



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

**SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS
PÚBLICAS**

**FOREIGN ACCOUNT TAX COMPLIANCE ACT - FATCA
¿ES UNA LEY CONSTITUCIONAL EN MÉXICO?**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO**

PRESENTA

ERIC ALEXIS FABIÁN MARTÍNEZ

NÚMERO DE CUENTA

312274081

ASESOR

**LIC. HALLEY GABRIEL ALEJANDRO ÁVILA
FERNÁNDEZ**



CIUDAD UNIVERSITARIA, CDMX, 2023



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



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

Cd. Universitaria, Cd. Mx., a 13 de febrero de 2024

M. EN C. IVONNE RAMÍREZ WENCE
DIRECTORA GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el alumno **ERIC ALEXIS FABIÁN MARTÍNEZ** con número de cuenta **312274081**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **FOREIGN ACCOUNT TAX COMPLIANCE ACT – FATCA ¿ES UNA LEY CONSTITUCIONAL EN MÉXICO?**, bajo la asesoría del **LIC. HALLEY GABRIEL ALEJANDRO ÁVILA FERNÁNDEZ**.

Con fundamento en los artículos 8º 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"
Directora.

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.





**PROTESTA UNIVERSITARIA DE INTEGRIDAD Y
HONESTIDAD ACADÉMICA Y PROFESIONAL
(Titulación con trabajo escrito)**



De conformidad con lo dispuesto en los artículos 87, fracción V, del Estatuto General, 68, primer párrafo, del Reglamento General de Estudios Universitarios y 26, fracción I, y 35 del Reglamento General de Exámenes, me comprometo en todo tiempo honrar a la institución y a cumplir con los principios establecidos en el Código de ética de la Universidad Nacional Autónoma de México, especialmente con los de integridad y honestidad académica.

De acuerdo con lo anterior, manifiesto que el trabajo escrito titulado Foreign Account Tax compliance Act - FATCA
¿ES una ley constitucional en México?

que presenté para obtener el título de Licenciatura en Derecho es original, de mi autoría y lo realice con el rigor metodológico exigido por la Facultad de Derecho, citando las fuentes de ideas, textos, imágenes, gráficos u otro tipo de obras empleadas para su desarrollo.

En consecuencia, acepto que la falta de cumplimiento de las disposiciones reglamentarias y normativas de la Universidad, en particular las ya referidas en el Código de Ética, llevará a la nulidad de los actos de carácter académico administrativo del proceso de titulación.

Atentamente

312274081

Eric Alexis Fabián Martínez

(Nombre completo, firma y número de cuenta)



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

Cd. Universitaria, CDMX, 07 de febrero de 2024

DRA. SONIA VENEGAS ÁLVAREZ
SECRETARIA GENERAL DE LA
FACULTAD DE DERECHO
PRESENTE

Por este conducto le informo que el trabajo de investigación titulado **FOREIGN ACCOUNT TAX COMPLIANCE ACT – FATCA ¿ES UNA LEY CONSTITUCIONAL EN MÉXICO?** elaborado por el alumno **ERIC ALEXIS FABIÁN MARTÍNEZ**, con número de cuenta **312274081**, bajo la asesoría del **LIC. HALLEY GABRIEL ALEJANDRO ÁVILA FERNÁNDEZ**, se sometió al proceso de identificación de coincidencias a través de la herramienta que, para tal efecto, fue aprobada por el H. Consejo Técnico de la Facultad de Derecho en sesión ordinaria del 5 de diciembre de 2023, de conformidad con las reformas y adiciones al Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, aprobadas por el H. Consejo Universitario el 30 de marzo de 2023 en materia de integridad y honestidad académica y profesional. Como resultado de este análisis, este trabajo de investigación arrojó un **14% (catorce por ciento)** de coincidencias en el índice de similitud. Dichas coincidencias, sin embargo, corresponden fundamentalmente a nombres de instituciones, ordenamientos jurídicos, hipervínculos o denominaciones de revistas u otras publicaciones que pueden aparecer en documentos que se encuentran en la red, pero no evidencian una falta de cumplimiento de las disposiciones reglamentarias y normativas de la Universidad, en particular las referidas en el Código de Ética.

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPÍRITU"
Directora.


DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO

FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

Dedicatorias

A Dios por guiarme a lo largo de este camino.

A mi madre, María Martínez, por tu apoyo, confianza y amor, que me has brindado, gracias por todas las lecciones y enseñanzas de vida, por ser mi mayor ejemplo de fortaleza, dedicación y superación, pero sobre todo gracias por amarme como si nunca me hubiera equivocado.

A mi padre Jaime Fabián, por tu cariño, apoyo y comprensión, gracias demostrarme que con esfuerzo y constancia se pueden cumplir los sueños, pero sobre todo por nunca dejarme en los peores momentos.

A mi querida Ariadna Huerta, por brindarme tu inmenso amor y cariño, gracias por creer en mi cuando nadie más lo hizo; por ser más que la ayuda idónea; por siempre estar presente en los buenos, malos y peores momentos a lo largo de estos años.

A mi abuela Victoriana González y a mi tía Maricela González, por nunca dejar de creer en mí.

A mi tío Gonzalo Martínez, por tu inigualable amor y confianza. A quien sencillamente le debo todo lo que soy y puedo ser. (†).

A mi abuela Mercedes Isidoro, por sus moralejas y por alentarme a superarme día con día. (†).

A mi prima Blanca Fabián (†) y sobrina Carolina Fabián, como ejemplos de superación en la vida.

A mi familia por elección Fernando Luna, Cristian Gochi, Jorge Calderón, Monserrat Unda, Pamela Guadalquivir, Kenia Márquez y Marlene Martínez, quienes me ayudan a ser mejor persona, gracias por todos sus consejos y su respaldo incondicional, a lo largo de los años.

A mis compañeros de licenciatura, Eduardo Zaca, Diego Aldair, Liliveth García, Eduardo Cisneros, Marlene Elizondo, Ameyalli Arellano y Jessica Rios (†), por convertirse en amigos incondicionales, gracias por su paciencia y enseñanzas.

A la familia Luna Cornejo, por su extraordinario amor, gracias por ser mi familia y guiarme en mi camino, nunca dejare de estar agradecido con ustedes.

A la familia Gochi Luna, por hacerme sentir parte de su familia y brindarme su inmenso afecto.

A mi profesor y amigo Jesús Alvarado, quien creyó en mí desde un inicio, por cada uno de sus consejos y que sin él, no podría estar donde estoy ahora. (†)

Agradecimientos

En especial al Licenciado Halley Ávila Fernández, a quien agradezco haberme demostrado el yerro de mis conocimientos tributarios, despertando así mi interés por el Derecho Fiscal y en creciente aumento por la docencia. Por su ayuda en mi formación profesional y personal. Por su voto de confianza, paciencia y apoyo desde la materia de Derecho Fiscal I, hasta la elaboración de ésta tesis.

A mis maestros de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, quienes me formaron con sus exigencias a lo largo de la licenciatura; en especial a los maestros: Marco Antonio Ramírez Martínez, Raquel Sandra Contreras López, Marco Antonio Pérez de los Reyes, Fausto Pedro Razo Vázquez, Carlos Rodríguez Manzanera, Eduardo Galindo Becerra, Javier Álamo Gutiérrez, Osvaldo Hernández Cervantes, Hugo Montiel León, Nancy Lidia Bravo García y Halley Ávila Fernández, por haberme alentado desde tempranos semestres a esforzarme académicamente y por ser excelentes académicos, con un admirable amor a nuestra Máxima Casa de Estudios.

A los que han creído en mí, sigue mi compromiso en no defraudarlos.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, *mi alma máter*, y a la Facultad de Derecho, por darme la oportunidad de obtener el conocimiento de grandes pensadores, por permitirme crecer profesional y académicamente en una de las mejores instituciones del país, a la cual me comprometo a representar dignamente.

ÍNDICE

Introducción.....	VII
CAPITULO I. EL ESTADO MEXICANO.	1
1.1. Estado y Derecho.....	2
1.2. Derecho Público y Privado.	3
1.3. ¿Qué es el Estado?.....	4
1.4. Elementos del Estado.	7
1.5. Soberanía Nacional.....	15
1.6. Del Estado Mexicano.	21
1.6.1. Poder constituyente.	22
1.6.2. Poderes de la unión.....	26
1.6.2.1. Funciones del Poder Ejecutivo.....	28
1.6.2.2. Funciones del Poder Legislativo.....	29
1.6.2.3. Funciones del Poder Judicial.	29
CAPÍTULO II. ORDEN JURÍDICO MEXICANO.....	31
2.1 Jerarquía Normativa.....	32
2.2. Derecho Constitucional.	36
2.3. Control Constitucional.	38
2.4. Derecho Internacional.	40
2.5. Tratados Internacionales.....	42
2.6. Supremacía Constitucional.....	46
CAPÍTULO. III. DERECHO TRIBUTARIO.....	49
3.1. Derecho Tributario en México.	50
3.2. Relación Jurídica Tributaria.....	51
3.3. Sujetos de la Obligación Tributaria.....	52
3.4. Objeto del Tributo.....	52
3.5. Hecho Imponible o Hecho Generador.	53
3.6. Tasa o Tarifa.	54
3.7. Época de pago.	56

3.8. Derecho Fiscal Internacional.....	57
3.9. Convenios Internacionales para Evitar la Doble Tributación.....	59
3.9.1. Historia de los convenios internacionales para evitar la doble tributación.....	61
3.9.2. Convenios internacionales para evitar la doble tributación en México.....	63
3.9.3. Abuso de los convenios de doble tributación.....	66
3.9.4. Evasión y Elusión Fiscal.....	70
3.9.4.1. Evasión fiscal.....	70
3.9.4.2. Elusión Fiscal.....	71
3.9.4.3. Diferencias entre evasión y elusión fiscal.....	75
3.10. Intercambio automático de información financiera en materia tributaria.....	76
3.10.1. Resultados en diversas jurisdicciones del intercambio de información..	78
3.10.2. Intercambio automático de información financiera en materia tributaria.	79
3.11. Secreto bancario.....	82
3.12. Secreto fiscal.....	85
CAPÍTULO IV. FOREIGN ACCOUNT TAX COMPLIANCE ACT (FATCA).....	88
4.1. Antecedentes.....	89
4.2. ¿Qué es FATCA?.....	90
4.3. ¿Cuál es el objetivo de FATCA?.....	91
4.4. Cuentas bancarias sujetas a la Ley FATCA.....	93
4.5. Incumplimiento de la Ley FATCA.....	95
4.5.1. Primera condena por no cumplir con la Ley FATCA.....	95
4.6. Países firmantes de FATCA.....	97
4.6.1. Common Reporting Standart (CRS).....	98
4.7. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) y México.....	102
4.8. Aplicación de FATCA en México.....	104
4.9. Impacto de FATCA en México.....	105
4.10. Fundamentos internacionales del acuerdo interinstitucional.....	109
4.11. Fundamentos nacionales del acuerdo interinstitucional.....	114
4.11.1. Reglas de Carácter General.....	117
4.11.2. Reglas de carácter general del Servicio de Administración Tributaria.	120
4.12. Facultad del administrador general de grandes contribuyentes para celebrar FATCA.....	122

4.13. Acuerdo interinstitucional.	124
4.13.1. Acuerdo interinstitucional como tratado internacional.....	127
4.13.2. Acuerdo interinstitucional como figura distinta a un tratado internacional.	131
4.13.3. Acuerdo interinstitucional, ¿figura distinta al tratado internacional?	133
4.14. FATCA ¿Es una Ley Constitucional en México?	136
 Conclusiones.....	 142
 Propuestas.	 145
 Fuentes de Consulta.	 149

Introducción.

Foreign Account Tax Compliance Act, (FATCA), fue promulgada como Ley el 18 de mayo de 2010 en los Estados Unidos de América (EUA), la cual es instaurada a raíz de la crisis del 2008 en dicho país, y la cual surgió a raíz de la necesidad de tener un control más estricto de los recursos financieros, con ella se pretendió crear un registro fiscal para las entidades financieras.

FATCA, independientemente de haber sido promulgada en los Estados Unidos de América, se convirtió en una ley que se consideró extraterritorial ya que, regula a instituciones financieras y otros intermediarios financieros fuera de su territorio, para informar al IRS de las cuentas de ciudadanos estadounidenses en el extranjero.

Su principal objetivo es prevenir que los contribuyentes o residentes, utilicen cuentas extranjeras para llevar a cabo evasión de impuestos, mediante la colaboración de asistencia mutua para el mejoramiento en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por lo cual, se solicita el intercambio de información financiera de forma automática, sobre las cuentas que tengan personas físicas o morales en el extranjero.

FATCA se asumió como compromiso en México, esto a través de un acuerdo interinstitucional entre el IRS y el Servicio de Administración Tributaria (SAT), con la finalidad de mejorar el cumplimiento fiscal internacional.

La suscripción a FATCA es el reflejo del entorno económico y financiero internacional del Estado Mexicano, así como el desempeño que ha llevado a cabo en diversas participaciones del G-20 y como titular de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

México al celebrar el acuerdo interinstitucional, asumió ser FATCA Friendly, es decir es amigable respecto a FATCA, y sujeto a todas las instituciones financieras de

México a identificar cuentas de contribuyentes estadounidenses y proporcionar dicha información al SAT, para que posteriormente la misma sea informada al IRS, quienes deben realizar el mismo proceso con contribuyentes mexicanos.

México con FATCA, se beneficia para detectar cualquier fuente de riqueza o flujo irregular que se pueda dar de EUA a México, pues el objetivo primordial es evitar la evasión fiscal, existiendo un intercambio de información financiera de forma automática y con ello generar mayor recaudación de impuestos.

En consecuencia, resulta importante el estudio de FATCA pues del acuerdo interinstitucional celebrado, se beneficia la autoridad hacendaria mexicana para la generación de una mayor recaudación de impuestos de ciudadanos mexicanos radicados en EUA.

Motivo por el cual, se debe analizar si el acuerdo interinstitucional adoptado por el Servicio de Administración Tributaria toda vez que resulta cuestionable su constitucionalidad, pues dicho acuerdo es relevante tanto para las instituciones financieras que recopilan la información, como para los contribuyentes que se ven afectados con motivo de la información que proporcionan las instituciones financieras a las autoridades hacendarias.

En ese sentido, la tesis se integra por cuatro capítulos en los cuales se desarrolla un análisis del acuerdo interinstitucional denominado FATCA, para verificar si este es acorde a la Constitución Mexicana.

Así, en el primer capítulo titulado *Estado Mexicano*, se aborda como se integra un Estado, desde sus elementos, hasta los poderes que lo componen y las funciones de cada uno de estos, con la finalidad de entender el funcionamiento del Estado Mexicano.

Mientras que en el segundo capítulo titulado *Orden Jurídico Mexicano*, se aborda la jerarquía normativa que tiene México apoyado de lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la implicación de los tratados internacionales en el orden jurídico mexicano y como es que estos se han adoptado por parte de México y que llevo a su integración en el orden jurídico.

Hecho lo anterior, en el tercer capítulo titulado *Derecho Tributario* se aborda el derecho fiscal en México, así como los elementos del tributo que componen el derecho tributario, lo cual nos otorgará un panorama para estudiar el derecho fiscal internacional, el cual es necesario analizar pues el tema a tratar deriva del derecho fiscal internacional, motivo por el cual se deben considerar los convenios internacionales para evitar la doble tributación y en consecuencia verificar los convenios para el intercambio de información financiera y su relación con el secreto bancario y fiscal.

Finalmente, en el cuarto capítulo titulado *Foreing Account Tax Compliance Act (FATCA)* se abordarán lo antecedentes de FATCA, como es que surgió dicho acuerdo y los impactos que ha tenido a nivel mundial, consecuentemente como es que se firmó dicho acuerdo interinstitucional por parte de México, y el impacto que ha generado en el país, y por tanto, si el acuerdo resulta constitucional en México.

