del Reglamento de dicho ordenamiento.

La condonación, siendo otra forma de extinción de la obligación tributaria, señala Margáin Manautou, es “una figura jurídica tributaria que se ha creado con el fin de que la administración pública activa se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país o en parte de él lo ameriten, o bien para darle mayor amplitud a sus facultades tendientes a atemperar, en lo posible, el rigor de la ley en el caso de imposición de multas.”¹⁵⁰, la condonación, le permite a la autoridad fiscal declarar extinguidos los créditos fiscales, con la finalidad de que por ejemplo, en el caso de las multas, estas no sean tan rígidas y así ayudar de cierta forma al contribuyente,

¹⁵⁰MARGÁIN, Manautou Emilio, *Op. cit.*, p. 314.

en el caso de estas el Código Fiscal de la Federación en su artículo 74 faculta a las autoridades fiscales para que condonen las multas fiscales siempre y cuando observen de forma discrecional las circunstancias de cada caso, así como los motivos que tuvieron para imponer la sanción.

Por último, encontramos la prescripción de una obligación tributaria la cual consiste en que con el simple transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones señaladas por la ley en cada caso, el contribuyente se libera del pago de dicha obligación.

Una vez analizada la extinción de la obligación tributaria, así como las formas en que se puede dar la misma, encontramos que no siempre el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, cumple en tiempo con la obligación tributaria de la cual es titular, por lo que señala Narciso Sánchez que “La falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o dentro del plazo establecido por ley para hacerse el entero respectivo, conducirá a la autoridad fiscal a exigir el cumplimiento de esa obligación en forma coactiva.”¹⁵¹, estamos frente a la facultad de la autoridad tributaria, para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, en los caso en que el sujeto pasivo de la relación no cumpla de forma voluntaria, así como en tiempo y forma con las obligaciones a su cargo.

Rodríguez Lobato define a la exigibilidad de la obligación fiscal como “la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago la obligación fiscal no es

¹⁵¹ SÁNCHEZ, Gómez Narciso, *Op. cit.*, p. 356.

exigible por el sujeto pasivo.”¹⁵², encontramos una condicionante a la exigibilidad de la obligación tributaria, que es que de manera forzosa debe vencer o transcurrir la época de pago, además de que dicha exigencia se podrá hacer de manera forzosa, en este caso no importa si el contribuyente se encuentra de acuerdo o no con dicha exigencia, la autoridad tributaria, podrá requerir el cumplimiento de la obligación tributaria por medio de un procedimiento forzoso que en nuestro sistema jurídico mexicano se conoce como el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Arrijoa Vizcaino señala que “Un tributo o contribución se vuelve exigible cuando después de haber nacido y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente.”¹⁵³, una vez que nació, se determino y liquidado, la obligación tributaria que corresponda el sujeto pasivo dentro del tiempo que le señala la ley no cumple con dicha obligación, entonces la autoridad fiscal podrá exigir el cumplimiento de la misma.

En este sentido, la legislación fiscal mexicana no contempla de forma expresa la exigibilidad de la obligación, sin embargo, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 145 señala que “Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.”¹⁵⁴, de lo que podemos distinguir que, aunque de forma implícita, se hace mención a la facultad que tiene la autoridad tributaria, para requerir el

¹⁵² RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, *Op. cit.*, p. 127.

¹⁵³ ARRIJOA, Vizcaino Adolfo, *Op. cit.*, p.115.

¹⁵⁴ Código Fiscal de la Federación, *Op. cit.*, artículo 145, p.194.

cumplimiento de la obligación tributaria. Asimismo, dicho numeral fundamenta que la autoridad tributaria podrá exigir el cumplimiento de dicha obligación por medio del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Quintana y Rojas señalan que “el procedimiento económico coactivo consiste en la serie de actos realizados por el Estado a fin de proceder coactivamente en contra de los contribuyentes que no han cumplido voluntariamente sus obligaciones contributivas dentro del plazo fijado por la ley.”¹⁵⁵, se trata de un procedimiento que no resuelve ningún tipo de controversia, sino cuya finalidad es la de hacer efectivo el cumplimiento de una obligación tributaria, por lo tanto estamos ante un procedimiento de naturaleza administrativa.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución cuenta con distintas etapas y siguiendo a Narciso Sánchez¹⁵⁶, estas son:

- 1) La existencia de un crédito fiscal que no fue cubierto en tiempo y forma por el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.
- 2) Una injerencia forzosa que hace la autoridad fiscal sobre los bienes patrimoniales o recursos del sujeto pasivo al despacharse la ejecución respectiva.
- 3) El embargo o aseguramiento de los bienes propiedad del deudor fiscal, con la finalidad de garantizar la prestación reclamada.
- 4) Por último, el remate y la adjudicación de los bienes embargados para que con su producto se paguen las prestaciones aseguradas, por medio

¹⁵⁵ QUINTANA, Valtierra Jesús, *Op. cit.*, p. 244.

¹⁵⁶ Cfr. SÁNCHEZ, Gómez Narciso, *Op. cit.*, p. 356.

del ingreso de una cantidad de dinero a la Tesorería de la Administración Pública.

Dicho procedimiento lo encontramos regulado en los artículos 145 a 196 del capítulo IV del título V del Código Fiscal de la Federación, así como en los artículos del 104 al 120 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Por último, las consecuencias de la exigibilidad de la obligación tributaria serán que la autoridad tributaria, en una primera instancia, tendrá la facultad de imponer recargos y multas; podrá iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, con la finalidad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, así como de sus accesorios; y como consecuencia de dicho procedimiento, la autoridad tributaria, podrá solicitar al contribuyente, el pago de los gastos de ejecución que se generen como consecuencia de dicho procedimiento.

Por tanto, podemos afirmar que una vez que ha nacido la obligación tributaria, se ha determinado y liquidado la misma, y si no es extinguida por ninguna de las formas que se mencionan en el presente trabajo, el Estado por medio de la autoridad tributaria que corresponda, podrá exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, siempre y cuando el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria no haya cumplido en el plazo o tiempo que la ley le haya señalado como límite, para el pago de dicha obligación, esto lo hará mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución, que como hemos señalado se trata de un procedimiento de naturaleza administrativa, cuya finalidad no es la de resolver una controversia, sino la de exigir el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Asimismo, es de importancia señalar que las consecuencias de la exigibilidad de una obligación tributaria, puede afectar de una forma considerable el patrimonio y economía del sujeto pasivo que no cumpla con dicha obligación, por lo cual la exigibilidad de la obligación tributaria, se vuelve uno de los procedimientos de mayor importancia dentro de la relación jurídico tributaria, ya que permitirá al Estado cumplir con su cometido que es la de allegarse de los ingresos que le permitan satisfacer sus necesidades y las de la colectividad.

CAPÍTULO II

REGULACIÓN FISCAL EN MÉXICO POR OPERACIONES DE EXPLOTACIÓN, MAQUILA Y PROCESAMIENTO DE BIENES EN AGUAS INTERNACIONALES.

2.2 CONCEPTO DE PAÍS, TERRITORIO NACIONAL Y MÉXICO EN EL CFF.

Las palabras País, Territorio Nacional y México las podemos relacionar de manera directa con un determinado espacio geográfico, son aquellas que nos permiten delimitar la extensión y límites de nuestro Estado.

El Diccionario de la Lengua Española define la palabra País como “Nación, región, provincia o territorio”¹⁵⁷, se trata de un espacio geográfico delimitado. Asimismo, De Pina expresa que “Se emplea esta palabra con las significaciones de región, comarca provincia y territorio. También es considerada como sinónimo de Nación y Estado”¹⁵⁸, en cuyo caso podemos entender que País puede ser utilizada como sinónimo de Nación, región, provincia, territorio e inclusive Estado y que por tanto, nos permite conocer que espacio geográfico es el que comprende, además de la población y recursos naturales que lo integran, entre otros elementos.

Por otra parte, podemos definir al territorio de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española: como “Porción de la superficie terrestre perteneciente a una nación, región, provincia, etc.”¹⁵⁹, estamos frente al espacio de de tierra que ocupa o comprende una Nación, provincia, etc. Otra definición es la dada por De Pina, al

¹⁵⁷ Diccionario Enciclopédico Espasa, Tomo 18, 8ª ed., ESPASA-CALPE, S.A., Madrid, 1979, p. 602.

¹⁵⁸ DE PINA, Vara Rafael, *Op. cit.*, p. 259.

¹⁵⁹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Diccionario de la Lengua Española, 22ª ed., 2001, en http://buscon.rae.es/drae/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=Pa%EDs (4 de marzo de 2010).

señalar que territorio es el “El elemento del Estado constituido por la superficie terrestre y marítima y por el espacio aéreo sobre los que ejerce su soberanía.”¹⁶⁰, de la cual podemos destacar, que un territorio no solo comprende el espacio terrestre, sino también la porción de superficie marítima y aérea, sobre las que tiene control y ejerce su soberanía el Estado de que se trate.

En el caso de territorio nacional, y una vez analizado el concepto de territorio, podemos definirlo como la base geográfica de una nación, que comprende dentro de sus fronteras, el espacio sometido a su imperio, el cual incluye el espacio de tierra, marítimo y el aéreo.

Por lo que respecta a México etimológicamente proviene de la raíz *Metzli* (Luna), *xictli* (ombligo o centro) y *co* (sufijo de lugar). De esta forma el nombre de México significa “Lugar en el centro de la Luna” o de una manera más precisa “en el centro del lago de la luna”, ya que era uno de los nombres con que los mexicas llamaban al lago de Texcoco.

De las anteriores concepciones podemos destacar que todas tienen relación con un lugar, de manera más específica con un espacio geográfico, por lo cual país nos permite delimitar la extensión y el tipo y cantidad de habitantes, además de otros elementos como la religión y cultura, que conforma un Estado; en el caso de territorio nacional, nos permite conocer cuál es la extensión y límites que conforman un Estado; y en el caso de México, nos permite saber que ese es el nombre que recibe el espacio geográfico que se ubica en la franja meridional de América del Norte, y que al igual que país y territorio nacional, se refiere al espacio

¹⁶⁰ DE PINA, Vara Rafael, *Op. cit.*, p. 318.

geográfico que comprende al mismo, y al aéreo y al marino de importancia para el presente trabajo.

En materia tributaria y en el caso específico de México, el Código Fiscal de la Federación en el artículo 8 nos señala que para efectos fiscales debemos de entender por México, país y territorio nacional, lo que de conformidad con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva fuera del mar territorial. En este orden de ideas, es que la Constitución Federal en el artículo 42 establece que el territorio nacional se integra por: todas las partes integrantes de la federación; las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes; las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo que se encuentran en el Océano Pacífico; la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes; las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional y las marítimas interiores; así como el espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional. Asimismo, el artículo 27 párrafo octavo de la Constitución Federal establece que la Nación ejercerá su soberanía sobre la Zona Económica Exclusiva situada fuera del mar territorial, teniendo como extensión dicha zona la de doscientas millas náuticas, en este sentido podemos entender que tanto el territorio nacional como la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial, es lo que para efectos fiscales debemos entender por México, País y territorio nacional.

Por tanto, podemos entender que cuando se hable de México, país o territorio nacional, estamos frente al espacio geográfico tanto terrestres como

marítimos y aéreos, sobre el cual el Estado Mexicano ejerce su soberanía, lo que nos permite distinguir sobre que espacio y límites tendrá jurisdicción, aplicación y vigencia las normas tributarias mexicanas, así mismo, cuando en cualquier ordenamiento de carácter tributario, se haga referencia ya sea a México, país o territorio nacional, estaremos en el entendido de que se trata, por disposición del artículo 8 del Código Fiscal de la Federación, de todo lo que los artículos 42 y 27 párrafo octavo de la Constitución Federal nos define como territorio nacional y zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial, que para efectos del presente trabajo nos permite determinar que debemos entender por dichas palabras, que si bien se utilizan como sinónimos, también cada una de ellas, aunque para efectos fiscales sean lo mismo, tienen significado distinto.

2.1.1 CONCEPTO DE AGUAS NACIONALES.

Las aguas nacionales o también conocidas como mar nacional, en palabras de Trigo Chacón “constituyen el primer espacio marítimo, partiendo de la costa hacia el mar...”¹⁶¹, que nos permite conocer cómo es que se conforma el espacio marítimo mexicano, el cual forma parte del territorio nacional y por tanto, será el lugar donde también se aplique la legislación tributaria mexicana.

Cervantes Ahumada señala que “Son aguas interiores las que se encuentran comprendidas, según la vieja expresión latina, *inter fauces terrae*.

¹⁶¹ TRIGO, Chacón Manuel, *Derecho Internacional Marítimo*, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid 1996, p. 312.

Mares interiores, lagos, lagunas, y accidentes como los brazos de mar, esteros y bahías.”¹⁶², son aquellas aguas que se encuentran debajo del mar territorial.

Alberto Szekely expresa que “Las aguas interiores son aquellas que se hallan dentro de las fronteras territoriales y de las líneas de base a partir de las cuales se mide el mar territorial. Estas comprenden tanto aguas marinas como no marinas (puertos, bahías internas y las comprendidas entre líneas de base rectas) como no marinas (lagos y ríos nacionales, al igual que la porción que le corresponde al Estado de ríos y lagos internacionales).”¹⁶³, se trata del espacio que comprende el límite de las fronteras terrestres hasta la línea de base a partir de la cual se mide el mar territorial, estas aguas comprenden puertos, bahías, lagos y ríos, entre otros. En este sentido la Ley Federal del Mar en su capítulo segundo y en específico en el artículo 36 señala cuales son las aguas Marinas interiores, siendo que dicho numeral encierra las principales características que se han expresado en el presente trabajo.

La Convención de las Naciones Unidas sobre Derecho del Mar (CONVEMAR) de 10 de diciembre de 1982 define a las aguas interiores en el artículo 8 como “ Salvo lo dispuesto en la Parte IV, las aguas situadas en el interior de la línea de base del mar territorial forman parte de las aguas interiores del

¹⁶² CERVANTES, Ahumada Raúl, *Derecho Marítimo*, Ed. Porrúa, México, 2001, p.36.

¹⁶³ SZEKELY, Alberto, México y el *Derecho Internacional del Mar*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1978, p. 111.

Estado.”¹⁶⁴, lo que deja claro que el límite superior de las aguas interiores será la línea que sirve de base para marcar el inicio del mar territorial.

En lo que respecta a las líneas de base o también conocidas como líneas rectas de base y siguiendo a Cervantes Ahumada estas fueron establecidas en la legislación de Noruega las cuales servirían para desplantar, desde ellas, su mar territorial, dicho sistema funciona de la siguiente manera: “se traza una línea recta que una los puntos más salientes de la costa a los puntos exteriores de las islas, cayos y arrecifes cercanos a ella, y a partir de esa línea se mide la anchura del mar territorial. Las aguas comprendidas entre las líneas rectas de base y la tierra firme estarán sujetas al régimen de las aguas interiores”¹⁶⁵, de esta forma es que poco a poco este sistema fue desplazando a los sistemas de determinación de la anchura del mar territorial como lo fueron el visual, el de sonda y el de la bala de cañón, quedando solo como sistema reconocido el de líneas de base recta, como en el caso de la Convención de Ginebra sobre Mar Territorial y Zona Contigua, sirviendo tales líneas como límite exterior de las aguas interiores (Ver Figura 2.1).



Figura 2.1

¹⁶⁴ CONVENCION DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE DERECHO DEL MAR, 10 de Abril de 1982, en <http://mareius.galeon.com/aficiones1497159.html> (4 de marzo de 2010).

¹⁶⁵ CERVANTES, Ahumada Raúl, *Op. cit.*, p. 43.

Ahora bien, la Ley de Aguas Nacionales dispone en la fracción I de su artículo 3, que las aguas nacionales son aquellas referidas en el Párrafo Quinto del Artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en este sentido, dicho numeral establece que aguas serán propiedad de la Nación mexicana, siendo el caso del mar territorial, las aguas interiores, las lagunas, esteros, los lagos interiores, ríos y afluentes directos o indirectos, las de las corrientes constantes, los manantiales y las del subsuelo.

En cuanto el régimen jurídico de esta zona encontramos que las aguas interiores están sometidas a la soberanía del Estado dentro del cual se encuentran situadas.

En este sentido podemos afirmar que por aguas nacionales debemos entender aquellas que comprenden el mar territorial y las aguas interiores, en el caso de estas últimas y aunque la Constitución Federal no especifica qué tipo de aguas interiores son las que comprenden estas, de la interpretación de las definiciones dadas sobre aguas interiores y de la Ley Federal del Mar, concluimos que se trata de los ríos, lagos, lagunas, esteros, afluentes, corrientes, manantiales y todas aquellas que contempla dicho ordenamiento.

2.1.1.1 CONCEPTO DE MAR TERRITORIAL.

La zona que se sitúa contigua a las aguas interiores es la que se ha definido como mar territorial, cuya zona también es considerada parte del territorio nacional del Estado mexicano.

Trigo Chacón define al mar territorial como “la zona de mar situada entre la costa y las aguas internas del Estado ribereño por una parte, y la alta mar por otra.”¹⁶⁶, si bien es cierto que el mar territorial es aquel que se encuentra entre la costa y las aguas internas del Estado de un lado y por el otro el alta mar, también es cierto que el alta mar no es su otro límite ya que antes de el alta mar se encuentran la zona contigua, y que en todo caso ambas forman parte de la zona económica exclusiva.

El mar territorial es el “Mar considerado como una ampliación del continente, en el que los países tienen el derecho sobre la navegación y explotación de los recursos”¹⁶⁷, es una zona que amplía la dimensión del continente al cual se le considera parte de territorio nacional.

La Ley Federal del Mar en su Título Segundo Capítulo I regula todo lo relacionado con el mar territorial y en específico en el artículo 23 señala que “La Nación ejerce soberanía en una franja del mar, denominada mar territorial, adyacente tanto a las costas nacionales, sean continentales o insulares, como a las Aguas Marinas Interiores.”¹⁶⁸, en este sentido dicho numeral considera al mar territorial como una franja del mar que se sitúa después de las aguas interiores, sobre las cuales el Estado mexicano ejerce su soberanía, además de ser reconocida por el mismo como parte integrante de territorio nacional.

¹⁶⁶ TRIGO, Chacón Manuel, *Op. cit.*, p. 318.

¹⁶⁷ BIBLIOTECA DIGITAL- ILCE, Secretaria de Educación Pública, México, 2009, en http://bibliotecadigital.ilce.edu.mx/sites/ciencia/volumen1/ciencia2/24/htm/sec_20.html (5 de Marzo de 2010).

¹⁶⁸ LEY FEDERAL DEL MAR, 2010, artículo 23, p. 4 en <http://www.cddhcu.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/124.pdf> (5 de Marzo de 2010).

Por último y al igual que las aguas interiores la CONVEMAR de 1982, en el artículo 2, reconoce y define dicha zona al expresar que “La soberanía del Estado ribereño se extiende más allá de su territorio de sus aguas interiores y, en el caso del Estado archipelágico, de sus aguas archipelágicas, a la franja de mar adyacente designada con el nombre de mar territorial.”¹⁶⁹, por lo cual en cuanto al régimen jurídico de dicha zona el Estado ribereño ejerce su soberanía de manera plena, la cual se extiende al espacio aéreo que se encuentra sobre esta, así como al lecho y al subsuelo de ese mar, sin embargo una limitante a dicha soberanía es el derecho de paso inocente que tiene los demás Estados.

De esta manera es que podemos entender que el mar territorial es aquella zona marina que se encuentra adyacente a las aguas interiores o nacionales, y encuentra su límite en la zona contigua, sobre la que el Estado ribereño ejerce soberanía plena, la cual podrá extenderse tanto al espacio aéreo como al lecho y al subsuelo de ese espacio marítimo, teniendo como única limitante el derecho de paso inocente que tiene los buques extranjeros.

Ahora bien, la anchura del mar territorial, de acuerdo con la CONVEMAR¹⁷⁰ de 1982, en su artículo 3, establece que “Todo Estado tiene derecho a establecer la anchura de su mar territorial hasta un límite que no exceda de 12 millas marinas medidas a partir de líneas de base determinadas de conformidad con esta Convención.”, por lo cual la anchura del mar territorial de los Estados será de hasta 12 millas náuticas como máximo, aunque dicha dimensión ha sido aceptada

¹⁶⁹ CONVENCION DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE DERECHO DEL MAR, 10 de Abril de 1982, artículo 2 en <http://mareius.galeon.com/aficiones1497159.html> (4 de marzo de 2010).

¹⁷⁰ *Idem.*

de forma general en el ámbito internacional hay Estados como Ecuador y Panamá que cuentan con un mar territorial de 200 millas náuticas, convirtiéndose en la excepción de la aplicación de las 12 millas náuticas.

En el caso de México, desde el siglo XIX se preocupó por definir la anchura de su mar territorial, ya que en 1848 en los Tratados de Guadalupe-Hidalgo, se estableció como dimensión la de tres leguas fuera de la tierra, cuestión que posteriormente, por decreto de 12 de diciembre de 1969 (D.O. 26 de diciembre de 1969) se amplía dicho mar territorial a doce millas náuticas, criterio que aún se encuentra en vigencia.

En este sentido la Ley Federal del Mar en su artículo 25 señala que la anchura del mar territorial será de 12 millas marinas (22,224 metros), siendo de esta manera que dicha distancia será lo que mida el mar territorial perteneciente al Estado mexicano, de tal suerte que el mar territorial sobre el cual el Estado mexicano ejercerá su soberanía y sobre el cual tendrá derechos será el que se observa en la figura 2.2.



Figura 2.2

En cuanto al régimen jurídico del mar territorial, el Estado ribereño ejerce plena soberanía sobre sus aguas, su suelo, su subsuelo y el espacio aéreo del mar territorial, teniendo como única limitante el derecho que tienen los buques de los Estados extranjeros de paso inocente en dicha zona, lo cual en el caso de México encuentra sustento en el artículo 29 de la Ley Federal del Mar.

Por tanto, podemos afirmar que el mar territorial es el área geográfica marina sobre la cual el Estado, en este caso el mexicano, ejerce su soberanía, dicha zona tiene una anchura de 12 millas y sobre la cual los Estados Extranjeros solo tienen derecho al paso inocente, de esta forma es que el mar territorial se convierte en una zona más sobre la cual se podrán aplicar las normas tributarias mexicanas cuando así se considere necesario.

2.1.1.2 ZONA ECONÓMICA EXCLUSIVA.

La siguiente zona objeto del presente estudio es la denominada Zona Económica Exclusiva, la creación de esta atiende a intereses meramente económicos y de aprovechamiento y protección de los recursos naturales, a diferencia de las aguas nacionales y del mar territorial, dicha zona no tiene ningún alcance territorialista, es por ello que desde sus inicios ha sido reconocida como un espacio marino adyacente al mar territorial pero diferente a éste.

La Zona Económica Exclusiva “Es aquella área que comprende la plataforma continental, y que se expande hasta 200 millas náuticas de litoral, para la explotación exclusiva por parte del país ribereño de los recursos

naturales (marinos, minerales, petroleros etcétera).”¹⁷¹, esta definición considera parte de la zona económica exclusiva a la plataforma continental, dentro de dicha zona el Estado ribereño tiene derecho sobre los recursos naturales que encuentre en ella, con la finalidad de protegerlos y aprovecharlos.

La CONVEMAR de 1982 en el artículo 55 establece que la Zona Económica Exclusiva es “un área situada más allá del mar territorial adyacente a éste, sujeta al régimen jurídico específico establecido en esta Parte, de acuerdo con el cual los derechos y la jurisdicción del Estado ribereño y los derechos y libertades de los demás Estados se rigen por las disposiciones pertinentes de esta Convención.”¹⁷², es aquella zona que se sitúa más allá del mar territorial, en la que el Estado ribereño ejercerá sus derechos y jurisdicción de acuerdo a lo que establece la Convención, asimismo los Estados extranjeros tendrán ciertos derechos los cuales serán regulados por la misma.

En este sentido podemos definir a la Zona Económica Exclusiva como aquella área que se sitúa más allá del mar territorial adyacente a éste, cuya extensión es de 200 millas náuticas, en la que el Estado ribereño tiene derechos y ejerce su jurisdicción, de conformidad con los lineamientos internacionales y nacionales que se establezcan para la regulación de la misma, además de que a diferencia de las aguas nacionales y el mar territorial, en esta zona los Estado extranjeros cuentan con derechos sobre la zona. Asimismo, las 200 millas náuticas que tiene dicha zona como extensión son contadas a partir de la línea

¹⁷¹ Diccionario Economía en http://www.eco-finanzas.com/diccionario/Z/ZONA_ECONOMICA_EXCLUSIVA.htm

¹⁷² CONVENCION DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE DERECHO DEL MAR, 10 de Abril de 1982, artículo 55 en <http://mareius.galeon.com/aficiones1497159.html> (9 de marzo de 2010).

de base con la que se mide el mar territorial, teniendo como límite exterior alta mar. (Ver figura 2.3)

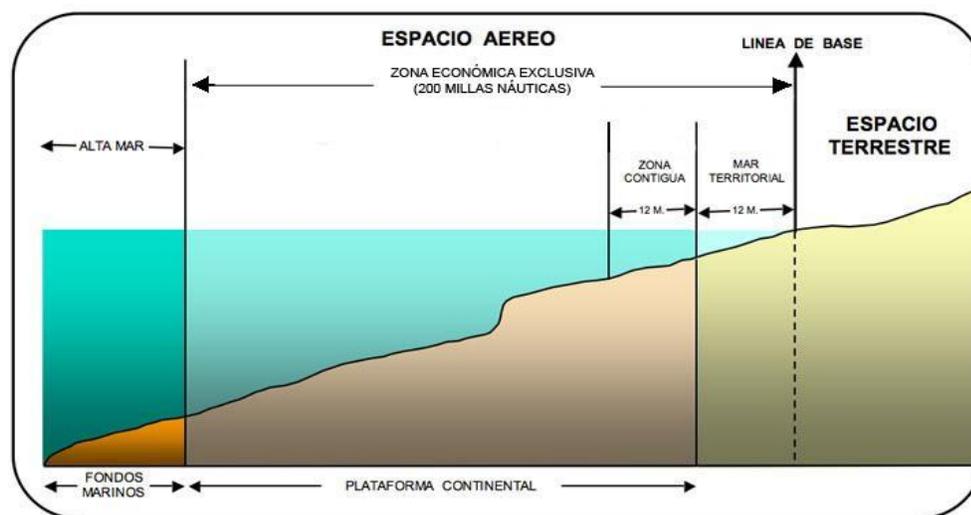


Figura 2.3

Para 1973 ya existían tres tendencias cuya finalidad era determinar la naturaleza jurídica de la Zona Económica Exclusiva, siguiendo a Jorge Vargas¹⁷³, estas son:

- 1) La sostenida por las grandes potencias en la cual proponían se consideraran las 200 millas como parte de alta mar, dejando a la comunidad internacional como poseedora de los derechos de la zona dejando a los Estados ribereños con derechos residuales con respecto a ésta zona.

¹⁷³ VARGAS, Jorge, *Contribuciones de la América Latina al Derecho del Mar*, 1ª ed., Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1981, p.p. 34 y 35.

- 2) La postura de países que adoptaron una posición territorialistas, encabezados por Brasil, Ecuador, Panamá y Perú, los cuales se manifestaron a favor de un mar territorial 200 millas náuticas con el fin de protegerse de las grandes potencias y así poder preservar la soberanía y jurisdicción del Estado ribereño sin hacer a un lado la cooperación y explotación de recursos, investigación científica y preservación del medio marino.
- 3) La tercera postura, llamada intermedia, adopta una corriente más patrimonialista, asumida por países como Colombia, México y Venezuela, en la cual la naturaleza jurídica de la Zona Económica Exclusiva debe ser calificada como *sui generis*, esto es, se trata de un híbrido de las dos tendencias anteriores, en la cual dicha zona cuenta con elementos distintivos del mar territorial (derechos de soberanía sobre los recursos) y con elementos de la alta mar (libertades de navegación, sobrevuelo y tendido de cables).

Esta última tendencia es la que más nos ayuda a determinar cuál es la naturaleza jurídica de la Zona Económica Exclusiva, bebido a que en la misma se combinan elementos del mar territorial y la alta mar, sin que se lleguen a confundir, como lo menciona Jorge Castañeda se trata de una “institución nueva, de una zona *sui generis* con un estatuto internacional propio, que la comunidad internacional puede perfectamente crear con identidad específica”¹⁷⁴, por lo cual tiene todo los elementos para ser considerada una zona distinta al mar territorial y

¹⁷⁴ CASTAÑEDA, Jorge, *El Nuevo Derecho del Mar*, Seis años de relaciones internacionales de México (1970-1976), Secretaria de Relaciones Exteriores, México, 1976, p.195.

al alta mar, dándole su lugar dentro de la constitución de las zonas marinas sobre las cuales el Estado ribereño tiene algún tipo de injerencia.

La inclusión de la Zona Económica Exclusiva a la legislación mexicana se da en el año de 1976 con una adición al artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en la cual se establece, y quedando como párrafo octavo, que la Nación ejerce en una Zona Económica Exclusiva situada fuera del Mar territorial y adyacente a este, los derechos de soberanía y las jurisdicciones que determine las leyes del Congreso, de esta manera es que México se vuelve uno de los primeros Estados en adoptar constitucionalmente la tesis de la Zona Económica Exclusiva.

En cuanto a la anchura de la Zona Económica Exclusiva, la CONVEMAR DE 1982, señala en su artículo 57 que "...no se extenderá más allá de 200 millas marinas contadas desde las líneas de base a partir de las cuales se mide la anchura del mar territorial."¹⁷⁵, lo que deja claro que la anchura no debe exceder las 200 millas náuticas, por lo cual México adopta dicha extensión y lo establece en el artículo 27 de la Constitución Federal y en el artículo 5º de la Ley Federal del Mar, señalando que La Zona Económica Exclusiva Mexicana se extiende a 200 millas marinas (370, 400 metros), quedando como se observa en la siguiente figura la extensión de la Zona Económica Exclusiva Mexicana sobre la que tiene derechos y jurisdicción el Estado mexicano:

¹⁷⁵ CONVENCION DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE DERECHO DEL MAR, 10 de Abril de 1982, artículo 57 en <http://mareius.galeon.com/aficiones1497159.html> (9 de marzo de 2010).



Figura 2.4

En cuanto al régimen jurídico de esta zona, encontramos que en el ámbito de Derecho Internacional en el artículo 56 de la CONVEMAR de 1982, establece ciertos derechos que el Estado ribereño tiene en dicha zona, las cuales fueron adoptadas y adicionadas por México en su Ley Federal del Mar en el artículo 46, dotando de esta forma como derechos que podrá ejercitar los siguientes:

- 1) Derechos de soberanía¹⁷⁶ para los fines de exploración y explotación, conservación y administración de los recursos naturales, y con respecto a otras actividades con miras a la exploración y explotación económica de la Zona.
- 2) Jurisdicción, con relación a las disposiciones pertinentes de esta Ley, de su Reglamento y del derecho internacional, con respecto:

¹⁷⁶ Para José Luis Vallarta Marrón en su obra Derecho Internacional Público, al referirnos a la expresión derechos de soberanía "...debe entenderse como una *jurisdicción especial* para fines específicos y no como un reconocimiento de soberanía como la que se ejerce en las aguas interiores y en el mar territorial", tratándose en este caso de una soberanía cuya finalidad es la conservación y explotación de los recursos naturales de dicha zona y por tanto la zona económica exclusiva no forma parte del territorio nacional. Ed. Porrúa, UNAM, México, 2006, p. 153.