Es por lo anterior, que FATCA resulta importante tanto a nivel nacional como internacional, pues dicho acuerdo creado por EUA ha tenido un impacto global que actualmente se encuentra firmado por 113 países, por lo cual resulta indiscutible que FATCA es un tema sumamente interesante y que no se le ha analizado de manera correcta, por lo que los aportes que se realizaron en la presente investigación, sin duda servirán para la impugnación de los actos de autoridad que fundamenten su actuar en este acuerdo.

CAPITULO I. EL ESTADO MEXICANO.

Previo a la determinación de la naturaleza de nuestro objeto de estudio, debemos tener en cuenta que, en cualquier tema relacionado con el derecho, debemos realizar un análisis doctrinal, como constitucional de la materia de que se trate.

Por ello, antes de analizar el marco teórico fundamental del derecho tributario internacional, estudiaremos, uno de los pilares de este, esto es, el Estado y en específico sobre el Estado Mexicano.

En el ámbito internacional, resulta de suma importancia entender cómo se compone un Estado y cuáles son las funciones de este, pues depende uno de otro para que exista el derecho fiscal internacional, tal y como se observará a lo largo de este trabajo.

Asimismo, se debe conocer cómo se determina una constitución en un Estado, ya que la Constitución resulta la norma máxima, es decir, es el marco regulatorio que da sustento al propio Estado.

A su vez, es necesario saber, como influyen los tratados internacionales en un Estado, de manera directa o indirecta en los mismos, como lo puede ser en sus leyes o políticas y si estos tienen la misma jerarquía que una Constitución o dónde se encuentran ubicados en la jerarquía de leyes.

En consecuencia, al conocer lo anterior, es como podremos adentrarnos al tema en concreto, ya que, para que pueda ser entendido en su totalidad, es necesario abordar los temas mencionados.

Por lo cual, es preciso analizar lo siguiente:

1.1. Estado y Derecho.

Previamente al estudio del tema de *¿qué es el Estado?*, se debe tener en cuenta que no es posible hablar del Derecho sin referirse al Estado.

Resulta importante hacer mención que, reside la validez formal del ordenamiento jurídico en aquella norma fundamental o constitucional en la base sociología de una organización específica a la cual se le denomina “Estado”.

“En consecuencia, Estado y Derecho se encuentran en una relación de todo a parte. El derecho es una de las partes sustanciales del Estado, porque no se concibe a éste sin el Derecho, ni al Derecho como realidad positiva separándolo del Estado”.¹

En ese orden de ideas, *“El papel del Derecho es encauzar al Estado en sus funciones dentro de un sistema normativo. En otros términos, el Derecho limita al Estado, por cuanto regula las instituciones de éste y el funcionamiento de estas. (Esto viene a constituir una autolimitación del Estado, pues ya sabemos que el Estado crea al Derecho; que el derecho es el Estado como actividad normada, es decir, orden del derecho es el Estado como actividad normada, es decir, orden ordenado, en tanto que el Estado es el orden ordenador)”*.²

Las afirmaciones anteriores, nos permiten examinar el aspecto jurídico del Estado, en un sentido amplio, pues históricamente, las áreas del derecho, se han dividido en Derecho Público y Derecho Privado, tanto que ambas clasificaciones emergen de forma directa o indirecta del Estado, con dicha clasificación, lo que se busca es una división fundamental para ser más prácticos didácticamente, ya que al final de cuentas, el Estado debe de aplicar dichas normas jurídicas independientemente de su naturaleza.

¹ Porrúa Pérez Francisco, Teoría del Estado, 40ª ed., Porrúa, México, 2014, p. 164.

² *Ibidem*, p. 165.

1.2. Derecho Público y Privado.

En virtud de lo anterior, tenemos que examinar el Derecho Público y Privado, así como establecer la clasificación correspondiente.

El Derecho Público *“Es el sistema de normas jurídicas que regulan las relaciones del Estado, como ente soberano, con los ciudadanos”*.³

Mismo que se divide como se muestra a continuación:

Derecho Público
Derecho Constitucional
Derecho Internacional Público
Derecho Administrativo
Derecho Fiscal
Derecho Penal
Derecho del Trabajo o Laboral
Derecho Agrario
Derecho Procesal

El Derecho Privado *“Es el conjunto de disposiciones jurídicas que rigen las relaciones de los particulares entre sí”*.⁴

Advirtiéndolo su clasificación de la siguiente manera:

Derecho Privado
Derecho Civil
Derecho Mercantil
Derecho Internacional Privado

³ Cfr. Moto Salazar Efraín, Elementos de Derecho, 50ª ed., Porrúa, México, 2012, p. 17

⁴ Ibídem, p. 18.

Con la clasificación anterior, podemos decir que, en el Estado Mexicano existe el Derecho Público y el Derecho Privado, y que la misma sirve para identificar la regulación de las relación entre los particulares y el Estado, así como las relación entre los propios particulares.

1.3. ¿Qué es el Estado?

Al momento de pensar en el Estado, se concuerda, que resulta muy difícil otorgarle una definición exacta, dado a los múltiples objetos que guarda el término.

De igual forma, es complicado, pues no podemos hablar del Estado sin mencionar al Derecho, ya que como lo menciona Carré Malberg: “*Todo estudio del Derecho Público y del Derecho Constitucional en particular encierra y presupone la noción de Estado*”.⁵

La afirmación anterior, se puede observar, que ha sido aceptada por los tratadistas, pues múltiples doctrinarios del derecho no pueden definir Estado sin la noción de derecho. Ya que, como lo considera la mayoría de los doctrinarios, no se puede pensar en un Estado, sin considerar la necesidad de un elemento que lo rige, como lo es el Derecho.

Sin embargo, se debe de considerar que el Estado, no podría existir, sin una Nación, pues la nación es aquel “*conjunto de hombres que tiene un origen común, un pasado histórico propio, una cultura y una civilización también propias y sentimientos y creencias religiosas análogos*”⁶; cabe señalar que en la nación no existe una figura de autoridad, por lo cual, aún no se puede hablar de un Estado.

⁵ Carré de Malberg, *Teoría General del Estado*, versión española de José Lion Deptre, Fondo de Cultura Económica, 1948, p. 21

⁶ Moto Salazar Efraín, óp. Cit. p. 55.

Así, se puede percibir, que Nación y Estado no son sinónimos, pues el segundo depende del primero para poder existir y precisamente para que se pueda considerar que existe un Estado, es cuando se ve consolidada la figura de autoridad capaz de ejercer su propio poder.

Al consolidarse la figura de la autoridad, capaz de ejercer su propio poder, debemos acudir a lo mencionado por el maestro García Máynez: “El poder político mantiene y garantiza el orden jurídico, que de este modo se transforma en derecho positivo”⁷.

Debemos de considerar que, la doctrina ha adoptado que el “*Estado es la fuente formal de validez de todo el derecho, pues sus órganos son quienes lo crean – a través de la función legislativa - o le imprimen tal carácter – por la aplicación de una costumbre a solución de casos concretos*”⁸.

Es por las líneas anteriores que, podemos decir que el “*Estado contiene dos caras o facetas: una sociológica y otra jurídica. La primera porque el Estado es una forma social y, como tal, sujeta a la ley de la causalidad, en tanto que la sociedad es un conjunto de conductas humanas causadas por diversos elementos; la segunda, porque la conducta humana es regulada por el Derecho*”⁹.

Si bien es cierto, el Estado contiene dos facetas y su definición resulta complicada por los múltiples objetos que puede llegar a tener, cuando solo se observa desde el punto de vista jurídico, surge un dualismo entre el Estado y derecho.

Este dualismo no deja a un lado a la sociología del Estado, sino, que la contempla dentro de este, toda vez que la sociología orienta hacia el orden jurídico, permitiéndonos dar un concepto más acertado del Estado.

⁷ García Máynez Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 64° ed., Porrúa, México 2013, p. 97.

⁸ (“El Estado viene realmente a ser la fuente de validez formal de validez formal del derecho, por cuanto él establece y asegura el derecho legal mediante sus órganos y señala las condiciones para la validez del derecho consuetudinario”, Herman Heller “*Teoría del Estado*”, Ed., Fondo de Cultura Económica, México, 1942, pág. 211.) C.P. García Máynez, *ibídem*, pp. 97-98.

⁹ Schmill Ordóñez Ulises, *El Sistema de la Constitución Mexicana*, Themis, México, 2014, p. 4.

En ese orden de ideas, podemos definir al Estado como “*el orden de la conducta humana que llamamos orden jurídico, el orden hacia el cual se orientan ciertas acciones del hombre, o la idea a la cual los individuos ciñen su comportamiento*”.¹⁰

No pasa inadvertido, que el concepto anterior y la teoría de las dos facetas del Estado, no explica del todo el Estado, puesto que dicha teoría no demuestra el nexo entre esas dos facetas, ya que simplemente, se limita a realizar consideraciones de un aspecto sociológico a un aspecto jurídico, por lo cual se considera como una teoría incompleta, al no explicar la conexión entre los aspectos antes mencionados.

Resultando aplicable lo mencionado por el maestro Ignacio Burgoa que expresa “*Es evidente que el Estado no es sólo territorio ni población, pero tampoco su concepto debe de contraerse al poder ni al orden jurídico. Como totalidad, el Estado se integra con partes interrelacionadas real y lógicamente, de lo que se deduce que su concepto debe ser el resultado sintético de la aprehensión y de los análisis conjuntos de todas ellas*”.¹¹

Siendo lo anterior, una pauta de lo que debe de contener el concepto de Estado, misma que debe integrar los factores que contribuyen a su formación, toda vez que aquellas teorías que no contemplen cualquiera de los elementos formativos (que son pueblo, territorio y gobierno) y elementos posteriores (poder público y gobierno), son conceptos incompletos.

Derivado de lo anterior, es que se define al Estado como: Sociedad, asentada de manera permanente en un territorio determinado, sujeta a un poder que crea, define y aplica el orden jurídico, para obtener un bien público.

¹⁰ Kelsen Hans, “*Teoría General del derecho y del Estado*”, traducción Eduardo García Máynez, 3° ed., Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2014, p. 224.

¹¹ Burgoa O. Ignacio, *Derecho Constitucional Mexicano*, 20° ed., Porrúa, México 2014, p. 91.

Conforme a lo expuesto, resulta necesario estudiar los diferentes elementos, que componen a un Estado.

1.4. Elementos del Estado.

De acuerdo con su naturaleza jurídica el Estado, contiene diferentes elementos sin los cuales no podría existir.

En ese orden de ideas, podemos decir que, de acuerdo con la naturaleza jurídica del Estado, se compone de dos elementos principales, que son:

- I. Elementos Formativos, que son anteriores a la creación del Estado, dentro de los que se encuentran:
 - a) Pueblo.
 - b) Territorio.

- II. Elementos Posteriores, que son esenciales para que el Estado, cumpla con sus finalidades esenciales, dentro de los cuales se encuentran:
 - a) Gobierno y Poder público (poder soberano y el orden jurídico fundamental).

Establecidos los elementos por los que se compone el Estado junto con los elementos que lo componen, tenemos que tener en cuenta que, para entender el significado otorgado con anterioridad a este, debemos explicar cada uno de estos elementos, de lo contrario dejaríamos a la deriva el significado, toda vez que no se tomaría en cuenta lo que crea al Estado.

- a. Población, como elemento esencial del Estado, es aquel conjunto de personas que residen en un territorio determinado.

“Se afirma que si el Estado es una comunidad política, esta comunidad no puede sino estar formada por hombres. El Pueblo constituye la “sustancia humana del Estado”. El Estado comienza a caracterizarse, entonces, como una coexistencia humana, como convivir de los hombres. Por esto es que el fenómeno estatal es siempre un fenómeno humano”¹².

A pesar de la afirmación anterior, no basta para comprender del todo el primer elemento del Estado que es la población, dado que, desde el punto de vista sociológico, existen diferentes comunidades, con múltiples culturas, religiones y lenguas, dichas comunidades conforman una unidad amplia la cual se denominada Nación.

Por lo cual existe una diferencia entre población, nación o pueblo, toda vez que *“La nación o el pueblo son comunidades humanas cuyos grupos o individuos componentes presentan una unidad cultural formada por diferentes vínculos o factores surgidos de su misma existencia histórica y que su propia vida mantiene, enriquece o transforma. Dentro de esa unidad cultural se comprenden distintos elementos que son, a su vez, productos culturales, a saber, el idioma, las costumbres, la religión y las concepciones éticas, valorativas y teológicas sobre la vida, pudiendo agregarse la raza como factor sico-somático. Todos estos ingredientes, que están sometidos a la acción del tiempo y del espacio, concurren con intensidad variables en la integración de la nación o pueblo, o sea, de las comunidades nacionales o populares”¹³.*

En relación con lo anterior, se puede decir que la población, como comunidad no sólo es anterior al Estado, sino, que es la causa originaria a su creación,

¹² Schimill Ordoñez Ulises, óp. cit., p. 12.

¹³ Burgoa O. Ignacio, óp. cit., p. 96.

que además origina una serie de derechos y obligaciones que relaciona a un individuo con un Estado.

- b. Territorio, es la superficie terrestre donde se conforma el asiento humano, siendo necesario dicho elemento para que el Estado se conserve. Como elemento del Estado *“suele definirse como la organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que se ejerce en determinado territorio”*¹⁴.

El territorio tiene dos principales funciones, una negativa y otra positiva. La función negativa cuenta como función primordial circunscribir las fronteras y los límites de la actividad estatal, los cuales son establecidos por el Derecho Internacional.

La función positiva, es constituir el espacio geográfico en donde estará asentada su población y una vez asentada la misma, se encontrará sujeta al poder estatal, donde el orden jurídico tiene vigor y surge la soberanía del Estados.

En resumen, se puede decir que el territorio *“debe entenderse el espacio (de cualquier tipo) sobre el cual el Estado tiene jurisdicción”*¹⁵.

Mientras tanto, en el artículo 42, 43 y 44 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se establece medularmente lo siguiente:

El artículo 42, dispone de manera esencial que el territorio nacional está comprendido por: a) Las partes integrantes de la Federación; b) Islas, arrecifes y cayos en los mares adyacentes; c) Plataforma continental y zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes; d) Aguas de los mares

¹⁴ García Máynez Eduardo, óp. cit., p. 98.

¹⁵ Schimill Ordoñez Ulises, óp. cit., p. 20.

territoriales en la extensión y términos del Derecho Internacional; y e) El territorio situado sobre territorio nacional que establece el Derecho Internacional.



16

En ese orden de ideas, el artículo 43 medularmente refiere que los Estados de la Federación son: Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Campeche, Ciudad de México, Coahuila de Zaragoza, Colima, Chiapas, Chihuahua, Durango, México (*Estado de México*), Guanajuato, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, Michoacán, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luís Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz, Yucatán y Zacatecas, lo cual se puede observar en el siguiente mapa:

¹⁶ S.A., Cuéntame de México Territorio Islas, Instituto Nacional de Estadística y Geografía, Recuperado el 09 de octubre de 2023 de <https://cuentame.inegi.org.mx/territorio/islas/default.aspx?tema=T>.



17

Aunado a lo anterior, el artículo 44 establece esencialmente que la Ciudad de México es capital de México (*Estados Unidos Mexicanos*) y sede de los Poderes de la Unión.

En resumen, en las disposiciones mencionadas se establece el área geográfica de México y las entidades federativas que forman parte del país.

- c. Gobierno y Orden Público (poder soberano y el orden jurídico fundamental), el último elemento esencial del Estado como tal es el “gobierno”, sin embargo, no se puede abordar el tema del Estado, omitiendo los conceptos de “soberanía”, “poder constituyente” y “poder público”, motivo por el cual, es importante considerar los mismos.