- a) Al establecimiento y utilización de islas artificiales, instalaciones y estructuras.
 - b) A la investigación científica marina.
 - c) A la protección y preservación del medio marino.
- 3) Otros derechos y deberes que fije esta Ley, su Reglamento y el derecho internacional.**

También la CONVEMAR de 1982 en su artículo 58 y la Ley Federal del Mar en su artículo 58, reconocen ciertos derechos a Estados extranjeros, estos derechos son las libertades clásicas que se vinculan con el alta mar, tal vez esta cuestión es porque antes de establecer la extensión de 200 millas de la zona económica exclusiva, a dicha distancia se le consideraba alta mar, por lo tanto, las libertades que se ejercen en el alta mar se adoptaron para regir en la zona económica exclusiva, en este sentido, dichas libertades son: libertad de navegación, de sobrevuelo y de tendido de cables y tuberías submarinos, exceptuando a la libertad de pesca, ya que está afecta a los recursos marinos del área y estos se encuentran sometidos a la soberanía del Estado ribereño. Asimismo, encontramos que la Ley Federal del Mar en el numeral citado, incluye dentro de estas libertades aquellas que se vinculan a la operación de embarcaciones, aeronaves y cables y tuberías submarinos, y que sean compatibles con el derecho internacional, por lo tanto los Estados extranjeros, podrán ejercer dichas libertades como prerrogativas que el Derecho Internacional y el Derecho de los Estados, les otorgue y reconozca.

Por tanto podemos afirmar que la Zona Económica Exclusiva, es aquella que se sitúa más allá del mar territorial adyacente a éste, la cual tendrá una

extensión de hasta 200 millas marinas, sobre la cual el Estado ribereño ejerce derechos de soberanía sobre los recursos naturales, vivos o no vivos de la zona, así como jurisdicción en los casos que así lo establezca el derecho internacional, además de que los Estados extranjeros tendrán las libertades internacionales de navegación, sobrevuelo y tendido de cables, entre otras, por lo cual es que nos encontramos como una zona única, cuya creación ha permitido que los Estados que no son considerados como grandes potencias, tengan y conserven sus derechos de explotación y preservación de los recursos marinos que se encuentre dentro de su Zona Económica Exclusiva para así garantizar el abasto de los productos que le sean necesarios para su supervivencia, así como una forma de incentivar su economía, además, de ser una forma por medio de la cual quedan protegidos de los posibles abusos que pudieran cometer los Estados considerados grandes potencias.

2.1.1.3 AGUAS INTERNACIONALES.

Las aguas internacionales o como jurídicamente se les conoce con el nombre de alta mar, es la zona que se encuentra contigua a la zona económica exclusiva y sobre la cual el Derecho Internacional se ha preocupado por mantener cierto orden y control.

Podemos entender por aguas internacionales como la “delimitación espacial, identificada con el concepto jurídico de alta mar, en la que, el Derecho internacional público, todos los estados tienen derecho a navegar, sobrevolar, pescar y realizar investigaciones científicas en libertad y sin ser molestadas por

otra nación en tiempo de paz.”¹⁷⁷, es la zona a la cual jurídicamente se le conoce como alta mar y sobre la cual todos los Estados cuentan con libertades y cuya zona no se encuentra sujeta a la soberanía ni jurisdicción de algún Estado en particular. El Estado ribereño solo podrá ejercer su soberanía y jurisdicción, en la medida en que puedan ejercerlas sobre sus nacionales o los buques que ostenten su pabellón y no sobre la alta mar.

Otra definición es la que señala que las aguas internacionales son “aquellas extensiones que comprenden los océanos los ambientes costeros y las grandes cuencas de agua dulce, cuyos límites son compartidos por más de un país.”¹⁷⁸, los límites de dicha zona son compartidos por más de un Estado a diferencia de las aguas interiores, el mar territorial y la zona económica exclusiva que se encuentran sujetas a las disposiciones del Estado ribereño.

En cuanto a la definición de alta mar, término jurídico utilizado para referirse a las aguas internacionales, Vallarta Marrón la define como “...la zona en donde los Estados ribereños no tienen derechos de soberanía ni jurisdicciones especiales. La alta mar se encuentra más allá de toda jurisdicción territorial o especial de los Estados ribereños y empieza ahí donde termina la zona económica exclusiva.”¹⁷⁹, en esta zona todos los Estados gozan de las mismas libertades y derechos, es considerada un bien común, sobre la cual ningún

¹⁷⁷ EDDING, V. Mario, *Manejo Integrado del Ambiente*, Glosario de Términos, Chile en http://manejo.tripod.com/aguas_internacionales.htm. (17 de Marzo de 2010)

¹⁷⁸ Micromacro, *El Primer Proyecto Multimedia en América Latina y el Caribe sobre Individuos y Comunidades que mejoran su nivel de vida mientras protegen el medio ambiente en* http://www.micromacro.tv/pdfs/saber_mas_espanol/agua/10aguas_internacionales.pdf. (17 de Marzo de 2010).

¹⁷⁹ VALLARTA, Marrón José Luis, *Derecho Internacional Público*, Ed. Porrúa, UNAM, México, 2006, p. 153.

Estado podrá apropiarse de ella, esto de conformidad con lo establecido en el artículo 89 de la CONVEMAR de 1982.

Asimismo, dicha Convención en su artículo 86 define lo que debemos de entender por alta mar al establecer que el alta mar comprende "...todas las partes del mar no incluidas en la zona económica exclusiva, en el mar territorial o las aguas interiores de un Estado, ni en las aguas archipelágicas de un Estado archipelágico."¹⁸⁰, de esta forma todo que no sea parte de las aguas interiores, del mar territorial y de la zona económica exclusiva de un Estado, será lo que se considere como alta mar o aguas internacionales.

De esta forma es que podemos definir a las aguas internacionales o alta mar como aquellas partes del mar que no incluyen las aguas interiores o nacionales, el mar territorial y la zona económica exclusiva, sobre las cuales ningún Estado ejerce su soberanía ni su jurisdicción y en la cual todo los Estados gozan de las libertades y derechos que rigen sobre dicha zona, cuya importancia es trascendental para la navegación, las comunicaciones, el comercio, la pesca y es de gran ayuda para los intereses de los Estados.

La naturaleza jurídica de alta mar, ha sido ampliamente discutida, centrándose en que se trata de una *res nullius* (cosa de nadie) o de una *res communis omnium* (cosa de uso común), siendo este ultimo el que se ha adoptado como criterio vigente, el cual se basa en la idea de que la alta mar debe quedar sujeta al uso común de todos los Estados, por lo cual la mayoría de ellos reconocen que el alta mar no es propiedad de nadie y sobre ella rige el

¹⁸⁰ CONVENCION DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE DERECHO DEL MAR, 10 de Abril de 1982, artículo 86 en <http://mareius.galeon.com/aficiones1497159.html> (17 de marzo de 2010).

principio de Derecho Internacional conocido como *Mare liberu*, establecido por Hugo Grocio en 1609, que consiste en considerar a la alta mar como una zona libre.¹⁸¹

El régimen jurídico de esta zona señala Trigo Chacón¹⁸² se encuentra basado en los siguientes principios:

- 1) En cuanto a vía de comunicación, es un bien común.
- 2) Debe de estar abierto a todos los Estados, tengan o no litoral marítimo.
- 3) No puede ser objeto de apropiación exclusiva de un Estado.
- 4) Su uso y disfrute han de estar sometidos a una reglamentación jurídica internacional.

Una vez establecidos dichos principios, el Derecho Internacional ha señalado una serie de libertades que se encuentran consagradas en el artículo 87 de la CONVEMAR de 1982, otorgándole a los Estados ya sean ribereños o sin litoral las siguientes libertades:

- 1) Libertad de Navegación.
- 2) Libertad de Sobrevuelo.
- 3) Libertad de tender cables y tuberías submarinos.
- 4) Libertad de construir islas artificiales y otras instalaciones permitidas por el derecho internacional.
- 5) Libertad de pesca, con sujeción a lo que señale el derecho internacional.
- 6) Libertad de investigación científica.

¹⁸¹ Cfr. ZAMBONI, Mario, *Genealogía de la Organización Jurídica de Alta Mar*, p.p. 1 y 2, en www.nuestromar.org/legislacion/ALTAMAR.doc.

¹⁸² Cfr. TRIGO, Chacón Manuel, *Op. cit.*, p.p. 488 y 489.

En conclusión, podemos afirmar que las aguas internacionales o jurídicamente conocidas como alta mar, es la zona que se ubica mas allá de la Zona Económica Exclusiva y que no comprende a esta ni al mar territorial, ni mucho menos a las aguas interiores, es aquella zona del mar que comparte sus límites con diversos Estados, y sobre la cual ningún Estado ejerce su soberanía ni jurisdicción, teniendo como libertades las de navegación, sobrevuelo, tendido de cables y tuberías, la construcción de islas artificiales , libertad de pesca y de investigación científica. En este sentido es que para efectos del presente trabajo, la aguas internacionales forman parte importante del mismo, ya que aunque en dicha zona los Estados no tiene ningún derecho de soberanía ni jurisdicción, en lo que respecta a los buques y a las personas que se encuentren en ellos los Estados si tendrán jurisdicción y soberanía sobre los mismos, resultando de importancia la necesidad de creación de disposiciones tendientes a la protección de las operaciones que se realicen en dicha zona, además de que dichas operaciones no se realicen con la finalidad de evadir o quebrantar algún tipo de disposición.

Por lo cual y con la finalidad de establecer claramente las zonas marítimas de importancia, tanto en materia fiscal, como para el presente trabajo, en las cuales se desarrollan operaciones de las cuales se deriva el surgimiento de una contribución, es que en la figura 2.5 se señala como es que se conforman dichas zonas en México.

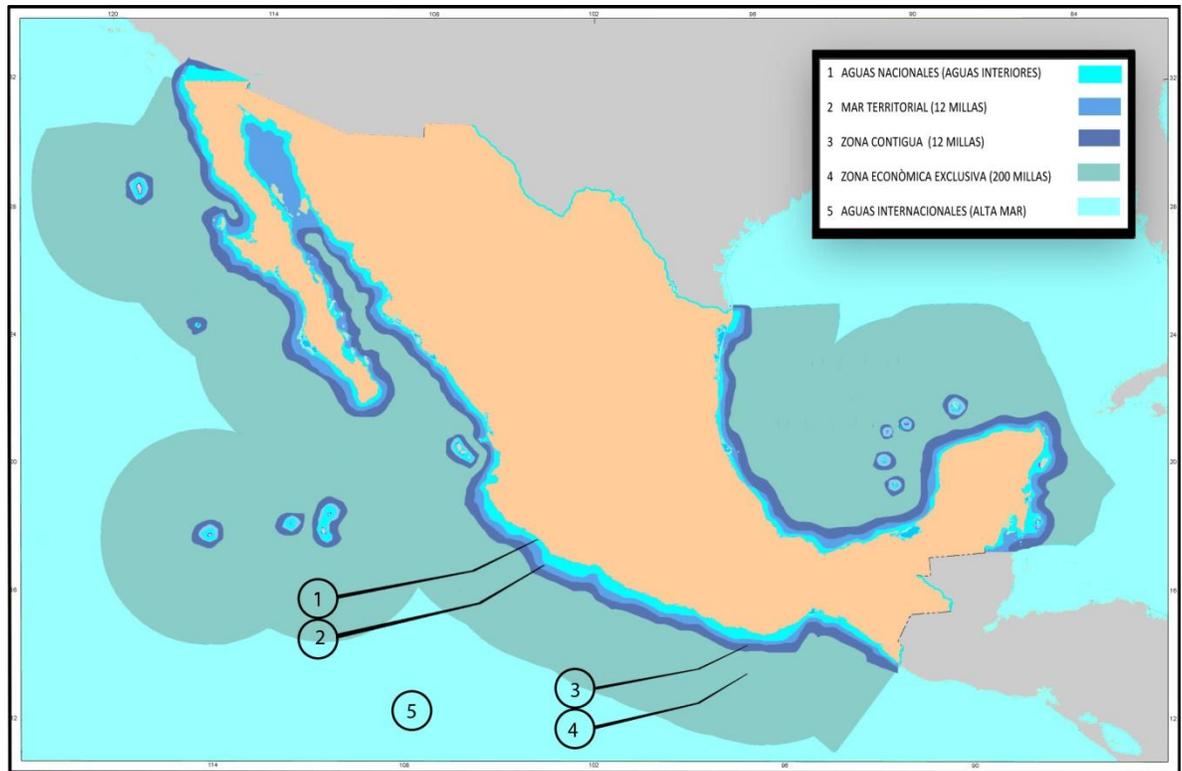


Figura 2.5

2.2 ELEMENTOS VINCULANTES PARA EFECTOS FISCALES EN MÉXICO.

Existen diversos criterios que le permiten al Estado por medio del Poder Legislativo establecer las contribuciones necesarias que cubran sus necesidades, dichos criterios son los considerados como punto de conexión en la relación jurídico tributaria entre el Estado y los contribuyentes.

Dichos elementos los podemos entender como “los puntos de conexión o criterios de vinculación que establecen el mejor o adecuado ‘asiento’ en la relación jurídico tributario, siendo estos aquellos que la ley de importancia como

tal.”¹⁸³, se trata de puntos de conexión o criterios que determinan un vínculo entre el Estado y los contribuyentes.

Para Manuel E. Thron los criterios de vinculación pueden ser entendidos como “... todos aquellos elementos o circunstancias de carácter objetivo o subjetivo, de tal relevancia que, al concurrir en la situación jurídica de una persona física o moral, provocan la sujeción de la misma a la potestad tributaria de un Estado”¹⁸⁴, se tratan de criterios de carácter objetivo o subjetivo, que permiten el establecimiento del vínculo entre los sujetos de la relación jurídico tributaria, criterios utilizados por el Estado para la creación de diversas contribuciones.

El Estado, para el establecimiento de dichos criterios toma en cuenta, por una parte, la situación económica del contribuyente, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de las rentas o de sus bienes, a esto se le llama criterio de sujeción personal o elementos vinculativos de naturaleza subjetiva, dentro del cual encontramos el criterio de residencia o nacionalidad; o bien, el Estado grava a las personas tomando en cuenta las rentas creadas y los bienes que se encuentren en su territorio, a lo cual se le llama sujeción real o elementos vinculativos de naturaleza objetiva o económica, de los cuales destacan el establecimiento permanente y la fuente de riqueza.

En este sentido es que para efectos del presente trabajo y con la finalidad de establecer los criterios de sujeción que en México son aplicables, para el establecimiento del vínculo tributario que se genera entre el Estado y los

¹⁸³ RELACION JURIDICO TRIBUTARIA en <http://html.rincondelvago.com/relacion-juridico-tributaria.html> (17 DE MARZO DE 2010).

¹⁸⁴ E. TRHON, Manuel, *Régimen Fiscal de los Extranjeros en México*, 4ª ed., Colección Ensayos Jurídicos, Themis, México, 1994, p. 78.

contribuyentes al momento de realizarse una contribución, es que se procede al estudio de los elementos vinculantes que se consideran vigentes en nuestra legislación, los cuales son: fuente de riqueza, establecimiento permanente y residencia.

2.2.1 FUENTE DE RIQUEZA.

Se trata de un criterio de naturaleza meramente económica, el cual no se encuentra definido en ningún ordenamiento de nuestra legislación tributaria mexicana, pero si es contemplado en las mismas.

En primer lugar podemos definir fuente de riqueza, desde el punto de vista etimológico y literal, de acuerdo con lo señalado por Arturo Pérez Robles, que: "...el concepto en análisis se refiere al lugar donde emana o brota la riqueza, entendiendo por riqueza la suma de bienes económicos disponibles en un lugar o momento determinados."¹⁸⁵, se trata del lugar de donde proviene la riqueza que habrá de considerarse para conocer qué tipo de contribución es la que se está generando.

Rodríguez Lobato señala que en el criterio de fuente de riqueza "...las personas están obligadas al pago de tributos en un país si en él se origina el ingreso gravado o en él se encuentran los bienes afectos al tributo, sin importar su domicilio, nacionalidad o residencia"¹⁸⁶, en dicho criterio lo que se toma en cuenta es que el ingreso y el bien se encuentren dentro del territorio Nacional del Estado quien tendrá derecho de exigir el cumplimiento de la contribución de que se trate.

¹⁸⁵ RIOS, Granados Gabriela (coord.), Pérez Robles Arutero (y otros), *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, Tomo 1, 1ª ed., Ed. Porrúa, México, 2007, p. 293.

¹⁸⁶ RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, *Op. Cit.*, p. 154.

Otra definición, es la que nos proporciona Pérez Robles, en la cual por fuente de riqueza se entenderá “como un elemento de vinculación tributaria, considerado aquel lugar donde se encuentra el origen o donde se genera un ingreso particular, cuya percepción se establece como objeto de determinado impuesto.”¹⁸⁷, señala que se trata de un elemento que crea un vínculo tributario entre los sujetos de la relación jurídico tributaria, al cual se le considera el lugar donde se origina el ingreso que es considerado por el legislador como el objeto de la contribución.

El Servicio de Administración Tributaria, en su portal de internet, señala que la fuente de riqueza “...se refiere al lugar en el que se originan o se generan los ingresos.”¹⁸⁸ Dicho vínculo, permite identificar qué tipo de ingreso y en qué lugar se genera para de esta manera saber si la persona que lo recibe se encuentra obligada o no a cumplir con una contribución en México.

En este sentido podemos entender por fuente de riqueza el lugar en donde se origina o genera el ingreso gravado, por medio del cual se genera un vínculo tributario entre los sujetos de la relación jurídico tributaria, el cual permite saber si el contribuyente que percibe dichos ingresos se encuentra obligado al pago o cumplimiento de una contribución.

¹⁸⁷ RIOS, Granados Gabriela (coord.), *Op. cit.*, p. 294.

¹⁸⁸ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Información para principiantes, México, en http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/eres_extranjero/78_4109.html (20 de Marzo de 2010).

Para saber si un determinado lugar puede ser considerado como fuente de riqueza o no, es necesario tomar en cuenta, y siguiendo a Pérez Robles¹⁸⁹, los siguientes criterios:

- 1) Ingresos provenientes de un trabajo personal: la fuente de riqueza será generalmente en el país en donde se realice la actividad de que se trate.
- 2) Ingresos provenientes del capital: la fuente de riqueza se localiza en el lugar en que se emplea el capital que produce los rendimientos.
- 3) Ingresos que provienen de la combinación del capital y el trabajo: la fuente de riqueza se encuentra en el país en el que la empresa desarrolla la actividad para la cual se constituyó.
- 4) En el caso de otros conceptos: la fuente de riqueza será el lugar en donde se encuentre el bien respectivo, o bien el lugar en donde se efectúa la actividad correspondiente.

En este sentido, dependiendo del tipo de ingreso es que se determinará cuál es la fuente de riqueza, la cual siempre estará vinculada con un lugar o espacio físico determinado.

En México, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se contempla el vínculo de fuente de riqueza en el artículo 1 al señalar que las personas físicas y morales estarán obligadas al pago de Impuesto Sobre la Renta cuando: los residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan; de igual forma los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de una fuente de riqueza situada

¹⁸⁹ Cfr. RIOS, Granados Gabriela (coord.), *Op. cit.*, p. 294.

en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país. En este sentido, el Impuesto Sobre la Renta se causa cuando: la fuente de riqueza se encuentre en el país, cuando dentro del país se perciban ingresos por servicios personales subordinados, en el caso de los honorarios, será necesario que la empresa o la persona que prestó los servicios resida en México, no importando si el pago se realiza en territorio nacional o en el extranjero.

En el Derecho Internacional el elemento vinculante para efectos fiscales denominado fuente de riqueza se encuentra estrechamente relacionado con el concepto de doble tributación, justificando dicha relación, la facultad que tiene el Estado de grabar los ingresos en donde se encuentre la fuente de riqueza, sin importar que el causante del impuesto se encuentre gravado en otro Estado por razones de su residencia o nacionalidad, ya que la costumbre internacional determina que de cierta manera el Estado que grava al sujeto en razón de su residencia, cede un poco de su jurisdicción al Estado fuente de riqueza, mediante un tratado para evitar la doble tributación, permitiéndole a este último Estado la recaudación de las contribuciones sobre los ingresos provenientes de una fuente de riqueza que se encuentren dentro de su territorio.

Por lo tanto, podemos afirmar que el elemento vinculante para efectos fiscales denominado fuente de riqueza cuya naturaleza es económica, es aquel lugar donde se origina o genera el ingreso particular, el cual toma en cuenta el legislador como el objeto de una contribución en específico, en dicho vínculo lo que hará que un determinado sujeto quede obligado al cumplimiento de una contribución, es que el ingreso o el bien, se originen o se encuentren dentro del

territorio nacional del Estado, por ejemplo en el caso del Impuesto Sobre la Renta, causaran dicho impuesto, en primer lugar los residentes mexicanos, respecto de todos sus ingresos no importando donde se encuentre la fuente de riqueza, así como, los residentes en el extranjero que no cuenten con establecimiento permanente, pero que obtengan ingresos de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, de esta forma es que nos encontramos en dos momentos en los que se considera a la fuente de riqueza como el elemento que vincula a los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, el primero, cuando se trate de aquellos residentes en México y cuando se trate de residentes en el extranjero, pero que obtiene sus ingresos de una fuente de riqueza que se ubica en México.

2.2.2 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Dentro de los elementos vinculantes para efectos fiscales además de la fuente de riqueza, encontramos otra figura que es la de establecimiento permanente, también considerado un criterio que atiende a elementos objetivos o económicos.

Rodríguez Lobato, señala que “conforme al criterio de establecimiento permanente, están obligados al pago de tributos en un país las personas que sin tener domicilio o residencia en ese país, tengan en él un lugar de negocios en el que realicen actividades gravadas, respecto de los ingresos atribuibles al establecimiento.”¹⁹⁰, en este criterio lo importante es que los ingresos que obtenga el contribuyente, sean atribuibles al establecimiento permanente, sin importar si es residente o si tiene domicilio en el país.

¹⁹⁰ RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, *Op. cit.*, p. 154.

El Servicio de Administración Tributaria señala que “Se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios donde se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes.”¹⁹¹, destacando que en el establecimiento permanente no importa el lugar en donde se desarrollen las actividades empresariales o se presten los servicios independientes, lo importante es que los ingresos producto de dichas actividades y servicios provengan de un lugar de negocios específico.

Ahora bien, en el Derecho Internacional existen instrumentos llamados Modelos para Evitar la Doble Tributación que en palabras de Bettinger Barrios son “...los instrumentos base para celebrar los convenios que firman los Estados Contratantes para evitar esa doble tributación; estos instrumentos básicos definen los alcances del concepto de establecimiento permanente...”¹⁹², por ejemplo, existen el Modelo de la Organización de las Naciones Unidas, el Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Modelo de la OCDE) o también el Modelo de los Estados Unidos de América, entre otros, los cuales tiene la finalidad de evitar la doble tributación, para efectos del presente trabajo haremos breve referencia a lo señalado por el Modelo de la OCDE, el cual en su artículo 5 define lo que para el Modelo se deberá entender por establecimiento permanente al señalar que “A efectos del presente Convenio, la expresión `establecimiento permanente´ significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su

¹⁹¹ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Información para principiantes, México, en http://www.sat.gob.mx/sitio_Internet/asistencia_contribuyente/principiantes/eres_extranjero/78_2200.html (21 de Marzo de 2010).

¹⁹² BETTINGER, Barrios Hebert, *Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente*, 2ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 1999, p. 31.

actividad.”¹⁹³, considera al establecimiento permanente un lugar fijo de negocios, en el cual la empresa o persona realiza parte o toda su actividad, por la cual genera algún tipo de ingreso, se trata de un lugar que debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto tiempo de permanencia.

En México, la Ley del Impuesto Sobre la Renta contempla al establecimiento permanente, señalando que “Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes.”¹⁹⁴, dicho precepto sirve como base para entender lo que para el Impuesto Sobre la Renta se deberá entender por establecimiento permanente, y como se mencionó al inicio de este punto, el establecimiento permanente es un vínculo de naturaleza objetiva o económica, cuya finalidad es establecer el origen del ingreso que obtenga el contribuyente, lo que importa es la renta que se obtiene en relación al establecimiento permanente.

Tanto el Modelo de la OCDE, en su artículo 5, como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 2, realizan una lista no exhaustiva sobre lo que podemos entender como establecimiento permanente, entre los que podemos destacar las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales. Asimismo, además de estos lugares la Ley del Impuesto

¹⁹³ MODELO DE LA OCDE DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, artículo 5 en http://www.fiscus.com.ar/pdfs/Modelo_OCDE_2003.pdf (21 de Marzo de 2010).

¹⁹⁴ LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ISEF, 2010, artículo 2, p. 1

Sobre la Renta en el citado artículo 2 contempla otros casos en los que pueden ser considerados como establecimientos permanentes como los siguientes:

- Cuando un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país mediante fideicomiso.
- Cuando actúe en el país a través de una persona que ejerza poderes para celebrar contratos a su nombre o por su cuenta.
- Cuando una empresa aseguradora perciba ingresos por cobros de primas dentro del territorio nacional, u otorgue seguros contra riesgos situados en él.
- Cuando actúe a través de un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad.
- Cuando se realicen en México servicios de construcción, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles y otros relacionados, siempre que tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de un año.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, también contempla en su artículo 3, lo que no se considera que constituya establecimiento permanente¹⁹⁵ y en el artículo

¹⁹⁵ No constituirán establecimiento permanente, cuando: la utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero; la conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona; la utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero; la utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares; y el depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de

4 los que se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, a los provenientes de:

1. La actividad empresarial que se desarrolle.
2. Ingresos por honorarios.
3. Ingresos por enajenación de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la sociedad, por otro establecimiento de ésta o directamente por la persona física residente en el extranjero.
4. Ingresos que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero en la proporción en que el establecimiento que se encuentra en el país haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.

De esta manera es que la figura del establecimiento permanente en nuestro país es regulada y como elemento vinculante para efectos fiscales, permite que los residentes en el extranjero, sean también sujetos de las contribuciones y en especial en los impuestos que gravan el ingreso como es el caso del Impuesto Sobre la Renta, gravando aquellos ingresos que deriven de actividades empresariales que se realicen en México, cuyo ánimo es de permanencia, aún las realizadas por residentes en el extranjero. El gravar dicho ingreso se considera justo porque si el Estado le brinda a la empresa o sujeto extranjero seguridad y

los mismos para su importación al país. Artículo 3 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ISEF, 2010, p.p. 3 y 4.

estabilidad para la misma, es equitativo que dicha empresa o sujeto se obligue al pago de los servicios que el Estado presta para brindarle dichas garantías.

2.2.3 RESIDENCIA.

Otro punto de conexión o elemento vinculante de sujeción a las contribuciones es el criterio de residencia, dicho criterio ha sido adoptado tanto en el Derecho Internacional como en el Derecho Interno de cada Estado, de manera más reciente. México lo adoptó a mediados de los noventa, dejando a un lado el criterio de nacionalidad.

La palabra residencia de conformidad con el Diccionario de la Lengua Española, proviene del Latín *resĭdens*, *-entis*, que significa residente, dicho diccionario la define como “Acción y efecto de residir”¹⁹⁶, entendiendo *residir* como “estar establecido en un lugar”¹⁹⁷, es la acción que realiza un determina sujeto, que pretende quedarse en un lugar con la finalidad de realizar en el mismo sus actividades cotidianas.

Por residencia nos dice Sánchez Piña podemos entender que es “la facultad del ser humano de establecerse en un lugar con el propósito de hacer en él su vida ordinaria.”¹⁹⁸, nos encontramos frente a una definición de residencia en sentido amplio, es la capacidad que tiene un ser humano de establecerse en un lugar de forma más o menos continua, teniendo como propósito realizar en él su vida ordinaria.

¹⁹⁶ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Diccionario de la Lengua Española, 22ª ed., 2001, en http://buscon.rae.es/drael/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=residencia (26 de Marzo de 2010).

¹⁹⁷ *Idem.*

¹⁹⁸ SÁNCHEZ, Piña José de Jesús, *Nociones de Derecho Fiscal*, 9ª ed., Ed. PACJ, México, 2008, p. 113.

De Pina, en su Diccionario de Derecho define residencia como el “Lugar en que una persona tiene su morada habitual.”¹⁹⁹, es el lugar donde una persona realiza sus actividades cotidianas.

La residencia en materia fiscal señala Rodríguez Lobato “Conforme al criterio de residencia, las personas están obligadas al pago de tributos en un país por su sola estancia en él, por lo tanto, se prescinde aquí de consideraciones subjetivas y basta la comprobación de la situación de hecho, completamente objetiva, de la estancia para atribuir la residencia.”²⁰⁰, conforme a dicho criterio quedarán obligados al cumplimiento de contribuciones aquellos sujetos que por su simple estancia en territorio nacional serán considerados causantes de contribuciones.

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 9 señala a quienes se les considera residentes en territorio nacional, y serán las personas físicas:

- 1) Que hayan establecido su casa habitación en México.
- 2) Que tengan casa habitación en otro país, se les considerará residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de interés vitales, en este sentido podemos entender que dicho centro de intereses vitales se encuentra en territorio nacional cuando más del 50 % de los ingresos totales que obtenga la persona física en un año de calendario tengan fuente de riqueza en México, así como cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

¹⁹⁹ DE PINA, Vara Rafael, *Op. cit.*, p. 297.

²⁰⁰ RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, *Op. cit.*, p. 153.

- 3) Las personas físicas que sean funcionarios o trabajadores del Estado, aún cuando su centro de intereses vitales se situé en el extranjero.

Asimismo, se les considera residentes en territorio nacional a las personas morales que:

- 1) Hayan establecido en México:
 - a) La administración principal de su negocio.
 - b) O bien, su sede de dirección efectiva.

Por lo cual, podemos entender que para efectos fiscales se les considera residentes en territorio nacional a las personas físicas que tengan su casa habitación en territorio nacional, a las que aunque residan en el extranjero tengan su centro de intereses vitales en territorio nacional, a los funcionarios o trabajadores del Estado que sean nacionales sin importar que su centro de intereses vitales esté en el extranjero y las personas morales quienes dentro del territorio nacional se encuentre la administración principal de su negocio o su sede de dirección efectiva.