¹⁷ S.A., *Cuéntame de México Mapa para imprimir*, Recuperado el 09 de octubre de 2023 de https://cuentame.inegi.org.mx/mapas/pdf/nacional/div_territorial/nacionalestadosycolor.pdf.

Ello es así, dado que al analizar diferentes conceptos o definiciones de “¿qué es el Estado?”, se puede observar el empleo constante e imprescindible de los conceptos anteriormente referidos.

De este modo, podemos establecer que el Estado no podría alcanzar sus fines sin la existencia de una figura de autoridad, la cual tendrá a su cargo gobernar a un Estado.

Para poder cumplir el Estado con su fin, es indiscutible que necesita una figura de autoridad y que la misma tenga poder.

Al hablar del poder, se debe de señalar, que, si bien es cierto, la soberanía es una característica que puede definir al poder, resulta necesario señalar que existen diferentes funciones del Estado: el Ejecutivo, Legislativo y Judicial.

Los poderes mencionados en el párrafo anterior se crean con la finalidad de organizar y crear una potestad estatal. Dicha potestad, justifica la voluntad entre los hombres para que unos manden y otros obedezcan a través de un orden jurídico.

Así, podemos decir que *“el poder del Estado a que el pueblo se encuentra sujeto no es sino la validez y eficacia del orden jurídico, de cuya unidad deriva la del territorio y la del pueblo. El “poder” del Estado tiene que ser la validez y eficacia del orden jurídico nacional, si la soberanía ha de considerarse como una cualidad de tal poder. Pues la soberanía únicamente puede ser la cualidad de un orden normativo, considerando como autoridad de la que emanan los diversos derechos y obligaciones. Cuando por otra parte, se habla de los tres poderes del Estado, la palabra “poder” es entendida en el*

sentido de una función del Estado, y entonces se admite la existencia de funciones estatales distintas”¹⁸.

En función de lo anterior y retomando la división de poderes, podemos establecer que esta división, se hace con la finalidad de un bien común, tomando decisiones desde diferentes frentes.

Se puede observar que en el artículo 49 de la Constitución Federal, se establece de manera medular que el Poder Supremo de la Federación se divide en tres poderes que son Legislativo, Ejecutivo y Judicial, sin que dichos poderes puedan reunirse en una sola persona o corporación, a excepción de las facultades extraordinarias al Ejecutivo.

Cada uno de los poderes de la unión, se encargan de lo siguiente:

- Legislativo: *“De manera profunda, se trata del conjunto de órganos del poder público que originalmente se encarga de elaborar las leyes que habrán de regir la vida cotidiana de la sociedad dentro de un espacio geográfico determinado, lo anterior lo realiza de manera legítima toda vez que los principales representantes del mismo (senadores y diputados), son elegidos por el voto del pueblo, por lo que se considera que lo que aquellos decidan es una expresión clara e indudable de la voluntad popular (aunque estrictamente son los segundos los que representan al pueblo de manera directa)”¹⁹.*

- Ejecutivo: *“Conjunto de órganos del poder público que originalmente se encarga de, como su nombre lo indica, ejecutar las acciones necesarias para la consecución de sus objetivos, los cuales en todo momento deberán respetar lo establecido normativamente y estar encaminados a*

¹⁸ Kelsen Hans, óp. cit., p. 302.

¹⁹ Zeind Marco Antonio, *Organismos Constitucionales Autónomos*, Tirant to Blanch, México, 2018, p.p. 111 – 112.

lograr una finalidad mayor que es el garantizar el bienestar de la sociedad a la cual regirán; esto lo lleva a cabo en el ejercicio legítimo de la autoridad de la cual se encuentran investidos sus integrantes, como resultado directo de la decisión de la sociedad que los erige como tales a través del voto”²⁰.

- *Judicial: “Se trata del conjunto de órganos del poder público que originalmente se encarga de velar en todo momento porque el orden constitucionalmente sea respetado y, al igual que el legislativo y el ejecutivo, precisa de normas a las cuales observar para fungir como principal garante de este hecho, no sólo hacia su interior sino como un factor fundamental de equilibrio de los otros dos poderes. En su tarea de impartir justicia (interpretar derecho para algunos autores) necesita de servidores públicos con la solvencia técnica indispensable para que en todo momento sus decisiones estén dotada de la imparcialidad necesaria y en apego irrestricto a la norma; es por tal razón que su integración tiene un origen diferente a la de otros poderes (cuyos integrantes son elegidos mediante el voto), en el poder judicial se presenta una concurrencia de poderes por lo cual uno de ellos presenta ternas y el otro elige a quien se va a designar básicamente”²¹.*

De lo estudiado hasta el momento, debemos apuntar que el Estado Mexicano es la organización política suprema de todos los pueblos, asentada de manera permanente, en territorio mexicano, sujeto a los Poderes de la Unión que en sus respectivas facultades crean, definen y aplican el orden jurídico, para obtener un bien público.

Así una vez conocido que es y cómo se compone el Estado Mexicano, lo procedente es hablar sobre la Soberanía Nacional.

²⁰ *Ibíd*em, p. 125.

²¹ *Ibíd*em, p. 135.

1.5. Soberanía Nacional.

En el apartado anterior, se expuso que no se puede hablar de Estado, si no se menciona la soberanía. Cabe mencionar que la soberanía tiene ideas o conceptos múltiples que dificultan su precisión.

Dicho concepto, pertenece en un principio a la teoría general del Estado, motivo por el cual se acude a ella para interpretar a las instituciones de poder público.

Retomando la idea de que la soberanía tiene múltiples acepciones, esto se debe a que el pensamiento jurídico-político ha denotado ideas distintas, tan es así, que se podría formar una obra con las múltiples teorías realizadas por los doctrinarios del derecho.

Motivo por el cual se retoma la idea de Francisco Porrúa que menciona lo siguiente:

“Al examinar al Estado como unidad, desde el punto de vista sintético, advertimos que se trata de una sociedad humana, que encierra dentro de sí, muchos otros grupos humanos que le están subordinados. Advertimos con claridad que es la agrupación humana de mayor jerarquía en el orden temporal. Esa jerarquía superior tiene validez no sólo respecto de los grupos sociales que están colocados en el interior del Estado, sino respecto de los grupos externos al mismo, en el sentido de que éstos no pueden inmiscuirse en los asuntos internos del Estado. Esa especial jerarquía de preeminencia interior e independencia externa, obedece a una nota característica del Estado que es la Soberanía”²².

Tomando en consideración la cita anterior, podemos ver que, desde el punto de vista jurídico, se crea una metáfora en donde el Estado se torna en una persona, que permite a los doctrinarios, hablar del Estado como un sujeto, capaz de manifestar su voluntad y llevar a cabo sus acciones, a través de sus instituciones.

²² Porrúa Pérez Francisco, óp. cit., p. 337.

Por ende, la soberanía representa el poder más alto o supremo, el cual implica que no existe un poder superior al del Estado, formando un carácter independiente en relación con otros Estados.

En esa tesitura, al hablar de soberanía, se manifiesta que tiene un carácter interno y un carácter externo. Se dice que se presenta el carácter interno, cuando se refiere, al poder supremo que representa los intereses de una comunidad formada por un Estado. Y se presenta un carácter externo, cuando se refiere a las relaciones internacionales entre un Estado soberano con otro Estado soberano.

De igual forma, podemos notar que se desprenden dos características de la soberanía una independiente y una suprema, de las cuales podemos decir las siguientes nociones:

“La independencia mira principalmente a las relaciones internacionales; desde este punto de vista, el poder soberano de un Estado existe sobre bases de igualdad con relación a los demás Estados soberanos. En la medida en que un Estado se halla subordinado a otro, su soberanía se amengua o desvanece. La independencia es, pues, cualidad de la soberanía exterior.

*La noción de supremacía, en cambio se refiere exclusivamente a la soberanía interior, por cuanto a que la potestad del Estado se ejerce sobre los individuos y las colectividades que están dentro de la órbita del Estado”.*²³

Lo antes citado, nos permite señalar que *“La soberanía interior es, por lo tanto, un superlativo, mientras que la soberanía exterior, es un comparativo de igualdad”*²⁴, es decir, la soberanía como poder supremo solo se refiere al aspecto interno del Estado y cuando se hable de soberanía en un aspecto externo, no se trata de un poder soberano, sino de que se habla de un Estado con otro Estado, dentro de un plano de igualdad internacional.

²³ Tena Ramírez Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, 40° ed., Porrúa, México, 2013, p. 6

²⁴ *Ibíd*em, p. 6.

Lo cual nos permite, establecer que *“La soberanía es un atributo del poder del Estado, de esa actuación suprema desarrollada dentro de la sociedad humana que supedita todo lo que en ella existe, que subordina todos los demás poderes y actividades que se despliegan en su seno por los diversos entes individuales, sociales, jurídicos, particulares o públicos que componen a la colectividad o se encuentran dentro de ella, debiéndose agregar que el Estado, como forma en que se estructura y organiza un pueblo, al adquirir sustantividad propia, al revestirse con una personalidad jurídica y política sui-generis, se convierte en titular del poder soberano, el cual, no obstante, permanece radicado real y socialmente en la Nación”*.²⁵

En ese sentido, debe tenerse presente que, la soberanía es única, inalienable e indivisible y reside en el pueblo quien en todo momento tiene derecho a alterar o modificar su forma de gobierno, conforme a lo establecido en el artículo 39 de la Carta Magna.

Del precepto mencionado, podemos decir que *“El principio básico de la soberanía popular está expresado en el artículo 39 de nuestra ley fundamental, constituyendo este precepto la fiel manifestación de nuestra concepción acerca de tal idea. En este texto se reconoce la titularidad popular del supremo poder político, y no sólo en su origen, sino como situación permanente. La soberanía es atributo esencial, inseparable por tanto del pueblo. La soberanía no se puede delegar, ni enajenar, ni perder; la comunidad conserva la potestad de regir por siempre su vida política y social, por lo que tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alternar o modificar la forma de su gobierno”*.²⁶

²⁵ Burgoa O. Ignacio, *Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*, 8° ed., Porrúa, México, 2011, p.p. 411 – 412.

²⁶ De la Madrid Hurtado Miguel, *Estudios de Derecho Constitucional*, 3° ed., Porrúa, México, 1986, p. 165.

Por ende, la soberanía la podemos entender de dos formas, la primera forma imputable al pueblo, en el entendido que el Estado es soberano, cuando el pueblo se organizó política y normativamente, y en consecuencia la soberanía reside en el propio elemento humano; y la segunda forma bajo el esquema de soberanía estatal, que es aquella que se adopta cuando se está en presencia de otros Estados y ninguno interviene en el régimen interior de otro.

En ese orden de ideas, se desprende que:

“La noción básica del derecho del Estado, sea en su vertiente interna (el derecho público interno) o en la externa (el derecho público externo o internacional) era, por lo tanto, la soberanía de la <<persona>> estatal. Hoy, sin embargo, esta noción ya no puede reconocerse con aquella claridad como realidad política operante. Desde finales del siglo pasado actúan vigorosamente fuerzas corrosivas, tanto interna como externamente; el pluralismo político y social interno, que se opone a la idea misma de soberanía y de sujeción; la formación de centros de poder alternativos y concurrentes con el Estado, que operan en el campo político, económico, cultural y religioso, con frecuencia en dimensiones totalmente independientes del territorio estatal; la progresiva institucionalización, promovida a veces por los propios Estados, de <<contextos>> que integran sus poderes en dimensiones supraestatales, sustrayéndolos así de la disponibilidad de los Estados particulares; e incluso la atribución de derechos a los individuos, que pueden hacerlos valer ante jurisdicciones internacionales frente a los Estados a los que pertenecen.

(...)

Pues bien, se trata ahora de considerar si este ocaso lleva aparejado el retorno a la situación política premoderna de inseguridad e imposición por la fuerza a la que se había intentado poner remedio mediante la construcción del Estado soberano, o si tras esta muerte se esconde en realidad el nacimiento, o la premisa para el nacimiento, de un nuevo derecho independiente del contexto unívoco representado por la soberanía estatal. La respuesta está contenida, precisamente, en lo que llamamos el <<Estado constitucional>> y en la transformación de la soberanía que el mismo comporta”²⁷.

²⁷ Zagrebelsky Gustavo, (Trad. Gascón Mariana), *El derecho dúctil, Ley, derechos, justicia*, 10° ed., Trotta, México, 2011, p. 11 – 12.

En virtud de lo anterior, no podemos dejar a un lado, la situación diferente en el que se encuentra el poder público que es el que desempeña el Estado a través de sus órganos de gobierno, ya que el poder público no sería soberano, toda vez que se causa por el orden jurídico fundamental el cual no deriva de la entidad estatal, sino que crea a ésta como persona moral.

En consecuencia, el Estado no modifica los principios en el que el orden jurídico descansa, ya que nace de él, dando origen a su organización y funcionamiento.

Duguit afirma que: *“La persona nación es, en realidad, distinta del Estado, es anterior a él; el Estado no puede existir sin una nación y la nación puede subsistir sin Estado o cuanto éste haya desaparecido. El Estado aparece solamente cuando la nación ha constituido uno o varios órganos de representación, cuando ha encargado a un hombre o a una colectividad, o a uno o a otra, para desempeñar o para expresar su voluntad. Hay entonces entre la nación titular originaria de la soberanía y sus representantes un verdadero contrato de mandato. El Estado es, pues, la nación soberana representada por mandatarios responsables. Se dice que el Estado es el titular de la soberanía esto se puede decir para facilitar el lenguaje, pero no es absolutamente exacto. El titular de la soberana es la nación persona”*²⁸.

Teniendo en consideración la idea de Duguit, podemos afirmar que la soberanía es la “voluntad general” del pueblo, misma que constituye la norma jurídica, la cual genera un poder de autolimitación y autodeterminación, en la cual no existe alguna voluntad ajena.

Ahora bien, esa norma jurídica mencionada en el párrafo anterior es la que se identifica como la norma primaria o fundamental en la que se encuentran los fines

²⁸ Duguit, León Manual de Derecho Constitucional (Traité de Droit Constitutionnel) Tomo I, p. 607 citado por Burgoa O Ignacio., Derecho Constitucional Mexicano, ed., 20a., Porrúa, México, p. 246.

del Estado y sus órganos de gobierno, es decir, en dicha norma se rige la actividad estatal.

Esa actividad estatal, no es más que el poder público, el cual está subordinado ante una norma fundamental o constitucional, la cual emana de la soberanía que atañe a la voluntad general.

En ese sentido, podemos decir que, en la norma fundamental mejor conocida como Constitución, se encuentra la forma de gobierno, los poderes públicos, las facultades de los respectivos poderes y los derechos públicos de la persona.

Lo que conlleva, a que en la Constitución única y exclusivamente resida la soberanía y no en los órganos, o en los individuos que gobiernan, esto se puede corroborar en el artículo 40 y 41 de la Constitución Federal, que establecen de manera general lo siguiente:

El artículo 40 señala que la voluntad del pueblo es constituirse en una República representativa, democrática, federal y laica, misma que se compondrá por Estados, así como por una Ciudad de México, los cuales deberán ser libres, soberanos y unidos en una federación, establecidos en la propia Constitución.

Mientras que en el artículo 41 se estableció que el pueblo de México ejercerá su soberanía a través de los Poderes de la Unión, siguiendo lo establecido en la Constitución Federal, así como en las Constituciones de cada Estado, incluyendo la Ciudad de México.

Acorde con los ordenamientos anteriores, podemos señalar que la soberanía es la manera de ser institucional, ya que proviene de los hechos, pues existe en la realidad y se explica al observarla, toda vez que es propio de la comunidad.

“Por tanto, la soberanía es una característica del Estado, inherente a su ser mismo. El Estado en este sentido, no tiene un derecho de soberanía, sino que es soberano”²⁹.

En ese sentido, la soberanía se encuentra enfocada hacia la actividad estatal, es decir se da en cosas que únicamente conciernen al propio Estado. Así, podemos sostener que el Estado se encuentra delimitado por su fin específico, pues es soberano, dentro de la esfera en que debe desarrollar su actividad.

Ahora bien, *“En conclusión, afirmamos que la soberanía es una cualidad inherente al Estado, desde el momento en que forma parte de su misma naturaleza y de su propia realidad”³⁰.*

Acorde con el párrafo anterior, podemos decir que *“El Estado, en sus relaciones con los otros Estados se encuentra sujeto a normas, a las normas del Derecho Internacional, que acepte su soberanía por medio de los tratados y en sus relaciones con los ciudadanos que forman su población, también se encuentra sometido a un orden, que es el establecido por las normas jurídicas; es decir, que, en su aspecto interno, la soberanía también se encuentra sometida al Derecho”³¹.*

En ese orden de ideas, la soberanía del Estado Mexicano radica esencialmente en el pueblo pues es un atributo esencial e inseparable de este, sin embargo, esta se ejerce a través de los Poderes de la Unión y representa el poder más alto o supremo.

1.6. Del Estado Mexicano.

Los temas analizados con anterioridad nos dieron una pauta importante, pues los mismos nos llevan a examinar de manera particular el Estado Mexicano, si bien, ya hemos mencionado cuales son los elementos que lo componen y como es que este ejerce su soberanía.

²⁹ Porrúa Pérez Francisco, óp. cit., p. 359.

³⁰ Ibídem, p. 361.

³¹ Ibídem, p. 365.

Lo cierto es que, se debe indagar el cómo emergió la Constitución Federal de 1917, gracias al poder constituyente. Asimismo, se debe estudiar la forma de gobierno de México, la división de poderes y las funciones del Estado Mexicano.

1.6.1. Poder constituyente.

El maestro Ignacio Burgoa, explica ¿Qué es el poder constituyente?, de la siguiente manera:

“El término y la idea de “poder”, como lo hemos afirmado frecuentemente, entraña actividad, fuerza, energía o dinámica. Ahora bien, el adjetivo “constituyente” indica la finalidad de esta actividad, fuerza, energía o dinámica, y tal finalidad se manifiesta en la creación de una Constitución que, como ordenamiento fundamental y supremo, estructure normativamente a un pueblo bajo la tónica de diferentes y variables ideologías de carácter político, económico o social. En otras palabras, el poder constituyente es una potencia (puissance, como dicen los franceses) encaminada a establecer un orden constitucional, o sea, una estructura jurídica fundamental de contenido diverso y mutable dentro de la que se organice un pueblo o nación, se encauce su vida misma y se normen las múltiples y diferentes relaciones colectivas e individuales que surgen de su propio desarrollo”³².

De lo citado, se desprende que el poder constituyente, tiene como finalidad establecer un orden constitucional, lo cual se logra a través de la soberanía, pues dicho orden fundamental debe expresar la voluntad del pueblo.

“Si se comparan los atributos de la soberanía con los que caracterizan al poder constituyen se llega a la conclusión inobjetable de que son los mismos, identidad que nos autoriza a sostener que dicho poder es una faceta teleológica del poder soberano.

(...)

Siendo el poder constituyente la soberanía misma así enfocada, participa obviamente de sus caracteres sustanciales, como son, la inalienabilidad, la indivisibilidad y la

³² Burgoa O. Ignacio, *Derecho Constitucional...*óp. cit., p. 248.

imprescriptibilidad, y al ejercerlo, el pueblo se autodetermina y autolimita en la Constitución o derecho positivo fundamental, cuya producción es el objetivo de dicho poder y fuente directa del Estado”³³.

De ahí que nos preguntemos ¿Cómo el pueblo ejerce el poder constituyente? Ya que como unidad no se puede, lo cual exige un método en el cual se debe considerar cada uno de los elementos que compone el Estado.

Antes de responder la pregunta, debemos considerar lo mencionado por Eduardo Pallares, que hace alusión a lo siguiente:

*“Se conocen dos teorías con respecto a la forma que debe actuar el poder constituyente. Sieyès expuso la primera en un folleto que hizo mucho ruido y se intituló: ¿Qué es el Tercer Estado? En él sostuvo que la soberanía de que goza la nación faculta a ésta para demostrar su voluntad **en la forma que ella quiera**. Una voluntad por ser soberana puede manifestarse sin sujeción a determinados requisitos. Ligar una voluntad soberana equivale a quitarle su soberanía. Es suficiente que la voluntad soberana se manifieste, para que el derecho positivo termine delante de ella como delante de la fuente y del principio supremo de todo derecho. El jurista francés Esmein ha calificado con mucho acierto esta teoría de “teoría monárquica” porque traslada al pueblo los poderes de que antes disfrutaban los reyes. Según él, tiende “**a legitimar la acción revolucionaria en estado permanente**”³⁴.*

Considerando lo referido con anterioridad, da pie a contestar la pregunta ya expuesta, *“si bien el poder constituyente pertenece al pueblo como aspecto teleológico inherente a su soberanía, no puede desempeñarse por su titular. Imperativos ineludibles constriñen a depositar su ejercicio en un cuerpo, compuesto de representantes populares, que se denomina Congreso o asamblea constituyente y cuya misión única consiste en elaborar una constitución a nombre del pueblo”³⁵.*

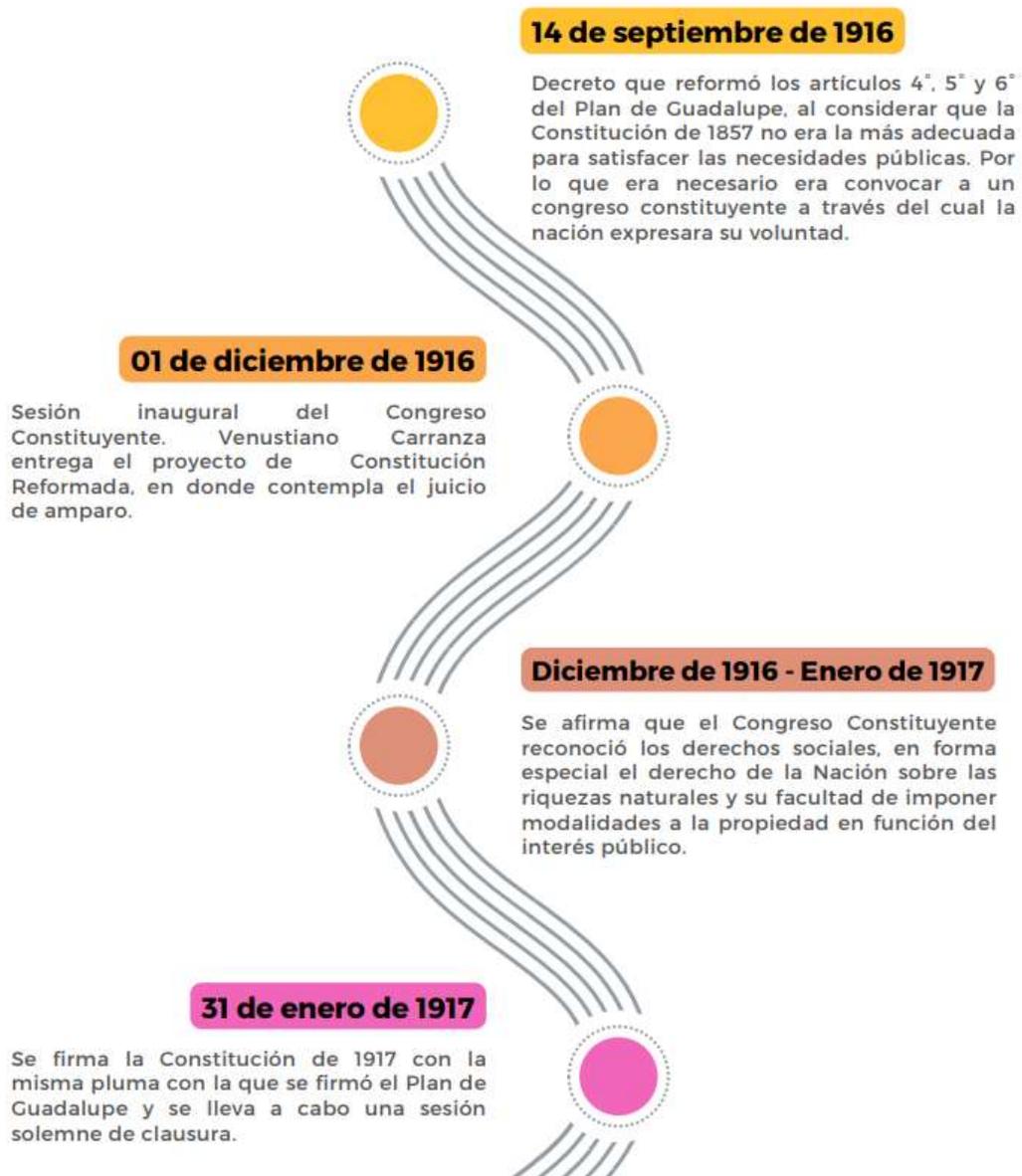
³³ Ibídem, p.p. 250-251.

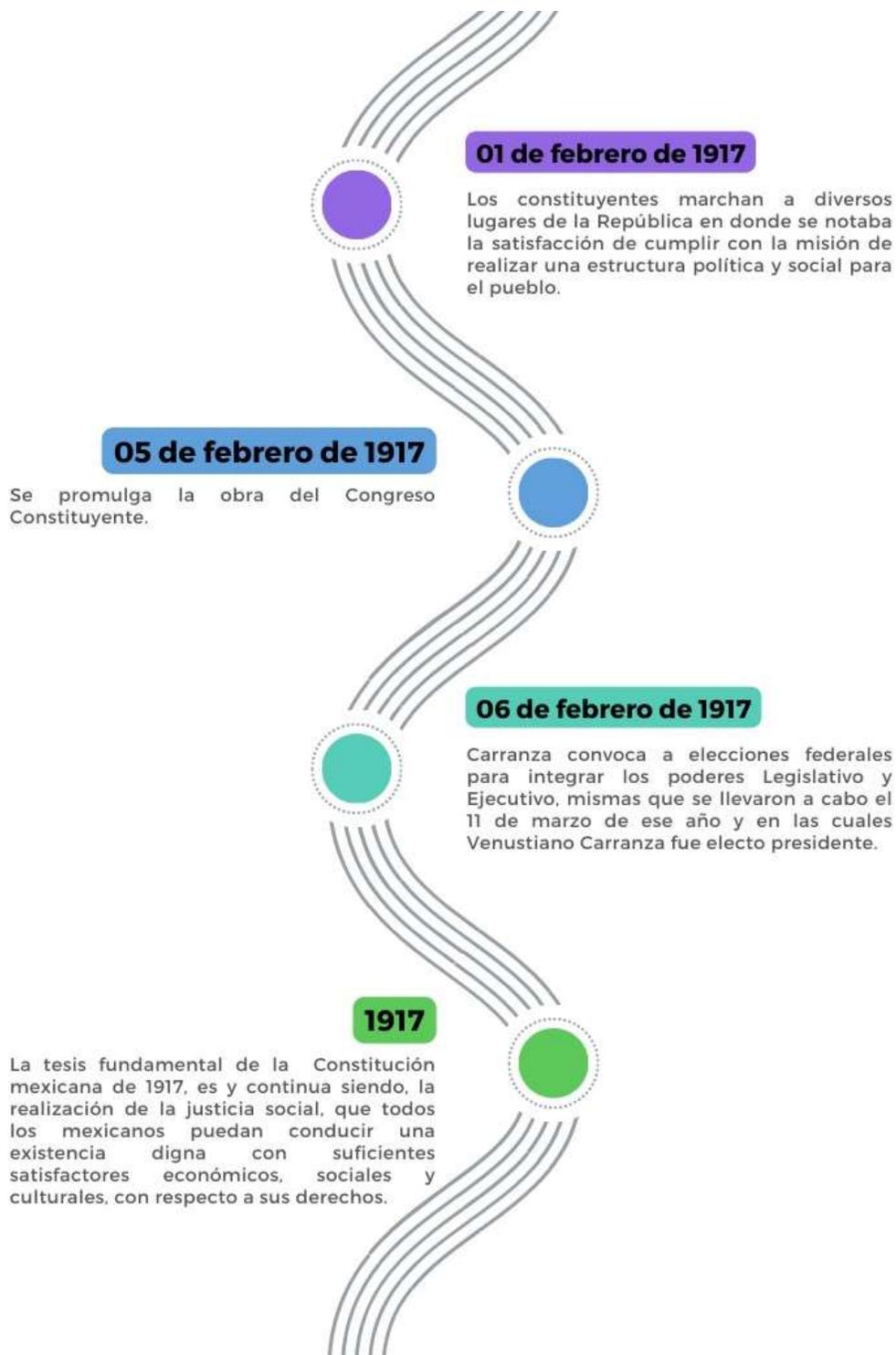
³⁴ Pallares Eduardo, *¿Qué es una Constitución?*, 3º ed., Fontamara, México, 2015, p. 22–23.

³⁵ Burgoa O. Ignacio, *Derecho Constitucional...* óp. cit., p. 252.

Se debe advertir que, si bien dicha asamblea tiene una amplia libertad para crear una Constitución, lo cierto es que deben regirse sobre los principios e ideas acorde a su época, donde se respete el espíritu de la sociedad que dio origen a ese Congreso Constituyente, estableciendo una Constitución o Norma Fundamental en la que se establezca un orden jurídico acorde a la situación social y política del momento.

De acuerdo con Jorge Carpizo, el Congreso Constituyente Mexicano, tiene la siguiente historia:





³⁶ Carpizo Jorge, *La constitución mexicana de 1917, longevidad casi centenaria*, 16° ed., Porrúa, México, 2016, p.p. 63, 64, 65, 83, 139 (el autor en esta página cita Labastida Horacio *Grandeza de la constitución de 1917, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 80 Aniversario. Homenaje*, México, Comisión Plural Organizadora del LXXX Aniversario de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Senado de la Republica. LVI Legislatura y UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1997, pp. 203 y 204, 141, 142 y 150.

De estos antecedentes, se debe destacar que a) El Poder Constituyente Mexicano, cumplió con su finalidad al crear la Constitución de 1917; b) En la constitución de 1917 se estableció la forma de gobierno y en conjunto se estableció la división del poder del Estado Mexicano; y c) Se reafirmó que la soberanía reside en el pueblo.

Actualmente, los incisos b) y c), los podemos visualizar en la Constitución en sus artículos 40 y 49.

Respecto del artículo 40 constitucional, se debe destacar que el pueblo mexicano ha decidido constituirse en “una Republica representativa, democrática, laica y federal”, mientras que del artículo 49 constitucional, lo que se enfatiza es que el poder “se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial”. Llegados a este punto, si bien es cierto que ya se mencionó de manera general la división de poderes y que estos constituyen los Poderes de la Unión, lo correspondiente es tratar un poco más afondo dicho tema.

1.6.2. Poderes de la unión.

Como se expuso, el artículo 49 constitucional contempla la división de poderes del Estado Mexicano. La división de poderes es una teoría de la cual se han realizado innumerables teorías al respecto, motivo por el cual, en esta obra solamente se realizarán algunas precisiones.

Por consiguiente, debemos exponer que *“La división de poderes se ha querido presentar como una verdad teórica, como una verdad esencial. Ella describiría en su integridad y las dividiría en tres grupos el total de competencia o atribuciones de un Estado. Es decir, se ha pretendido establecer que los órganos del Estado tienen facultades en esencia legislativas, ejecutivas y judiciales; que es posible distinguir*

*por características propias, peculiares de ellas mismas, a las tres funciones materialmente legislativas, ejecutivas y judiciales*³⁷.