Otro ordenamiento en materia fiscal que adopta el criterio de residencia es la Ley del Impuesto Sobre la Renta al señalar en su artículo 1 que las personas físicas y las personas morales, se encuentran obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta, cuando sean residentes en México, por todos los ingresos que obtengan cualquiera que sea la fuente de riqueza de donde provengan; y cuando sea extranjeros, en este sentido se tienen dos vertientes, la primera de ella, cuando se trate de ingresos que puedan ser atribuibles a un establecimiento

permanente situado en territorio nacional, y la segunda, cuando se trate de ingresos de una fuente de riqueza que se encuentre en el país, pero que no tengan un establecimiento permanente y en el caso de que lo tengan cuando dichos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

Por tanto, podemos afirmar que la residencia como elemento vinculante para efectos fiscales en territorio nacional, toma en cuenta que las personas deberán cumplir con las contribuciones que tengan a su cargo por su sola estancia en México, resultando de gran importancia este criterio, para la determinación de los sujetos de la relación jurídico tributaria, debido a que dependiendo del lugar que escoja el sujeto pasivo como su lugar de residencia, entonces el sujeto activo (Estado) podrá determinar qué tipo de obligación deberá cumplir con relación a las contribuciones que el sujeto pasivo tenga a su cargo, por ejemplo, en el caso del Impuesto Sobre la Renta, la calidad de residente será la que determine que una persona tendrá el carácter de sujeto obligado de dicho impuesto, importando solo que el sujeto resida en México.

Es importante mencionar que en el criterio de residencia en nuestro país ha suscitado diversos problemas, por ejemplo, en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, se señala que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, pero debido a que solo establece que los mexicanos son los obligados a contribuir al gasto público muchos extranjeros se escudaban en que no eran nacionales mexicanos para no contribuir en el país, es por ello que la Suprema Corte de Justicia de la Nación emite un criterio jurisprudencial en el sentido de que dicho numeral se refiere al criterio de residencia y no al de

nacionalidad, por lo tanto, aquel que cumple con esta categoría independientemente de su nacionalidad se encuentra obligado a contribuir al gasto público; de esta manera es que se inicia la confusión en cuanto al criterio de residencia, asimismo, encontramos que en Marzo de 2009 la Suprema Corte de Justicia vuelve a pronunciarse, pero ahora en relación a los criterios de sujeción, en la jurisprudencia IMPUESTOS. PARA DETERMINARLOS EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA ACUDIR A LOS DISTINTOS CRITERIOS DE SUJECIÓN FISCAL²⁰¹, en el cual deja claro la libertad con la que cuentan el legislador para utilizar el criterio de sujeción que así estime necesario para el establecimiento de impuestos, contemplando los dos tipos de sujeción atendiendo tanto al principio personalista (nacionalidad y residencia), como al principio territorialidad o de la fuente, resolviendo esta Suprema Corte que no existe preeminencia de superioridad entre un criterio y otro, así como tampoco es dable señalar si uno de ellos es el correcto, por lo tanto el legislador se encuentra en libertad de establecer los impuestos que estime necesarios atendiendo a estos criterios e inclusive podrá utilizar alguna formulación mixta, en este sentido consideramos que se le está dando al legislador las herramientas necesarias para el establecimiento de los impuestos, sin limitaciones en cuanto a que criterio de sujeción utilizar, sin embargo, podría esto volver al supuesto de hecho contenido en la norma un poco más confuso, por lo cual consideramos que la utilidad del principio personalista de residencia, aunque genere confusiones a nivel internacional por la superposición de potestades tributarias generándose los problemas de doble imposición, debería ser utilizado como criterio de sujeción del tributo y así evitaría que las

²⁰¹ lus 2009, *Op. cit.*, registro 167707.

disposiciones tributarias, como ocurre en el caso de México, se volvieran tan complejas, además de que al escoger un solo criterio de sujeción se evitaría que el legislador gravara todo lo que a su libre arbitrio considere necesario.

CAPÍTULO III

PROPUESTA PARA UN ACUERDO DE CONCERTACIÓN Y COOPERACIÓN QUE REGULE LAS OPERACIONES EN AGUAS INTERNACIONALES.

3.1 PROBLEMÁTICA DE OPERACIONES EN AGUAS INTERNACIONALES.

Diversos son los problemas que se presentan en la zona marítima conocida como aguas internacionales, dando como resultado el uso excesivo y sin restricción de dicha zona, así como de los recursos naturales que la conforman, lo cual provoca pérdidas tanto en el ámbito de los recursos naturales, como en el campo de lo económico y lo que para efectos del presente trabajo resulta importante que es el ámbito fiscal.

Los problemas que se presentan van desde la sobre explotación de los recursos marinos, lo cual trae como consecuencia afectaciones al medio marino, así como la contaminación y la depredación del mismo; encontramos también la problemática de la piratería, el tráfico ilegal de productos como madera, el intercambio de estupefacientes e inclusive el comercio de animales; así como, la producción de bienes, con una mano de obra barata, ya que las personas que son contratadas para la elaboración de los mismos, son sometidos a jornadas laborales muy extensas, sin contar con los derechos de seguridad social y del trabajo mínimos a que tienen derecho; de igual manera, no solo la producción y el comercio de bienes en esta zona generan problemas, sino también en la misma.

Por ser una zona a la que todos los Estados tienen derecho de acceder, es que se pueden realizar ciertas prácticas que en las jurisdicciones de los Estados se encuentren prohibidas, siendo el caso de los buques que se adentran en aguas

internacionales y realizan la práctica de abortos, debido a que en su país esto se encuentra prohibido.

Como podemos observar son diversos los problemas que se pueden presentar en esta zona. A lo largo de la historia Organismos Internacionales como la Organización de las Naciones Unidas (ONU), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), los organismos regionales de integración, como lo son la Organización del Atlántico Norte (OTAN) y los Estados mismos, han puesto en marcha una serie de mecanismos con la finalidad de contrarrestar los efectos dañinos de estos problemas, sin embargo, por lo que respecta al daño en materia fiscal que sufren los Estados por la producción, comercio y explotación de bienes, servicios y personas, han sido menores los esfuerzos que se han realizado, así como la regulación en dicha zona para frenar la evasión de impuestos, en consecuencia resulta de importancia para el presente trabajo el análisis de la problemática de la evasión fiscal por medio de operaciones realizadas en aguas internacionales.

Dichos abusos, son cometidos por los Estados mediante la utilización de buques, ya que como se ha mencionado, el régimen jurídico de las aguas internacionales no se encuentra sujeto a la soberanía de ningún Estado, en él todos los Estados cuentan con ciertos derechos, pero nadie puede ostentarse como dueño de dicha zona, ni tampoco sobre los recursos marinos que en ellas se encuentren, la única forma que un Estado tiene derecho de ejercer su jurisdicción en esta zona, es sobre los buques que pasen o se encuentren anclados en ella, así como en las personas que se encuentren a bordo de los mismos.

Por lo cual, resulta de gran importancia la figura del buque, siendo que por medio de estos los Estados, además de tener acceso a aguas internacionales, en ellos llevan a cabo diversas operaciones.

El Diccionario de la Lengua Española define buque como el “Barco con cubierta que por su tamaño, solidez y fuerza, es adecuado para navegaciones o empresas marítimas de importancia.”²⁰², estamos frente al medio de transporte utilizado por las empresas y gobiernos de los Estados para la navegación en aguas internacionales, la Convención del Derecho del Mar (CONVEMAR), regula los siguientes tipos: buques mercantes, buques de estado destinados a fines comerciales, buques de guerra y buques destinados para fines no comerciales; y son los buques mercantes y los destinados a fines comerciales los de importancia para la presente investigación.

Así como las personas deben contar con un nombre para ser identificadas, los buques, deben contar con una bandera o pabellón que los identifique, en cuanto al otorgamiento de dicha bandera o pabellón, de conformidad con la Convención del Derecho del Mar (CONVEMAR), cada Estado establece los requisitos necesarios para conceder su nacionalidad a un buque, para la inscripción en un registro en su territorio y lo más importante para que tengan el derecho de enarbolar su bandera, dicha relación deberá ser auténtica, deberá realmente existir. Los buques solo podrán navegar bajo el pabellón de un solo Estado, quedando sometidos en alta mar a la jurisdicción de dicho Estado, en el

²⁰² REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Diccionario de la Lengua Española, 22ª ed., 2001, en http://buscon.rae.es/drae/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=buque (9 de Abril de 2010).

caso de que un buque se encuentre navegando enarbolando dos banderas de distinto Estado, en caso de un conflicto con un tercer Estado no podrá ampararse en ninguna de esas nacionalidades y se le podrá considerar como un buque sin bandera, sin embargo, en cuanto a éste último punto surge una figura conocida como pabellón de conveniencia o bandera de conveniencia las; cuales son otorgadas por determinados países cuya legislación facilita al máximo el abanderamiento de buques, mediante una excesiva liberalización de los requisitos necesarios en los aspectos fiscales, laborales, de nacionalidad, de los propietarios y del capital, sobre el estado de conservación y seguridad del buque, etc..

En este sentido, encontramos que un buque con bandera de conveniencia es aquel que enarbola el pabellón de un país diferente al de su propietario, se trata de aquellos buques civiles que enarbolan la bandera de una nacionalidad distinta de la que pertenecen, derivado de la adopción de dicha nacionalidad les conviene a sus intereses, porque brindan regulación menos estricta en cuanto a seguridad y tasas fiscales, inclusive la nula existencia de impuestos y por si fuera poco la obtención de una mano de obra barata.

Para Hugo Ricardo Acha “La bandera de conveniencia implica la matriculación de buques mercantes, generalmente graneleros o supertanques, en países cuya legislación resulta conveniente para el propietario o armador, desde el punto de vista económico.”²⁰³, son banderas que le permiten obtener mayores

²⁰³ RICARDO, Acha Hugo, *Banderas de Conveniencia*, Publicación de la Facultad de Ciencias Jurídicas, Universidad del Salvador República de Argentina, Buenos Aires, 2008, p.p. 1 y

beneficios, este mismo autor expresa que dichas banderas tiene como rasgos comunes:

- 1) El país de la matrícula permite que sus buques mercantes estén bajo control extranjero.
- 2) La matrícula es fácil de obtener. En general, el buque puede ser inscripto en la oficina del cónsul en el exterior.
- 3) Los beneficios de explotación de los buques no están sujetos a impuestos locales, o estos son bajos. Las únicas cargas impuestas son: un derecho de matrícula y un impuesto o tasa anual basado en el tonelaje de desplazamiento. También puede establecerse una garantía o llegarse a un acuerdo sobre exoneración futura de impuestos.
- 4) El país de la matrícula es una pequeña potencia que en ninguna circunstancia tendrá necesidad de recurrir a todos los buques registrados.
- 5) Existe plena libertad para dotar a los buques con tripulaciones extranjeras.
- 6) El país de la matrícula carece de poder para imponer el cumplimiento de reglamentos nacionales o internacionales y tampoco dispone de los servicios administrativos necesarios.
- 7) Delegan el control de la idoneidad técnica de los buques matriculados y la emisión de los certificados correspondientes en sociedades de clasificación.

Estamos frente a una figura jurídica internacional que de cierta manera permite que las empresas pertenecientes a los Estados, por medio de la utilización

2, en www.salvador.edu.ar/.../Derecho%20Registral-BANDERAS%20DE%20CONVENIENCIA-Acha.pdf.(9 de Abril de 2010).

de la misma y sin infringir la ley evadan obligaciones fiscales o paguen menores impuestos, de los que debieran pagar, que como consecuencia de ello afecten la recaudación tributaria de los Estados que intervengan, generándoles mayores ganancias a dichas empresas y una disminución a los Estados y sobre todo una gran afectación al particular. A manera de ejemplo, encontramos que los pabellones de conveniencia más habituales son los localizados en países como Panamá, Corea del Norte, Liberia, Seychelles, Malta, Chipre, Islas Marshall, Antillas Neerlandesas, Bermudas y Bolivia.

Asimismo, además del otorgamiento del pabellón o bandera la CONVEMAR establece la obligación del registro de los pabellones que se otorguen, cada Estado tendrá el derecho de establecer dichos registros conforme a sus reglas. Estos registros tienen como finalidad ser las instituciones encargadas del otorgamiento de la bandera a los buques que así lo soliciten, además de tener la obligación de tener control de los mismos. Cada Estado que cuente con un registro de buques también contará con un puerto de matrícula el cual será considerado el puerto donde se tendrá por registrado el buque, dichos Estados podrán contar con uno o varios puertos de matrícula, este término es considerado un concepto jurídico, por lo tanto, un buque puede encontrarse registrado en un puerto en el que jamás recaló²⁰⁴, además de que no necesariamente dichos puertos son físicos, ya que por ejemplo, en el caso de Bolivia, por ser un Estado

²⁰⁴ El significado de esta palabra de acuerdo con el Diccionario Náutico es “Llegar un barco, después de la navegación, a un puerto conocido. / Aproximarse a tierra, para reconocerla y marcar la posición.”, en http://www.diccionario-nautico.com.ar/g_r.php. (9 de Abril de 2010).

sin litoral, su puerto de matrícula se localiza en la ciudad de La Paz y por tanto estamos hablando de una ciudad y no de una costa con un puerto.

Es de importancia comentar, que a causa de los efectos de la Globalización algunas empresas llámense multinacionales o bien transnacionales, derivado de sus procesos integradores de producción y comercialización en diferentes países, fabrican sus componentes o las partes de los productos que vendan, así como el ensamble de las mismas, en diferentes Estados e inclusive llegan a realizarlo a bordo de buques mercantes que enarbolan banderas distintas a la nacionalidad a que pertenece la empresa multinacional o transnacional, obteniendo los beneficios que conlleva enarbolar un pabellón de conveniencia.

Por lo tanto, podemos afirmar que diversos son los problemas que ha enfrentado y que enfrentan las aguas internacionales, pero para los fines del presente trabajo, el problema que nos ocupa son aquellas operaciones que realizan las empresas transnacionales o multinacionales a bordo de los buques, quienes obtienen su nacionalidad por medio del mecanismo de pabellón o bandera de conveniencia que les permite operar de forma irregular en aguas internacionales, lo que genera como consecuencia que las empresas o Estados que solicitan dichos pabellones o banderas, naveguen bajo el amparo de las mismas y de esta manera derivado de las consecuencias que se dan de solicitar un registro bajo el amparo de ese mecanismo, es que podrán realizar cualquier tipo de operaciones a bordo de los buques sin que tengan la presión de cumplir con el pago de impuestos o que si lo hacen sean impuestos muy bajos, o bien que no existan los mismos, además de que por la falta de control y de regulación

podrán operar sin supervisión y a un bajo costo, debido a que como se ha mencionado la adopción de este mecanismo permite que se tenga mano de obra a un menor costo. Asimismo, las empresas que solicitan el pabellón de un país distinto al suyo bajo el pabellón de conveniencia, encuentran como norma general la nula existencia de un impuesto de sociedades (como se le conoce en España) o un Impuesto Sobre la Renta (como se le conoce en nuestro País) que grave los beneficios empresariales y en su lugar las empresas navieras establecen una tasa fija que depende únicamente del tonelaje de arqueado que los buques operen, es decir, solo se fija una tasa sobre la medida de la embarcación, a este régimen especial de tributación se le conoce como *tonnage tax* o *Impuesto Sobre el Tonelaje*, lo que en este caso no grava en sí la riqueza que la empresa que maneja el buque obtiene en realidad; además, de que no se tiene un control fiscal sobre la renta de los tripulantes extranjeros no residentes y no es un requisito obligatorio la inscripción de los mismos en el sistema de seguridad social del país de bandera, dejándoles como única salida la aceptación de una cobertura médica y de accidentes proveniente de un seguro privado, lo cual en términos de derechos de seguridad social, los trabajadores que laboran en estas condiciones se encuentran desprotegidos, así como, derivado de la falta de control cada año las haciendas fiscales de los Estados se encuentran con pérdidas millonarias.

3.1.1 CASO BOLIVIA.

Bolivia es un país localizado al sur del Continente Americano, se encuentra entre Chile, Perú, Brasil, Paraguay y Argentina, es considerado en materia de

Derecho Internacional como un Estado sin litoral, sin embargo, esto no siempre ha sido así.

Bolivia nace a la vida independiente el 6 de Agosto de 1825, en Diciembre de este mismo año Simón Bolívar crea el Puerto La Mar en Cobija, con la finalidad de que la nueva nación comenzara con el flujo comercial, pero al pasar del tiempo y por la nula existencia de la delimitación precisa de la frontera entre Chile y Bolivia, comenzaron a surgir diversos problemas entre ellos, dejándolos en varias ocasiones al borde de la guerra, por lo cual y con el afán de evitar la misma y de establecer el límite preciso de dicha frontera se firma el Tratado de 1886, que entre otras cosas establecía los límites de la frontera entre Bolivia y Chile, así como la repartición de un modo equitativo de las ganancias de los recursos que en dicha zona se explotaban (guano y diversos minerales), situación que por varios años resultó favorable para ambas Naciones; hasta que en el año de 1879, como consecuencia de las violaciones al tratado celebrado en 1874 con Chile, es que esta nación con la excusa de proteger a los residentes chilenos que se encontraban en la ciudad-puerto boliviana de Antofagasta, inician la invasión de dicha zona, con lo que da inicio la Guerra del Pacífico o también conocida como la Guerra del Salitre, en la cual Chile se enfrenta a la alianza realizada por El Perú y Bolivia, esta guerra culmina en el año de 1884, trayendo como consecuencia la pérdida por parte de El Perú del Departamento de Tarapacá y la Provincia de Arica; y por parte de Bolivia, la pérdida de la salida soberana al mar, por la entrega del Departamento Litoral (Departamento de Antofagasta), tras la cual los bolivianos perdieron 400 kilómetros sobre el Océano Pacífico y 120,000 kilómetros

cuadrados de territorio. Finalmente y mediante el Tratado de 1904 se normalizan las relaciones entre Bolivia y Chile, en el cual se fijaron las fronteras definitivas entre ambos países, dando como resultado que Bolivia se convierta en un Estado sin litoral, lo cual puede ser observado en la figura 3.1.



FIGURA 3.1

Desde 1884 hasta la fecha Bolivia continúa reclamando la devolución de su salida al Océano Pacífico, sostiene que la finalidad que persiguen no es la de la devolución de los territorios, sino el legítimo derecho que tiene todo Estado de contar con una salida al mar, además de que al ser un Estado sin litoral, trae como consecuencias un menor desarrollo económico y social; sin embargo, con la finalidad de contrarrestar dichos efectos ha firmado convenios con El Perú y Argentina, quienes de esta forma han permitido que Bolivia pueda tener acceso al mar, el primero de dichos países le otorgó 5 kilómetros de costa y una extensión

territorial de 1,635 kilómetros cuadrados llamada Boliviamar; mientras que el segundo país, posee instalaciones portuarias en la “Zona Franca de Bolivia” en Rosario; siendo de esta forma y de conformidad con la CONVEMAR que Bolivia puede ejercer su derecho de acceso al mar y desde el mar, así como contar con libertad de tránsito, además de que como cualquier Estado con litoral, podrá otorgar su pabellón o bandera y que de acuerdo con el artículo 131 de esta Convención, los buques que enarboles la bandera de un Estado sin litoral tendrán el derecho de ser tratados de la misma manera que el concedido a otros buques extranjeros.

Como se mencionó, existen registros nacionales de buques, por medio de los cuales los Estados controlan y otorgan su pabellón, en el caso de Bolivia encontramos el Registro Internacional Boliviano de Buques (RIBB), de acuerdo a la página web, considerada su sitio oficial es “...un Organismo Técnico dependiente del Ministerio de Defensa que persigue la Política de Navegación Fluvial, Lacustre y Marítima del País de 1975 (DL. No. 12684), consecuente con su Política Exterior de ejercer su derecho de hacer uso del mar y su cualidad marítima en todos los mares del mundo, en cumplimiento a la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar en sus Artículos 91 y 94, firmada en Montego Bay, Jamaica, el 10 de Diciembre de 1982, suscrita por Bolivia el 27 de Noviembre de 1984 y ratificada mediante Ley de la República No. 1570 de 12 de Julio de 1994. Por lo tanto, de acuerdo a una Política de Estado, el país decide mantener un REGISTRO DE BUQUES "ABIERTO", dentro de una estrategia

nacional.²⁰⁵, se trata de un organismo relativamente joven, cuyo origen se identifica con el deseo de Bolivia por volver al mar, resaltando que por política nacional el gobierno Boliviano adoptó la forma de registro de Buques Abierto, que a diferencia de un registro cerrado en el cual los beneficios solo son para el país, en el abierto, los beneficios serán para el armador (socio) y para el país, lo que provoca una menor captación de ingresos para el Estado.

La misión del RIBB es “Realizar el Registro de inscripción de buques y artefactos navales, de privilegios marítimos, de hipotecas navales y de embargos preventivos, así como de certificados de competencia y títulos de tripulación, en aguas internacionales, mediante servicios de calidad, eficiencia y competitividad a los buques, armadores y tripulantes; a fin de generar recursos económicos para el Estado Boliviano y crecimiento de la Marina Mercante”²⁰⁶, de esta forma encontramos que dentro de sus funciones está el conceder la licencia y el pabellón nacional a quien lo solicite, con la finalidad de que por la prestación de los servicios citados, obtengan recursos económicos, que beneficien al Estado Boliviano, además dejando clara la importancia de que su Marina Mercante crezca, situación que se considera lógica si observamos su historia.

Una vez analizadas las razones por las cuales aunque Bolivia sea un Estado sin litoral, tiene derecho a hacer uso del mar y desde el mar, además de poder en el momento que así lo considere conveniente a sus intereses el otorgamiento de su bandera a cualquier buque que se lo solicite, podemos afirmar

²⁰⁵ REGISTRO INTERNACIONAL BOLIVIANO DE BUQUES, Ministerio de Defensa Nacional, República de Bolivia en http://www.ribb.gov.bo/ribb_es/index.html (11 de Abril de 2010).

²⁰⁶ *Idem.*

que derivado de la problemática que ha sufrido y sigue sufriendo en cuanto a que pasó de ser un Estado con litoral a uno sin litoral y su ímpetu por ser una Nación con dominio del mar, es que también se ha enfrentado a diversos problemas.

En la actualidad y desde hace varios años Bolivia se le ha considera un Estado sin control en las actividades que se realizan en los buques a los que les otorga su pabellón, trayendo como consecuencia que, por ejemplo, en materia de pesca operen las empresas que se dedican a ello sin control alguno y quedando los buques de bandera Boliviana en la lista negra a nivel internacional de las Naciones que operan ilegalmente, en cuanto a este sector, en aguas internacionales, lo que se traduce en la pérdida de recursos económicos que bien podrían ayudar al desarrollo de la economía Boliviana.

Es por ello que en los siguientes puntos se analizará la falta de control que tiene Bolivia sobre los buques que enarbolan su pabellón y que bajo su nacionalidad, realizan diversas actividades, en específico la pesca de diversas especies de forma ilegal y de la cual el Estado Boliviano no tiene conocimiento, así como la falta de control o de una regulación o mecanismo que permita el control de las ganancias o ingresos que obtienen las empresas que se dedican a dicha actividad, haciendo un mal uso o abusando de los beneficios que conlleva, el enarbolar una bandera Boliviana, asimismo, como consecuencia del abuso de dichos beneficios por parte de la empresa extranjera que solicita el pabellón boliviano, las pérdidas fiscales que se tiene por la falta de control de los mismos por parte del Estado que lo otorga, así como de los organismos internacionales.

3.1.1. 2 FALTA DE CONTROL DE LOS BUQUES DE BANDERA BOLIVIANA QUE OPERAN EN ALTA MAR.

Una vez analizados la historia de los conflictos marítimos de Bolivia y el Registro Internacional Boliviano de Buques, en el caso de este último, se ha enfrentado a diversos problemas por su falta de control en los buques que enarbolan su pabellón (Ver figura 3.2).



FIGURA 3.2

Comenzaremos mencionando que el Registro Internacional Boliviano de Buques, nace como una propuesta de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), con el fin de poder ser un instrumento más para la integración regional y participar del desarrollo empresarial de armadores propios de los países miembros, ligando a la actividad portuaria y otros, y es por medio del Decreto Supremo²⁰⁷ No. 26256, en dónde se establece la necesidad de dicho registro, al señalar “Que en materia de buques o artefactos navales que navegan o se encuentren en aguas internacionales con bandera boliviana, el Gobierno Nacional determinó que el

²⁰⁷ Los Decretos Supremos dentro del sistema jurídico boliviano, son considerados disposiciones que emanan del poder ejecutivo de conformidad con el artículo 172 en su punto 8 de la Nueva Constitución Política del Estado, por medio del cual se le considera como atribución de la Presidenta o Presidente del Estado la de dictar decretos supremos y resoluciones, dichos decretos dentro de la jerarquía de las normas que emanan del poder ejecutivo, son consideradas las de mayor rango, esto de conformidad con la Ley No. 1788 en su artículo 20; por lo cual y a manera de analogía, podemos señalar que los decretos supremos en Bolivia podrían ser considerados como los Decretos emitidos por el Poder Ejecutivo de México.

proceso y operación del registro internacional de dichos buques y artefactos navales, será realizado por una institución pública especializada, con sede en el país.”²⁰⁸, dicha institución es el Registro Internacional Boliviano de Buques, cuya sede se encuentra en la ciudad de La Paz, dotando a este organismo con la facultad de manejar el proceso y la operación del registro de cualquier artefacto naval o buque, además agrega dicho considerando: “Que por Resolución Ministerial No. 486, de 20 de abril de 2000, el Ministro de Defensa Nacional aprobó el Reglamento del Registro Internacional Boliviano de Buques...”²⁰⁹, de esta manera es que además de establecer la necesidad de un registro se aprueba el reglamento que rige el manejo del mismo, para así cuidar los intereses marítimos del país en el ámbito internacional, así como permitir la presencia de la bandera Boliviana en Aguas Internacionales.

Desafortunadamente la comunidad internacional no lo considera un registro seguro, debido a que los buques que enarbolan su bandera son detenidos constantemente por los guarda costas detectando irregularidades en su registro, debido a que no cumplen con las normas de la Organización Marítima Internacional (OMI)²¹⁰ y se dedican a actividades comerciales ilícitas, esto ha llegado a tal punto que ha puesto a Bolivia entre los países de alto riesgo para las

²⁰⁸ DECRETO SUPREMO NO. 26256, La Paz, Bolivia, 2000 en <http://www.congreso.gov.bo/archivo/texto/26256.htm> (18 de Abril de 2010).

²⁰⁹ *Idem.*

²¹⁰ La Organización Marítima Internacional es “un organismo especializado de las Naciones Unidas que promueve la cooperación entre Estados y la industria de transporte para mejorar la seguridad marítima y para prevenir la contaminación marina.”, en http://es.wikipedia.org/wiki/Organizaci%C3%B3n_Mar%C3%ADtima_Internacional (12 de Abril de 2010).

actividades mercantes teniendo como consecuencia su aparición en las listas negras del MOU²¹¹ tanto de París como en el de Tokio.

Al respecto, encontramos que en el año 2002 el diario Bolivia Hoy publicó que “Bolivia no tiene mar, pero existe una flotilla de aproximadamente 600 buques que navegan bajo su bandera. Unos 100 se dedican a la piratería pesquera, actividad que mueve 800 millones de dólares anuales. Nada recibe el Estado.”, de esta manera es que para finales de 2002, se hablaba de que aunque Bolivia es un Estado que carece de litoral contaba con aproximadamente 600 buques que enarbolaban su pabellón, sin embargo, el uso y finalidad de los mismos, en este caso, se destina a la realización de la actividad pesquera, pero en su modalidad de piratería y no como legalmente se debería realizar, teniendo como consecuencia la pérdida de las ganancias que se generan por dicho capital, además de que por la falta de control del Registro Internacional Boliviano de Buques, dichas ganancias no entran a las arcas del Estado y por tanto, teniendo por derecho en este caso Bolivia a percibir esos ingresos, no los recibe.

Las autoridades Bolivianas comenzaron a ser fuertemente cuestionadas en este sentido, fueron señaladas por la falta de control y conocimiento sobre lo que sucede en los buques de bandera boliviana que operan en aguas internacionales, pues no tiene registros, por ejemplo, de sus flujos marítimos, de las toneladas que pescan, además de que sacando provecho de las ventajas arancelarias que tiene

²¹¹ El París Memorandum Organization Understanding (Mou) es un acuerdo internacional para garantizar las condiciones de los estándares de seguridad marina en los buques a partir de un sistema de inspecciones selectivas de buques realizadas por el Port State Control (PSC), realiza anualmente más de 20.000 inspecciones de buques, esta organización elabora mes con mes una lista negra de los buques que al ser inspeccionados no cumplen con la normatividad y requisitos internacionales.

Bolivia, se dedican a exportar en nombre de este país, lo que trae como consecuencia, que obtengan beneficios arancelarios que no les corresponden, por lo que en ese mismo año las autoridades del Ministerio de Defensa Boliviano, solicitaron la intervención de esta Institución, con la finalidad de conocer que es lo que sucedía en la misma, arrojando como consecuencia de dicha solicitud el informe de la Auditoría Especial DIGENA 014/02, el cual detectó que se hicieron contrataciones de personal permanente y eventual, pero no aparecen los documentos sobre el procedimiento de contratación del personal del Registro Internacional Boliviano de Buques, así como tampoco existe el contrato de trabajo y el título que acredita la formación profesional de los mismos, generando que no se tenga el conocimiento preciso de si la gente que labora en dicho registro cuenta con la capacidad necesaria para hacerlo; de igual forma las irregularidades detectadas en la Auditoría realizada van desde el otorgamiento de registros al margen de las disposiciones establecidas para ello, la falsificación de pólizas y matrículas, además de la duplicación de estos documentos, generando la existencia de buques en aguas internacionales que enarbolan la bandera boliviana, sin que realmente estén autorizados, o bien, que se encuentren varios con el mismo registro, lo que trae como consecuencia la afectación de la imagen a nivel internacional de la marina mercante de Bolivia, así como a la economía de dicho país.

Como consecuencia de estos hechos, las autoridades Bolivianas se encargaron del problema y como primera medida, por medio del Decreto Supremo No. 27732 de fecha 15 de septiembre de 2004, fueron modificadas diversas

disposiciones del Reglamento de la Ley de Organización del Poder Ejecutivo, otorgando al Registro Internacional Boliviano de Buques la calidad de organismo desconcentrado dependiente del Ministerio de Defensa, asimismo, las autoridades bolivianas decidieron a finales del 2003, retirar su pabellón a 200 buques debido a que no cumplían con las normas internacionales de navegación, lo que da como resultado la disminución de los buques que enarbolan su bandera, de igual forma como medida auxiliar a las anteriores de acuerdo al director de dicho Registro en el 2004, el Vicealmirante Juan Carlos Andrade Mallea, una vez que tuvo conocimiento de la problemática que impera en el Registro, procedió a suspender los contratos que se habían celebrado al margen de las normas establecidas para ello, además se realizaron diversas restricciones para mejorar el nivel de certificación amparado en las normas internacionales como las que se emiten a través de la Organización Marítima Internacional (OMI).