Acorde con la cita anterior, debemos advertir que la división de poderes se plantea de una teoría política, como un principio de la organización de los Estados, evitando con ello un absolutismo en una persona y/o poder.

“Desde dos puntos de vista puede examinarse esa teoría: a) respeto a las modalidades que impone en el ordenamiento de los órganos del Estado, y b) respecto de la distribución de las funciones del Estado entre esos órganos.

Desde el primer punto de vista, la separación de poderes implica la separación de los órganos del Estado en tres grupos diversos e independientes unos de otros, y cada uno de ellos constituido en forma que los diversos elementos que lo integran guarden entre sí la unidad que les da el carácter de Poderes.

(...)

*Desde el segundo punto de vista, la separación de Poderes impone la distribución de funciones diferentes entre cada uno de los Poderes; de tal manera, que el Poder Legislativo tenga, atribuido exclusivamente la función legislativa; el Poder Judicial, la función judicial, y el Poder Ejecutivo, la administrativa*³⁸.

Conociendo estos dos puntos de vista, con los que cuenta la teoría de división de poderes, se debe advertir: que es cierto que son independientes uno del otro, y cada uno tiene un matiz y función diferentes, estos deben guardar la unidad entre sí y/o una relación estrecha entre estos, lo cual los constituye como los poderes de la Unión.

“Se puede concluir que en el ejercicio de una función del Estado pueden colaborar varios órganos, como en el caso del proceso legislativo, en el cual interviene de una manera muy significativa del presidente de la República, o en el caso de la celebración de un

³⁷ Schmill Ordoñez Ulises, *El sistema...*, óp. cit., p. 116.

³⁸ Fraga Gabino, *Derecho Administrativo*, 48° ed., Porrúa, México, 2012, p. 19.

tratado internacional participan tanto el presidente de la Republica como el Senado. Esto nos muestra la complementación y colaboración que existen entre los diversos órganos del Estado. Puede decirse que no hay separación, ruptura, escisión en los órganos estatales, sino complementación, colaboración, asistencia y vigilancia recíproca. Con esto se logran las finalidades del Estado de Derecho”³⁹.

Una vez estudiado lo anterior, debemos analizar las funciones de cada uno de los poderes de la unión.

1.6.2.1. Funciones del Poder Ejecutivo.

“El Poder Ejecutivo en su carácter de función se manifiesta en innumerables actos de autoridad de índole administrativa, los cuales pueden presentar notar contrarias a la ley, es decir, son actos concretos particularizados e individualizados. A su vez, el Poder Ejecutivo se manifiesta en una diversidad cualitativa y cuantitativa de actos de autoridad que corresponden al tipo de “acto administrativo”

De lo anterior, podemos desprender que el Poder Ejecutivo implica la función pública que se traduce en múltiples y diversos actos de autoridad de carácter concreto, particularizado e individualizado, lo que se traduce en una actuación permanente y constante de determinados órganos del Estado que se encuentran vinculados en una estructura sistematizada y en un cuadro de jerarquías.”⁴⁰

De lo anterior, tenemos que la función del poder ejecutivo es la función administrativa del Estado, es decir, la función pública que se lleva a través de múltiples y diversos actos de autoridad.

³⁹ Schmill Ordoñez Ulises, óp. cit., p. 117

⁴⁰ Burgoa O. Ignacio, *Diccionario de Derecho...*, óp. cit., p.p. 340 a 341.

1.6.2.2. Funciones del Poder Legislativo.

“Si el poder público equivale a actividad de impero del Estado, y si una de las funciones en que se desarrolla es la legislativa, ésta consiste, por ende en la elaboración de leyes.

(...)

De ahí que un órgano llamado “legislativo” puede desempeñar el poder legislativo mediante la expedición de leyes o el poder administrativo o el jurisdiccional según sean los actos que realice conforme a su competencia constitucional...

Atendiendo a los elementos materiales de la ley, ésta no sólo es aquella que expide el órgano investido preponderantemente con la facultad legislativa, como el Congreso de la Unión, sino que su misma naturaleza la tienen los actos emanados de otras autoridades del Estado, siempre que ostente los atributos de abstracción, generalidad e impersonalidad”⁴¹.

La transcripción anterior, permite señalar que la función principal del poder legislativo es la elaboración de leyes, dichas leyes deben contener tres atributos los cuales son: abstractas generales e impersonales.

1.6.2.3. Funciones del Poder Judicial.

“La locución “poder judicial” suele emplearse, como se sabe, en dos sentidos que son: el orgánico y el funcional. Conforme al primero, que es impropio, aunque muy usual, el “poder judicial” denota la judicatura misma, es decir, al conjunto de tribunales federales o locales estructurados jerárquicamente y dotados de distinta competencia. Bajo el segundo sentido, dicho concepto implica la función o actividad que los órganos judiciales del Estado desempeñan, sin que sea total y necesariamente jurisdiccional, puesto que su ejercicio también comprende, por excepción, actos administrativos. Tampoco la función jurisdiccional sólo es desplegable por los órganos judiciales formalmente considerados ya que es susceptible de ejercitarse por órganos que, desde el mismo punto de vista, son administrativos o legislativos”⁴².

⁴¹ *Ibíd*em, p. 342.

⁴² *Ibíd*em, p. 341 a 342.

Por último, el poder judicial tiene como función principal la actividad de los órganos judiciales del Estado que pueden ser federales o locales, lo cual se conocerá como la función jurisdiccional, sin embargo, dicha función jurisdiccional puede ser desplegable por órganos judiciales formalmente considerados como administrativos y legislativos.

En conclusión, podemos decir que el poder estatal es uno y este es indivisible, toda vez que los poderes comparten ciertas facultades y la teoría de división se utiliza, en las constituciones modernas, para evitar que se concentre el poder en una sola persona y evitar el abuso de este.

CAPÍTULO II. ORDEN JURÍDICO MEXICANO.

En el capítulo anterior, estudiamos en un aspecto general el Estado y su relación con el Derecho. Derivado de ello establecimos que el Derecho puede tener una clasificación de Derecho público y privado, una vez analizado esto se procedió a referir la figura del Estado, los elementos que lo componen y como se aplica en el Estado Mexicano.

Por lo anterior, se procedió a analizar la Soberanía Nacional de un Estado y en particular del Estado Mexicano, así al establecer la importancia de los temas anteriores y como tienen injerencia en México, conocimos a detalle cómo se creó un Poder Constituyente y la tarea que tenía de crear una Constitución y con ello determinar las funciones del Estado Mexicano a través de los Poderes de la Unión.

En consecuencia, es relevante examinar el orden jurídico mexicano, pues sin este orden no existiría el Derecho ni nada social, ya que al establecerse una norma fundamental como lo es la constitución da origen a toda una construcción jurídica, misma que debe ser examinada.

“Surge entonces el problema de las relaciones entre dos sistemas jurídicos, entre dos órdenes que tienen la pretensión de totalidad, de soberanía, o sea de independencia o supremacía.

No cabe resolver la cuestión negándola o diciendo que no tienen necesidad de estar coordinados, que los dos son esferas normativas independientes una de otra, sin soluciones de continuidad, que uno no vale “aquí” y otro “allá”. Pero esta es precisamente la cuestión: dentro de un concepto utilitario de todo fenómeno jurídico. ¿Es posible, sin contradicción, afirmar la validez de dos órdenes jurídicos sin que estén en ninguna forma relacionados? ¿Es posible jurídicamente postular la unidad jurídica interna del Estado y afirmar que fuera hay otra unidad distinta, por lo tanto “exteriormente” una duplicidad?”⁴³.

Antes de atender el problema planteado, debemos estudiar lo siguiente:

⁴³ Schmill Ordoñez Ulises, óp. cit., p. 453

2.1 Jerarquía Normativa.

El maestro Ignacio Burgoa, define a la jerarquía de leyes como: *“orden de importancia de diversos niveles en que están colocadas las diferentes normas jurídicas que integran el Derecho Positivo. En otras palabras, implica la famosa “pirámide normativa” de Kelsen. En México dicha jerarquía se manifiesta en los siguientes estadios normativos de arriba hacia abajo: a) Constitución Federal; b) Leyes federales y tratados internacionales; c) Reglamentos federales heterónomos; d) Constituciones locales; e) Leyes locales; f) Reglamentos heterónomos y autónomos locales. Esta gradación no sólo es teórica, sino que representa una importante proyección pragmática en la vida del Derecho, ya que, en la hipótesis de cualquier conflicto entre las normas pertenecientes a los citados ordenamientos, prevalece siempre el de rango superior. En la mencionada pirámide normativa la Constitución la Constitución federal es el único código investido de supremacía al que deben supeditarse todos los demás”*⁴⁴.

Derivado de lo anterior podemos decir que:

“El ordenamiento jurídico contiene un límite superior e inferior, donde el primero se denomina norma fundamental y el segundo está integrado por los actos finales de ejecución; es de señalar que, la norma fundamental únicamente es un principio límite, mientras que por su parte los actos posteriores de aplicación carecen de un deber jurídico.

En ese sentido, el orden jerárquico normativo de cada sistema jurídico se compone de los siguientes grados: 1. Normas constitucionales; 2. Normas ordinarias; 3. Normas reglamentarias; y 4. Normas individualizadas.

⁴⁴ Burgoa O. Ignacio, *Diccionario...*, óp. cit., p. 251.

Así, los preceptos constitucionales como los ordinarios y reglamentarios son normas de carácter general, mientras que las individualizadas se refieren a situaciones jurídicas concretas⁴⁵.

Por lo anterior, podemos mencionar que las normas jurídicas no tienen el mismo rango pues unas son superiores y otras inferiores, por lo cual existe una relación de supra subordinación.

Ahora bien, debemos considerar lo siguiente “... *aceptando que la supremacía de la Constitución tenga un valor material o substancial y formal, nos queda el problema del orden jurídico que yace debajo de ella: ¿No existirá un orden jurídico en sus normas? ¿Una jerarquía puramente formal? De tal manera que en la hipótesis de que el poder legislativo expida dos normas con contenido contradictorios ¿deberemos aplicar invariablemente la vieja regla que expresa que la norma posterior deroga a la anterior? ¿Existe una jerarquía material entre las normas de un mismo órgano legislativo, y cuál puede ser su fundamento? En los sistemas federales surge una cuestión más ¿Cuál es la relación entre el derecho federal y local? Finalmente, si el derecho internacional es fuente formal del derecho interno, ¿cuál es la relación en que se encuentra la Constitución, y en el Estado Federal, además, con las constituciones locales y con las leyes expedidas por los poderes legislativos federal y locales?*”.⁴⁶

En ese tenor, tenemos que advertir que, si bien en líneas anteriores mencionamos que existe una supra subordinación entre las leyes, no quiere decir que dicha supra subordinación exista entre todas las leyes, si no que, existe la llamada *Supremacía Constitucional*, establecida en el artículo 133 de la Constitución Federal, mismo que señala lo siguiente:

⁴⁵ García Máynez Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 64° ed., Porrúa, México, 2013, p. 85.

⁴⁶ De la Cueva Mario, *Teoría de la Constitución*, 2° ed., Porrúa, México, 2014, p. 95.

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas.⁴⁷

Del artículo transcrito, podemos decir que:

“El formalismo que padece todavía la ciencia del derecho ha impedido a muchos juristas darse cuenta de la profundidad del problema que estamos analizando: en un apartado anterior establecimos que la supremacía de la Constitución, es ante todo, de naturaleza material o substancial, porque en esa norma se halan instalados los principios políticos y jurídicos fundamentales, aquellos que enuncio el pueblo en ejercicio de su soberanía; de ahí que toda norma que contradiga el contenido o el espíritu de un texto constitucional, carezca de legitimidad. La supremacía formal no es sino el ropaje que cubre a supremacía material o sustancial. Si esto es así, el problema de la jerarquía de las normas de un orden jurídico tiene que analizarse desde sus dos ángulos: el estudio aislado de la jerarquía material o substancial, si bien resuelve las cuestiones fundamentales, no otorga a las soluciones la efectividad que les asegura la supremacía formal, pero la limitación del análisis a este segundo plano pasa por alto la esencia misma de lo jurídico”⁴⁸.

De ahí que, si bien lo correspondiente sería hablar de una supremacía constitucional dicho tema lo reservaremos para más adelante, pero el mismo tiene que ser contemplado dentro de la jerarquía normativa.

Retomando la problemática planteada por el maestro Mario de la Cueva en párrafos anteriores, se puede atender y responder de la siguiente manera:

“Es un error considerar que las leyes ordinarias federales ocupen un rango superior a las leyes ordinarias locales. Consideramos que las leyes federales guardan el mismo plano

⁴⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente en 2023

⁴⁸ *Ibíd*em, p. 114.

de igualdad con las leyes ordinarias locales. Así el Código Civil del Distrito Federal no es más que Código Civil de cualquier Estado de la República; ni el Código de Comercio va a ser superior al Código Civil o Penal de cualquier Estado de la República. La confusión viene de que se ha considerado que porque el ámbito espacial y personal de validez de las leyes federales abarca: el primero, una, extensión territorial mayor que el de las leyes locales, y el segundo, a personas no mexicanas, por tal causa la jerarquía de aquellas sea superior a las de éstas, cuando no hay tal cosa, ya que ambas tienen el mismo valor jerárquico, aunque unas se apliquen en una región delimitada o una corresponda a personas de otra nacionalidad y otra no”⁴⁹.

En ese orden de ideas, podemos destacar que Eduardo García Máynez realizó una distinción tomando en cuenta los artículos 42, 43, 44, 48 y 133 constitucionales, tomando en cuenta de igual forma el ámbito espacial de vigencia, la cual expresa en el siguiente cuadro:

“

<i>DERECHO FEDERAL</i>	
<i>1. Constitución Federal</i>	<i>2. Leyes Federales y Tratados</i>
<i>DERECHO LOCAL</i>	
<i>1.- Leyes ordinarias.</i> <i>2.- Leyes reglamentarias.</i> <i>3.- Normas individualizadas.</i>	<i>Constituciones Locales.</i> <i>Leyes Ordinarias</i> <i>Leyes Reglamentarias</i> <i>Leyes Municipales.</i> <i>Normas individualizadas</i>
<hr/> <i>ÁMBITO ESPACIAL DE VIGENCIA:</i> <i>Distrito Federal y zonas a que se refiere el art. 48 constitucional.</i>	<hr/> <i>ÁMBITO ESPACIAL DE VIGENCIA</i> <i>Estados Federados y Zonas dependientes de los gobiernos de dichos Estados según el art. 48 constitucional.</i>

“50

Con estas consideraciones antes estudiadas, podemos decir que, si bien el cuadro citado nos da un mayor panorama, puede que aún queden dudas de cómo sería la

⁴⁹ Peniche Bolio Francisco J., *Introducción al Estudio del Derecho*, 20° ed., Porrúa, México, 2011, p.p. 93-94.

⁵⁰ García Máynez Eduardo, *Introducción...*, óp. cit., p. 88

jerarquía normativa por lo cual, se propone el siguiente recuadro para clasificar la jerarquía o el orden normativos.

SUPREMACÍA DE LA UNIÓN					
1. Constitución		2. Tratados Internacionales solo en materia de Derechos Humanos			
DERECHO LOCAL Y FEDERAL					
Leyes Reglamentarias y Reglamentarias Autónomas	Leyes Federales	Leyes Estatales	Leyes Municipales	Leyes CDMX	Normas Individualizadas

Una vez analizada la jerarquía normativa, podemos estudiar el Derecho Constitucional y el Derecho Internacional, para que posteriormente podamos adentrarnos a la Supremacía Constitucional que nos aclarara un poco más el panorama que existe entre el Derecho Constitucional y el Derecho Internacional, relacionado con la jerarquía que ya se estudió.

2.2. Derecho Constitucional.

En ese orden de ideas, encontramos las siguientes definiciones para el Derecho Constitucional:

Como: *“el conjunto de disposiciones que rigen la organización del Estado, la constitución del Gobierno, las relaciones de los diversos Poderes entre sí y la organización y funcionamiento del Poder Legislativo”*⁵¹.

⁵¹ Moto Salazar Efraín, *Elementos...* óp. cit., p. 55.

Mientras que García Máynez lo define como: *“el conjunto de normas relativas a la estructura fundamental del Estado, a las funciones de sus órganos y a las relaciones de éstos entre sí y con los particulares”*⁵².

Con estas definiciones, podemos advertir que los elementos que regula ya se han estudiado previamente, sin embargo, dichas definiciones, no nos dicen qué es lo que estudia el Derecho Constitucional. En ese sentido, debemos de recurrir a Ignacio Burgoa, que menciona lo siguiente:

*“El Derecho Constitucional estudia la Constitución; pero no la Constitución in abstracto como ente ideal carente de juridicidad, o sea, como un conjunto de principios deontológicos sin consagración positivo-normativa, sino una Constitución específica, particular de un Estado determinado”*⁵³.

Por la cita anterior, se puede establecer que el Derecho Constitucional estudia una constitución específica en su totalidad, por lo cual a su vez se estudian diversas especialidades del derecho, así las especialidades que más nos interesan en el presente estudio junto con el Derecho Constitucional es el Derecho Internacional.

Antes de entrar al estudio del Derecho Internacional y Constitucional en su conjunto, se debe analizar el sistema de control constitucional, ya que, *“Lo ideal, la regla general es que la Constitución siempre sea respetada y excepcionalmente fuese violada...”*

De tal manera que carecería de objeto, una Constitución, escrita, rígida, suprema, con un catálogo de derechos fundamentales del hombre, en su parte dogmática; con las disposiciones que rigen la organización, atribuciones y funcionamiento de los poderes públicos, organismos constitucionales autónomos, en su parte orgánica, si no existieran los medios, los mecanismos del control de la constitucionalidad de poder, de normas, actos y omisiones de los poderes legislativo, ejecutivo, judicial y

⁵² García Máynez Eduardo, *Introducción...* óp. cit., p. 137.

⁵³ Burgoa O. Ignacio, *Diccionario...* óp. cit., p. 112.

*de cualquier autoridad que violen la Constitución y los derechos humanos de los gobernados; así como los órganos facultados para conocer de éstos, para controlar el ejercicio del poder, al poder político, protegerla, hacerla efectiva...*⁵⁴.

Dicho lo anterior, es claro que, en todo orden jurídico, debe existir un control constitucional, para que la propia Constitución sea respetada y esta no quede sin objeto alguno.

En ese sentido, lo procedente es analizar el control constitucional, dado que es el mecanismo de control para el poder, normas, actos y omisiones de los poderes legislativo, ejecutivo y judicial o de cualquier otra autoridad que viole la Constitución.

2.3. Control Constitucional.

Una vez analizado de manera general el control constitucional, se debe advertir que este es “... *la principal herramienta del control del poder estatal, un presupuesto básico, del equilibrio de poderes y una garantía de la supremacía constitucional*”⁵⁵.

De acuerdo a Silva Ramírez en este, “...*se han contemplado diversos sistemas de control de la constitucionalidad de las leyes y los actos del poder público, sistemas entendidos como el conjunto de mecanismos y órganos cuya finalidad es corroborar la consonancia, la conformidad entre éste y la Constitución, en caso de no ser así, si dicho ejercicio sale del marco que le delimita la Norma Suprema, la actuación del poder deberá ser anulada, declarada inválida por inconstitucional; sistemas, mecanismos y órganos de control de la constitucionalidad, que con fines didácticos agruparemos en tres apartados:*

⁵⁴ Silva Ramírez Luciano, *El Control Judicial de la Constitucionalidad y el Juicio de Amparo en México*, 4° ed., Porrúa, México 2017, p. 21

⁵⁵ Ferrer Mac-Gregor Eduardo (Coordinador), *La Justicia constitucional y su internacionalización. ¿Hacia un ius constitutionale commune en América Latina*, Tomo I, recuperado el 26 de marzo de 2021 de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2894/10.pdf>, p. 107

1. *El que atiende a los alcances o efectos de los fallos del medio de control de la constitucionalidad.*
2. *De acuerdo con la naturaleza del órgano del control de la constitucionalidad, y*
3. *Los Instrumentos de control de la constitucionalidad que se contemplan en la propia norma Suprema*⁵⁶.

No pasa desapercibida que de manera dogmática existen diversas clasificaciones de sistemas u órganos de control, sin embargo, en este estudio, sola abordaremos el control constitucional del Poder Judicial, en ese sentido, debemos atender a lo que se señala en el texto de los preceptos 103 y 107 de la Constitución Federal, que de manera general señalan lo siguiente:

Respecto al artículo 103, es importante resaltar que los Tribunales Federales deben solucionar aquellas controversias que (i) emerjan por actos u omisiones de autoridad que transgredan derechos fundamentales reconocidos en la Constitución y Tratados internacionales; (ii) susciten de normas que restrinjan a los Estados su soberanía o la autonomía de la Ciudad de México; y (iii) susciten por preceptos y/o actos de autoridad que invadan la competencia de autoridades federales. Mientras que del artículo 107 se destaca que las controversias anteriores deberán impugnarse a través del juicio de amparo, el cual será a instancia de parte y en estos juicios se deberá advertir de manera clara la afectación a la esfera jurídica de los quejosos y los derechos reconocidos por la Constitución que se violentan.

Tomando en consideración los preceptos anteriores, a través del juicio de amparo se preservarán los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, el cual será a instancia de parte, por lo que en caso de resolución favorable solo protegerá su fallo a aquellos que hayan accionado el juicio, lo cual constituye el control constitucional a nivel jurisdiccional.

⁵⁶ Silva Ramírez Luciano, óp. cit., p. 21

En ese tenor, Silva Ramírez señala que *“El juicio de garantías es nuestro país se ha convertido en una verdadera acción popular, toda vez que cualquier gobernado que se ve afectado en su esfera de derechos por los actos arbitrarios e ilegalidades del poder público, tiene a su alcance la acción de tutelar del amparo, que permite al agraviado que se respeten y se hagan efectivos los derechos fundamentales que consagra la Constitución Federal en favor de los gobernados, por parte del aparato estatal; igualmente, lograr que la Constitución tenga primacía jurídica y el resto de ordenamientos secundarios deben ajustarse a ella; como ya se dijo, se mantiene el orden constitucional y la legalidad y consecuentemente, que se logre un verdadero Estado de Derecho en el país”*.⁵⁷

Así el control constitucional, equilibra los Poderes de la Unión, al proteger los Derechos Fundamentales reconocidos por la Constitución, en el presente estudio, particularmente observamos que el mismo se lleva a través del juicio de amparo, el cual mantiene el orden constitucional.

2.4. Derecho Internacional.

Resulta importante realizar el estudio del derecho internacional, toda vez que el presente estudio, se relaciona directamente con el derecho internacional al analizar una ley extraterritorial en el sistema jurídico mexicano.

César Sepúlveda define al Derecho Internacional como *“el conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones de los Estados entre sí, o más correctamente, el derecho de gentes rige las relaciones entre los sujetos o personas de la comunidad internacional”*.⁵⁸

⁵⁷ Silvana Ramírez Luciano, óp. cit., p. 59.

⁵⁸ Sepúlveda Cesar, *Derecho Internacional*, 26° ed., Porrúa, México, 2017, p. 3.

En ese sentido, Seara Vázquez considera que “*los Estados y organizaciones internacionales son sujetos del derecho internacional más típicos y forman una sociedad internacional*”.⁵⁹

Cabe resaltar que el Derecho Internacional se clasifica en dos:

- “*Derecho Internacional Público (DIP), se refiere a la definición que nos otorga César Sepúlveda, en ese sentido Peniche Bolio nos dice que “Del Derecho Internacional Público cabe destacar la regla pacta sunt servanda, por lo cual los pactos legalmente celebrados deben ser cumplidos puntualmente. Son por tanto la costumbre y los acuerdos internacionales las fuentes características del Derecho Internacional Público*”.⁶⁰
- “*Derecho Internacional Privado (DIPr), de acuerdo con Espinar Vicente, es “...el conjunto de normas jurídicas y principios que cada ordenamiento particular establece para dotar de una regulación especial a los supuestos de tráfico externo, la construcción de este sistema exige el curso a una metodología propia. Su positivización y aplicación es particularmente dependiente de la realidad social y jurídica del momento histórico que se considere*”.⁶¹

En ese sentido, Pereznieto Castro, da una diferencia objetiva entre el derecho internacional público y el derecho internacional privado, la cual es “*El origen de las normas del DIP es internacional y excepcionalmente nacional. En el caso del DIPr, el origen de sus normas es inverso: nacional y excepcionalmente internacional*”.⁶²

⁵⁹ Seara Vázquez Modesto, *Derecho Internacional Público*, 25° ed., Porrúa, México, 2016, p. 25.

⁶⁰ Peniche Bolio. *Introducción...* Óp. cit., p. 51.

⁶¹ González Martín Nuria; Rodríguez Jiménez Sonia, *Derecho Internacional Privado Parte General*, 1° ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México y Nostra Ediciones, México, 2010, p. 21. Recuperado el 26 de marzo de 2021 de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3261/3.pdf>, (Las autoras en esta página citan a Espinar Vicente).

⁶² Pereznieto Castro Leonel, *Derecho Internacional Privado Parte General*, 10° ed., Oxford, México, 2015, p. 19.

De las definiciones y distinciones que nos proporcionaron los autores antes mencionados, podemos decir que, en el presente estudio, al analizar una ley extranjera (como lo es “The Foreign Account Tax Compliance Act) que es de carácter interinstitucional como lo define el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Podemos considerar que nos encontramos ante la presencia del Derecho Internacional Público, toda vez que el acuerdo interinstitucional es firmado entre el Servicio de Administración Tributaria de México y el Internal Revenue Service de EUA.

Sin embargo, antes de adentrarnos al tema de fondo del presente estudio debemos referir los tratados en materia internacional.

2.5. Tratados Internacionales.

El tratado internacional es definido por la Convención de Viena sobre los Derechos de los Tratados, como un acuerdo internacional por escrito, independientemente de su denominación, que se celebre entre Estados y regido por el derecho internacional.

Mientras que, en la Ley Sobre la Celebración de Tratados vigente en México, precisa que un tratado es aquel convenio por escrito, independientemente de su denominación, celebrado entre México y uno o varios sujetos del Derecho Internacional.

De las definiciones anteriores, podemos notar que en ambas se establecen que existen diferentes denominaciones para los tratados internacionales, por lo cual surge la pregunta ¿Cuáles son las diferentes denominaciones para los tratados internacionales? A lo cual Manuel Becerra Ramírez y Roxana Avalos Vázquez nos ofrecen las siguientes denominaciones:

*“Acta general, Acuerdo, Armisticio, Arreglo, Canje de notas, Capitulación, Capitulaciones en el Imperio Otomano, Carta, Código, Compromiso, Concordado, Convención, Convenio, Declaraciones, Estatuto, Memorando de entendimiento, Modus vivendi, Notas revérsales, Pacto, Pacto de caballeros o Gentlemen’s agreements”.*⁶³

En México, los tratados internacionales pueden ser celebrados por el Ejecutivo, ello según lo dispuesto en la fracción X del artículo 89 de la Constitución, siempre y cuando su celebración sea sometida a la aprobación del Senado.

En ese mismo sentido, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 6 de la Ley Sobre la Celebración de Tratados, se indica que la Secretaría de Relaciones Exteriores puede celebrar tratados internacionales formulando una opinión previa sobre su suscripción y una vez celebrado deberá inscribirlo en el Registro correspondiente.

Ahora bien, independientemente de quien suscriba el tratado internacional, todo tratado internacional debe ser aprobado por el Senado de la República, esto de conformidad con la fracción I del artículo 76 de la Constitución Federal.

Así, esta facultad se encuentra íntimamente relacionada con la Ley Sobre la Celebración de Tratados, y a su vez se regula en los artículos 230, fracción II, 237 y 238 del Reglamento del Senado de la República, los cuales de manera general señalan que el Senado tiene como facultades el analizar y aprobar tratados internacionales, además de concluir, denunciar, suspender, enmendar, cambiar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas de los tratados, y previamente debe turnarlos a la comisión correspondiente para que se lleve a cabo un dictamen, a través del cual se realizará el análisis y evaluación velando el cumplimiento de los principios de la política exterior mexicana.

⁶³ Becerra Ramírez Manuel; Avalos Vázquez Roxana, *Derecho de los Tratados Teoría y Práctica*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2020, p. 16 a 24, Recuperado el 27 de marzo de 2021 de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6167/8.pdf>

De lo anterior, se puede advertir que todo tratado internacional a pesar de que sea suscrito por el Presidente o por la Secretaría de Relaciones Exteriores, este tiene que ser aprobado por el Senado de la República, de lo contrario el mismo no sería válido, pues no cumpliría con la fracción I del artículo 76 de la Constitución Federal.

No debe pasar desapercibido, que los tratados relacionados con el comercio de mercancías, servicios, inversiones, transferencia de tecnología, propiedad intelectual, doble tributación y cooperación económica, deberán negociarse, celebrarse y aprobarse conforme a la Ley Sobre la Aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica, ello de acuerdo con el artículo 1 de dicha ley.

En ese tenor, los tratados relacionados con las materias mencionadas deberán respetar las garantías individuales, así como la división de poderes, la distribución de facultades y las potestades de los órganos representantes, tal y como lo señala el artículo 2 de dicha Ley.

En ese mismo sentido, se establece que los objetivos de la Ley son: (i) auxiliar a mejorar la calidad de vida de la población; (ii) fomentar el aprovechamiento de recursos productivos del país; (iii) impulsar los productos mexicanos en el extranjero; (iv) contribuir la diversificación de mercados; (v) fomentar la economía mexicana para la competitividad del país; y (vi) propiciar la transparencia de las relaciones comerciales internacionales; ello conforme al artículo 3 de la Ley señalada.

Ahora bien, los tratados que contengan las materias a que se refiere la ley referida con anterioridad, deben de seguir el siguiente procedimiento para ser aprobados.

1. Al inicio de cada periodo ordinario sesiones

Se requerirá un informe a las Secretarías de Estado y a cualquier organismo de la administración pública sobre el inicio de negociaciones formales de un tratado, el cual deberá contener:

1. Las razones para negociar.
2. Los beneficios y ventajas.
3. Un programa del proceso de negociación.

2. Representación de México

Se requerirá a las Secretarías de Estado o al organismo público que representen a México en la firma correspondiente y previo a ello deberán entregar un informe de las negociaciones en donde detallen

1. Los beneficios.
2. Los alcances.
3. Los compromisos.
4. Las normas que tendrían que modificarse.

3. Con base en los informes

El senado emitirá si lo considera necesario un Punta de Acuerdo respecto de los Informes puestos a su consideración.

4. Aprobación del tratado

Para la aprobación de un tratado ya firmado deberá someterse el mismo junto con los siguiente documentos:

1. Escrito con las acciones administrativas.
2. Explicación de como el tratado afectará las leyes y reglamentos de México.
3. Los rubros concedidos.
4. La forma de cumplir los objetivos.

4. Aprobación del Senado

5. La manera en que el tratado cumple con los intereses de México.

6. Las reservas de los países miembros establecieron y las razones.

Lo anterior, nos da un panorama general de que procedimiento deben seguir los tratados internacionales a nivel general y los tratados internacionales en materia económica, lo cual es de suma relevancia independientemente de la denominación que se le dé.