Estas medidas y disposiciones realizadas por el gobierno boliviano, dejan clara la intención de este por resolver dichos problemas, sin embargo, actualmente aunque el número de pabellones otorgados por el RIBB ha disminuido y se tiene un mayor control en el otorgamiento del mismo, el control sobre las operaciones que se realizan en los buques que enarbolan la bandera en aguas internacionales, no se sabe que es lo que se hace en los mismos, ni se da cuenta de la existencia de algún mecanismo de control para dichas operaciones, en consecuencia, cada año que pasa la hacienda pública de Bolivia no percibe los ingresos que debería provenir de dichas operaciones, nos encontramos frente a una forma común de abuso de los tratados, ya que como se mencionó en el caso del sector

pesquero, que será analizado a continuación, los armadores extranjeros que solicitan el pabellón de Bolivia, valiéndose de las preferencias arancelarias que tiene dicho país, pescan y procesan sus productos dentro de sus buques con bandera boliviana y comercializan los mismos a un menor costo, obteniendo una mayor ganancia y despojan a Bolivia de las ganancias y contribuciones que tiene derecho a recibir, por el simple hecho de que las operaciones ocurren bajo un lugar, el cual se sujeta a las disposiciones del país del pabellón, que en este caso es Bolivia, es por ello que en el ámbito tributario, en relación a las operaciones que realizan las empresas extranjeras en buques de cuya bandera corresponde a un país distinto a la que pertenecen abusan de ello, para así, pagar menos contribuciones o simplemente no pagar, por lo cual resulta de gran importancia la existencia de una legislación en esta materia, con la finalidad de que dichas prácticas no continúen y así evitar la evasión de contribuciones, legislación que permita no solo el control de la evasión fiscal, sino el de los capitales que sean susceptibles de gravamen.

3.1.1.2.1 PESCA, EXPORTACIONES Y FLUJO COMERCIAL.

El Gobierno Boliviano, en el año 2001 publica el Decreto Supremo No. 26300, por medio del cual faculta al Ministerio de Agricultura, Ganadería y Desarrollo Rural para establecer "...la normativa para las actividades de los buques de bandera nacional en el ámbito marítimo en los aspectos relativos a licencias de pesca, asignación de cuotas, aspectos sanitarios de los buques de pesca, adhesión y participación de Bolivia en convenios y acuerdos

internacionales que norma la materia y otros.”²¹², es por medio de este Ministerio que el Gobierno Boliviano, delega a dicha institución, la obligación de establecer la normatividad que regula la forma en que deberán otorgarse las licencias, cuotas, los requerimientos sanitarios en los buques, en la materia de pesca, además se pone de manifiesto la intención de Bolivia de formar parte de los convenios y acuerdos internacionales en dicha materia, dejando ver que la intención del propio gobierno es la de encontrarse dentro de la legalidad en cuanto materia de pesca se trate.

Para el año 2002 comienzan a surgir fuertes rumores sobre la pesca proveniente de buques que enarbolan la bandera Boliviana, se tratan de empresas pesqueras que enarbolan dicho pabellón por medio del cual realizan sus actividades en aguas internacionales, incumpliendo con la regulación internacional en materia de pesca, además de infringir con los requerimientos básicos en materia de registro de buques, pues incumplen las disposiciones dictadas por la Organización Marítima Internacional (OMI), trayendo como consecuencia la realización de actividades oscuras, como es el caso de la pesca ilegal en aguas internacionales.

A partir de ese año y como consecuencia de las demandas de la Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación (FAO) y por el Senado de Estados Unidos, quienes demandaban se sancionara a Bolivia

²¹²DECRETO SUPREMO NO. 26300, La Paz, Bolivia, 2001 en faolex.fao.org/docs/texts/bol44146.doc (24 de Abril de 2010).

por la falta de control de la pesca que se lleva a cabo en aguas internacionales por parte de las empresas que cuentan con su bandera, es por ello que el gobierno de Bolivia, determina que dicho problema es de gran importancia para el Estado.

El origen del problema de la pesca ilegal a bordo de buques con bandera boliviana se da cuando el RIBB decide abrir su registro a los buques que se dedican a esta actividad, y de esta forma las empresas aprovechándose del derecho de pesca que legítimamente se le otorga a Bolivia, lo utilizan en su favor, afectando tanto a la economía boliviana, como a la reputación de los buques que navegan amparados bajo su pabellón, además de que no respetan las restricciones medioambientales y de preservación de la fauna en extinción.

Derivado de lo anterior y por la problemática que se suscitó en el año 2002, además de las medidas mencionadas en el punto anterior, el gobierno boliviano, crea la Comisión Boliviana de Pesca Marítima mediante el Decreto Supremo No. 26707, estableciendo en su artículo 1 que el objeto del decreto es crear dicha Comisión, la cual debe ser considerada un "...organismo promotor y rector de la Pesca Boliviana en aguas exteriores, con la competencia, jurisdicción, atribuciones y estructura, que se señalan en la presente norma."²¹³, su finalidad es la de promover y vigilar la pesca que se realiza en aguas internacionales, dicha Comisión tiene su sede en la ciudad de La Paz, y encuentra su ámbito de aplicación, de conformidad con el artículo 4 de este mismo Decreto, sobre "...todas las personas naturales y jurídicas, propietarias o explotadoras de buques

²¹³ DECRETO SUPREMO NO. 26707, artículo 1, La Paz, Bolivia, 2002 en faolex.fao.org/docs/texts/bol44146.doc (24 de Abril de 2010).

de pesca que enarbolan pabellón boliviano y navegan en aguas exteriores, así como a los propios buques, en lo relativo a sus actividades, áreas de navegación, artes de pesca, almacenamiento, procesamiento y comercialización de los productos capturados.”²¹⁴, siendo de esta forma que se establece la aplicación de dicho Decreto, a toda persona ya sea física o moral, que sea propietaria o explotadora de un buque de pesca, para de esta forma controlar lo que se hace en los buques pesqueros que enarbolan bandera boliviana.

Sin embargo, las funciones de la Comisión, no resultan del todo satisfactoria y se señala a Bolivia como un país exportador de pescados sin que los Bolivianos lo supieran y obtuvieran algún beneficio por ello, lo que trae como consecuencia, que grandes empresas trasnacionales haciendo un uso indebido del pabellón boliviano que se les otorga, pesquen y procesen sus productos bajo la nacionalidad boliviana, aprovechándose de los tratados que Bolivia a suscrito en materia de Pesca, debido a que los mismos contienen condiciones y preferencias arancelarias que benefician y otorgan una mayor ganancia a la empresa trasnacional, sin que esta tenga realmente el derecho a disfrutar de ella.

Estamos frente a un grave problema debido a que ninguna entidad, ni las mencionadas con anterioridad, tiene conocimiento sobre lo que sucede en los buques de bandera boliviana que operan en aguas internacionales, no se tiene registro de sus flujos marítimos, de las toneladas que pescan, además de que las empresas que realizan dichas actividades pesqueras, exportan sus productos

²¹⁴ DECRETO SUPREMO NO. 26707, artículo 4, La Paz, Bolivia, 2001 en faolex.fao.org/docs/texts/bol44146.doc (24 de Abril de 2010).

aprovechándose de las ventajas arancelarias concedidas a Bolivia, sin que perciba ingresos por las mismas, la pesca ilegal se concentra principalmente en la pesca de atún. En este sentido, la FAO considera que la pesca ilegal se da por la excesiva cantidad de flotas, una fuerte demanda y la ausencia de sistemas de seguimiento y control a los buques, situaciones que coinciden con la problemática que hemos expuesto y que afecta gravemente a la economía boliviana, ya que si se tuviera un control sobre el mismo, el gobierno boliviano obtendría ganancias por aproximadamente 800 millones de dólares, ganancia que de ser controlado este problema dejarían de recibir las empresas trasnacionales que operan bajo este mecanismo.

En cuanto a las exportaciones y el flujo comercial, podemos entender a la primera como la “Salida de mercancías, capitales y servicios con destino al mercado exterior.”²¹⁵, son todo aquellos productos, capitales o servicios, cuyo mercado se encuentra en el extranjero, están destinados al comercio internacional; y al flujo comercial, como el conjunto de operaciones que circulan entre los diversos países del mundo, y en lo que respecta al sector pesquero, encontramos que las exportaciones provenientes de los buques bolivianos que navegan y operan en aguas internacionales, no forman parte de las exportaciones realizadas por este país, debido a que son realizadas por empresas extranjeras cuyos ingresos y capitales se quedan en las mismas, dejando sin ganancia alguna a Bolivia, por lo tanto, el flujo comercial derivado de la actividad pesquera en alta mar es casi nulo por parte de Bolivia.

²¹⁵ BORÍSOV, Zhamin y Makárova, Diccionario de Economía Política, en <http://www.eumed.net/cursecon/dic/bzm/e/exporta.htm> (26 de Abril de 2010).

El aumento o detrimento de las exportaciones que se realizan en Bolivia, depende principalmente del sector minero y del sector de hidrocarburos, por lo cual y confirmando lo que se ha expuesto es que el sector pesquero representa un porcentaje mínimo de los ingresos que percibe Bolivia, esto se debe a que ni los ministerios de Comercio Exterior, de Agricultura y de Relaciones Exteriores, así como el RIBB y la Cámara de Exportadores de Bolivia no cuentan con los registros de las exportaciones y el flujo comercial que se registra en las operaciones de la flotilla boliviana en aguas internacionales y solo cuentan con datos de la pesca en los lagos y ríos del territorio, lo que se traduce en la existencia solo de un control en la pesca interna y no en la pesca que se da en aguas internacionales.

Es por ello, que resulta de gran importancia la creación de mecanismos y ordenamientos que regulen, vigilen y controlen, la pesca que se realiza en aguas internacionales por parte de los buques que enarbolan la bandera Boliviana, con la finalidad de obtener los ingresos, tanto en exportaciones, como en el pago de los impuestos respectivos, a que tiene derecho Bolivia como Estado que otorga su pabellón, no solo por la obtención de más recursos, sino por respetar la nacionalidad a la que decidieron sujetarse las empresas que así lo solicitaron y por el respeto a los ordenamientos tanto nacionales, como a los internacionales, para evitar, que las empresas trasnacionales que operan de esta manera, sigan evadiendo las responsabilidades a las que se encuentran obligados a cumplir, así como evitar la evasión en materia de contribuciones, además de evitar la contaminación y sobreexplotación de los recursos marinos existentes en aguas internacionales.

3.1.2 CASO ESTADOS UNIDOS DE NORTE AMÉRICA.

Es un país que se localiza casi en su totalidad en América del Norte, además de los Estados que conforman su territorio también comprende a varios estados dependientes tanto en Oceanía como en las Antillas, además de Alaska y el archipiélago polinesio de Hawai, al norte colinda con Canadá y Alaska con el océano Glacial Ártico; al sur, con México y el Golfo de México: al Este el océano Atlántico, y al Oeste el océano Pacífico (Ver Figura 3.3) , por lo cual y a diferencia de Bolivia siempre ha sido un Estado con litoral.



FIGURA 3.3

La marina mercante en Estados Unidos de América, en cuanto a su regulación ha pasado por diversos ordenamientos de entre los que destacan La Ley de Marina Mercante de 1920 también conocida como Ley Jones (Jones Act), la Ley de Marina Mercante de 1936 (The Merchant Marine Act of 1936). Actualmente, encontramos el Título 33 del Código de Regulaciones Federales que

rige la navegación y las aguas navegables dentro de Estados Unidos y el título 46 del referido Código, que rige el envío dentro de los Estados Unidos para el Guardacostas de Estados Unidos. Asimismo, en relación a la existencia de algún tipo de registro encontramos el Registro Naval de Buques (The Naval Vessel Register, NVR), el cual controla todos los buques y embarcaciones que se encuentren bajo la custodia de la Marina de los Estados Unidos.

En relación al otorgamiento del pabellón de Estados Unidos de América, a diferencia de otros países el derecho que tienen los barcos estadounidenses, así como el derecho a otorgar su pabellón no se encuentra regulado en una ley o reglamento en específico, siendo que se trata de una combinación de las leyes que determinan lo que constituye un buque de nacionalidad estadounidense, los precedentes judiciales, el derecho internacional consuetudinario, así como los tratados y convenios internacionales, que haya suscrito dicho país. En este sentido, encontramos la existencia de un ordenamiento que regula la documentación de los buques que enarbolan bandera norteamericana llamada Ley de Documentación del Buque de 1980 (Vessel Documentation Act of 1980), por medio de esta los buques que navegan bajo bandera estadounidense obtienen los documentos necesarios para una navegación dentro de las disposiciones que señala el derecho norteamericano, de igual forma el Título 46 del Código de Regulaciones Federales en la parte 67, rige lo referente a dicho tema.

En la actualidad y a pesar del imperio que representa Estado Unidos de América, en cuanto al desarrollo de su marina mercante, no se puede decir lo mismo, ya que países como Panamá o Liberia se encuentran encabezando las

listas de buques que circulan mayormente en aguas internacionales, en este sentido podemos resaltar que Estados Unidos al no tener un registro abierto de buques, como lo tienen dichos países, es por ello que al otorgar su pabellón tiene un mayor control , y además, como se ha mencionado por tratarse de un registro cerrado, los beneficios serán solo para el Estado ribereño, permitiendo de esta manera tener un mejor control de las operaciones que se realizan en los buques que enarbolan el pabellón de Estados Unidos de América en aguas internacionales.

Sin embargo, lo anterior resulta contradictorio, debido a que tanto las flotas de Panamá como de Liberia, se encuentran administradas principalmente por sociedades norteamericanas, lo que deja al descubierto que aunque dichos países se coloquen como los numero uno y dos, respectivamente de flotas en el mundo, los beneficios económicos en cierta medida no ingresan a sus respectivos Estados, de manera íntegra, sino que una parte se va a las empresas, que en este caso se trata de las norteamericanas, generando como consecuencia, que aunque Estados Unidos no sea la mayor flota del mundo, sus empresas ejercen un importante control sobre las mismas y aunque no de manera principal ni siendo protagonistas directos, obtienen ganancias y beneficios que debieran percibir.

Podemos observar, que la problemática de Estados Unidos de América, a diferencia de Bolivia, no estriba en el otorgamiento deliberado del uso del pabellón de dicho país, encontramos que no obstante que Estados Unidos, siendo una potencia mundial se ha caracterizado por ser una Nación, que en cuanto a la protección del medio ambiente, y en específico del medio marino se refiere, así

como, a nivel internacional en cuanto a firma de tratados se trate, no siempre ha cooperado, debido a que muchos de estos tratados o convenios, no son favorables a sus intereses y lo que es más importante aún, debido a que dentro de la jerarquía de sus normas los tratados y convenios internacionales se encuentran por debajo de sus leyes federales, por lo tanto, si un tratado o convenio no es compatible con su legislación federal entonces no lo aplican, con la finalidad de compensar esto Estados Unidos, propone diversas disposiciones que protejan de alguna forma, lo que por medio de los tratados y convenios internacionales se resguarda. En este sentido, la no suscripción o adhesión a los tratados internacionales les permite realizar operaciones en el mar, sin ningún límite que los obligue a respetar y preservar dichos ecosistemas. Teniendo como antecedente esto y además de la problemática que se suscita en los buques que enarbolan bandera de Estados Unidos, tratándose de las operaciones que se realizan en sus buques en aguas internacionales, en dónde además de no tener un control de las mismas, se ofrecen empleos a personas, en donde las condiciones laborales, así como los sueldos y la seguridad social, se encuentran por debajo del promedio, encontramos que existen diversos problemas en cuanto a los buques que enarbolan la bandera de Estados Unidos.

Existe un proyecto denominado Sea Code, se trata de una empresa que por medio de un buque- factoría, que se situará en aguas internacionales, ofrece empleo a expertos en informática trabajando para una empresa de San Diego, Estados Unidos de América, permitiéndole a dicha empresa la reducción de los costos de producción, sin tener que trasladar su empresa a otro país y evitando

que los empleos y los capitales se fuguen al exterior, estamos frente a la figura conocida como Hybrid- Sourcing, siendo estas las ventajas que los que se encuentran a favor de esta nueva forma de trabajo y producción, manifiestan, sin embargo, no se habla de las condiciones laborales ni de la seguridad social a que tiene derechos los trabajadores, aún peor, si su objetivo es abaratar costos y evitar la fuga de capitales, estamos también bajo una forma de evitar el cumplimiento de pago de contribuciones, debido a que como se ha venido señalando, no existe regulación fiscal alguna que grave los capitales que las empresas obtienen por la producción de bienes o servicios en buques que se encuentren en aguas internacionales y por tanto, sus ganancias aumentan a costa de un detrimento a los trabajadores y a la hacienda pública, es por esto que dicho proyecto será tratado a continuación.

3.1.2.1 PROYECTO SEA CODE.

Se trata del proyecto perteneciente a una compañía informática norteamericana, los creadores del mismo son un ejecutivo informático cuyo nombre es Roger Green y un extractor de petróleo en altamar, David Cook, teniendo como idea, anclar frente a las Costas de San Diego, California, a una distancia de 5 kilómetros (aguas internacionales) de dichas Costas (Ver Figura 3.4), un buque, buque-ciudad, barco-ciudad o crucero, como lo llaman, cuya finalidad es la de albergar a 600 expertos en informática provenientes en su mayoría de la India para trabajar por periodos de 4 meses para diversas compañías norteamericanas.



Fuente: <http://www.sea-code.com>

FIGURA 3.4

Dichos expertos, deberán como se mencionó trabajar por periodos de cuatro meses a bordo del buque, donde deberán trabajar comer y dormir mientras realizan su trabajo, programar software, en turnos de 12 horas, de tal forma que al terminar un turno, el siguiente tomará el mismo proyecto, lo que permitiría terminar trabajos en la mitad del tiempo normal asignado para el mismo, con un salario de 1.800 dólares al mes, además de ser contratados como “Marineros”, quedando protegidos por la leyes marítimas internacionales y así evitar la obligación de contar con una visa para trabajar.

De conformidad con lo señalado por los creadores de este proyecto, encontramos que en la página de Sea Code²¹⁶ se presenta un “Híbrido-Sourcing^{TM217}”, un servicio de ingeniería innovadora que crea puestos de trabajo de alto nivel de ingeniería de software en los EE.UU. sin dejar de ofrecer menores costos generales para nuestros clientes.”, teniendo como finalidad abaratar los

²¹⁶ SEA CODE en <http://www.sea-code.com>. (22 de Mayo de 2010).

²¹⁷ T.M. es la abreviación de Trademark, palabra que significa que se trata de una marca registrada.

costos laborales y vender los programas y proyectos a un menor costo a sus clientes, de tal forma que la mano de obra represente un menor gasto para la compañía.

Asimismo, en dicha página encontramos que señala como Beneficios de este servicio los siguientes:

- “Hybrid-SourcingTM Brings Back American Jobs”, hace recordar el trabajo Americano, cuya finalidad es la creación de nuevos empleos, combinando los trabajos de los ingenieros que se encuentran en la Base de operaciones ubicada en San Diego y los directores ubicados en el buque localizado en aguas internacionales.
- “Extremely Secure yet Very Accessible”, es un buque extremadamente seguro, pero muy accesible.
- “High Performance EngineeringTM Reduces Time to Market”, se trata de un servicio de alto rendimiento, que permite reducir el tiempo de comercialización.
- “Get The BEST of BOTHTM”, permite mantener la competitividad de las empresas norteamericanas en el Mercado global.

Otros beneficios, que no se menciona en la página, pero que en declaraciones de Roger Green asegura que “con esta solución existe más control de la producción de 'software', se evita que `los ejecutivos claves tengan que realizar periódicamente viajes de tres semanas de duración a países del tercer Mundo´, además de problemas tales como las diferencias horarias o

los malentendidos idiomáticos. Además, los clientes podrían llegar a la 'factoría flotante' en el tiempo que dura un breve viaje en helicóptero para supervisar el trabajo.²¹⁸, como claramente se puede observar, el principal objetivo de dicho proyecto, es el de disminuir los costos, tanto de producción, como de administración y supervisión de los productos. En lo que respecta a que ya no sería necesario que los ejecutivos viajen a países del tercer mundo, es porque muchas de las empresas a las que está destinando este servicio, establecen sus empresas en países denominados del tercer mundo, como es el caso de la India, donde contratan a programadores indios, que por un salario mínimo y por jornadas de trabajo extensas, laboran para ellos, volviendo costosa la supervisión de los mismos, ya que deben, como se señaló, realizar viajes de hasta tres semanas para supervisarlos, por lo cual es que el proyecto Sea Code, utiliza esto como aliciente, para que las empresas norteamericanas que solicitan dichos productos, apoyen este nuevo proyecto²¹⁹.

Por último, en cuanto a los beneficios, encontramos que no solo se obtiene una mano de obra más barata, sino que como se señaló, el buque se situaría a cinco kilómetros de la Costa de San Diego, distancia considerada como el límite

²¹⁸ ROMERO, Pablo, El Mundo, España en <http://www.elmundo.es/navegante/2005/05/13/empresas/1115996916.html> (22 de Mayo de 2010).

²¹⁹ Esta es una tendencia global, estamos frente al fenómeno denominado "deslocalización", el cual define Martha Muñoz Guaraza como " aquel proceso por el cual una empresa decide abastecerse de servicios en el extranjero en lugar de hacerlo en el país en el que está situada.", por lo general se trata de empresas multinacionales que trasladan sus centros de trabajo a países que representan un menor costo para ellos, por lo general se trata de países considerados en vías de desarrollo, situación que genera que las grandes trasnacionales, obtengan mayores ganancias y se aprovechen de los beneficios que ofrece el establecer sus centros de trabajo en estos países, Boletín Económico de ICE No. 2932, del 16 al 29 de Febrero de 2008, Madrid, España, p. 31.

exterior de las aguas extraterritoriales, por lo cual estamos hablando que el buque se ubicaría en aguas internacionales, de tal forma que la legislación aplicable, mencionan los creadores de este proyecto, sería la que opera en aguas internacionales, de esta forma se evitaría que los trabajadores se amparen bajo la Ley laboral, ni ninguna otra ley, de los Estados Unidos, lo que permite que se paguen sueldos más bajos, además de no tener la necesidad de pagar impuestos y también evitar las trabas que los trabajadores extranjeros encuentran para pedir visas de trabajo en este país.

Es por ello, que dicho proyecto valiéndose de la legislación existente en aguas internacionales y con la finalidad de abaratar costos y de no cumplir con la legislación norteamericana, es que a este proyecto algunos lo ven como una aberración laboral que se acerca al esclavismo, cuyas condiciones son de carácter explotador e inhumano; y otros, simplemente lo ven como una medida para reducir costos de producción sin tener que llevarse la empresa a otro país, lo cierto es que estamos frente a un proyecto, que haciendo uso indebido de la legislación tanto de la zona marítima conocida como aguas internacionales o alta mar y de la falta de disposiciones que controlen estas prácticas en dicha zona, es que se benefician tanto de esto, como de los trabajadores que se prestan a ello.

Por lo que respecta a la materia tributaria, encontramos que al momento de no encontrarse sujeto a ninguna disposición norteamericana, tampoco se encuentra obligado a contribuir en materia tributaria en dicho país, es por ello que las trasnacionales que solicitaran los servicios de este proyecto, además de abaratar costos y no estar sujetos a la leyes norteamericanas, obtendrían ingresos

que no se encontrarían gravados, lo que les permitiría evadir impuestos, y por tanto, obtener mayores ganancias, es por esto que si este proyecto que sitúa un buque en aguas internacionales con la finalidad de encontrarse sujeto a la legislación que impera en dicha zona y así hacer uso de la misma a su favor, es que resulta de gran importancia el establecimiento de una regulación en materia fiscal de las operaciones que se realizan en los buques que se encuentran en la misma, lo que permitiría en este caso, que proyectos como el de Sea Code que pretenden valerse de la libertad que ofrecen las aguas internacionales, se topen con una regulación que limite sus intenciones de evadir las obligaciones en materia de contribuciones que debería cumplir no solo en su país de origen sino en el ámbito internacional, así como las obligaciones de carácter laboral y de seguridad social a que tienen derecho los sujetos que laboren en los mismos.

Así tenemos el caso de la Compañía “Chip Company” quien solicita los servicios del Proyecto Sea Code, para la programación de software, dicha compañía se constituye legalmente en Estados Unidos de América; Sea Code pone a disposición de “Chip Company” su buque ubicado en aguas internacionales, y para ello contrata a diversos técnicos en informática que realicen la programación solicitada, entre los técnicos contratados se encuentra David Luna, quien es de nacionalidad mexicana, quien deberá vivir durante los siguientes 3 meses en dicho buque, con una jornada laboral de 12 horas y un salario de 6 mil pesos al mes, sin prestación de seguridad social alguna, sujeto solamente a la legislación internacional aplicable en aguas internacionales durante el tiempo que se encuentre en el buque; “Chip Company” al solicitar los servicios

de dicho proyecto, se está ahorrando los gastos de supervisión, así como los de seguridad social, se libera de estar sujeto a la legislación norteamericana y por tanto, no se encuentra obligado a cumplimiento de contribución alguna a favor de Estados Unidos, esto como consecuencia de encontrarse el buque situado en aguas internacionales, por ejemplo, en el caso del Impuesto Sobre la Renta (Income Tax), las ganancias que obtenga dicha compañía por los productos que se hagan en el buque ubicado en aguas internacionales, como no existe regulación fiscal alguna en dicha zona que señale que dicho ingreso se encuentra gravado, entonces “Chip Company” no tiene la obligación de cumplir con dicho impuesto, y al no estar tampoco sujeto a la legislación norteamericana, da como consecuencia que sus ganancias incrementen en detrimento de la hacienda pública de los Estados Unidos; por otra parte, en el caso del técnico David Luna al ser contratado como “Marino” para trabajar en aguas internacionales, no es necesario que cuente con una visa que le permita laborar en dicho buque, circunstancia que favorece al técnico, pero que lo deja fuera de la protección de la legislación norteamericana, lo que permite a la compañía norteamericana disponer de sus servicios mediante jornadas laborales excesivas y con goce de un sueldo que si bien en algunos caso resulta mayor al que obtendría en su país de origen, no es mayor al que la legislación norteamericana señala que debería pagarles, por lo cual encontramos que esto resulta otra forma más en que la empresa norteamericana “Chip Company”, al no estar sujeto el técnico contratado a dicha legislación, entonces no se encuentra obligado a cumplir por ejemplo con el Impuesto Sobre la Renta (Income tax) por concepto de la remuneración que recibe por su trabajo, y si a esto le sumamos que al no existir regulación de tipo fiscal por

la operaciones que se realicen en aguas internacionales y al estar sujeto, el técnico David Luna al derecho internacional que regula dicha zona, dicho sujeto tampoco se encuentra obligado a cumplir contribución alguna, siendo de esta manera que al existir una falta de regulación fiscal en este sentido, las operaciones que se realizan en dicha zona no son grabadas, situación que es aprovechada por empresas como las mencionadas para no solo evadir las disposiciones legales de sus países, sino evadir el cumplimiento de obligaciones de carácter fiscal, generando que las mismas obtengan mayores ganancias económicas, a costa del abuso de las disposiciones internacionales, de la evasión tanto de sus legislaciones y del uso excesivo de mano de obra que no representa un mayor costo, ya que los sujetos que se contratan para dichos trabajos son personas que provienen de países en vías de desarrollo, en cuyas legislaciones los salarios mínimos resultan menores a los estipulados por la legislaciones y por lo tanto, resulta una oferta atractiva para los mismos, aun cuando esto constituya una flagrante violación a los derechos humanos.

3.1.2.2 FALTA DE CONTROL DE LOS BUQUES CON BANDERA DE ESTADOS UNIDOS DE NORTE AMÉRICA.

Como se mencionó el otorgamiento del pabellón de Estados Unidos de América, no se encuentra regulado en una ley o reglamento específico sino es una combinación de leyes que determinan lo que se considera un buque de nacionalidad estadounidense, los precedentes judiciales, el derecho internacional consuetudinario y los tratados y convenios internacionales.

Asimismo, también se ha hecho mención de la existencia del Registro Naval de Buques (The Naval Vessel Register, NVR), quien se encarga del registro de todas las naves o buques que integran el inventario oficial de la Marina de Estados Unidos; sin embargo, en el caso de la marina mercante y en específico de los buques mercantes, encontramos que existen diversas autoridades encargados del control y vigilancia de los mismos, los cuales son: La Administración Marítima (Maritime Administration, MARAD), agencia dependiente del Departamento de Transporte de Estados Unidos, cuya función es mantener la flota de reserva de la Defensa de los Estados Unidos, administra los programas financieros para desarrollar, promover y operar la marina mercante, determina los servicios y rutas necesarias para desarrollar y mantener al comercio exterior de América y los requisitos de los buques necesarios para proporcionar un servicio adecuado a dichas compañías, lleva a cabo la investigación y el desarrollo actividades en el ámbito marítimo; regula la transferencia de buques a los Estados Unidos documentados los registros de extranjeros; mantiene equipo, las instalaciones de los astilleros, y las flotas de reserva de los buques de propiedad del Gobierno esencial para la defensa nacional; el Centro Nacional de Documentación de Embarcaciones (National Vessel Documentation Center), facilita el comercio marítimo y la disponibilidad de financiamiento, mientras que protege los privilegios económicos de los ciudadanos estadounidenses a través de la aplicación de los reglamentos, y proporciona un registro de buques disponibles en tiempo de guerra o de emergencia para defender y proteger a los Estados Unidos de América, forma parte de la Guardia Costera (U.S. Coast Guard), siendo las funciones principales de dicha guardia las siguientes: proteger a la población, el medio

ambiente, la economía y la seguridad de cualquier región marítima de cualquier riesgo que se pueda presentar, incluyendo en su protección a las aguas internacionales, costas, puertos y vías navegables de Estados Unidos de América; las áreas asignadas en cada Departamento de Estado, se trata de oficinas que regulan el registro gravamen y título de los botes, las cuales se ubican una por cada Estado que conforma Estados Unidos de Norte América, por ejemplo, en el caso del Estado de Alabama Alabama registra todos los buques de propulsión mecánica, veleros y barcos de Alquiler, se trata de un registro a nivel estatal, el cual le otorga un Certificado (Ver figura 3.5.).



Fuente: <http://www.outdooralabama.com/boating/registration>

FIGURA 3.5

El registro de los buques, resulta de importancia, debido a que al obtener el pabellón de un determinado país le permite a las autoridades del mismo realizar un seguimiento de arqueo de los mismos, así como recaudar los impuestos necesarios, además, de identificar la nacionalidad bajo la cual el buque será reconocido en las diferentes zonas marítimas del país de que se trate.

En Estados Unidos el registro de los buques puede ser realizado frente a dos autoridades, la primera, la Guardia Costera de Estados Unidos (U.S. Coast Guard), en el Centro Nacional de Documentación de Embarcaciones ((National Vessel Documentation Center), autoridad encargada del registro de los buques comerciales que pesen más de 5 toneladas netas o midan más de 30 pies utilizados en las actividades pesqueras en aguas navegables de los Estados Unidos o en la Zona Económica Exclusiva (ZEE), o utilizadas en el comercio de cabotaje²²⁰, deberán ser registrados (documentados), además de que se requiere que su o sus propietarios sean ciudadanos norteamericanos de conformidad con el Título 46 del Código de Regulaciones Federales Parte 67 denominada “Documentación de los Barcos”; este registro se realiza ante una autoridad Federal, por lo cual estamos frente a un registro Nacional y no local, el cual es considerado como una prueba para demostrar la nacionalidad del buque a nivel internacional, esto elimina las trabas en el comercio entre los Estados, permitiendo que los buques realicen operaciones restringidas, como el comercio de cabotaje y la pesquería. La segunda autoridad, opera cuando se trate de buques cuyo peso no exceda de 5 toneladas netas o 30 pies de longitud, aquí deberán registrarse los buques, en cualquiera de las oficinas que se ubican en los Departamentos de Estado de cada entidad que conforma Estados Unidos de América, por ejemplo, en el Estado de California, el registro de los buques se deberá realizar en las oficinas del Departamento de Vehículos de Motor, cuando el buque se encuentre

²²⁰ El Comercio de Cabotaje se define generalmente, por la Guardia Costera de los Estados Unidos (U.S. Coast Guard), como el transporte de mercancías o pasajeros entre dos puntos en los Estados Unidos de América o la Zona Económica Exclusiva, en <http://www.uscg.mil/hq/cg5/nvdc/nvdcforms.asp>, (30 de Mayo de 2010).

en California y deberán ser registrados todos los buques de más de 8 pies de largo que tengan motor de propulsión, así como los barcos impulsados por motor, que no estén documentados (registrados), por la Guardia Costera de Estados Unidos, así, cada Estado señala sus propias reglas para la documentación o registro de los buques.

En cuanto al control en los registros que otorga Estados Unidos, encontramos que debido a que como requisito para otorgar el registro es necesario que el o los propietarios del buque sean ciudadanos norteamericanos, encontramos una limitante a la obtención del pabellón de Estados Unidos, por los extranjeros, logrando de esta manera cierto control en los buques que enarbolan su bandera, dejando fuera de su jurisdicción a todos aquellos buques que enarbolan banderas extranjeras, y por tanto, sin aplicación de la legislación norteamericana, además, de que al existir un registro por cada Estado que conforma Estados Unidos y un registro a nivel Nacional, el control de los buques al ser por zonas específicas permite un mayor control, debido a que por ser un número reducido de embarcaciones por zona así, al dividir las embarcaciones por peso y longitud, se distribuye el control de los mismos , entre las autoridades Federales y las Locales.

Por lo que podemos afirmar que estamos frente a un sistema de registro y control de buques que protege al máximo el comercio marítimo a favor de Estado Unidos, la legislación en este sentido es muy clara al defender los intereses de dicha Nación, sin embargo, en aras de asegurar dicha protección y control, es que los costos y restricciones legales son mayores para registrar un buque en los

Estados Unidos, lo que provoca que los costos se eleven y que solo aquellos que cumplan con los requisitos legales podrán acceder a dicho pabellón, en este sentido podemos destacar que un buque con el pabellón de Estados Unidos está obligado a contratar una tripulación estadounidense, esto hace significativamente más altos los costos a diferencia de si contratase tripulación extranjera; la cual recibe una remuneración menor.

Aunado a todo esto debemos comentar que el cumplimiento del Código y los Reglamentos de los Estados Unidos, que a diferencia de un buque de bandera extranjera que sigue el Código Internacional de los Reglamentos; el Código de los Estados Unidos exige una formación más rígida de la tripulación y los requisitos de concesión de licencias es más estricta, por lo cual, el registro de un buque con bandera de Estados Unidos, además de encontrarse estrictamente regulado, resulta más caro, lo que trae como consecuencia, que muchos particulares y empresas norteamericanas opten por registrar buques en el extranjero, propiciando de esta forma que solo los nacionales y las empresas norteamericanas tengan la oportunidad de realizar operaciones en sus zonas marítimas, protegiendo así al comercio marítimo y la economía norteamericana en este sector.

Por lo tanto, podemos afirmar que al ser una legislación y un sistema de registro tan rígido, los particulares y las propias empresas norteamericanas, con la finalidad de abaratar costos y poder realizar diversas actividades en los buques que operen, es que deciden registrarse en el extranjero, lo que les permite obtener mayores ganancias, así podemos identificar en el caso del Proyecto Sea Code,

que al ser un buque destinado a permanecer en aguas internacionales, su tripulación en su mayoría no se integra de norteamericanos, por lo que al estar sujetos al régimen internacional, es concebible que dicho buque no esté registrado bajo el pabellón de Estados Unidos, ya que de ser así, entonces se encontraría sujeto a las disposiciones norteamericanas, lo que lo obligaría al pago de impuestos y tasas más altas, y cumplir la legislación laboral y migratoria norteamericana, lo que incrementa costos y obviamente la finalidad es evadir las legislaciones de sus Países para obtener mayores beneficios económicos, razón por la que aplica las disposiciones internacionales a su conveniencia, siendo esta una razón más que hace urgente el establecimiento de una regulación fiscal de las operaciones que se realicen en este tipo de buques, con la finalidad de evitar abusos y violaciones a los derechos humanos.

3.2 EFECTOS ECONÓMICOS.

Las operaciones que se realizan en aguas internacionales, no se encuentran sujetas a disposición fiscal alguna que grave las ganancias obtenidas por la realización de las mismas.

Así sostenemos que los efectos son abuso de tratados internacionales, de la legislación internacional que rige y el incremento en la elusión y evasión de impuestos, aunado a una sobre explotación de los trabajadores del mar en dicha zona, y por ende afectaciones a la economía global y en específico a la economía de los Estados.

En este sentido encontramos que son diversos los efectos económicos que provoca la falta de una regulación fiscal en las operaciones que se realizan en aguas internacionales, y es debido a esa falta de regulación y a la falta de control que tienen los Estados en las operaciones que encontramos que el problema más común en cuanto a materia tributaria se refiere es la evasión de contribuciones.

La evasión de contribuciones afecta económicamente a un Estado en el sentido que deja de percibir ingresos, lo que lo deja sin los recursos indispensables para la satisfacción de sus necesidades y de las necesidades de los gobernados, situación que genera impacto en la economía nacional.

La evasión fiscal es un problema que afecta a todas las Naciones del mundo, principalmente a las economías de países en vías de desarrollo, es por ello que en las últimas décadas se han realizado diversos esfuerzos por disminuir las practicas evasivas de los contribuyentes, por ejemplo, en el caso de México, un estudio realizado por el Tecnológico de Monterrey a petición del Servicio de Administración Tributaria, titulado “Evasión Global de Impuestos: Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero”²²¹, señala los montos y la tasa de evasión global estimada en relación a los tres principales impuestos administrados por el Servicio de Administración Tributaria (ISR, IVA, e IEPS), correspondiente al periodo de 2000 a 2008, dicha estimación de la evasión se basó en comparar el impuesto

²²¹ FUENTES, Castro Hugo Javier, Zamudio Carrillo Andres, Sara Barajas, *Evasión Global de Impuestos: Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero*, Tecnológico de Monterrey, Centro de Estudios Estratégicos, Campus Ciudad de México, México, Enero de 2010.

potencial²²² o esperado, con el impuesto recaudado por la autoridad fiscal, por ejemplo en el caso del Impuesto Sobre la Renta: Personas Morales, la tasa de evasión durante dicho periodo disminuyó, de encontrarse en el año 2000 en un 48.26 % decreció para el año 2008 a 13.43%, asimismo, en términos del Producto Interno Bruto (PIB) la evasión por concepto de dicho impuesto pasó a representar un 1.55% en el año 2000 a 0.32% en el año 2008, situación que se muestra en la figura 3.6 y 3.7.



Figura 3.6

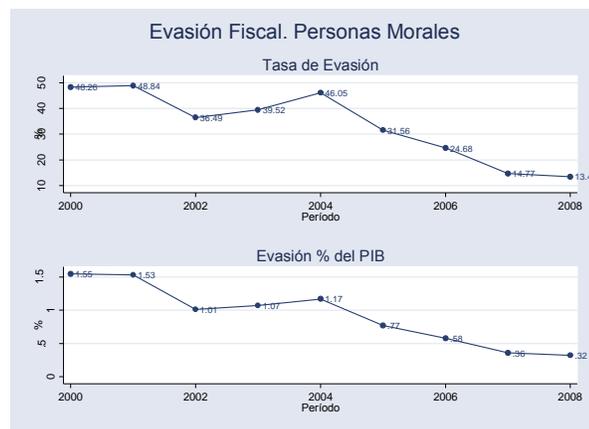


Figura 3.7

²²² El impuesto potencial o esperado, es aquel que consiste en el monto máximo que se podría recaudar según las leyes impositivas vigentes.

Demostrando como en este periodo la tendencia a evadir impuestos por parte de los contribuyentes obligados en México, ha disminuido, debido a los controles que ha impuesto la autoridad tributaria a sus contribuyentes.

Podemos señalar que las consecuencias económicas más comunes y de importancia para el presente trabajo son:

- La falta de control de los capitales que sean susceptibles de gravamen, genera que la riqueza que obtiene las trasnacionales que operan bajo buques con banderas de conveniencia en aguas internacionales, les otorgue mayores ingresos, los cuales por la falta de regulación fiscal en dicha zona, genera que sus ingresos incrementen y que las economías de los Estados dejen de percibir contribuciones que solventen el gasto público, lo que se traduce en pérdida de recursos económicos a que tienen derecho el Estado.
- Caída de los ingresos del fisco, reduce los ingresos públicos destinados a bienes y servicios esenciales.
- Menor crecimiento económico.
- Retroceso en el desarrollo Nacional por:
 - 1) Fuga de Capitales; y
 - 2) Desempleo.

En consecuencia, podemos señalar que sin la existencia de legislación fiscal en aguas internacionales, las empresas aprovechándose de la regulación en aguas internacionales y de la nula existencia de ordenamiento fiscal

internacional alguno que regule las operaciones que se realicen en las mismas, es que valiéndose de la disposiciones existentes y de las no existentes, realizan sus operaciones, con la finalidad de obtener mayores ganancias sin tener que perder parte de la riqueza que obtienen en el cumplimiento de obligaciones fiscales, así como, una obtención de mano de obra económica, sobre los cuales no tienen ningún tipo de obligación fiscal que se encuentren sujetos a cumplir.

Es por ello, que la propuesta de regulación fiscal que opere en aguas internacionales debe ser tendiente a la protección de las haciendas públicas de cada Estado de los actos de evasión de las contribuciones, deberá regular que actividades y que ingresos, que se realicen o se obtengan en los buques que se encuentren en aguas internacionales serán los que se encuentren gravados, así como el establecimiento de los mecanismos de control que vigilen el cumplimiento de dicho ordenamiento, con la finalidad de disminuir el abuso que llevan a cabo las empresas trasnacionales, por la falta de regulación fiscal en aguas internacionales.

Asimismo, en cuanto a la disminución de la evasión fiscal a la que se ha hecho referencia en este punto, podemos destacar que si bien es cierto que de los estudios realizados se desprende que hubo una baja en cuanto a evasión fiscal se refiere, también es cierto que actualmente esa tendencia ya no es real, aún con la celebración de acuerdos y sobre todo al aumento de los porcentajes y tasas de los impuestos existentes en México , además de la creación e implementación de nuevos impuestos, encontramos que la evasión fiscal va en aumento, consideramos que una de las causas de esto es que aunque se ha ampliado la

base de contribuyentes así como los porcentajes y tasas de las contribuciones, la política fiscal actual busca gravar al mayor número de personas y así obtener mayores ingresos, sin embargo, se deja de lado que esa mayoría no cuentan con ingresos suficientes para solventar y se deja a un lado a las grandes empresas o transnacionales quienes de cumplir correctamente con sus obligaciones de carácter fiscal se podrían obtener mayores recursos y así solventar el gasto público.

3.3 EFECTOS JURÍDICO – FISCALES.

Además de los efectos económicos que genera la falta de regulación en materia fiscal de las operaciones en aguas internacionales, encontramos los efectos jurídico – fiscales, estos a diferencia de los económicos, afectan los sistemas jurídicos de los Estados, así como, a la esfera jurídica de los particulares y a los Gobiernos de los mismos.

Diversos son los problemas que conlleva la falta de regulación de las actividades u operaciones que se realizan en zonas como es el caso de las aguas internacionales, en lo que respecta a la materia tributaria sabemos de la existencia de tratados y acuerdos internacionales que celebran los Estados con la finalidad de evitar los problemas de doble tributación, así como los que surgen como consecuencia de la evasión fiscal y demás cuestiones que implican el no cumplimiento de las obligaciones fiscales, sin embargo, además de los problemas mencionados existen otros que se derivan de la falta de normas que regulen dichas actividades u operaciones, lo que trae como consecuencia que las empresas y/o particulares, se valgan de esto, para la obtención de mayores

beneficios, principalmente económicos, afectando tanto a los Estados como a los particulares, dejando a los mismos sin algún tipo de protección jurídica.

Ahora bien, dentro del derecho y de manera más específica en el caso de los problemas que surgen derivado de la aplicación de una norma, encontramos las llamadas antinomias²²³, tratándose de normas que son incompatibles entre sí, en este sentido Norberto Bobbio, señala que son requisitos para que se pueda dar una antinomia, primero, que las dos normas pertenezcan a un mismo ordenamiento; y segundo, que las dos normas tengan el mismo ámbito de validez, así mismo, las clasifica en: total-total, parcial-parcial y total-parcial, las primeras, se dan cuando si dos normas incompatibles tiene igual ámbito de validez, por ejemplo:

- Norma 1: “Se prohíbe fumar a los adultos de las 5 a las 7 en la sala de cine”
- Norma 2: “Está permitido fumar a los adultos de las 5 a las 7 en la sala de cine”

Dando como resultado que ninguna de las dos normas puedan ser aplicadas, sin que ello implique la existencia de un conflicto entre las mismas, lo que da como consecuencia un conflicto de compatibilidad de disposiciones.

²²³ Para Norberto Bobbio en su obra Teoría General del Derecho define a las antinomias “como la situación en que dos normas incompatibles entre sí, que pertenecen a un mismo ordenamiento, tienen un mismo ámbito de validez.” Ed. Temis, 2ª ed., Bogotá, Colombia, México, 2002, p. 189.

Las segundas, se dan si dos normas incompatibles tienen un ámbito de validez en parte igual y en parte diverso, por ejemplo:

- Norma 1: “Se prohíbe fumar pipa y cigarrillo a los adultos, de las 5 hasta las 7, en la sala de cine”
- Norma 2: “Se permite fumar cigarros y cigarrillos a los adultos, desde las 5 hasta las 7, en la sala de cine”

Lo cual trae como consecuencia que la antinomia solo exista en aquellas partes que tengan en común ambas normas.

Y por último, las terceras, las cuales encuentran que su ámbito de validez es en parte igual y en parte diverso con relación a la otra, por ejemplo:

- Norma 1: “Se prohíbe fumar a los adultos dese las 5 hasta las 7, en la sala de cine”
- Norma 2: “Solo se permite fumar cigarrillos a los adultos, desde las 5 hasta las 7, en la sala de cine”

Teniendo como consecuencia que la primera norma no puede aplicarse en ningún caso sin entrar en conflicto con la segunda; a diferencia de la segunda, que tiene un ámbito de aplicación que no entra en conflicto con la primera.

En el caso que nos ocupa que es la falta de regulación de las operaciones en aguas internacionales, al existir en el derecho este tipo de conflictos, por ejemplo, que se diera el caso de que una empresa Canadiense se adentra en aguas internacionales, renta un buque de bandera Panameña y se dedica a

maquilar algún tipo de bien en dicha zona, la legislación tributaria Canadiense señala que por la producción de dichos bienes, deberá pagar 10% de Impuesto al Valor Agregado a la empresa que sea dueña del buque, asimismo la legislación Panameña señala que la empresa que rente su buque no pagará Impuesto al Valor Agregado por la producción de bienes dentro de su buque, además del conflicto de que legislación se deberá aplicar, encontramos, que dichas normas aunque graven lo mismo, se contraponen, ya que, por un lado tenemos que Canadá exige el pago de un porcentaje de la producción de un bien por concepto de IVA y por otro lado tenemos que Panamá no solicita algún porcentaje de pago por concepto de IVA de bienes que se elaboren dentro de su buque, por lo tanto, dichas normas resultan incompatibles ya que una exige el cumplimiento de un pago y la otra señala que no se encuentran obligados al cumplimiento del pago por dicho concepto, lo que da como resultado que al tener el mismo ámbito de validez se contrapongan y por tanto, si se quisiera aplicar alguna de las dos entrarían en conflicto, situación que de existir un acuerdo o tratado internacional en materia fiscal que regule las operaciones que se realizan en aguas internacionales, entonces este tipo de problemas contarían con una solución directa y protegerían a los Estados y sus haciendas de los abusos que pudieran cometer las empresas al hacer uso de este tipo de operaciones aludiendo que al no haber acuerdo u ordenamiento internacional que las regule y al ser incompatibles las normas existentes que intervienen en dichas operaciones, no pagan el impuesto solicitado, ni están obligados al cumplimiento de ningún otro tipo de impuesto.

En este sentido al establecerse un acuerdo u ordenamiento que regule las operaciones en aguas internacionales, este deberá además de brindar la protección necesaria, así como la seguridad jurídica que se requiere en la misma, las disposiciones que contenga dicho acuerdo deberán ser compatibles entre las mismas, para así evitar los problemas de antinomias que se suscitan con frecuencia dentro del derecho.

Por lo tanto, la necesidad de establecer un acuerdo de concertación y cooperaciones que regule las operaciones en aguas internacionales, no solo brindaría seguridad jurídica, sino que prevendría la evasión fiscal, así como el abuso que tanto las empresas trasnacionales como los particulares que operan en dicha zona, hacen tanto del derecho, como de los sujetos que laboran dentro de los buques, situación que genera violaciones a los derechos humanos de los trabajadores, así como afectaciones a las haciendas y administraciones tributarias de los Estados y por lo tanto, a las economías de los mismos.

3.4 COOPERACIÓN INTERNACIONAL PARA FRENAR LA EVASIÓN FISCAL.

Como consecuencia de la liberación de los mercados y de la eliminación de las fronteras en el comercio, encontramos que la cooperación internacional se vuelve un instrumento de gran importancia para la protección y conservación tanto de las economías como de los intereses en materia tributaria que tienen, en lo particular los Estados, y en lo general, la comunidad internacional.

La evasión fiscal, es un problema de gran importancia y trascendencia, debido a sus efectos nocivos para las haciendas de los Estados, así como para la economía internacional, en este sentido además de la evasión fiscal, también se da lo que se conoce como elusión fiscal, para José Tapia Tovar, la evasión tributaria es "...la sustracción total parcial al pago de un tributo por parte de quienes se encuentran jurídicamente obligados a realizarlo, mediante conductas fraudulentas u omisivas tipificadas en la ley."²²⁴, así mismo, dicho autor define a la elusión fiscal como "...la evasión que se obtiene mediante el abuso en las formas jurídicas"²²⁵, de esta manera tenemos dos grandes problemas en materia tributaria, que afectan tanto a los Estados como a la comunidad internacional.

Estas formas cuya finalidad es causar un daño a las arcas fiscales por medio ya sea del incumplimiento de las disposiciones fiscales, evasión fiscal²²⁶, o bien, por medio del abuso de las formas jurídicas existentes, mediante formas jurídicas artificiosas creadas por los contribuyentes, elusión fiscal²²⁷, situaciones que propician cada año la pérdida de grandes cantidades de dinero, indispensables para el sustento de las actividades de cada Estado y de las actividades internacionales.

Los capitales de multinacionales y de particulares buscan mecanismos de evasión, como por ejemplo en los paraísos fiscales, trayendo como consecuencia

²²⁴ TAPIA, Tovar José, *La evasión fiscal: causas, efectos y solución*, Ed. Porrúa, México, 2000, p. 54.

²²⁵ *Idem.*

²²⁶ Cfr. JOHNSON, Okhuysen Eduardo, Rios Granados Gabriela (coord.), Pérez Robles Arutoro (y otros), *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, Tomo 1, 1ª ed., Ed. Porrúa, México, 2007, p. p. 258 y 259.

²²⁷ Cfr. JOHNSON, Okhuysen Eduardo, *Ibidem.*, p. p. 243, 244 y 245.

la evasión de sus compromiso de pago de impuestos necesarios para la redistribución de la riqueza, no importándoles las graves consecuencias que conlleva la realización de dichas prácticas, además de convertir a los países quienes constantemente sus economías se encuentran en déficit, en demandantes permanentes del crédito y la ayuda internacional, situación que impide que las mismas crezcan.

Son diversas las situaciones que promueven la práctica de la evasión fiscal, por ejemplo, encontramos que una baja presión tributaria, es decir la falta de controles más estrictos por parte de las administradoras tributarias de los Estados; el uso elevado de los precios de transferencia; los altos niveles de informalidad; el secreto bancario; la existencia de leyes y sistemas tributarios flexibles; así como, la necesidad de obtener mayores ganancias e incrementar sus capitales, se convierten en alicientes de la evasión fiscal.

Los tratados y convenios en materia de doble tributación celebrados por los Estados, son herramientas que utilizan con la finalidad de regular la materia fiscal a nivel internacional en cuanto a la doble tributación se refiere, en algunos de ellos encontramos que los Estados se preocupan por establecer mecanismos que eviten la elevación de la evasión fiscal, sin embargo, dichos tratados o convenios no cumplen con dicho objetivo, por ello la comunidad internacional, así como los organismos internacionales, como es el caso de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), el Consejo de Europa, el Centro

Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)²²⁸, así como los organismos regionales existentes en el planeta, entre otros, a lo largo de las últimas décadas, se han preocupado por el establecimiento de acuerdos y convenciones para frenar la evasión en materia fiscal, tendientes principalmente a la asistencia administrativa y al intercambio de información.

La OCDE ha establecido una serie de reglas con la finalidad de prevenir, controlar y sancionar la evasión fiscal, a la cual la mayoría de sus miembros han adoptado, mediante la firma de convenios y acuerdos de cooperación; en este sentido, podemos destacar la celebración del Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal y el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información; el primero, ha sido desarrollado conjuntamente por el Consejo de Europa y la OCDE y abierto a la firma de los Estados miembros de ambas organizaciones desde 1988, tiene como objetivo promover la cooperación internacional para un mejor funcionamiento de las leyes fiscales nacionales, respetando los derechos fundamentales de los contribuyentes, con el fin de luchar contra el fraude y la evasión fiscal, por medio del intercambio de información entre los Estados, eliminando con esto el secreto bancario que ha permitido que tanto trasnacionales como particulares, escondan sus capitales en el extranjero y se mantengan alejados de las administraciones tributarias de sus países y de esta

²²⁸ El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias es un organismo internacional público, sin fines de lucro, creado en 1967, con el objetivo de proveer un servicio integral a la modernización de las administraciones tributarias de sus países miembros y promover su evolución, aceptación social, y fortalecimiento institucional, se conforma de 38 países miembros y países miembros asociados, México, forma parte de este como país miembro en http://www.ciat.org/index.php?option=com_content&task=section&id=13&Itemid=109. (19 de Julio de 2010).

manera poder evadir contribuciones, México se adhirió el pasado Mayo a dicha Convención, lo que le permitirá solicitar la información que se encuentre en posesión de bancos y de otras instituciones financieras de los países signatarios.

La OCDE, por su parte trabaja en la eliminación de prácticas que faciliten la evasión, abogando por el intercambio de información entre las autoridades correspondientes en dicha materia, a petición, en casos específicos de investigaciones para preparar de una mejor manera a las autoridades y hacer frente a la evasión fiscal, esto por medio de la celebración del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información, que permite tanto a los miembros de la OCDE como a los no miembros tener un espacio para la discusión y solución del problema llamado evasión fiscal, siendo el caso, que en su última edición, la cual se llevo a cabo el 1 y 2 de Septiembre de 2009, en la Ciudad de México, se ha señalado que la cooperación internacional entre las autoridades tributarias ha ido en aumento permitiendo de esta forma avanzar en el control de la evasión fiscal, situación que para algunos países va avanzando y para otros, el proceso ha sido más lento, así tenemos, por ejemplo, Chile promulga el 10 de diciembre de 2009 su nueva Ley sobre el Acceso a la Información Bancaria, la cual le permitirá intercambiar información bancaria, acorde con los tratados internacionales fiscales, cumpliendo de esta forma con los estándares internacionales para el intercambio de información existente, con la finalidad de que su legislación interna se armonice con las disposiciones señaladas y así poder ir evitando la evasión fiscal. Para que Chile promulgara dicha Ley, tuvo que pasar por un proceso de armonización de su legislación nacional con los tratados internacionales de

intercambio de información, una vez que se incorporó a la OCDE, modificó la legislación interna en materia de secreto bancario, mediante la presentación ante el Congreso de Chile de un proyecto de Ley que versaba sobre la información tributaria y el secreto bancario, además, de otorgarle mayores facultades de fiscalización al Servicio de Impuestos Internos, dando como consecuencia la existencia de una nueva ley cuya finalidad es garantizar a las autoridades fiscales de Chile acceso a toda la información bancaria, esta Ley entró en vigor el 1 de enero de 2010, estas medidas consideramos que son de gran ayuda para frenar la evasión fiscal, porque ahora las administraciones o las autoridades tributarias de cada Estado podrán por medio de la celebración de este tipo de tratados, obtener la información necesaria que les permita conocer la situación real de los contribuyentes.

Es importante señalar que en este sentido México, no se ha quedado atrás, también ha suscrito tratados de intercambio de información, sin que ello contravenga las disposiciones mexicanas, ya que en el año 2005 se aprobaron las modificaciones a la Ley de Instituciones de Crédito, eliminando el secreto bancario en caso de investigaciones fiscales, situación que le ha permitido a México estar en armonía con las disposiciones internacionales y su derecho interno, cabe resaltar que dentro de los tratados mencionados que ha suscrito México, esto lo ha realizado con Estados considerados “paraísos fiscales”, tal es el caso del acuerdo que tiene con Bermudas y el suscrito con las Antillas Holandesas, además de que ha planeado signar entre 8 y 9 más con otras naciones del Caribe (Ver Figura 3.8); consideramos que dichos sucesos son un paso más para evitar

ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CELEBRADOS POR MÉXICO A JULIO DE 2010					
PAIS	SITUACIÓN:				
	EN NEGOCIACIÓN	FECHA DE LA FIRMA	APROBACION DEL SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	FEHCA ENTRADA EN VIGOR
CANADÁ		16-MAR-1990	8-JUL-1991	✓	27-ABR-1992
EUA		9-NOV-1989 8-SEP-1994	19-DIC-1989 10-DIC-1990	✓	18-ENE-1990 26-OCT-1995
ANTILLAS NEERLANDESAS		01-SEP-09			
BAHAMAS		23-FEB-2010			
BERMUDA		15-OCT-2009			
COSTA RICA	✓				
GIBRALTAR	✓				
ISLA DEL HOMBRE	✓				
ISLAS CAIMÁN	✓				
ISLAS COOK	✓				
ISLAS GUERNSEY	✓				
ISLAS JERSEY	✓				
ISLAS MARSHALL	✓				
ISLAS VÍRGENES BRITÁNICAS	✓				
LIECHTENSTEIN	✓				
MONACO	✓				
SAMOA	✓				
TURCAS Y CAICOS	✓				
VANUATU	✓				

FUENTE: Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Subsecretaría de Ingresos, Unidad de Legislación Tributaria.

Figura 3.8

la evasión de contribuciones y la eliminación de lo que se conoce como paraísos fiscales, esto como resultado de que no solo los Estados que no entran en dicha categoría se encuentran celebrando los acuerdos de cooperación, sino que los Estados clasificados como paraísos fiscales, están sometiéndose a dichos acuerdos, lo que permitirá que los sujetos ya sean personas físicas o morales que transfieran sus capitales a esas zonas, ya no estén exentas de ser fiscalizadas por las autoridades de su país de origen o por las autoridades de otros países que consideren que dichos capitales pueden ser provenientes de alguna actividad ilícita o bien se han colocado en esa zona con la finalidad de evadir el cumplimiento de obligaciones fiscales, es por ello que los acuerdos de

cooperación de intercambio de información bancaria resultan un instrumento indispensable en el combate de la evasión fiscal.

Poco más de cien convenios de intercambio de información tributaria (TIEAs por sus siglas en inglés) se han firmado ya y docenas más se encuentran en curso de negociación con países del Caribe, Europa y las islas del Pacífico,²²⁹ para mayor referencia sobre los tratados suscritos, fechas y países, consultar el documento Anexo 1²³⁰.

Aclarando, que aunque exista este tipo de instrumentos para frenar la evasión fiscal, no todos los países tienen los medios y la facilidad de celebrar este tipo de convenios, por lo cual, los organismos internacionales continúan desarrollando alternativas para que dichos países tengan la oportunidad de adherirse a los mismos.

Actualmente la cooperación internacional se ha enfocado en el intercambio de información entre las administraciones tributarias de los Estados, ya que de esta manera las transnacionales así como los particulares han escondido ingresos y activos cuantiosos de las autoridades tributarias, abusando del secreto bancario y otros impedimentos de información, por lo cual los esfuerzos se han concentrado en el intercambio de información, sin embargo, no solo la falta de información propicia la evasión fiscal, sino también, la falta de una adecuada regulación en lo que se refiere a la materia fiscal, en específico a la producción de bienes y servicios en alta mar a bordo de buques, la falta de regulación sobre los derechos

²²⁹ Actualmente México tiene pendientes de firmar o en negociación 13 tratados bilaterales de intercambio de información y en vigor, 37 acuerdos para evitar la doble tributación.

²³⁰ Anexo 1. Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria Celebrados entre los Estados a Junio de 2010, Fuente: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), 2010.

humanos de los trabajadores que tripulan los buques mencionados, así como, la falta de un instrumento que regule el abuso del derecho que pudiere ocurrir en dicha zona; situación que en el caso de las operaciones en aguas internacionales ocurre, por lo cual resulta de vital importancia el establecimiento de un acuerdo a nivel internacional que regule las operaciones en aguas internacionales (producción de bienes y servicios) con la finalidad de proteger las haciendas públicas de los Estados, que señale los mecanismos de control y vigilancia, que aseguren el cumplimiento de dicho acuerdo, así como que señale las condiciones en que deben laborar y los derechos que deben tener los trabajadores tripulantes de los buques; acuerdo que deberá ser tendiente a evitar la evasión fiscal, frene las prácticas abusivas por parte de las trasnacionales, quienes prefieren realizar sus operaciones en aguas internacionales, debido a que en dicha zona no cuentan con ningún tipo de restricción en lo que a materia tributaria y laboral se refiere, lo que les permite evitar cumplir con sus legislaciones y de esta manera obtener mayores beneficios, como la obtención de mayores ganancias económicas, la posibilidad de no estar sujeto a ningún tipo de legislación, la posibilidad de evadir sus propias normas o bien el poder sujetarse a la legislación del Estado cuyo pabellón enarbola el buque que tripulan que les ofrece mayores beneficios que su propias legislaciones entonces optan por ostentar un pabellón de conveniencia y así los recursos destinados al cumplimiento de obligaciones llámense fiscales, laborales o de protección al medio marino no los destinan a ello y obtienen mayores ganancias económicas, incrementan sus capitales; así mismo, tienen como beneficios, la obtención de mano de obra a un menor costo y por lo tanto, el incremento de sus ganancias en detrimento de los derechos de los trabajadores.