2.6. Supremacía Constitucional.

En el presente capítulo, ya analizamos la Jerarquía Normativa y establecimos que tanto la Constitución Federal, como los Tratados Internacionales en materia de Derechos Humanos están a la par.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la jurisprudencia “TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”⁶⁴, estableció la interpretación del artículo 133 constitucional, en el sentido de que los Tratados Internacionales se encuentran por debajo de la Constitución, pero por encima del derecho federal y local, interpretación que atiende a los compromisos internacionales que asumió y comprometió a México y a sus autoridades frente a la comunidad internacional.

Por lo anterior, podemos decir que el principio de supremacía constitucional, pone a la par en materia de derechos humanos a los Tratados Internacionales y la Constitución, sin embargo, si acontece un conflicto debe prevalecer lo establecido por la Constitución.

Se afirma lo anterior, derivado a que el artículo 1 Constitucional, coloca a la Constitución y a los tratados en un plano de igualdad, pues a través del mismo se

⁶⁴ Tesis de Jurisprudencia P. LXXVII/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, P. LXXVII/99, página 46.

establece que las disposiciones relativas a derechos humanos, se interpretarán de acuerdo con la Constitución y los Tratados Internacionales, priorizando en todo momento a las personas con la protección más amplia.

Por ende, de una interpretación armónica del artículo 1 y 133 de la Constitución, en relación con el criterio de la Corte, podemos decir que la Constitución y los Tratados Internacionales están a la par y forman el bloque de constitucionalidad.

A pesar de lo anterior, en caso de discrepancia deberá de prevalecer lo establecido en la Constitución y en todo caso, se deberá de establecer realizar una interpretación de la manera menos restrictiva o una interpretación que sea acorde con los Derechos Fundamentales reconocidos en Constitución y en Tratados Internacionales.

Así, surge la interpretación pro-persona, la cual a su vez debe de respetar el principio de interpretación conforme, y se basa en el principio de conservación de ley, así dichos principios nos señalan que, si bien se puede realizar una interpretación amplia, está siempre debe tratar de ser acorde a la Constitución, de lo contrario la interpretación que se realice sería inválida.

Se robustece lo anterior, con la jurisprudencia de rubro "INTERPRETACIÓN CONFORME. NATURALEZA Y ALCANCES A LA LUZ DEL PRINCIPIO PRO PERSONA"⁶⁵, en dicho criterio se estableció que cuando coexistan diferentes interpretaciones de una norma en específico, se deberá elegir la que sea mas acorde a la Constitución, lo que conlleva a que se respete el principio de interpretación conforme, el cual tiene como finalidad agotar todas las posibilidades de interpretación de una norma para que sea acorde con la Constitución y que permita a dicha norma permanecer dentro del orden jurídico mexicano, por tanto, únicamente se puede declarar la inconstitucionalidad de una ley cuando no pueda

⁶⁵ Tesis de Jurisprudencia 1a./J. 37/2017 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 42, Mayo de 2017, Tomo I, página 239.

realizarse una interpretación conforme a la Constitución, lo cual se robustece con el principio pro-persona, lo cual genera que se deba maximizar la interpretación conforme a la efectividad de los derechos fundamentales.

Siguiendo la línea que señala la Corte es que se puede concluir que tanto la Constitución y los Tratados Internacionales están a la par únicamente en materia de Derechos Humanos.

No obstante, el máximo Tribunal a su vez señalan que se debe de respetar el principio de conservación de ley, el cual guarda estrecha relación con el principio de supremacía constitucional, por lo que en caso de que surja una controversia entre el tratado internacional y la Constitución debe prevalecer esta última.

CAPÍTULO. III. DERECHO TRIBUTARIO

Una vez analizado el orden jurídico mexicano, como se compone jerárquicamente y el análisis al Derecho Constitucional, así como el Derecho Internacional, temas importantes para el presente estudio, es conveniente traer a estudio al Derecho Tributario o Derecho Fiscal, toda vez que, la obligación de contribuir al gasto público está contemplado en la Constitución, motivo por el cual es obligatorio contribuir al gasto público, la cual se crea o se genera a través de los impuestos correspondientes.

Por lo tanto, resulta de suma importancia estudiar al Derecho Fiscal, ya que está íntimamente relacionado con la contribución de los mexicanos al gasto público.

De ahí que en el presente capítulo, se estudien entre otras cuestiones, los elementos del derecho tributario, como surge la relación jurídico-tributaria y la forma de extinción de las obligaciones fiscales.

Asimismo, en el presente apartado es conveniente estudiar al derecho fiscal internacional, toda vez que, el tema central de estudio de la presente investigación está estrechamente relacionada.

Lo anterior, se refiere así, ya que como se mencionó medularmente en el capítulo anterior “The Foreign Account Tax Compliance Act” (FATCA), es una ley de los Estados Unidos de América, que posteriormente dio pie a un acuerdo internacional firmado por México a través del Servicio de Administración Tributaria, como un acuerdo interinstitucional.

Motivo por el cual, es importante analizar tanto el derecho fiscal, como el derecho fiscal internacional, lo cual se expone a continuación:

3.1. Derecho Tributario en México.

Como se mencionó en el preámbulo del presente capítulo, en la Constitución Federal específicamente en la fracción IV del artículo 31, se contempla la obligación de contribuir con el gasto público.

De ahí que, es factible reiterar que la obligación mencionada surge a partir de los impuestos creados por el Estado mexicano, a lo cual se le puede denominar potestad tributaria.

A su vez, podemos decir que la obligación de contribuir al gasto público es una relación entre el Estado mexicano y sus ciudadanos, colocando al Derecho Tributario o al Derecho Fiscal, dentro del Derecho Público.

En ese tenor, se puede referir que el Derecho Fiscal se basa en contribuciones, las cuales son (i) impuestos; (ii) aportaciones de seguridad social; (iii) contribuciones de mejoras; y (iv) derechos; ello de conformidad con el Código Tributario Federal específicamente en el artículo 2.

De igual forma refiere que los accesorios a las contribuciones son:

- Recargos; y
- Gastos de ejecución.

Dichas contribuciones y en su caso accesorios, parten de la relación jurídico-tributaria entre el Estado mexicano y sus ciudadanos, la cual es factible de estudiar a continuación.

3.2. Relación Jurídica Tributaria

El maestro Emilio Margáin Manautou define a la relación jurídica tributaria como “*el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria*”.⁶⁶

En ese orden de ideas, podemos considerar que, en México a nivel federal, el sujeto activo y el sujeto pasivo, son los siguientes:

Sujeto Activo	→	Sujeto Pasivo
1. Estado Mexicano		1. Personas físicas
2. Secretaría de Hacienda y Crédito Público		2. Personas Morales
3. Servicio de Administración Tributaria		

Los sujetos no siempre guardan dicha relación, sino que en algunos supuestos se pueden invertir los papeles de los sujetos, supuestos que serían los siguientes:

- Saldo a favor; o
- Pago de lo indebido.

En los supuestos mencionados, los sujetos quedarían de la siguiente manera:

Sujeto Activo	→	Sujeto Pasivo
1. Personas Fiscales		1. Estado Mexicano
2. Personas Morales		2. Secretaría de Hacienda y Crédito Público
		3. Servicio de Administración Tributaria

En consecuencia, podemos decir que la relación jurídica tributaria, surge a partir de las obligaciones entre el sujeto pasivo y sujeto activo, y se extingue la relación

⁶⁶ Margáin Manautou Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 22° ed., Porrúa, México, 2014, p. 302.

cuando el sujeto pasivo cumple con la obligación establecida en la Ley fiscal o tributaria.

3.3. Sujetos de la Obligación Tributaria.

Como se pudo advertir en párrafos anteriores, existen dos tipos de sujetos en el Derecho Tributario, que son el sujeto activo y sujeto pasivo.

Para Mauricio Yanome Yesaki, *“el sujeto activo es la entidad que conforme a la norma fundante y las leyes fiscales tiene el poder tributario o fiscal necesario para hacer exigible el cumplimiento de la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo aun en contra de su voluntad a través del procedimiento económico coactivo; es decir se le dotan de atribuciones suficientes para recaudar las contribuciones que servirán para el sostenimiento del gasto público, por parte de los contribuyentes”*⁶⁷.

Mientras que para Raúl Rodríguez Lobato, *“el sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fiscal, ya sea que se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal”*⁶⁸.

Si bien las definiciones anteriores, nos dan un concepto de sujeto activo y sujeto pasivo, lo cierto es que no se deben tomar como definitivas, estos son así, toda vez que como se mencionó en líneas anteriores dichos sujetos se pueden invertir en los supuestos de saldo a favor o pago de lo indebido.

3.4. Objeto del Tributo.

*“El objeto material del tributo será sobre el cual incida la obligación tributaria”*⁶⁹.

⁶⁷ Yanome Yesaki Mauricio, *Compendio de Derecho Fiscal*, 1° ed., Porrúa, México, p. 124.

⁶⁸ Rodríguez Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, 3° ed., Oxford University Press, México, 2015, p. 146.

⁶⁹ Ríos Granados Gabriela, *Derecho tributario Parte general*, 1° ed., Porrúa, México, 2014, p. 20.

“Es decir “*alude al elemento o hecho de la realidad que soporta el tributo. Es la manifestación de la realidad sometida a la imposición*”⁷⁰.

Por lo tanto, Raúl Rodríguez Lobato, señala que “*puede definirse el objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición*”⁷¹.

En consecuencia, se propone que el objeto del tributo, lo constituye el acto o hecho que, al ser realizado por el contribuyente, que lo hace coincidir en la circunstancia que la Ley señala, da origen a la obligación tributaria.

No se omite señala que el objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.

3.5. Hecho Imponible o Hecho Generador.

Adolfo Arrijoa Vizcaíno, señala que “*algunos autores, con razón, denominan al momento del nacimiento de los tributos o contribuciones, indistintamente, el hecho generador o hecho imponible*”.⁷²

De igual forma, Gabriela Ríos Granados, considera que al hecho imponible “*en México tradicionalmente se le ha conocido como hecho generador*”⁷³.

Ahora bien, Arrijoa Vizcaíno de igual manera señala que, el nacimiento de la contribución “*tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa, prevista en la ley hacendaria aplicable*”⁷⁴.

En ese orden de ideas, Ríos Granados sostiene que “*el hecho imponible es el supuesto o hipótesis de hecho consagrado en la norma tributaria... De esta manera,*

⁷⁰ Ortega Maldonado Juan Manuel, *Derecho Fiscal*, 1° ed., Porrúa, México 2017, p. 54.

⁷¹ Rodríguez Lobato Raúl, *Derecho...* óp. cit., p. 109.

⁷² Arrijoa Vizcaíno Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22° ed., Themis, México 2015, p. 155.

⁷³ Ríos Granados Gabriela, *Derecho...* óp. cit., p. 19.

⁷⁴ *Ibíd*em, p. 154.

*el hecho imponible en materia tributaria se refiere a la hipótesis o presupuesto de hecho de la norma*⁷⁵.

En ese tenor, Ortega Maldonado indica que, el hecho imponible “*se trata del conjunto de elementos objetivos del presupuesto o el acto o hecho que como supuestos expresamente la ley fiscal establece como generadores del crédito fiscal*”⁷⁶.

En consecuencia, podemos establecer que el hecho imponible es la obligación tributaria prevista en la ley, la cual surge al momento en la que pasa a la realidad jurídica la intención del legislador. Es decir, es la conducta que el sujeto pasivo realiza para ubicarse en la hipótesis contenida en el hecho imponible.

3.6. Tasa o Tarifa.

De acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, podemos mencionar que existen dos clases de conceptos relacionados que se pueden identificar como Tasa Fija y tarifa.

Se debe hacer mención que para la doctora Sonia Vengas Álvarez, “*la tasa, a la que también se denomina tarifa, alícuota o tipo impositivo. Desde nuestro punto de vista, la denominación adecuada es tarifa, ya que en el derecho comparado se le llama tasa a una especie de las contribuciones, además de que este término suele ser empleado para determinar porcentajes, como en el cálculo de los intereses, o en la expresión porcentual de índices. Las tasas o tarifas en el derecho fiscal no siempre se expresan en porcentajes*”⁷⁷.

⁷⁵ Ríos Granados Gabriela, óp. cit., p. 19.

⁷⁶ Ortega Maldonado Juan Manuel, *Derecho...* óp. cit., p. 55.

⁷⁷ Venegas Álvarez Sonia, *Derecho fiscal parte general e impuestos federales*, 1° ed., Oxford University Press, México, 2017, p. 107.

Para Alil Álvarez Alcalá, “*hay diferentes conceptos relacionados con el elemento esencial de los impuestos que se conoce como tasa o tarifa*”⁷⁸. Conceptos que se identifican en el siguiente cuadro:

<i>Cuota fija</i>	<i>Cantidad fija que pagar. Puede ser única o diferenciada.</i>
<i>Tasa fija o proporcional</i>	<i>Tasa única, porcentaje fijo a pagar.</i>
<i>Tasa progresiva</i>	<i>Porcentajes distintos por pagar.</i>
<i>Tarifa</i>	<i>Basada en una estructura de rangos, una cuota fija y una tasa progresiva que deberá aplicarse sobre el excedente del límite inferior.</i>

79

Del cuadro anterior, la doctora Sonia Venegas, refiere los siguientes conceptos:

“Tasas específicas o porcentuales: La tarifa específica es aquella no toma en consideración el valor del objeto y se basa en una unidad de medida, es decir, la tasa se manifiesta en porcentajes.

Tasas fijas o variables: La tarifa fija es que aquella que no se altera, es decir, permanece igual, sea cual fuere el monto de la base.

A su vez las tarifas se clasifican en progresivas y regresivas.

Tarifas progresivas: Son aquellas que aumentan en la medida en que aumentan la base gravable, es decir a mayor ganancia o renta, mayor porcentaje de impuestos sobre la base.

*Tarifas regresivas: Son regresivas porque al aumentar la base, disminuye el porcentaje a aplicar en la determinación del tributo.”*⁸⁰.

⁷⁸ Álvarez Alcalá Alil, *Lecciones de derecho fiscal*, 2° ed., Oxford University Press, México, 2016, p.11.

⁷⁹ *Ibíd*em, p. 12.

⁸⁰ Venegas Álvarez Sonia, *Derecho... óp. cit.*, p. 102.

Lo anterior, se relaciona con lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley de, el cual dispone que las personas morales deben calcular el Impuesto Sobre la Renta (ISR) aplicando una tasa del 30%.

En ese mismo sentido, podemos advertir que para personas físicas es aplicable el artículo 96 de la Ley de Renta vigente en 2023, el cual de manera general señala que para calcular el ISR deberá aplicarse a la totalidad de los ingresos obtenidos la siguiente:

TARIFA MENSUAL			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	496.07	0.00	1.92%
496.08	4,210.41	9.52	6.40%
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88%
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00%
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92%
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36%
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52%
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00%
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00%
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00%
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00%

En consecuencia, podemos decir que las dos principales tasas o tarifas, sea como se le quiera denominar que reconoce la Ley referida, son la tasa fija y la tarifa progresiva.

3.7. Época de pago.

La época de pago o el plazo de cumplimiento, “*representa una tercera etapa o momento del proceso de configuración de los tributos, inmediatamente posterior al*

*nacimiento y liquidación, cuya temporalidad variará según lo disponga la ley aplicable*⁸¹.

Asimismo, Doricela Mabarak Cerecedo, refiere que *“las contribuciones federales deberán pagarse en los plazos que establezcan las disposiciones fiscales aplicables. En aquellos casos en los que una contribución no tenga en particular establecidos plazos de pago, éste deberá efectuarse mediante una declaración que deberá presentarse por los medios y en las oficinas autorizadas”*⁸².