3.5 CRITERIOS DE LA OMC DE OPERACIONES EN AGUAS INTERNACIONALES.

Diversos son los organismos que actualmente conforman una parte del Derecho Internacional, así tenemos, por ejemplo, la Organización de Naciones Unidas (ONU), el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización Mundial del Comercio (OMC), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), entre otras, entes encargados de la regulación, control y aplicación del derecho internacional, así como el mantenimiento de la paz mundial y el establecimiento de la solución pacífica de controversias entre los Estados.

La ONU, de conformidad con la Carta de las Naciones Unidas se conforma de seis órganos principales: la Asamblea General, el Consejo de Seguridad, el Consejo Económico y Social, el Consejo de Administración Fiduciaria, la Corte Internacional de Justicia, la Secretaría, además de abarcar 15 agencias y varios programas y organismos, dentro de los que para objetos del presente punto resulta de importancia la Organización Mundial del Comercio (OMC), organismo conexo, considerado el único que se ocupa de las normas que rigen el comercio entre los países, su objetivo es ayudar a los productores de bienes y servicios, los exportadores y los productores a realizar sus actividades, esto con fundamento en los Acuerdos de la OMC, que han sido negociados y firmados por la mayoría de los países que participan en el comercio mundial y que han sido ratificados por sus respectivos parlamentos²³¹.

²³¹ Cfr. Organización Mundial del Comercio, *¿Qué es la OMC?*, en http://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/whatis_s.htm (2 de Agosto de 2010).

En cuanto a la regulación de las operaciones en aguas internacionales, este organismo, se ha planteado la resolución de las siguientes cuestiones:

- 1) La protección del medio marino, los recursos naturales que se encuentran en alta mar o aguas internacionales, por medio de la eliminación gradual de las subvenciones²³² pesqueras, que fomentan el exceso de pesca, situación que perjudica el medio ambiente y el comercio, cuestión que se ha pretendido sea discutida por el Comité de Comercio y Medio Ambiente de la OMC, lo anterior considerando que el carácter de la OMC es meramente comercial y no ambiental²³³.
- 2) Las normas de origen de los bienes y productos que se elaboran en los buques que se localizan en aguas internacionales o alta mar.

Actualmente, ya no resulta tan fácil determinar la procedencia de un producto, cuando las materias primas que lo conforman se elaboran separadamente en diversas zonas del mundo, teniendo como consecuencia, que no se pueda llegar a tener un verdadero control sobre lo que se elabora. En este sentido, encontramos que las normas de origen tienen por objeto determinar el país donde una mercancía fue producida, de acuerdo con los criterios en ellas

²³² El Glosario de Términos de la OMC señala que hay dos tipos de subvenciones: las subvenciones a la exportación y las subvenciones internas. Las primeras constituyen un beneficio conferido a una empresa por el gobierno que está supeditado a las exportaciones. Las segundas constituyen un beneficio que no está directamente vinculado a las exportaciones, en http://www.wto.org/spanish/thewto_s/glossary_s/subvencion_s.htm. (2 de Agosto de 2010).

²³³ Aclarando, que algunos Estados argumentan que el estudio de los problemas de subvenciones pesqueras le corresponde a la Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación (FAO), por tratarse de un problema que afecta económicamente a los Estados, las mismas autoridades de la FAO, consideran de gran importancia que dicho tema sea resuelto por la OMC con apoyo de la FAO; y otros consideran que dicho tema no debería de ser tratado por la OMC debido a que existen organismos como la FAO y la misma Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, así como el Tribunal Internacional del Mar, quienes tienen mejores facultades para discutir sobre ellas.

establecidos y es por medio de los certificados de origen²³⁴ que el productor final del bien, o en su caso el exportador, declara que dichos bienes han cumplido con lo requerido para su elaboración por las normas de origen, el certificado de origen permite nacionalizar las mercancías y por tanto beneficiarse de las respectivas preferencias o medidas comerciales, por ejemplo, medidas antidumping, derechos compensatorios, las medidas de salvaguarda, entre otros.

El instrumento que regula el establecimiento de las normas de origen es el Acuerdo Sobre Normas de Origen de la OMC, cuyo antecedente es el Anexo D del Convenio de Kyoto del Consejo de Cooperación Aduanera (actualmente conocido como OMA), antes de la existencia del Acuerdo Sobre Normas de Origen dicho Anexo, era el único Convenio Internacional que existía, el cual entró en vigor el 25 de septiembre de 1974, surgiendo la necesidad de armonizar las normas de origen, con la finalidad de uniformar los procedimientos para determinar el origen de los bienes y productos, así como aplicar las normas correspondientes; para dichos efectos, dentro de la OMC, se crea el Comité de Normas de Origen, órgano encargado de llevar a cabo lo necesario para el proceso de armonización, una vez establecidos los objetivos y alcances de los procedimientos de armonización, el 17 de Diciembre de 2001, dicho comité por medio del Presidente del mismo rinde un informe en el cual detalla los avances y objetivos alcanzados, estableciéndose que

²³⁴ Por ejemplo, tenemos que la compañía “Cal”, de nacionalidad Colombiana produce zapatos deportivos en México y con la finalidad de exportarlos a Perú, solicita al gobierno mexicano que le expida un certificado de origen, que se encuentre acorde con lo señalado por las normas de origen mexicanas, para que con base en los acuerdos celebrados entre México y Perú y con el amparo del certificado de origen que expida la autoridad mexicana, entonces la compañía “Cal”, como su bienes fueron producidos en México, pueden gozar de ciertas preferencias o medidas comerciales que les beneficien y los doten de condiciones justas para su competencia en el mercado de la industria del calzado en Perú.

hasta que se complete la labor de armonización, la Conferencia Ministerial, establecerá en un Anexo los resultados del programa de armonización, determinando el origen de las mercancías conforme a las disposiciones generales, que formará parte del Acuerdo Sobre Normas de Origen; dicho acuerdo además del Anexo mencionado, se conformará de dos Apéndices, cuya función es señalar como se determinará el origen de las mercancías.

El Apéndice I, de importancia para el presente punto, se refiere al establecimiento de origen de los productos obtenidos totalmente, dentro del cual se señala que productos se consideran totalmente obtenidos en un país, dentro de las discusiones la Comunidad Europea, Argentina, Colombia, Brasil, Filipinas y la India, propusieron textos alternativos a dicha disposición, tendientes a establecer el origen de los productos de la pesca y otros productos obtenidos fuera de las aguas sujetas a soberanía y jurisdicción de un Estado, así como, el establecimiento del origen de los bienes obtenidos o producidos a bordo de un buque factoría en alta mar, concordando los Estados mencionados, en que se consideraran obtenidos, dichos productos, totalmente en el país cuyo pabellón el buque que efectuó la operaciones este autorizado a enarbolar, se trata de establecer que la norma de origen que determine la procedencia de los bienes o productos, será tendiente a señalar el país cuya bandera porte el buque de donde provienen.

Como se puede observar la regulación por parte de la OMC de las operaciones que se realizan en aguas internacionales o alta mar, no es amplia, se encuentra limitada a cuestiones de protección al medio marino, por medio de las

propuestas de eliminación de las subvenciones pesqueras. Así mismo, las normas de origen, se encargan de establecer cuál es la nacionalidad u origen de los bienes y productos que se obtienen y procesan en los buques instalados en alta mar, se trata de disposiciones que regulan la industria pesquera; y aunque las normas de origen si abarcan más allá de dicha industria, resulta que la regulación existente no se enfoca más que a la armonización del comercio mundial, sin señalar que por las operaciones que se realizan en alta mar se debe no solo cumplir con las condiciones y reglas de pesca, ni tampoco, se debe únicamente cumplir con señalar cuál es el origen de las mercancías, sino, debería de existir un ordenamiento que señale que tipo de contribuciones se deben de cumplir por la producción de los bienes en dicha zona, además de señalarse las condiciones que tanto en materia fiscal, como en materia de derechos humanos y derechos laborales, debieran cumplir las empresas dedicadas a ese tipo de operaciones,

Ahora bien, con relación a que disposiciones se sujeta un bien o producto que se elabora en un buque en aguas internacionales, aunque la norma de origen lo dote de nacionalidad al mismo, y aunque dicho producto quede sujeto a la legislación del país cuyo origen se señale en el certificado correspondiente, faltaría, una regulación específica que determine las normas que en materia fiscal deberían cumplir los productores de los mismos, para así evitar contradicciones entre las normas que pudieran entrar en conflicto y además, limitar la posibilidad a las empresas que se dedican a ese tipo de actividades de poder utilizar en su favor el pabellón que mejor regulación tenga y que en consecuencia, les convenga a sus intereses económicos, para que en la medida de lo posible se erradiquen las

prácticas de dichas empresas que abusando del derecho existente, se ven beneficiadas del mismo.

Por lo tanto, podemos concluir que el papel de la OMC en cuanto a regulación de las operaciones en aguas internacionales, no ha sido ni es del todo completo, hasta ahora no existe convenio o norma alguna que proteja ni regule las operaciones en dicha zona, aún con la existencia de normas de origen que determinan la nacionalidad de un bien o producto, y que derivado de ello se puede interpretar que entonces al ser de una determinada nacionalidad se podrá aplicar la legislación del país al que pertenece, sin embargo, si existirá un acuerdo a nivel internacional en esa zona, entonces los posibles conflictos que pudieran suscitarse entre los Estados involucrados, se podrían de cierta forma prevenir con la existencia del acuerdo señalado.

Por lo cual proponemos que como apoyo a las normas de origen, se cree un acuerdo de cooperación internacional en materia fiscal que norme cualquier operación de procesamiento y obtención de bienes y servicios que bien se obtengan o elaboren en aguas internacionales, que pueda ser suscrito por cualquier Estado; y que así como la OMC, se ha preocupado por la armonización de las normas de origen, creemos que es necesario que mediante la creación de dicho acuerdo se despierte el interés no solo de los Estados miembros de la OMC, sino, de la comunidad internacional, por regular y cooperar en la medida de lo posible para combatir las prácticas que los particulares o las empresas transnacionales, que están acostumbrados a realizar dentro de aguas internacionales, con la finalidad de disminuir y contrarrestar los daños que generan

la evasión de contribuciones, así como mejorar la forma en que las haciendas públicas de los Estados puedan obtener los recursos que les corresponden de dichas operaciones, además de mejorar los mecanismos de control y fiscalización de la operaciones en alta mar, así como mejorar las condiciones de los trabajadores de los buques que se sitúan en aguas internacionales, estableciéndose en dicho acuerdo los derechos y prestaciones que legítimamente les corresponden.

3.6 CRITERIOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación es el Máximo Tribunal Constitucional de México, constituye la cabeza del Poder Judicial de la Federación, es el encargado de defender el orden que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, impartir justicia, interpretar las leyes, además de mantener el equilibrio entre los distintos Poderes (Ejecutivo, Legislativo y el propio, Judicial) y los ámbitos de gobierno, esto mediante las resoluciones judiciales que emite, por lo cual, al ser el Máximo Tribunal con que cuenta el Estado Mexicano, es que resulta de gran importancia conocer sus resoluciones o criterios, ya que de las mismas y de las interpretaciones de la ley que realiza, se desprenden los criterios que en caso de tener el carácter de jurisprudencias, son de observancia obligatoria, tanto para los magistrados y jueces, como para los gobernados en general.

En el caso que nos ocupa encontramos que a lo largo de la historia en materia de regulación de alta mar o aguas internacionales la Suprema Corte

Justicia no se ha pronunciado de manera directa sobre dicho tema, sino que por medio de distintos criterios ha hecho referencia a ciertos sucesos como por ejemplo, la nacionalidad de la tripulación de las embarcaciones mexicanas, de los accidentes en alta mar de los marineros, así como, en cuestiones de comisión de delitos contra la salud (Narco tráfico).

En el primer ejemplo, se trata de un criterio correspondiente a la quinta época titulado EMBARCACIONES, SUSPENSION TRATANDOSE DE LA TRIPULACION DE²³⁵, en el que se ordena la suspensión de la aplicación de lo dicho por la Constitución Federal en su artículo 32, párrafo cuarto, que señala que todo el personal que tripule cualquier embarcación que se ampare con la bandera o insignia mexicana se requiere que sea mexicano por nacimiento, señala dicho criterio que por tripulante debe entenderse a las personas que van a bordo de un buque, dedicadas a la maniobra y al servicio, es evidente que cuando se trate de los pescadores que los patronos llevan a alta mar para que se dediquen a la industria de la pesca, no tienen el carácter de tripulantes, por lo tanto, no debe exigírseles a los pescadores la calidad de mexicanos y se les debe permitir la salida a las embarcaciones que tripulen.

Otro criterio es el correspondiente a la sexta época titulado MARINEROS, ACCIDENTES EN ALTA MAR²³⁶, el cual señala que cuando un trabajador dedicado a la pesca, cae al mar y no es rescatado, se tiene por probado su fallecimiento para efecto del pago de la indemnización correspondiente,

²³⁵ Ius 2009, *Op. cit.*, registro 335071.

²³⁶ Ius 2009, *Ibidem.*, registro 274478.

volviéndose a tocar de esta manera la situación de los trabajadores pesqueros en alta mar, por lo cual encontramos que por una parte para ser pesquero en alta mar en un buque de pabellón mexicano no es necesario ser mexicano y que si además dicho trabajador cayera al mar y no fuese rescatado, se le tiene por muerto y por tanto se podrá pagar la indemnización que corresponda, sin embargo, dichos criterios solo se refieren a la situación de los trabajadores pesqueros en alta mar, dejando de lado la regulación de las demás operaciones que se realizan en dicha zona.

Por último, tenemos el criterio correspondiente a la novena época DELITO CONTRA LA SALUD EN SU MODALIDAD DE INTRODUCCIÓN DE NARCÓTICOS, CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 194, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO PENAL FEDERAL. SE CONSUMA CUANDO SE COMETE EN LA ZONA ECONÓMICA EXCLUSIVA²³⁷, se argumenta que si en las zonas conocidas como mar territorial y en alta mar se ejerce jurisdicción de conformidad con las normas que establecen las medidas y el sistema de cooperación entre los Estados para reprimir y eliminar todo tipo de conductas relacionadas con el narcotráfico, las cuales se consideran como delitos de carácter internacional, entonces ejerciendo dicha jurisdicción, se tendrá por consumado el delito contra la salud en su modalidad de introducción de narcóticos en la zona económica exclusiva, por lo cual podemos destacar que aunque no se trata de un criterio expreso que señale algún tipo de regulación en alta mar, se deja de manifiesto que como sucede en alta mar los Estados pueden ejercer jurisdicción en las zonas mencionadas,

²³⁷ lus 2009, *Op. cit.*, registro 177319.

cuando se trate de delitos contra la salud (Narcotráfico), esto como consecuencia de las medidas internacionales que para la solución y erradicación de ese problema se ha planteado.

Los ejemplos citados, son muestra de los pocos casos en que se ha pronunciado la SCJN, son situaciones que exceptuando la actividad de los pesqueros, no contemplan la problemática de aguas internacionales, se está consciente de que dicho problema algunas décadas atrás no resultaba de gran relevancia dentro de los planteamientos a resolver por la Ciencia Jurídica, sin embargo, y como consecuencia de la liberación de los mercados, la utilización de la zona conocida como alta mar o aguas internacionales con fines de evasión de distintas disposiciones y con fines ilícitos, así como, sobreexplotación de los recursos naturales y de que los resultados de dichos actos ya son palpables, es por ello, que toma gran importancia el discutir y proponer posibles soluciones a dicho tema. En relación a si la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido criterios sobre el problema que se plantea en la presente investigación, podemos señalar que no existe criterio alguno, esto como consecuencia de que como se mencionó, dentro de sus funciones se encuentra tanto el defender el orden que establece la Constitución Federal, como el interpretar las leyes, por lo tanto, al no existir acuerdo o tratado internacional que pudiese contravenir o alterar el orden establecido por la Constitución Federal, así como ley o disposición alguna que regule las operaciones en aguas internacionales que interpretar, dicho Tribunal Constitucional no se encuentran obligado a emitir criterio o resolución al respecto, por lo tanto, consideramos que mientras no se establezca regulación alguna que

proteja las aguas internacionales, que regule las operaciones que se realizan en la misma, y que además proteja los derechos de los Estados y sobre todo los derechos de las personas que laboren en dicha zona, no encontraremos criterio ni resolución alguna que nos diga de qué manera se debe actuar o bien como se debe entender la legislación de aguas internacionales, volviéndose esto un argumento más para el establecimiento de un acuerdo de cooperación y concertación que regule las operaciones en dicha zona.

3.7 CRITERIOS PARA UNA ADECUADA REGULACIÓN.

La construcción de un acuerdo de concertación y cooperación en materia fiscal que regule las operaciones en aguas internacionales, debe contener los criterios necesarios que permitan mantener el control, la vigilancia, y una adecuada planeación de las operaciones que realicen las personas o empresas, cuyo interés, los lleve a dicha zona.

Se ha manifestado la preocupación porque exista un acuerdo internacional en materia fiscal que regule las operaciones en alta mar, ya sean de obtención de recursos, procesamiento de bienes, de comercialización de los mismos, y las condiciones de trabajo de las personas que laboran, con la finalidad de evitar problemas como el abuso del derecho y de los tratados, la afectación de las haciendas públicas de los Estados, por la práctica de mecanismos de evasión y elusión fiscal, situaciones que de existir una adecuada regulación podrían evitarse, sino en un cien por ciento, si disminuir de forma gradual y significativa; por lo que se estima que sería considerable la disminución de las operaciones realizadas por

las llamadas empresas trasnacionales, realizadas a bordo de buques, la mayoría de ellos bajo pabellón o bandera de conveniencia, lo que a la fecha permite, evadir sus legislaciones, la evasión de impuestos que da como resultado la obtención de menores costos de producción, además de la obteniendo mayores ganancias y por consecuencia el incremento de sus ingresos económicos, sin que se dé una retributiva distribución de la riqueza.

Lo que se plantea es el establecimiento de un acuerdo de concertación a nivel internacional, que se encuentre bajo el marco de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), y no bajo el marco de la Organización Mundial del Comercio (OMC), organismo conexo de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), ya que se considera que las funciones de la OMC son las de mantener y procurar el comercio internacional, el establecimiento de mecanismos, disposiciones y acuerdos que ayuden a los productores de bienes y servicios, y a los exportadores; para que puedan realizar sus actividades. Es un organismo preocupado por establecer un campo de acción adecuado para el comercio mundial, en el cual los sujetos involucrados puedan realizar sus actividades bajo las mejores condiciones posibles, que permitan al comercio internacional avanzar y prosperar.

Por otra parte, la OCDE es un organismo de cooperación, como su nombre lo indica, su finalidad es coordinar las políticas económicas y sociales, de los Estados miembros, con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de los países no miembros en vías de desarrollo, favoreciendo la expansión del comercio, la economía y el empleo, sobre una base

multilateral y no discriminatoria, se preocupa por que exista una igualdad entre los mismos, que no se cometan abusos y que exista una igualdad social en cuanto a la economía global se refiere; es por ello que la propuesta que se plantea debe pertenecer o estar bajo el marco de la OCDE, porque a diferencia de la OMC, la OCDE se preocupa y ocupa por las políticas sociales de los países, además de que posibilita que los Estados no miembros también puedan participar en las discusiones y negociaciones de los problemas, lo que permitiría que al ser un acuerdo perteneciente a dicha organización, además de tener su respaldo, un mayor número de Estados podrían formar parte del mismo,

Por lo que al encontrarse dentro de las funciones de la OCDE las de coordinación de las políticas sociales, el acuerdo que se propone se encontraría en armonía con los fines de la OCDE, en el sentido de que busca la protección de las haciendas públicas, de las operaciones en aguas internacionales, y de los sujetos que laboran en dicha zona, además se buscaría proteger y ayudar a aquellos países y sectores de la población mundial, que se encuentran menos favorecidos o en situaciones de marginación, por medio de los recursos que se obtengan.

También, se planteó la problemática que por un lado Bolivia sufre al no tener el control de las operaciones que se realizan a bordo de los buques que enarbolan su pabellón, que ha afectado su hacienda pública, dejándola sin la percepción de los ingresos que por derecho les corresponde; y que por otro lado, también, se planteó la existencia del Proyecto Sea Code, cuya finalidad es situar un barco factoría frente a las Costas de San Diego California, en la zona

considerada alta mar, ofreciendo sus servicios a la industria de la informática, ofreciendo puestos de trabajo a bordo de dicho buque factoría para la creación de software, lo que les permitiría al no encontrarse en aguas de jurisdicción norteamericana, el no cumplir con la legislación norteamericana que en materia fiscal y laboral exista y solo sometiéndose a las disposiciones que regulen las aguas internacionales.

Problemáticas que podrían controlarse si se elabora un acuerdo que regule las operaciones en aguas internacionales, evitando en la medida de lo posible que las personas y las grandes empresas que se sometan a dichas prácticas, hagan un uso indebido de la legislación existente en alta mar, así como de la falta de disposiciones que controlen las mismas, pero que sobre todo disminuya la evasión en materia fiscal y de las regulaciones nacionales, que afectan a las economías de los Estados involucrados, dejándolos sin la percepción de los ingresos necesarios para la satisfacción de las necesidades colectivas.

Se tiene consciencia de que las operaciones que se realizan en aguas internacionales no son nuevas y que pudiera estimarse que es un problema sin solución, debido a que es una zona considerada patrimonio común de la humanidad y que por tanto, todos los Estados tienen derecho al uso y disfrute de la misma; como lo señala Hugo Groccio, se trata de una zona en la que impera el principio de *Mare Liberum*, es una zona libre, sin embargo, ello no justifica que se haga un uso indebido de la misma, encontramos que en el ámbito del derecho internacional el uso y disfrute de que se habla, a que tienen derecho los Estados,

ha de estar sometido a una reglamentación jurídica internacional y por tanto, esa libertad no es absoluta y deberá respetar el derecho de los otros Estados.

Podemos argumentar que aunque sea un problema no reciente y en cuyo caso todos los Estados tienen derecho a la misma, eso no significa que no deba ser protegida, por lo cual el acuerdo propuesto además de encontrarse bajo el marco de la OCDE, debe respetar el derecho que tienen los Estados a hacer uso y disfrute racional de las aguas internacionales.

En la actualidad el abuso produce serios daños a los Estados y a la comunidad internacional, por lo cual si antes no era de gran relevancia hablar del asunto, ahora resulta importante abordarlo, ya que de dicha situación se podrían obtener recursos para la satisfacción de diversas necesidades, como por ejemplo, la falta de alimento de los sectores menos favorecidos o en condiciones de marginación, el apoyo a la creación de fondos para la reconstrucción en caso de desastre natural, o bien para contar con recursos necesarios para la activación o apoyo a la economía de algún país que así lo necesite.

Es por lo anterior, que la propuesta de un acuerdo de concertación y cooperación en materia fiscal que regule las operaciones en aguas internacionales deberá estar fundada en los siguientes ejes:

- 1) La protección de las haciendas públicas de los Estados y la protección de los recursos naturales.

Esto mediante el establecimiento de normas o disposiciones que señalen las actividades y los ingresos que serán gravados, por concepto de operaciones

en aguas internacionales, se trata de señalar todos los elementos que requiere una norma jurídica (sujeto, base, tasa o tarifa y época de pago) para el establecimiento de los supuestos jurídicos que permitan la obtención de los recursos necesarios.

Se deberán señalar los criterios y lineamientos sobre los cuales deben conducirse los sujetos que operen en aguas internacionales, para proteger y evitar la sobreexplotación del medio marino y de los recursos naturales que se encuentren en dicha zona.

Una vez establecidos los supuestos de que actividades y bienes se gravan en aguas internacionales, así como los que protejan el medio marino y los recursos naturales, y los derechos de los trabajadores, al tener ubicado en qué casos se puede estar obligado al cumplimiento de la obligación requerida, se deben establecer los mecanismos para la recaudación y distribución de los recursos.

Así tendríamos, por ejemplo, si estamos hablando del procesamiento de bienes y en las disposiciones del acuerdo que se plantea se señala: que cuando los productos que se procesen en aguas internacionales, cuya finalidad sea exportarlos a un país distinto del pabellón que enarbole el buque en el cual se procesan, la empresa que produzca el bien, sea nacional del buque que tripula o bien sea de distinta nacionalidad, y más si se trata de una empresa que navegue con bandera de conveniencia, deberá pagar por concepto de producción de bienes, un porcentaje que será aplicable a los ingresos que obtenga (ISR) por

concepto de procesamiento y exportación de sus productos, lo anterior será aplicable aún y cuando exista algún tipo de tratado o convenio internacional entre el Estado del Pabellón y el Estado a quien se exportarán los bienes, además de que dicho porcentaje será destinado a la hacienda del país de donde es originaria la empresa trasnacional que elabora los bienes, esto con la finalidad de proteger la hacienda pública de dicho Estado, lo que permitiría ir disminuyendo las prácticas de las empresas consideradas trasnacionales, de utilizar aguas internacionales para evadir sus legislaciones y para la obtención de mayores ganancias económicas, mediante la evasión de la legislación que les es aplicable.

Otro porcentaje de los recursos fiscales que se apliquen por las operaciones realizadas en aguas internacionales una vez que se haya destinado una parte al país de origen, se destinarán a los fines establecidos en el acuerdo, aplicándolos a la protección del medio marino, a la ayuda de algún Estado en caso de desastre natural, para apoyo en el caso de los sectores de la población mundial menos favorecidos o en condiciones de marginación social, y en temas como alimentación, salud y vivienda, etc.

- 2) El establecimiento de mecanismos de control que vigilen el cumplimiento de las normas contenidas en el acuerdo.

Hemos planteado que el acuerdo que se propone deberá estar bajo el marco de la OCDE, por lo cual una vez que se haya establecido el contenido de dicho acuerdo, el órgano encargado del control y vigilancia de su cumplimiento estará bajo el cargo de una Comisión la cual se integrará por los representantes

de los Estados o personas que designen los estados que lo suscriban, teniendo como facultad de administrar los recursos que se obtengan.

Una vez que el Acuerdo se encuentre constituido en su totalidad y como se ha mencionado, la idea por una parte, es que cada Estado obtenga los recursos que por derecho le correspondan; y que por otra parte, se obtengan recursos con la finalidad de proteger las aguas internacionales y todos los recursos naturales que en ella se encuentren, así como a los sectores de la población mundial menos favorecidos, entre otros, por lo cual una vez pasada la etapa de consolidación del acuerdo, la propuesta es que dentro de la OCDE se cree una Comisión constituida por los Estados integrantes del Acuerdo, que se encargará de la determinación y obtención de los recursos, así como de su aplicación a los fines del Acuerdo.

Determinándose mediante un reglamento el funcionamiento de la Comisión, su integración y rotación de sus miembros, formas de resolver las controversias que se susciten en su funcionamiento, formas de control y vigilancia, la determinación y recaudación de los recursos y los criterios de su aplicación, entre otros.

La selección y aprobación del Estado que será el encargado de coordinar los recursos que se obtengan por dicho periodo, se propone se realice de la siguiente manera:

1º La Comisión dependiente de la OCDE, hará una evaluación e investigación pertinente del país candidato, en cuanto se refiere a si cumple con los requisitos solicitados para ser el administrador de los recursos obtenidos

2º Una vez realizado lo anterior, la Comisión se reunirá y decidirá de entre las propuestas planteadas que Estado quedará como coordinador.

3º La misma Comisión vigilará que el Estado que quede como coordinador de los recursos cumpla con las funciones que se le hayan encomendado.

Consideramos que de esta forma la administración de los recursos obtenidos, no se concentra en un solo órgano, lo cual permite que la participación de los Estados sea mayor y que la administración de los recursos sea en la medida de lo posible más transparente y equitativa, sabemos que esto resulta un tanto complicado, es por ello que se plantea, como una primera etapa que la Comisión sea la que se encargue de ello; y en una segunda etapa, los Estados sean los que tomen el control, sin desaparecer la Comisión y dotándola de las funciones de vigilancia del actuar del Estado administrador en turno.

Asimismo, se establecerán las sanciones a las que se encontraran sujetos los Estados o empresas que se sitúen en aguas internacionales realizando cualquier operación y a las cuales estarán sujetos en caso de incumplimiento de las disposiciones que señale el Acuerdo. Siendo la propia Comisión la encargada por medio de un grupo selecto de los miembros quienes aplicaran las mismas.

En cuanto a la solución de controversias, sabemos que son diversos los mecanismos de solución que en el ámbito internacional se manejan, que van

desde los Métodos Diplomáticos (Negociación, Buenos Oficios, Mediación, Comisiones de Investigación y Conciliación) y Métodos Jurídicos (Arbitraje y Jurisdicción Internacional), hasta el método de solución de controversias ante las Organizaciones Internacionales, y es este último el que llama nuestra atención, por lo cual consideramos que para la solución de diferencias que se susciten como consecuencia de la aplicación del Acuerdo que se propone, se recurría a dicho procedimiento, el cual combina elementos diplomáticos y jurídicos, permite que las partes involucradas en el conflicto negocien o traten de solucionar sus diferencias entre ellas sin la intervención de un tercero y si en esa primera instancia no se llega a un acuerdo, entonces si interviene la Organización Internacional, es por esto que en cuanto a la solución de controversias consideramos que la mejor opción para ello es la solución de diferencias ante las Organizaciones Internacionales, debido a que procuran respetar la soberanía de los Estados en cuanto al manejo de las disputas, por lo que no intervienen mientras las partes se encuentren en contacto, además de que se les permite a las partes negociar para llegar a una mejor solución de sus diferencias, lo que propicia que las relaciones entre los Estados sean más fuertes, esta forma de solución de controversias y como consecuencia de la globalización en la que hoy vivimos, permite que al aumentar la importancia y el peso de dichas organizaciones y al ser garantes de la legalidad internacional además de la paz y buenas relaciones entre los Estados miembros y no miembros, se asegure en la medida de lo posible la estabilidad y seguridad internacional, así como la protección de los intereses de cada uno de los Estados.

- 3) Las medidas y formas en las que los Estados cooperarán, para la disminución y control de la evasión y elusión fiscal en aguas internacionales.

A nivel internacional y nacional los esfuerzos por frenar y evitar la evasión y elusión fiscal, han sido múltiples y variados, uno de los objetivos de la presente propuesta es que con la creación y aplicación de la misma dichos problemas disminuyan y en la medida de lo posible se prevengan.

Actualmente y lo que a fechas recientes ha sido uno de los logros importantes que ha alcanzado la OCDE en materia fiscal han sido los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria, los cuales permiten que las partes que los suscriban obtengan la información necesaria que les permita administrar, determinar, liquidar, recaudar impuestos, además de el cobro y ejecución de reclamaciones tributarias , así como información que ayude a la investigación o enjuiciamiento de casos en materia tributaria, en este sentido y como se ha mencionado actualmente países considerados paraísos fiscales ya han suscrito varios de ellos, por lo que estimamos que si se ha demostrado que se pueden lograr acuerdos en cuanto a intercambio de información se refiere y que además países señalados como paraísos fiscales suscriban los mismos y muestren disposición por contribuir a evitar la evasión y elusión fiscal, entonces la herramienta de intercambio de información, es de gran ayuda, tanto para frenar dichos delitos, como para investigar y solucionar los conflictos que en materia fiscal se presenten.

Es por lo anterior que con la finalidad de seguir estableciendo mecanismos que frenen dichos problemas, además de la implementación de medidas que prevengan los mismos, es que dentro de las disposiciones del acuerdo que se propone, se deberá señalar, como parte de las medidas para evitar la evasión y elusión fiscal en aguas internacionales, el intercambio de información en los siguientes rubros:

- a) *Fiscal*: El intercambio de información referente a todo lo que de contribuciones se trate, que sean generadas como producto de las operaciones que se realicen en aguas internacionales.
- b) *De los buques que operan en aguas internacionales*: El intercambio de información será: en primer lugar, de la bandera o pabellón de los buques que se encuentren operando en aguas internacionales, es decir saber de qué nacionalidad son los buques y quienes se encuentran tripulándolo y operando en él; y en segundo lugar, qué tipo de operaciones se encuentren realizando dentro de los buques que se sitúen en dicha zona, así como saber quien o quienes, ya se trata de una persona física o moral, son los que se encuentra operando en los mismos.

Lo anterior como una medida para contrarrestar y prevenir la utilización de aguas internacionales como zona donde se pueden evadir contribuciones y legislaciones, consideramos que con dichos intercambios, las autoridades de cada Estado que suscriba el Acuerdo, podrán contar con mayores elementos para tener

cierto control en cuanto a las operaciones que se realizan en sus embarcaciones, así como de las empresas o personas que operan en aguas internacionales.

- 4) Por último, señalar bajo qué condiciones y que derechos en cuanto a la seguridad social se refiere, tendrán y a los que deberán sujetarse, las personas que laboren a bordo de los buques que operen en aguas internacionales.

Otro de los problemas que se derivan de las operaciones en aguas internacionales, son las condiciones en que laboran los trabajadores en la misma, es por ello que además de que dichos sujetos se encuentren bajo el marco de las disposiciones de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), se propone que se suscriba un Protocolo entre los Estados miembros del presente acuerdo en el cual se señalen las siguientes medidas:

- a) La reducción de las largas horas de trabajo y el planteamiento de un programa que permita que mientras los trabajadores se encuentren en aguas internacionales, contar con espacios recreativos y de comunicación con sus familiares.
- b) El establecimiento de salarios que sean proporcionales y justos, que retribuyan las labores que realicen.
- c) La formulación de una política de Seguridad Social que permita, que los esquemas ya existentes sean acordes a las necesidades de los trabajadores del mar; y que en el caso de que no exista ningún tipo de apoyo, entonces se instituya y se les otorguen las prestaciones que por

derechos les corresponda tanto a ellos como a sus familias, esto con la finalidad de respetar y salvaguardar sus derechos humanos.

Estamos conscientes de que el objetivo de la presente investigación no es hondar sobre cuestiones de seguridad social y laboral, además de que dicha materia depende de las políticas laborales de las empresas navieras; y en tanto no entre en vigor el Convenio Internacional sobre Trabajo Marítimo de la OIT, en el cual se establece uniformidad sobre las condiciones laborales de la gente de mar, el impacto que tienen las operaciones que se realizan en aguas internacionales y al no estar regulada en lo que a dichas operaciones se refiere, deja a ese sector de la población mundial en un estado de vulnerabilidad, lo que propicia que las grandes empresas, abusen de ello y obtengan mayores ganancias, y como el objetivo de la presente investigación es proponer un mecanismo por el cual se proteja, a los Estados que se ven afectados por dicha práctica, a los recursos naturales que se ven afectados, y a los sujetos que con la finalidad de obtener mayores recursos para su subsistencia y la de sus familias, se someten a este tipo de trabajos, se propone el mencionado protocolo, como un anexo al Acuerdo propuesto.

Consideramos que mediante los criterios señalados para el establecimiento de un acuerdo que regule las operaciones en aguas internacionales, además de frenar las actividades que realizan las personas o las grandes empresas, tanto para evadir contribuciones, como para evadir las legislaciones nacionales, es una forma de establecer un elemento que permita la existencia de seguridad jurídica en alta mar, y disminuya la desigualdad social provocada por una parte por las

grandes empresas llámense trasnacionales o multinacionales, quienes en su mayoría se preocupan solo por el incremento de sus capitales, sin importar la forma y los medios de los cuales tengan que valerse, situación que propicia, en cierto grado que grandes sectores de la población se encuentren en un nivel de vida que apenas les permite subsistir, ya que al no cumplir con sus obligaciones de carácter fiscal o al buscar los medios por los cuales evadirlos, se deja de captar los recursos necesarios para que el Estado pueda satisfacer sus necesidades y las de sus gobernados, aclarando que la intención de la presente investigación no es provocar el ánimo de que se le debe quitar todo a las grandes empresas trasnacionales y que son sujetos poco deseables; ya que ellos también son una de la principales fuentes de empleo en diversos países, simplemente al estar frente a una situación de carácter internacional que afecta en diversos grados y proporciones a todos los Estados, se trata de entregar a cada quien lo que por derecho le corresponda, así lo ha dicho Miguel Villoro Toranzo “Los criterios y reglas son el camino para llegar a lo justo, y éste consiste... en ese equilibrio armonioso que es debido a cada uno. Este orden armonioso se logra mejor, no cuando se aplican criterios estrictamente matemáticos, sino cuando cada quien recibe lo que le es debido según su realidad individual.”²³⁸, lo que se pide es simplemente que si a un determinado individuo o Estado le corresponde la obtención de determinado ingreso es justo que lo perciba, se busca una mejor distribución de la riqueza, que no solo se concentre en un sector exclusivo de la población sino que abarque a todos.

²³⁸ VILLORO, Toranzo Miguel, Teoría General del Derecho, 2ª ed., Ed. Porrúa, México, 1996, p. 149.

Sabemos que debido a la tendencia globalizadora del comercio y producción mundial, determinar el origen real de los productos y servicios se vuelve un tanto más complicado, sin embargo, esto no es impedimento ni mucho menos justificación para permitir que día a día las operaciones que se realizan en aguas internacionales, así como los sujetos que laboran en las mismas, se encuentren sometidos a las condiciones laborales ya mencionadas, y que se continúe con la sobreexplotación de los recursos naturales y con la contaminación de la zona, además de la evasión de grandes capitales que permite el realizar operaciones en la misma; y si a esto le sumamos las practicas de abuso del derecho existente, encontramos que la problemática es más preocupante de lo que pudiera parecer, por lo cual, podemos afirmar que la creación de un acuerdo de concertación y cooperación fiscal entre los Estados que regule las operaciones en aguas internacionales, puede ser un instrumento que facilite la cooperación internacional para frenar la evasión de contribuciones, permitiría la solución de conflictos entre los Estados que intervengan bajo el marco de un acuerdo o tratado internacional, se eliminaría, en la medida de lo posible los abusos a que se encuentran sujetos las personas que laboran en los buques situados en alta mar, principalmente, aunque sabemos que dicha tarea no es sencilla y que al igual que muchos acuerdos y tratados internacionales, requerirá de mucho tiempo y esfuerzo para su creación, consideramos que es un instrumento jurídico acorde con las necesidades a las que hoy en día se afronta la materia fiscal y el derecho internacional, para la disminución de la evasión fiscal, problema que va en aumento, no solo por la existencia de los paraísos fiscales, sino de otras formas de las que se pueden valer las personas y las grandes empresas como la que se

ha planteado en el presente trabajo; así como para el control, disminución y en su caso la erradicación, en los casos que sea posible, de la problemática planteada.

En conclusión, la situación actual de las organizaciones internacionales se encuentra en crisis y con ello sus operaciones, así vemos que por más que se firmen convenios, acuerdos o tratados lo importante es que se establezcan los mecanismos adecuados para su cumplimiento, control y vigilancia, por lo cual la presente propuesta no se queda tan solo en el establecimiento de disposiciones, sino, además se convoca a la creación de los mecanismos que aseguren su cumplimiento y el de los fines para lo que fue creada, mecanismos como los siguientes:

- 1)** El establecimiento de un comité, integrado por un número determinado de los países que lo suscriban, los cuales deberán realizar una evaluación anual a los Estados miembros en cuanto a si están aplicando o no las disposiciones señaladas en el Acuerdo, enviando un informe al Comité, el cual deberá de señalar medidas y/o sanciones a las cuales se harán acreedores aquellos que incumplan con el mismo.
- 2)** Evaluar cada cierto periodo de tiempo (se proponen 10 años) si las disposiciones y contenido tanto del Acuerdo como de sus Anexos y reglamentos, se encuentran dando los resultados deseados o bien si son acordes con las necesidades que se susciten.
- 3)** Una evaluación previa de si el país donde se realizan los foros o reuniones de trabajo del Acuerdo, cuenta con las herramientas y el personal correctamente capacitado para llevarlas a cabo y así evitar

retrasos o bien falta de tiempo para evaluar las propuestas de una forma adecuada.

- 4) Una vez consolidado el Acuerdo, la administración de los recursos obtenidos le corresponderá a un Estado miembro, el cual realizará dicha función por un periodo determinado, permitiendo una mayor participación de los Estados miembros y así un mayor interés por saber que sucede con dicho convenio y evitar que lo que se obtenga tenga un uso indebido.

CONCLUSIONES.

1. El Estado como la organización política suprema de todos los pueblos y en el ejercicio de su potestad tributaria no basta con que se dedique al establecimiento de nuevas contribuciones, ni a la modificación o adecuación de los existentes, por lo cual se concluye que es necesario que se establezca mejores mecanismos de control y vigilancia, situación que de alguna manera se está dando al momento en que un contribuyente se da de alta, se le toma su huella y su iris de forma electrónica, lo cual significa por una parte, la creación de una base de datos que permite a la autoridad hacendaria la identificación de los contribuyentes de una forma más precisa, y que por otra, podría ser considerado una violación al derecho de privacidad que tienen los ciudadanos mexicanos, por lo cual habría que tener cuidado con los mecanismos que se establezcan.
2. La competencia tributaria se encuentra amenazada por la constante búsqueda de mecanismos por parte de los particulares e inclusive de las propias dependencias o instituciones del Estado para evadir el cumplimiento de obligaciones fiscales, por lo cual concluimos que es necesario evitar el aumento del establecimiento de exenciones y estímulos, que beneficien sin justificación alguna a los sujetos pasivos a los que se destina la norma tributaria y que impiden una adecuada recaudación.
3. Para efectos del CFF México, Territorio Nacional y País se trata del espacio geográfico señalado en la Constitución Federal en sus artículos 27 y 42, por lo cual podemos concluir que para efectos fiscales los buques que enarboles la bandera mexicana no serán considerados ni México, ni Territorio Nacional, ni país,

sin embargo, el Estado Mexicano ejerce plena soberanía jurídica sobre ellos sin importar si se encuentran en aguas nacional, en aguas jurisdicción de otro Estado o en alta mar.

4. De conformidad con la Constitución Federal, la Ley Federal del Mar y la CONVEMAR de 1982, las Aguas Nacionales y el Mar territorial forman parte del Territorio Nacional y sobre ellas se ejerce soberanía plena por parte del Estado ribereño, en el caso del Mar Territorial se debe respetar el derecho de paso inocente que tienen otros Estados, por lo cual se concluye que no se puede hablar del ejercicio de una soberanía plena por parte del Estado ribereño sobre el Mar Territorial, puesto que al hablar de soberanía plena nos encontramos frente a un derecho de dominio sobre la zona en la que se ejerce y como el mar en sentido estricto, no es sujeto de dominio, y debido a la necesidad de comunicación y transporte entre los Estados, es que más que se hable de una soberanía, se trata de una interdependencia entre los Estados, que le permite, en este caso al Estado mexicano ejercer jurisdicción sobre dicha zona.
5. La creación de la Zona Económica Exclusiva atendió a intereses de carácter económico y de aprovechamiento y protección de los recursos marinos de la zona, así como de protección a los Estados en vías de desarrollo, por lo cual concluimos que aunque su creación atienda a dichos criterios, en gran medida han permitido que los Estados en vías de desarrollo tengan presencia en el mercado internacional de productos marinos, así como, en la explotación de recursos no renovables, como es el caso del petróleo y aunque exista la limitante de falta de tecnología para explotar y extraer los mismos, consideramos que es un avance

más para involucrarlos y darles presencia pero sobre todo la oportunidad de competencia en dichos mercados.

6. Los elementos vinculantes tales como la fuente de riqueza, el establecimiento permanente y la residencia, no son elementos que se aplican en los buques mercantes que se sitúan en aguas internacionales, por lo cual se concluye que al no operar los mismos, no se puede exigir el cumplimiento de algún tipo de obligación en materia fiscal, pero lo que si se puede establecer dentro del acuerdo de cooperación y concertación que se propone, es que por concepto de procesamiento, producción y comercialización de bienes y servicios provenientes de alta mar, se establezca una contribución.

7. La Aguas Internacionales o Alta Mar se ubican más allá de la Zona Económica Exclusiva, su situación actual es compleja, debido a que como es considerada cosa de nadie, diversos Estados hacen uso de dicha zona como lugar común de práctica de evasión de contribuciones, no basta solo con el establecimiento de disposiciones que regulen la problemática, como sucedió en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático (COP 16), en la cual uno de los acuerdos a que se llegó fue el establecimiento de el “Fondo Verde”, cuya finalidad es apoyar a los países pobres a enfrentar el calentamiento global, sin embargo, aunque se señaló el monto que cada país debe de aportar y el monto que se recaudará, no se especifica de dónde provendrán los fondos y el mecanismo de canalización de los mismos, por lo que concluimos que está bien establecer disposiciones, acuerdos y convenios, siempre y cuando se determinen los medios de control y vigilancia que permitan el cumplimiento de los mismos y lo más

importante quien será el órgano, país o sujetos encargado de la recaudación y administración de los mismos.

8. Las operaciones en aguas internacionales se realizan a bordo de buques que en su mayoría portan banderas de conveniencia, situación que trae como consecuencia la falta de control de las operaciones que se realizan en ellos, por lo cual concluimos, que para que los Estados que otorgan su bandera tengan conocimiento y en consecuencia control sobre dichas operaciones, se establecerá por medio del Acuerdo que se propone, la obligación de llevar un registro por parte de los Estados sobre lo que ocurre en sus buques, así como el intercambio de información entre los diversos registros nacionales de buques de los Estados, cuando así lo soliciten, además del intercambio de información sobre quiénes son los sujetos o empresas que navegan bajo su pabellón.

9. La problemática que vive Bolivia y la existencia del Proyecto Sea Code son algunos de los diversos ejemplos en lo que se puede apreciar que el uso de aguas internacionales dejó de ser una especulación, para pasar a ser una realidad que afecta a los Estados y a la Comunidad Internacional en diversos sentidos, ello nos permite concluir que es urgente la concertación de un acuerdo que permita regular las operaciones en aguas internacionales, con la finalidad de disminuir el otorgamiento de pabellones de conveniencia y de crear una conciencia de que si quieres trabajar bajo dicha circunstancia debes saber que las consecuencias de ello serán que al estar regulada las operaciones en dicha zona ya no tendrás la

oportunidad de realizar actos tendientes a la evasión de legislaciones y de contribuciones, así como aquellos que sean de naturaleza o fines ilícitos.

10. La participación de los Organismos Internacionales y de los Estados en cuanto a la regulación de las operaciones en aguas internacionales ha sido poca, así tenemos por ejemplo el caso de la Organización Mundial del Comercio y de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por lo cual se concluye, que a pesar de los esfuerzos realizados por la OMC, es necesario además de determinar el origen de los productos, establecer un marco jurídico que por medio del Acuerdo que se propone, delimite la producción de los mismos y haga del conocimiento de los sujetos involucrados de las consecuencias jurídicas que conlleva la elaboración de los mismos, en dicha zona, además de establecer la obligación de los Estados de armonizar las legislaciones con dicho Acuerdo.

11. En cuanto al Acuerdo de Cooperación y Concertación que regule las operaciones en aguas internacionales, concluimos que además de todos los puntos señalados, deberá estar sujeto a las bases del deber jurídico de cooperación internacional a favor de los países en desarrollo y el de soberanía permanente de los Estados sobre sus recursos naturales. Porque, al legislar sobre la situación que impera en el mar y en específico en aguas internacionales, así como de los recursos que hay en ella, permitiría un mejor control y manejo de los mismos, pero sobre todo permitiría a los Estados en vías de desarrollo, introducirse y tener competitividad en el mercado económico internacional y así poder activar sus economías, por medio de actividades sustentables que además

contribuyan a la disminución de la sobre explotación de los recursos naturales, que permiten aumenten los efectos que provoca el cambio climático en el planeta.

12. Lo sucedido en la COP 16, en la que se hizo un llamado a la ONU para que reevalúe las condiciones en las que se están realizando las conferencias y foros en los que se discuten situaciones de interés para la humanidad, y en los que no se está llegando a acuerdos concretos que resuelvan los problemas que aquejan al planeta entero, deja clara la necesidad de buscar alternativas de solución a dichos problemas, por lo cual y aunque se está planteando un Acuerdo bajo el marco de una organización internacional como lo es la OCDE, consideramos que no hay mejor solución para los problemas de carácter internacional que el acuerdo y consenso entre los Estados, bajo el marco de una legislación adecuada y de un cuerpo que soporte y vigile el cumplimiento de la misma, como por ejemplo, estableciendo agendas más concretas y menos extensas en los foros a los que se convoquen, se reevalúen los criterios y formalidades en los que se llevan a cabo las mismas, se establezcan comités que vigilen el correcto cumplimiento de los lineamientos mencionados, así como, si los países que fungirán como sede de dicho foro o reunión cuentan con las instalaciones, personal y tecnología suficiente para realizar los mismos, siempre respetando la soberanía de los Estados participantes y no participantes.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

- 1.- ARAUJO, Façao Amílcar, *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, traducción española, Depalma, Bs As., 1964.
- 2.- ARRIOJA, Vizcaino Adolfo, *Derecho Fiscal*, 19ª ed., Ed. Themis, México, 2005.
- 3.- ATALIBA, G., Hipotese, núm. 25.1 a 25.3, y Araujo Façao, Fato Gerador, 2 ed., 1971.
- 4.- ATALIBA, Gerardo, Hipotese de Incidencia Tributaria, 2ª ed., Sao Paulo, 1975.
- 5.- AZUELA, Guitrón Mariano, Derecho, Sociedad y Estado, 1ª ed., Universidad Iberoamericana Departamento de Derecho, México, 1995.
- 6.- BETTINGER, Barrios Hebert, *Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente*, 2ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 1999.
- 7.- BOBBIO, Norberto, Teoría General del Derecho, Ed. Temis, 2ª ed., Bogotá, Colombia, México, 2002.
- 8.- CARDENAS, Elizondo Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, 3ª ed., Ed Porrúa, México, 1999.
- 9.- CARRASCO, Iriarte Hugo, *Derecho Fiscal I*, 3ª ed., Ed. Iure, México, 2003.
- 10.- CARRETERO, Pérez Adolfo, Derecho Financiero, 1ª ed., Ed. Santillana, Madrid, 1968.
- 11.- CASTAÑEDA, Jorge, *El Nuevo Derecho del Mar*, Seis años de relaciones internacionales de México (1970-1976), Secretaria de Relaciones Exteriores, México, 1976.
- 12.- CASTREJON, García Eduardo Gabino, *Derecho Tributario*, 1ª ed., Cárdenas Editores Distribuidor, México, 2002.
- 13.- CAZORLA, Prieto Luis María, *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, 2ª ed., Ed. Aranzandi, España, 2000.
- 14.- CERVANTES, Ahumada Raúl, *Derecho Marítimo*, Ed. Porrúa, México, 2001.
- 15.- DE LA GARZA, Francisco Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*, 1ª ed., Porrúa, México, 2001.
- 16.- DE MIGUEL, Raimundo, *Nuevo Diccionario Latino-Español Etimológico*, 2ª ed., Madrid, 1868, 2ª parte.
- 17.- DINO, Jarach, *El hecho imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo.*, 3ª ed., Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1996.
- 18.- E. TRHON, Manuel, *Régimen Fiscal de los Extranjeros en México*, 4ª ed., Colección Ensayos Jurídicos, Themis, México, 1994.
- 19.- FUENTES, Castro Hugo Javier, Zamudio Carrillo Andres, Sara Barajas, *Evasión Global de Impuestos: Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero*, Tecnológico de Monterrey, Centro de Estudios Estratégicos, Campus Ciudad de México, México, Enero de 2010.
- 20.- GARCÍA, Maynez Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 19ª ed., Ed. Porrúa, México, 1971.

- 21.- GARCÍA, Trinidad, *Apuntes de Introducción al Estudio del Derecho*, 28ª ed., Porrúa, México, 1986.
- 22.- GONZALEZ, García, Alvarado Esquivel y otros, *Manual de Derecho Tributario*, 1ª ed. Ed. Porrúa, México, 2005.
- 23.- GONZALEZ, Uribe Héctor, *Hombre y Sociedad: El Dilema de Nuestro Tiempo*, Jus, México, 1979.
- 24.- HALLIVIS, Pelayo Manuel, *Fisco, federalismo y Globalización en México*, 1ª ed., Tax Editores, México, 2003.
- 25.- JIMENEZ, González Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, México Internacional Thomson, 2004.
- 26.- MABARAK, Cerecedo Doricela, *Derecho Financiero Público*, 3ª ed., Ed. Mc Graw Hill, México, 2007.
- 27.- MAQUIAVELO, Nicolás, *El Príncipe*, número 152 de la colección "Sepan Cuántos...", Porrúa, México, 1970.
- 28.- MARGÁIN, Manautou Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 19ª ed., actualizada, Ed. Porrúa, México, 2007.
- 29.- ORTEGA, Maldonado Juan Manuel, *Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 2004.
- 30.- PÉREZ, Royo Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, 11ª ed., Madrid, Civitas, 2001.
- 31.- PEREZNIETO, Castro Leonel, *Introducción al Estudio del Derecho*, Colección Textos Jurídicos Universitarios, 4ª ed., Ed. Oxford University Press, México, 2002.
- 32.- QUERALT, Juan Martín, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, 1997.
- 33.- QUINTANA, Valtierra Jesús y Jorge Rojas Yañez, *Derecho Tributario Mexicano*, 5ª ed., Editorial Trillas, México, 2008.
- 34.- RICARDO, Acha Hugo, *Banderas de Conveniencia*, Publicación de la Facultad de Ciencias Jurídicas, Universidad del Salvador República de Argentina, Buenos Aires, 2008.
- 35.- RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Ed. Oxford University, México, 1999.
- 36.- SAINZ, De Bujanda Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª ed., Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Sección de Publicaciones, Madrid, 1991.
- 37.- SÁNCHEZ, Gómez Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª ed., Ed. Porrúa México, 2003.
- 38.- SÁNCHEZ, León Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, 13ª ed., Ed. Cárdenas, México, 2003.
- 39.- SÁNCHEZ, Piña José de Jesús, *Nociones de Derecho Fiscal*, 9ª ed., Ed. PACJ, México, 2008.
- 40.- SERRA, Rojas Andrés, *Teoría del Estado*, 15ª ed., Porrúa, México, 2003.
- 41.- SZEKELY, Alberto, *México y el Derecho Internacional del Mar*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1978.
- 42.- TAPIA, Tovar José, *La evasión fiscal: causas, efectos y soluciones*, Ed. Porrúa, México, 2000.

- 43.- TORAL, Moreno Jesús, *Algunos Aspectos Generales de la Ley Fiscal*, Acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.
- 44.- TRIGO, Chacón Manuel, *Derecho Internacional Marítimo*, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid 1996.
- 45.- VALLARTA, Marrón José Luis, *Derecho Internacional Público*, Ed. Porrúa, UNAM, México, 2006.
- 46.- VANONI, Ezio, *Naturaleza e Interpretación de la Leyes Tributarias*, Traducción de Juan Martín Queralt, Obras Básicas de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales Ministerio de Hacienda, España, 1961.
- 47.- VARGAS, Jorge, *Contribuciones de la América Latina al Derecho del Mar*, 1ª ed., Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1981.
- 48.- VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8ª ed., Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2002.
- 49.- VILLORO, Toranzo Miguel, *Teoría General del Derecho*, 2ª ed., Ed. Porrúa, México, 1996.

LEGISLACIÓN

NACIONAL

- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, México, Isef, 2009 y 2010.
- LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL, Isef, 2009 y 2010.
- LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Isef, 2009 y 2010.
- LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, 2009 y 2010 en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOTFJFA.pdf>.
- LEY DE AGUAS NACIONALES, 2010 en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/16.pdf>.
- LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL DISTRITO FEDERAL, 2009 en <http://www.tcadf.gob.mx/transparencia/gaceta.pdf>.
- LEY FEDERAL DEL MAR, 2010, en <http://www.cddhcu.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/124.pdf>.
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ISEF, 2010.
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Secretaria de Hacienda y Crédito Público, DAPP, Talleres Gráficos de la Nación, 1939.
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Isef, 2009 y 2010.
- CÓDIGO CIVIL FEDERAL, Isef, 2009.
- REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, 2009 y 2010, en

ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion04/RIS_HCP.pdf.

- IUS 2009, disco compacto, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2009.

OTROS PAISES

- NUEVA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO, La Paz, Bolivia, 2010 en <http://www.patrianueva.bo/constitucion>.
- LEY NO. 1788, La Paz, Bolivia, 1997 en <http://www.congreso.gov.bo/leyes/1788.htm>.
- LEY GENERAL TRIBUTARIA, España, 2010 en http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/Ficheros/Normativas/normlegi/otros/ley58_2003.pdf.
- DECRETO SUPREMO NO. 26256, La Paz, Bolivia, 2000 en <http://www.congreso.gov.bo/archivo/texto/26256.htm>.
- DECRETO SUPREMO NO. 26300, La Paz, Bolivia, 2001 en faolex.fao.org/docs/texts/bol44146.doc.
- DECRETO SUPREMO NO. 26707, artículo 1, La Paz, Bolivia, 2002 en faolex.fao.org/docs/texts/bol44146.doc.

TRATADOS INTERNACIONALES Y CONVENCIONES

- CONVENCION DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE DERECHO DEL MAR, 10 de Abril de 1982, en <http://mareius.galeon.com/aficiones1497159.html>.
- MODELO DE LA OCDE DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, artículo 5 en http://www.fiscus.com.ar/pdfs/Modelo_OCDE_2003.pdf.

DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

- BORÍSOV, Zhamin y Makárova, Diccionario de Economía Política, en <http://www.eumed.net/cursecon/dic/bzm/e/exporta.htm>.
- CARRASCO, Iriarte Hugo, *Diccionarios Jurídicos Temáticos. Derecho Fiscal (Primera Parte)*, Volumen 2 A-J, 2ª ed., Ed. Oxford University Press, México, 2003.
- DE PINA, Vara Rafael, *Diccionario de Derecho*, 3ª ed., Ed. Porrúa, México, 1973.
- DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO ESPASA, Tomo 18, 8ª ed., ESPASA-CALPE, S.A., Madrid, 1979.

- DICCIONARIO NÁUTICO, en http://www.diccionario-nautico.com.ar/g_r.php.
- EDDING, V. Mario, *Manejo Integrado del Ambiente*, Glosario de Términos, Chile en http://manejo.tripod.com/aguas_internacionales.htm.
- GLOSARIO DE TÉRMINOS DE LA OMC en http://www.wto.org/spanish/thewto_s/glossary_s/subvencion_s.htm.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Diccionario de la Lengua Española, 22ª ed., 2001, en http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=retroactivo.
- RIOS, Granados Gabriela (coord.), Pérez Robles Arutoro (y otros), *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, Tomo 1, 1ª ed., Ed. Porrúa, México, 2007.

REVISTAS Y PUBLICACIONES

- ROMERO, Pablo, El Mundo, España en <http://www.elmundo.es/navegante/2005/05/13/empresas/1115996916.html>.
- MUÑOZ Guaraza Martha, Boletín Económico de ICE No. 2932, del 16 al 29 de Febrero de 2008, Madrid, España.
- ZAMBONI, Mario, *Genealogía de la Organización Jurídica de Alta Mar*, p.p. 1 y 2, en www.nuestromar.org/legislacion/ALTAMAR.doc.

FUENTES ELECTRÓNICAS

- BIBLIOTECA DIGITAL- ILCE, Secretaria de Educación Pública, México, 2009, en http://bibliotecadigital.ilce.edu.mx/sites/ciencia/volumen1/ciencia2/24/htm/sec_20.html.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS en http://www.ciat.org/index.php?option=com_content&task=section&id=13&Itemid=109.
- GUARDIA COSTERA DE LOS ESTADOS UNIDOS (U.S. COAST GUARD), Estados Unidos de América, en <http://www.uscg.mil/hq/cg5/nvdc/nvdcforms.asp>.
- MICROMACRO, *El Primer Proyecto Multimedia en América Latina y el Caribe sobre Individuos y Comunidades que mejoran su nivel de vida mientras protegen el medio ambiente en* http://www.micromacro.tv/pdfs/saber_mas_espanol/agua/10aguas_internacionales.pdf.
- ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO, *¿Qué es la OMC?*, en http://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/whatis_s.htm.
- REGISTRO INTERNACIONAL BOLIVIANO DE BUQUES, Ministerio de Defensa Nacional, República de Bolivia en http://www.ribb.gov.bo/ribb_es/index.html.
- RELACION JURIDICO TRIBUTARIA en <http://html.rincondelvago.com/relacion-juridico-tributaria.html>.

- SEA CODE en <http://www.sea-code.com>.
- SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Información para principiantes, México, en http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/res_extranjero/78_4109.html.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN en <http://www.scjn.gob.mx/2010/Paginas/PrincipalV2010.aspx>

ANEXO 1

**(Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria Celebrados entre los
Estados a Junio de 2010.)**

ANEXO 1

ACUERDOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA CELEBRADOS ENTRE LOS ESTADOS A JUNIO DE 2010	
PAIS	CELEBRADOS CON:
ANDORRA	Argentina (26 de octubre de 2009), Austria (17 de septiembre de 2009), Bélgica (23 de octubre de 2009), Dinamarca (24 de febrero de 2010), Islas Faroe (24 de febrero de 2010), Finlandia (24 de febrero de 2010), Francia (22 de septiembre de 2009), Groenlandia (24 de febrero de 2010), Islandia (24 de febrero de 2010), Liechtenstein (18 de septiembre de 2009), Mónaco (18 Septiembre 2009), Países Bajos, Noruega (24 de febrero de 2010), Portugal (30 de noviembre de 2009), San Marino (21 de septiembre de 2009), España (14 de enero de 2010), Suecia (24 de febrero de 2010), Holanda (6 de noviembre de 2009).
ANGUILA	Australia (20 de marzo de 2010), Dinamarca (2 de septiembre de 2009), Islas Faroe (14 de diciembre de 2009), Finlandia (14 de diciembre de 2009), Alemania (19 de marzo de 2010), Groenlandia (14 de diciembre de 2009), Islandia (14 de diciembre de 2009), Irlanda (22 de julio de 2009), Países Bajos, Nueva Zelanda (11 de diciembre de 2009), Noruega (14 de diciembre de 2009), Suecia (14 de diciembre de 2009), Reino Unido (20 de julio de 2009), Holanda (22 de julio de 2009).
ANTIGUA Y BARBUDA	Australia (30 de enero de 2007), Bélgica (07 de diciembre 2009), Dinamarca (2 de septiembre de 2009), Islas Faroe (19 de mayo de 2010), Finlandia (19 de mayo de 2010), Francia (26 de marzo de 2010), Groenlandia (19 de mayo de 2010), Irlanda (15 de diciembre de 2009), Islandia (19 de mayo de 2010), Liechtenstein (24 de noviembre de 2009), Países Bajos, Antillas Neerlandesas (29 de octubre de 2009), Noruega (19 de mayo de 2010), Suecia (19 de mayo de 2010), Reino Unido (18 de enero de 2010), Estados Unidos (06 diciembre de 2000), Holanda (2 de septiembre de 2009).
ARGENTINA	Andorra(26 de octubre de 2009), Bahamas (3 de diciembre de 2009), Costa Rica (23 de noviembre de 2009), Mónaco (13 de octubre de 2009), San Marino(07 de diciembre 2009).
ARUBA	Australia (16 de diciembre de 2009), Bermudas (20 de octubre de 2009), Islas Vírgenes Británicas (11 de septiembre de 2009), Islas Caimán (20 de abril de 2010), Dinamarca (10 de septiembre de 2009), Islas Feroe (10 de septiembre de 2009), Finlandia (10 de septiembre de 2009), Groenlandia (10 de septiembre de 2009), Islandia (10 de septiembre de 2009), Antillas Holandesas, Noruega (10 de septiembre de 2009), España, Saint Kitts y Nevis (11 de septiembre de 2009), Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas (1 de septiembre de 2009), Suecia (10 de septiembre de 2009), Estados Unidos (21 de noviembre de 2003).
AUSTRALIA	Anguila (20 de marzo de 2010), Antigua y Barbuda (30 de enero de 2007), Aruba (16 de diciembre de 2009), Bahamas (30 de marzo de 2010), Belice (31 de marzo de 2010), Bermuda (10 de noviembre de 2005), Islas Vírgenes Británicas (27 de octubre de 2008), Islas Caimán (30 de marzo de 2010), Islas Cook (27 de octubre de 2009), Dominica (31 de marzo de 2010), Gibraltar (25 de agosto de 2009), Granada (30 de marzo de 2010), Guernsey (7 de octubre de 2009), Isla de Man (29 de enero de 2009), Jersey, Islas Marshall (12 de mayo de 2010), Mónaco (1 de abril de 2010), Antillas Holandesas (01 marzo de 2007), Samoa (16 de diciembre de 2009), San Marino (4 de marzo de 2010), San Cristóbal y Nevis (5 de marzo de 2010), Santa Lucía (30 de marzo de 2010), San Vicente y las Granadinas (18 de marzo de 2010), Islas Turcas y Caicos (30 de marzo de 2010), Vanuatu (21 de abril de 2010), New Jersey (10 de junio de 2009).
AUSTRIA	Andorra (17 de septiembre de 2009), Gibraltar (17 de septiembre de 2009), Mónaco (17 de septiembre de 2009), San Vicente y las Granadinas (14 de septiembre de 2009).
LAS BAHAMAS	Argentina (3 de diciembre de 2009), Australia (30 de marzo de 2010), Bélgica (7 de diciembre de 2009), Canadá (17 de junio de 2010), China (1 de diciembre de 2009), Dinamarca (10 de marzo de 2010), Islas Feroe (10 de marzo de 2010), Finlandia (10 de marzo de 2010), Francia (7 de diciembre de 2009), Groenlandia (10 de marzo de 2010), Islandia (10 de marzo de 2010), México (23 de febrero de 2010), Mónaco (18 de septiembre de 2009), Países Bajos (4 de diciembre de 2009), Nueva Zelanda (18 de noviembre de 2009), Noruega (10 de marzo de 2010), San Marino (24 de septiembre de 2009), España (11 de marzo de 2010), Suecia (10 de marzo de 2010), Reino Unido (29 de octubre de 2009), Estados Unidos (25 de enero de 2002), Alemania (9 de abril de 2009).

	2010).
BÉLGICA	Alemania, Andorra (23 de octubre de 2009), Antigua y Barbuda (7 de diciembre de 2009), Bahamas (7 de diciembre de 2009), Belice (29 de diciembre de 2009), Dominica (26 de febrero de 2010), Gibraltar (16 de diciembre de 2009), Granada (18 de marzo de 2010), Liechtenstein (10 de noviembre de 2009), Montserrat (16 de febrero de 2010), Santa Lucía (7 de diciembre de 2009), San Vicente y las Granadinas (7 de diciembre de 2009), Saint Kitts y Nevis (18 de diciembre de 2009), Mónaco (15 de julio de 2009).
BELICE	Australia (31 de marzo de 2010), Bélgica (29 de diciembre de 2009), Países Bajos, Reino Unido (25 de marzo de 2010), Holanda (04 de febrero 2010).
BERMUDAS	Aruba (20 de octubre de 2009), Australia (10 de noviembre de 2005), Canadá (14 de junio de 2010), Dinamarca (16 de abril de 2009), Islas Faroe (16 de abril de 2009), Finlandia (16 de abril de 2009), Alemania (3 de julio de 2009), Francia (8 de octubre de 2009), Groenlandia (16 de abril de 2009), Islandia (16 de abril de 2009), Irlanda, Japón (1 de febrero de 2010), México (15 de octubre de 2009), Países Bajos (8 de junio de 2009), Antillas Holandesas (28 de septiembre 2009), Nueva Zelanda (17 de abril de 2009), Noruega (16 de abril de 2009), Portugal (10 de mayo de 2010), Suecia (16 de abril de 2009), Reino Unido (4 de diciembre de 2007), España (28 de julio de 2009).
ISLAS VÍRGENES BRITÁNICAS	Aruba (11 de septiembre de 2009), Australia (27 de octubre de 2008), China, Dinamarca (19 de mayo de 2009), Islas Feroe (19 de mayo de 2009), Finlandia (19 de mayo de 2009), Francia (17 de junio 09), Groenlandia (19 de mayo de 2009), Islandia (19 de mayo de 2009), Irlanda, Países Bajos, Antillas Holandesas (11 de septiembre de 2009), Nueva Zelanda (14 de agosto de 2009), Noruega (19 de mayo de 2009), Suecia (19 de mayo de 2009), Reino Unido (29 de octubre de 2008), Estados Unidos (03 abril de 2002), España (7 de diciembre de 2009), Holanda (11 de septiembre de 2009).
CANADÁ	Las Bahamas (17 de junio de 2010), Bermuda (14 de junio de 2010), Islas Caimán (24 de junio de 2010), Dominica (29 de junio de 2010), Antillas Holandesas (29 de agosto de 2009), St. Kitts y Nevis, San Vicente y las Granadinas, Islas Turcas y Caicos Isla,
ISLAS CAIMÁN	Australia (30 de marzo de 2010), Canadá (24 de junio de 2010), Dinamarca (1 de abril de 2009), Islas Faroe (1 de abril de 2009), Finlandia (1 de abril de 2009), Francia (5 de octubre de 2009), Alemania (27 de mayo de 2010), Groenlandia (1 de abril de 2009), Islandia (1 de abril de 2009), Irlanda, Países Bajos, Antillas Holandesas (29 de octubre de 2009), Nueva Zelanda (14 de agosto de 2009, Noruega (1 de abril de 2009), Suecia (1 de abril de 2009), Estados Unidos (27 de noviembre de 2001), Portugal (13 de mayo de 2010), Aruba (20 de abril de 2010), Holanda (8 de julio de 2009), España (23 de junio de 2009).
CHINA	Las Bahamas (1 de diciembre de 2009), Islas Vírgenes Británicas
LAS ISLAS COOK	Aruba, Australia (27 de octubre de 2009), Dinamarca (16 de diciembre de 2009), Islas Faroe (16 de diciembre de 2009), Finlandia (16 de diciembre de 2009), Groenlandia (16 de diciembre de 2009), Países Bajos, Islandia (16 de diciembre de 2009), Irlanda, Nueva Zelanda (9 de julio de 2009), Noruega (16 de diciembre de 2009), Portugal, Suecia (16 de diciembre de 2009), España (8 de diciembre de 2009), Holanda (23 de octubre de 2009).
COSTA RICA	Argentina (23 de noviembre de 2009).
DINAMARCA	Andorra (24 de febrero de 2010), Anguila (2 de septiembre de 2009), Antigua y Barbuda (2 de septiembre de 2009), Aruba (10 de septiembre de 2009), Bahamas (10 de marzo de 2010), Bermudas (16 de abril de 2009), Islas Vírgenes Británicas (19 de mayo de 2009), Islas Caimán (1 de abril de 2009), Islas Cook (16 de diciembre de 2009), Dominica (19 de mayo de 2010), Gibraltar (2 de septiembre de 2009), Granada (19 de mayo de 2010), Guernsey (28 de octubre de 2008), Isla de Man (30 de octubre de 2007), Jersey (28 de octubre de 2008), Mónaco (23 de junio de 2010), Antillas Holandesas (10 de septiembre de 2009), San Marino, San Cristóbal y Nevis (1 de septiembre de 2009), Santa Lucía (10 de diciembre de 2009), San Vicente y las Granadinas (1 de septiembre de 2009), Samoa (16 de diciembre de 2009), Islas Turcas y Caicos (7 de septiembre de 2009), San Marino (12 de enero de 2010)
DOMINICA	Australia (31 de marzo de 2010), Bélgica (26 de febrero de 2010), Canadá (29 de junio de 2010), Dinamarca (19 de mayo de 2010), Islas Faroe (19 de mayo de 2010), Finlandia (19 de mayo de 2010), Groenlandia (19 de mayo de 2010), Islandia (19 de mayo de 2010), Países Bajos, Nueva Zelanda (16 de marzo de 2010), Noruega (19 de mayo de 2010), Suecia (19 de mayo de 2010), Reino Unido, España (31 de marzo de 2010)
ISLAS	Andorra (24 de febrero de 2010), Anguila (14 de diciembre de 2009), Antigua y Barbuda

FEROE	(19 de mayo de 2010), Aruba (10 de septiembre de 2009), Bahamas (10 de marzo de 2010), Bermudas (16 de abril de 2009), Islas Vírgenes Británicas (19 de mayo de 2009), Islas Caimán (1 de abril de 2009), Islas Cook (16 de diciembre de 2009), Dominica (19 de mayo de 2010), Gibraltar (20 de octubre de 2009), Granada (19 de mayo de 2010), Guernsey (28 de octubre de 2008), Isla de Man (30 de octubre de 2007), Jersey (28 de octubre de 2008), Mónaco (23 de junio de 2010), Antillas Holandesas (10 de septiembre de 2009), San Marino (10 de septiembre de 2009), Samoa (16 de diciembre de 2009), San Cristóbal y Nevis (24 de marzo de 2010), Santa Lucía (19 de mayo de 2010), San Vicente y las Las Granadinas (24 de marzo de 2010), Islas Turcas y Caicos (16 de diciembre de 2009).
FINLANDIA	Andorra (24 de febrero de 2010), Anguila (14 de diciembre de 2009), Antigua y Barbuda (19 de mayo de 2010), Aruba (10 de septiembre de 2009), Bahamas (10 de marzo de 2010), Bermudas (16 de abril de 2009), Islas Vírgenes Británicas (19 de mayo de 2009), Islas Caimán (1 de abril de 2009), Islas Cook (16 de diciembre de 2009), Dominica (19 de mayo de 2010), Gibraltar (20 de octubre de 2009), Granada (19 de mayo de 2010), Guernsey (28 de octubre de 2008), Isla de Man (30 de octubre de 2007), Jersey (28 de octubre de 2008), Mónaco (23 de junio de 2010), Antillas Holandesas (10 de septiembre de 2009), Samoa (16 de diciembre de 2009), San Cristóbal y Nevis (24 de marzo de 2010), Santa Lucía (19 de mayo de 2010), San Vicente y las Granadinas (24 de marzo de 2010), Islas Turcas y Caicos (16 de diciembre de 2009), San Marino (12 enero de 2010).
FRANCIA	Alemania, Andorra (22 de septiembre de 2009), Antigua y Barbuda (26 de marzo de 2010), Las Bahamas (7 de diciembre de 2009), Bermuda (8 de octubre de 2009), Islas Vírgenes Británicas (17 de junio 09), Islas Caimán (5 de octubre de 2009), Gibraltar (22 de septiembre de 2009), Granada (31 de marzo de 2010), Guernsey (24 de marzo de 2009), Isla de Man (26 de marzo de 2009), Jersey (23 de marzo de 2009), Liechtenstein (22 de septiembre de 2009), Santa Lucía (01 de abril 2010), Saint Kitts y Nevis (01 de abril 2010), San Vicente y las Las Granadinas (13 de abril de 2010), San Marino (22 de septiembre de 2009), Islas Turcas y Caicos (24 de septiembre de 2009), Uruguay (28 de enero de 2010), Vanuatu (31 de diciembre de 2009).
ALEMANIA	Anguila (19 de marzo de 2010), Bermudas (3 de julio de 2009), Islas Caimán (27 de mayo de 2010), Gibraltar (13 de agosto de 2009), Guernsey (26 de marzo de 2009), Isla de Man (02 marzo de 2009), Jersey (4 de julio de 2008), Liechtenstein (2 de septiembre de 2009), Mónaco, Santa Lucía (7 de junio de 2010), San Vicente y las Granadinas (29 de marzo de 2010), Turcas y Caicos (4 de junio de 2010), Bahamas (9 de abril de 2010).
GIBRALTAR	Australia (25 de agosto de 2009), Austria (17 de septiembre de 2009), Bélgica (16 de diciembre de 2009), Dinamarca (2 de septiembre de 2009), Islas Faroe (20 de octubre de 2009), Finlandia (20 de octubre de 2009), Francia (22 de septiembre de 2009), Alemania (13 de agosto de 2009), Groenlandia (20 de octubre de 2009), Islandia (16 de diciembre de 2009), Irlanda, Países Bajos (23 de abril de 2010), Nueva Zelanda (13 de agosto de 2009), Noruega (16 de diciembre de 2009), Portugal (14 de octubre de 2009), Suecia (16 de diciembre de 2009), Reino Unido (27 de agosto de 2009), Estados Unidos (31 de marzo de 2009), España (24 de junio de 2009).
GROENLANDIA	Andorra (24 de febrero de 2010), Anguila (14 de diciembre de 2009), Antigua y Barbuda (19 de mayo de 2010), Aruba (10 de septiembre de 2009), Bahamas (10 de marzo de 2010), Bermudas (16 de abril de 2009), Islas Vírgenes Británicas (19 de mayo de 2009), Islas Caimán (1 de abril de 2009), Islas Cook (16 de diciembre de 2009), Dominica (19 de mayo de 2010), Gibraltar (20 de octubre de 2009), Granada (19 de mayo de 2010), Guernsey (28 de octubre de 2008), Isla de Man (30 de octubre de 2007), Jersey (28 de octubre de 2008), Mónaco (23 de junio de 2010), Antillas Holandesas (10 de septiembre de 2009), Samoa (16 de diciembre de 2009), San Marino (22 de septiembre de 2009), San Cristóbal y Nevis (24 de marzo de 2010), Santa Lucía (19 de mayo de 2010), San Vicente y las Las Granadinas (24 de marzo de 2010), Islas Turcas y Caicos (16 de diciembre de 2009).
GRANADA	Australia (30 de marzo de 2010), Bélgica (18 de marzo de 2010), Dinamarca (19 de mayo de 2010), Islas Faroe (19 de mayo de 2010), Finlandia (19 de mayo de 2010), Francia (31 de marzo de 2010), Groenlandia (19 de mayo de 2010), Islandia (19 de mayo de 2010), Países Bajos, Noruega (19 de mayo de 2010), Suecia (19 de mayo de 2010), Reino Unido (31 de marzo de 2010), Holanda (18 de febrero de 2010).
GUERNSEY	Australia (7 de octubre de 2009), Dinamarca (28 de octubre de 2008), Finlandia (28 de octubre de 2008), Francia (24 de marzo de 2009), Alemania (26 de marzo de 2009),

	Groenlandia (28 de octubre de 2008), Islandia(28 de octubre de 2008), Irlanda (26 de marzo de 2009), Nueva Zelanda (21 de julio de 2009), Noruega (28 de octubre de 2008), Suecia (28 de octubre de 2008), Islas Feroe (28 de octubre de 2008), Países Bajos (25 de abril de 2008), Reino Unido (20 de enero de 2009), Estados Unidos (19 de septiembre de 2002).
ISLANDIA	Andorra (24 de febrero de 2010), Anguila (14 de diciembre de 2009), Antigua y Barbuda (19 de mayo de 2010), Aruba (10 de septiembre de 2009), Bahamas (10 de marzo de 2010), Bermudas (16 de abril de 2009), Islas Vírgenes Británicas (19 de mayo de 2009), Islas Caimán (1 de abril de 2009), Islas Cook (16 de diciembre de 2009), Dominica (19 de mayo de 2010), Gibraltar (16 de diciembre de 2009), Granada (19 de mayo de 2010), Guernsey (28 de octubre de 2008), Isla de Man (30 de octubre de 2007), Jersey (28 de octubre de 2008), Mónaco (23 de junio de 2010), Antillas Holandesas (10 de septiembre de 2009), Samoa (16 de diciembre de 2009), San Marino (12 de enero de 2010), San Cristóbal y Nevis (24 de marzo de 2010), Santa Lucía (19 de mayo de 2010), San Vicente y las Las Granadinas (24 de marzo de 2010), Islas Turcas y Caicos (16 de diciembre de 2009).
IRLANDA	Anguila (22 de julio de 2009), Antigua y Barbuda (15 de diciembre de 2009), Bermuda, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán Islas, Gibraltar, Islas Cook, Guernsey (26 de marzo de 2009), Isla de Man, Jersey (26 de marzo de 2009), Liechtenstein (13 de octubre de 2009), Samoa (8 de diciembre de 2009), Santa Lucía (22 de diciembre de 2009), San Vicente y las Granadinas (15 de diciembre de 2009), Islas Turcas y Caicos (22 de julio de 2009).
ISLA DE MAN	Australia (29 de enero de 2009), Dinamarca (30 de octubre de 2007), Islas Faroe (30 de octubre de 2007), Finlandia (30 de octubre de 2007), Francia (26 de marzo de 2009), Alemania (02 marzo de 2009), Groenlandia (30 de octubre de 2007), Islandia (30 de octubre de 2007), Irlanda, Nueva Zelanda (27 de julio de 2009), Noruega (30 de octubre de 2007), Suecia (30 de octubre de 2007), Países Bajos (12 de octubre de 2005), Reino Unido, Estados Unidos (02 octubre de 2002), España (24 de abril de 2008).
JAPÓN	Bermudas (1 de febrero de 2010).
JERSEY	Australia (10 de junio de 2009), Dinamarca (28 de octubre de 2008), Finlandia (28 de octubre de 2008), Francia (23 de marzo de 2009), Alemania (4 de julio de 2008), Groenlandia (28 de octubre de 2008), Islandia (28 de octubre de 2008), Irlanda (26 de marzo de 2009), Nueva Zelanda (27 de julio de 2009), Noruega (28 de octubre de 2008), Suecia (28 de octubre de 2008), Islas Feroe (28 de octubre de 2008), Países Bajos (20 de junio de 2007), Reino Unido (10 de marzo de 2009), Estados Unidos (04 noviembre de 2002).
LIBERIA	Países Bajos, Holanda (27 de mayo de 2010).
LIECHTENSTEIN	Alemania (2 de septiembre de 2009), Andorra (18 de septiembre de 2009), Antigua y Barbuda (24 de noviembre de 2009), Bélgica (10 de noviembre de 2009), Francia (22 de septiembre de 2009), Alemania, Irlanda (13 de octubre de 2009), Mónaco (21 de septiembre de 2009), Países Bajos, San Kitts y Nevis (11 de diciembre de 2009), San Vicente y las Granadinas (2 de octubre de 2009), Reino Unido (11 de agosto de 2009), Estados Unidos (8 de diciembre de 2008), Holanda (10 de noviembre de 2009).
LAS ISLAS MARSHALL	Australia (12 de mayo de 2010), Holanda, Nueva Zelanda,
MÉXICO	Las Bahamas (23 de febrero de 2010), Bermudas (15 de octubre de 2009), Antillas Holandesas (1 de septiembre de 2009).
MÓNACO	Andorra (18 Septiembre 2009), Argentina (13 de octubre de 2009), Australia (1 de abril de 2010), Austria (17 de septiembre de 2009), Bahamas (18 Septiembre 2009), Bélgica (15 de julio de 2009), Dinamarca, Islas Feroe (23 de junio de 2010), Finlandia (23 de junio de 2010), Alemania, Groenlandia (23 de junio de 2010), Islandia (23 de junio de 2010), Liechtenstein (21 de septiembre de 2009), Países Bajos, Noruega (23 de junio de 2010), Samoa (07 de septiembre 2009), San Marino (29 de julio de 2009), Suecia (23 de junio de 2010), Estados Unidos (8 de septiembre de 2009), Holanda (11 de enero de 2010).
MONTSERRAT	Bélgica (16 de febrero de 2010), Países Bajos, Holanda (8 de diciembre de 2009).
PAÍSES BAJOS	Andorra, Anguila, Antigua y Barbuda, Bahamas (4 de diciembre de 2009), Belice, Bermudas (8 de junio de 2009), Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Islas Cook, Dominica, Gibraltar (23 de abril de 2010), Granada, Guernsey (25 de abril de 2008), Isla de Man (12 de octubre de 2005), Jersey (20 de junio de 2007), Liberia, Liechtenstein, Marshall Islas, Mónaco, Montserrat, Samoa, San Cristóbal y Nevis, Santa Lucía (29 de

	octubre de 2009), San Vicente y las Granadinas, Islas Turcas y Caicos
ANTILLAS HOLANDESA S	Antigua y Barbuda (29 de octubre de 2009), Aruba, Australia (01 marzo de 2007), Islas Vírgenes Británicas (11 de septiembre de 2009), Bermudas (28 de septiembre 2009), Canadá (29 de agosto de 2009), Islas Caimán (29 de octubre de 2009), Dinamarca (10 de septiembre de 2009), Islas Faroe (10 de septiembre de 2009), Finlandia (10 de septiembre de 2009), Groenlandia (10 de septiembre de 2009), Islandia (10 de septiembre de 2009), México (1 de septiembre de 2009), Nueva Zelanda (01 marzo de 2007), España, Santa Lucía (2 de diciembre 2009), Saint Kitts y Nevis (11 de septiembre de 2009), San Marino, Suecia (10 de septiembre de 2009), Estados Unidos (17 de abril de 2002), España (10 de junio de 2008).
NUEVA ZELANDA	Anguila (11 de diciembre de 2009), Bahamas (18 de noviembre de 2009), Bermudas (17 de abril de 2009), Islas Vírgenes Británicas (14 de agosto de 2009), Islas Caimán (14 de agosto de 2009), Islas Cook (9 de julio de 2009), Dominica (16 de marzo de 2010), Gibraltar (13 de agosto de 2009), Guernsey (21 de julio de 2009), Isla de Man (27 de julio de 2009), Jersey (27 de julio de 2009), Antillas Holandesas (01 marzo de 2007), St. Kitts y Nevis (24 de noviembre de 2009), San Vicente y las Granadinas (16 de marzo de 2010), Turcas y Caicos (11 de diciembre de 2009), Vanuatu, las islas Marshall.
NORUEGA	Andorra (24 de febrero de 2010), Anguila (14 de diciembre de 2009), Antigua y Barbuda (19 de mayo de 2010), Aruba (10 de septiembre de 2009), Bahamas (10 de marzo de 2010), Bermudas (16 de abril de 2009), Islas Vírgenes Británicas (19 de mayo de 2009), Islas Caimán (1 de abril de 2009), Islas Cook (16 de diciembre de 2009), Dominica (19 de mayo de 2010), Gibraltar (16 de diciembre de 2009), Granada (19 de mayo de 2010), Guernsey (28 de octubre de 2008), Isla de Man (30 de octubre de 2007), Jersey (28 de octubre de 2008), Mónaco (23 de junio de 2010), Antillas Holandesas, Samoa (16 de diciembre de 2009), San Marino (12 de enero de 2010), San Cristóbal y Nevis (24 de marzo de 2010), Santa Lucía (19 de mayo de 2010), San Vicente y las Las Granadinas (24 de marzo de 2010), Islas Turcas y Caicos (16 de diciembre de 2009).
PORTUGAL	Andorra (30 de noviembre de 2009), Bermudas (10 de mayo de 2010), Islas Caimán (13 de mayo de 2010), Gibraltar (14 de octubre de 2009), San Cristóbal y Nevis, San Lucía
SAMOA	Australia (16 de diciembre de 2009), Dinamarca (16 de diciembre de 2009), Islas Faroe (16 de diciembre de 2009), Finlandia (16 de diciembre de 2009), Groenlandia (16 de diciembre de 2009), Islandia (16 de diciembre de 2009), Irlanda (8 de diciembre de 2009), Mónaco (07 de septiembre 2009), Países Bajos, Noruega (16 de diciembre de 2009), San Marino (1 de septiembre de 2009), Suecia (16 de diciembre de 2009).
SAN MARINO	Andorra (21 de septiembre de 2009), Argentina (07 de diciembre 2009), Australia (4 de marzo de 2010), Bahamas (24 de septiembre de 2009), Dinamarca (12 enero de 2010), Islas Feroe (10 de septiembre de 2009), Finlandia (12 enero de 2010), Francia (22 de septiembre de 2009), Groenlandia (22 de septiembre de 2009), Islandia (12 enero de 2010), Mónaco (29 de julio de 2009), Países Bajos, Noruega (12 enero de 2010), Samoa (1 de septiembre de 2009), Suecia (12 enero de 2010), Reino Unido (16 de febrero de 2010), Holanda (27 de enero de 2010).
ESPAÑA	Andorra (14 de enero de 2010), Aruba, Bahamas (11 de marzo de 2010), Antillas Holandesas (10 de junio de 2008), Dominica (31 de marzo 2010), Islas Cook (8 de diciembre de 2009) Islas Vírgenes Británicas (7 de diciembre de 2009), Bermudas (28 de julio de 2009), Gibraltarr (24 de junio de 2009), Islas Caimán (23 de junio de 2009), Islas de Man (24 de abril de 2008).
ST. KITTS Y NEVIS	Aruba, Australia, Bélgica (18 de diciembre de 2009), Canadá, Dinamarca, Islas Faroe, Finlandia, Francia (01 de abril 2010), Groenlandia, Islandia, Liechtenstein (11 de diciembre de 2009), Países Bajos, Holanda Antillas, Nueva Zelanda (24 de noviembre de 2009), Noruega, Portugal, Suecia, Reino Unido
SANTA LUCÍA	Aruba (11 de septiembre de 2009), Australia, Bélgica, Dinamarca, Islas Faroe, Finlandia, Francia, Alemania, Groenlandia, Islandia, Irlanda, Países Bajos, Antillas Neerlandesas (11 de septiembre de 2009), Noruega, Portugal, Suecia, Reino Unido
SAN VICENTE Y LAS GRANADINAS	Aruba (1 de septiembre de 2009), Australia (18 de marzo de 2010), Austria (14 de septiembre de 2009), Bélgica (7 de diciembre de 2009), Dinamarca (1 de septiembre de 2009), Islas Faroe (24 de marzo de 2010), Finlandia (24 de marzo de 2010), Francia (13 de abril de 2010), Alemania (29 de marzo de 2010), Groenlandia (24 de marzo de 2010), Islandia (24 de marzo de 2010), Irlanda (15 de diciembre de 2009), Liechtenstein (2 de octubre de 2009), Países Bajos, Nueva Zelanda (16 de marzo de 2010), Noruega (24 de marzo de 2010), Suecia (24 de marzo de 2010), Reino Unido (18 de enero de 2010), Canadá, Holanda (1 de septiembre de 2009).
SUECIA	Andorra (24 de febrero de 2010), Anguila (14 de diciembre de 2009), Antigua y Barbuda

	(19 de mayo de 2010), Aruba (10 de septiembre de 2009), Bahamas (10 de marzo de 2010), Bermudas (16 de abril de 2009), Islas Vírgenes Británicas (19 de mayo de 2009), Islas Caimán (1 de abril de 2009), Islas Cook (16 de diciembre de 2009), Dominica (19 de mayo de 2010), Gibraltar (16 de diciembre de 2009), Granada (19 de mayo de 2010), Guernsey (28 de octubre de 2008), Isla de Man (30 de octubre de 2007), Jersey (28 de octubre de 2008), Mónaco (23 de junio de 2010), Antillas Holandesas (10 de septiembre de 2009), Samoa (16 de diciembre de 2009), San Marino (12 de enero de 2010), San Cristóbal y Nevis (24 de marzo de 2010), Santa Lucía (19 de mayo de 2010), San Vicente y las Las Granadinas (24 de marzo de 2010), Islas Turcas y Caicos (16 de diciembre de 2009).
ISLAS TURCAS Y CAICOS	Dinamarca (7 de septiembre de 2009), Francia (24 de septiembre de 2009), Irlanda (22 de julio de 2009), Países Bajos, Nueva Zelanda (11 de diciembre de 2009), Reino Unido (23 de julio de 2009), Canadá , Alemania (4 de junio de 2010), Australia (30 de marzo de 2010), Islas Feroe (16 de diciembre de 2009), Finlandia (16 de diciembre de 2009), Groenlandia (16 de diciembre de 2009), Islandia (16 de diciembre de 2009), Noruega (16 de diciembre de 2009), Suecia (16 de diciembre de 2009), Holanda (22 de julio de 2009).
REINO UNIDO	Antigua y Barbuda (18 de enero de 2010), Anguila (20 de julio de 2009), Bahamas (29 de octubre de 2009), Belice (25 de marzo de 2010), Bermudas (4 de diciembre de 2007), Islas Vírgenes Británicas (29 de octubre de 2008), Dominica, Gibraltar (27 de agosto de 2009), Granada (31 de marzo de 2010), Guernsey (20 de enero de 2009), Isla de Man, Jersey (10 de marzo de 2009), Liechtenstein (11 de agosto de 2009), Saint Kitts y Nevis, Santa Lucía (18 de enero de 2010), San Vicente y las Las Granadinas (18 de enero de 2010), San Marino (16 de febrero de 2010), Islas Turcas y Caicos
ESTADOS UNIDOS	Antigua y Barbuda (06 diciembre de 2000), Aruba (21 de noviembre de 2003), Bahamas (25 de enero de 2002), Islas Vírgenes Británicas (03 abril de 2002), Islas Caimán (27 de noviembre de 2001), Dominica, Gibraltar, Guernsey (19 de septiembre de 2002), Isla de Man (02 octubre de 2002), Jersey (04 noviembre de 2002), Liechtenstein (8 de diciembre de 2008), Mónaco (8 de septiembre de 2009), Antillas Holandesas (17 de abril de 2002).
URUGUAY	Francia (28 de enero de 2010).
VANUATU	Australia (21 de abril de 2010), Francia (31 de diciembre de 2009), Nueva Zelanda.