3.8. Derecho Fiscal Internacional.

Victor Uckmar, señala que *“el derecho tributario internacional sufrió una continua evolución no solo por la mutación del derecho interno, sino además por la profunda modificación de las características del comercio internacional que ha pasado de la exportación prioritaria de materias primas (primeras dos décadas) a la exportación de productos y servicios con flujos de réditos de un país a otro (hasta los años ochenta), hasta llegar a la “globalización” que caracteriza los último veinte años”*⁸³.

Aunado a ello, Hoyos Jiménez indica que *“la fiscalidad internacional hoy está más en entredicho que nunca. Todos los estudios que la sustentan se concretaron en unos modelos (en especial el de la OCDE que tiene el defecto sobreviviente de haber sido pensados para un entorno que ya no existe y cuyos cambios exigirían no solo procedimientos tortuosos que no están claros, sino una gran coordinación e incondicional cooperación entre estados. La lucha contra la evasión y búsqueda de transparencia han fracasado. Parece que, como lo señala el autor (refiriéndose a los planteamientos que presenta García Novoa en la obra prolongada) la única*

⁸¹ Arrijo Vizcaíno Adolfo, *Derecho...* óp. cit., p. 158.

⁸² Mabarak Cerecedo Doricela, *Derecho Fiscal Aplicado Estudio Específico de los Impuestos*, Mc Graw-Hill, México, 2008, p. 73 a 74.

⁸³ Uckmar Victor, et. al., (Trad. Cristian J. Billardi y Juan O. Zanotti Aichino), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo I, 2º ed, Temis, Colombia 2003, p. 1.

*solución clara a estos problemas es la creación de un verdadero sistema tributario internacional, que tiene implícita la gran dificultad de su propia concepción*⁸⁴.

En ese orden de ideas podemos establecer que “*el Derecho tributario internacional o el Derecho fiscal internacional, regula aquellas situaciones en las que puede resultar de aplicación el ordenamiento tributario de dos o más Estados, por ejemplo, porque la persona que realiza el hecho gravado es residente de un Estado distinto de aquél en que se obtiene la renta, o en el que está situado el bien objeto de gravamen*”⁸⁵.

Aunado a la definición anterior, podemos agregar que “*el Derecho Internacional Tributario comprende: Los principios que se derivan del derecho internacional público, que trata de los conflictos tributarios relacionados con las transacciones internacionales. Estos principios se basan en los aspectos de la tributación internacional contenidos en la ley interna y en las costumbres de los países y en los tratados de los impuestos*”⁸⁶.

En consecuencia, “*la principal base del Derecho Internacional Tributario está constituida por el conjunto de convenios para evitar la doble imposición, siendo una fuente de Derecho Internacional*”⁸⁷.

Cabe señalar que “*tales fenómenos provocaron una reacción en el plano internacional, que se concretó en la celebración de convenios bilaterales orientados*

⁸⁴ Abache Carvajal Serviliano y Atencio Valladares Gilberto, *Los nuevos retos de la fiscalidad internacional*, 1° ed., Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 2018, p.. 54, los autores en esta página citan a Hoyos Jiménez Catalina, <<Prólogo>>, en García Novoa César, *El derecho tributario actual. Innovaciones y desafíos*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Serie Monografías Tributarias, Bogotá, 2015, p. 14.

⁸⁵ Ortega Maldonado Juan Manuel, *Derecho...*óp. cit., p. 335, el autor en esta página cita a Falcón y Tella Ramón y Pulido Guerra Elvira, *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, España, 2010.

⁸⁶ Soto Figueroa Mario, *Derecho Tributario Internacional*, 1° ed., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2017, p. 164, el autor en esta página cita a Manuel Hallivis Pelayo, *Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios*, México, Porrúa, p. 135.

⁸⁷ Pérez Arraiz Javier, *Aspectos del derecho tributario internacional*, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, México, p. 4, Recuperado el 21 de agosto de 2021 de https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r26_trabajo-10.pdf

a evitar o al menos disminuir, cuando aquello no sea posible, justamente la múltiple imposición internacional, la evasión fiscal a facilitar la cooperación entre los países mediante el intercambio de información en materia tributaria”⁸⁸.

Por lo expuesto, podemos decir que surgen los convenios o tratados internacionales para evitar la doble tributación, la elusión y evasión fiscal.

Entonces debemos tener en cuenta que, FATCA como se verá más adelante tiene como objetivo principal el cumplimiento fiscal internacional, a través del intercambio automático de información financiera, de ahí la importancia de analizar los convenios o tratados para evitar la doble tributación.

3.9. Convenios Internacionales para Evitar la Doble Tributación.

Ortega Maldonado señala que: “cuando los criterios de vinculación son múltiples en un país o bien que estos criterios de residencia y fuente varíen de un Estado a otro, se producen supuestos de doble imposición, la cual se reconoce como la soberanía tributaria a todos los países, para dar solución a estos problemas los países acuden a dos instrumentos uno de carácter externo, celebrando Convenios para Evitar la Doble Imposición con otros países, mediante los cuales se atribuye a uno de los dos Estados la competencia exclusiva para aplicar el impuesto, o bien se reparte entre ellos la recaudación y el otro instrumento es de carácter interno para ese propósito y dar seguridad a la inversión extranjera.

A su vez señala que la influencia de dos o más sistemas fiscales sobre una misma persona o actividad puede generar que esos sujetos busquen alternativas para evitar la doble imposición a través de diversos mecanismos jurídicos válidos y en ese supuesto se presenta la elusión del impuesto que representa un problema para los países porque ven reducidos sus ingresos tributarios.”⁸⁹

⁸⁸ Jiménez González Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, 1° ed., Tax Editores, México, 2017, p. 158.

⁸⁹ Ortega Maldonado Juan Manuel, *Derecho...* óp. cit. p. 336.

Una vez establecido como es que surgen de manera general los convenios o tratados internacionales para evitar la doble tributación, podemos decir que la doble tributación “*se configura cuando dos o más Estados aplican tributos similares sobre un mismo contribuyente, respecto al mismo hecho imponible y por un mismo periodo fiscal*”⁹⁰.

Es decir, “*los tratados internacionales son acuerdos negociados entre dos o más países con objeto de regular o coordinar cuestiones fiscales comunes. Generalmente buscan evitar multiplicidades tributarias derivadas de la coexistencia de dos o más órdenes jurídicos que ejercen jurisdicción sobre los mismos sujetos o hechos gravables*”⁹¹.

No se omite mencionar que, el objeto de los convenios para evitar la doble tributación, son tres:

“a) Control sobre el ingreso universal. Este es el principal objeto de este tipo de convenios, contar con procedimientos que permitían un control sobre el ingreso universal, este control es de carácter fiscal y sobre las operaciones que llevan a cabo los residentes de los Estados parte.

b) Equilibrio de las tasas impositivas de retención. Esto se refiere a que tanto un Estado como el otro llegan al acuerdo de señalar un determinado porcentaje de retención que en igual de circunstancias se aplique en ambos estados, eliminando discrecionalidad que cada uno tenga en base a su ley interna, para que, dentro de sus límites, no establezcan una tasa superior o inferior en comparación a la que señala en su marco de actuación el otro Estado contratante.

*c) Equidad tributaria. Que haya igualdad en el cumplimiento del tratado”*⁹².

⁹⁰ Uckmar Victor, “*Los tratados internacionales en materia tributaria*”, en *Curso...óp. cit.*, p. 93.

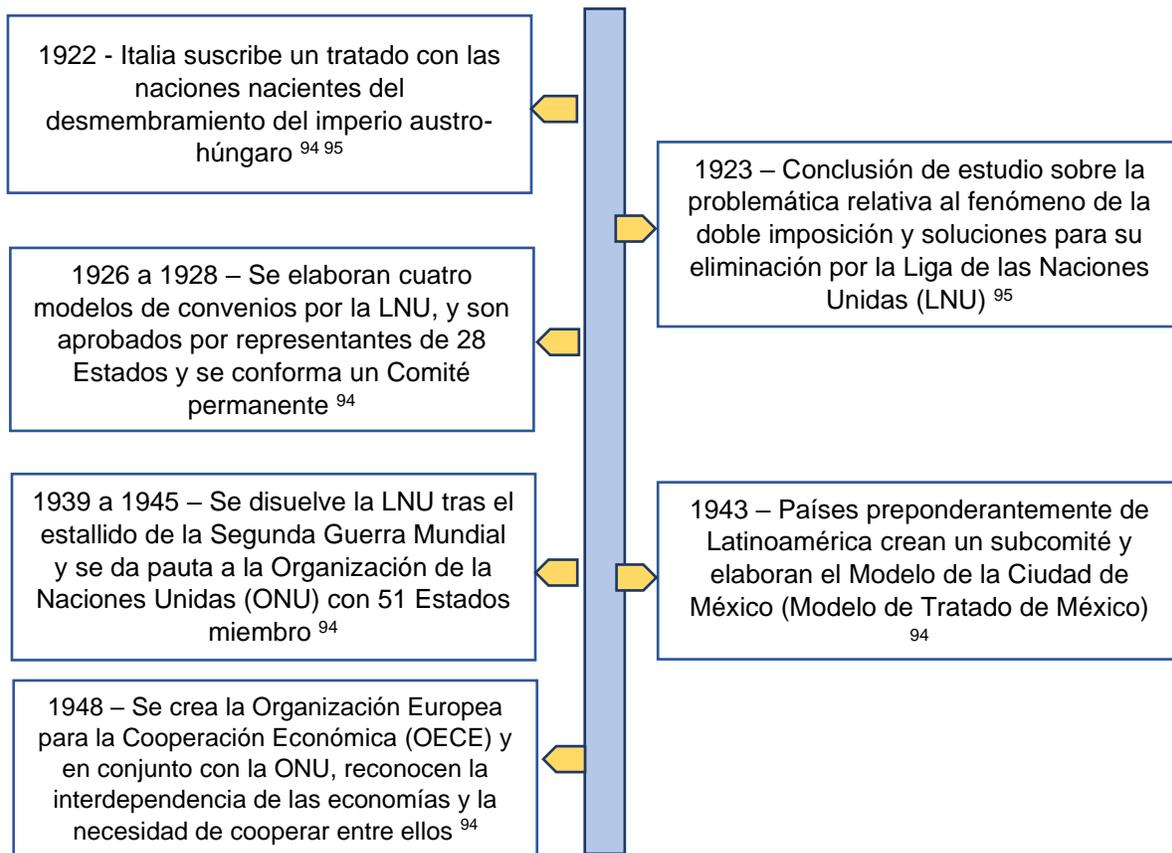
⁹¹ De la Cueva Arturo, *Derecho Fiscal*, 5° ed., Porrúa, México, 2017, p. 105.

⁹² García Becerril Ana Rubí, *Tratados Internacionales en materia Tributaria en México en La importancia de la intervención de la Cámara de Diputados para la aprobación de tratados Internacionales en Materia Tributaria*, Tesis de Licenciatura de Derecho con especialidad en Derecho Fiscal, Departamento de Derecho, Escuela de Ciencias Sociales, Universidad de las Américas

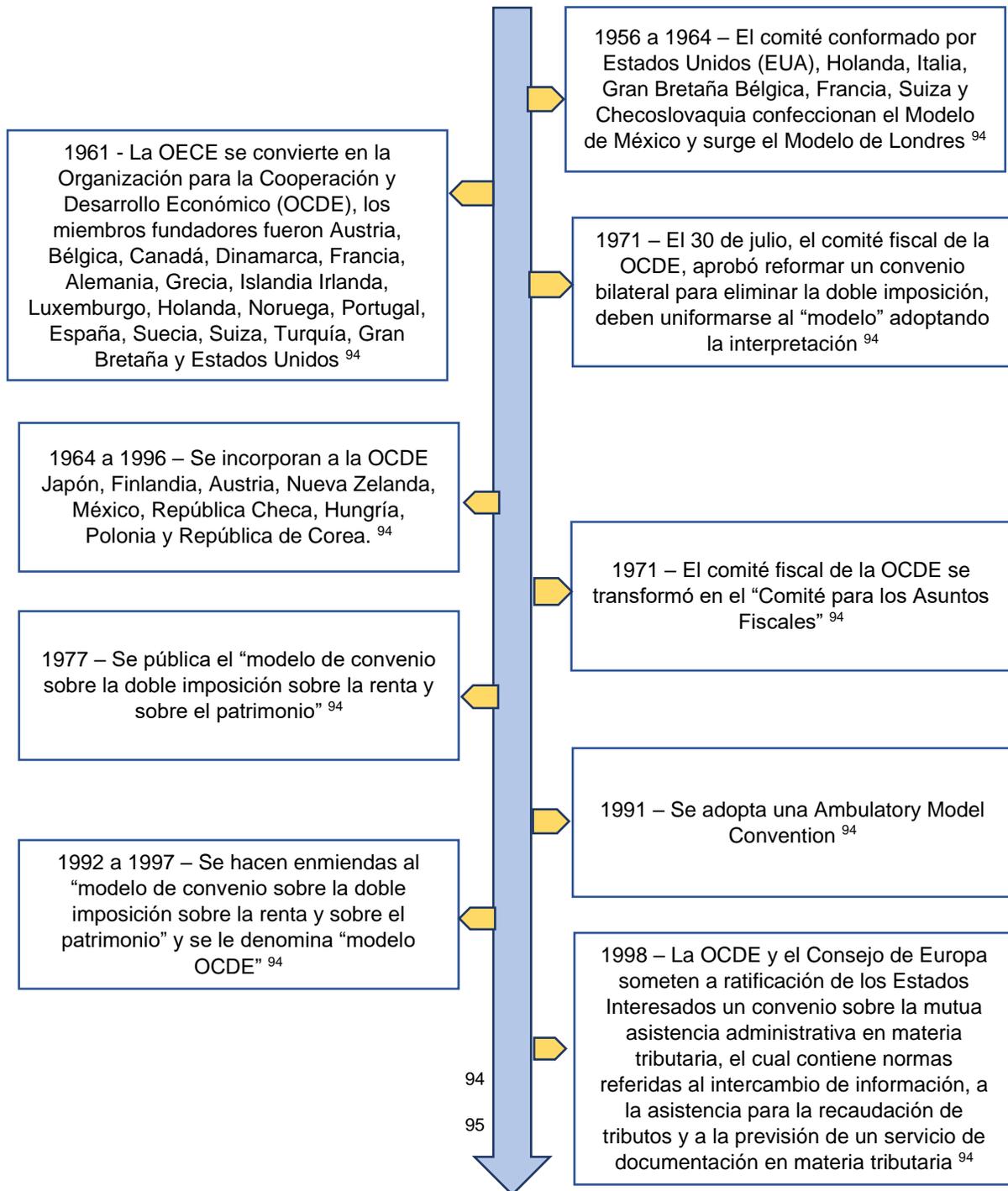
En ese sentido, los tratados internacionales para evitar la doble tributación son importantes debido a que estos principalmente regulan la riqueza a nivel internacional de un sujeto que puede coexistir como sujeto del tributo en dos países o más, de ahí la importancia y el surgimiento de este tipo de tratados.

3.9.1. Historia de los convenios internacionales para evitar la doble tributación.

Si bien, ya se precisó de manera general como es que surgen este tipo de convenios o tratados, se debe de conocer un poco más del como surgen estos mismos, para lo cual es importante conocer los antecedentes de los convenios internacionales.



93



De lo anterior, se puede advertir el surgimiento de manera general de los convenios o tratados internacionales de doble tributación, destacando principalmente que, a partir de 1998, los Estados miembros de la OCDE reafirmaron un convenio sobre

⁹⁴ Uckmar Victor, *Curso...óp. cit.*, p. 95 a 97.

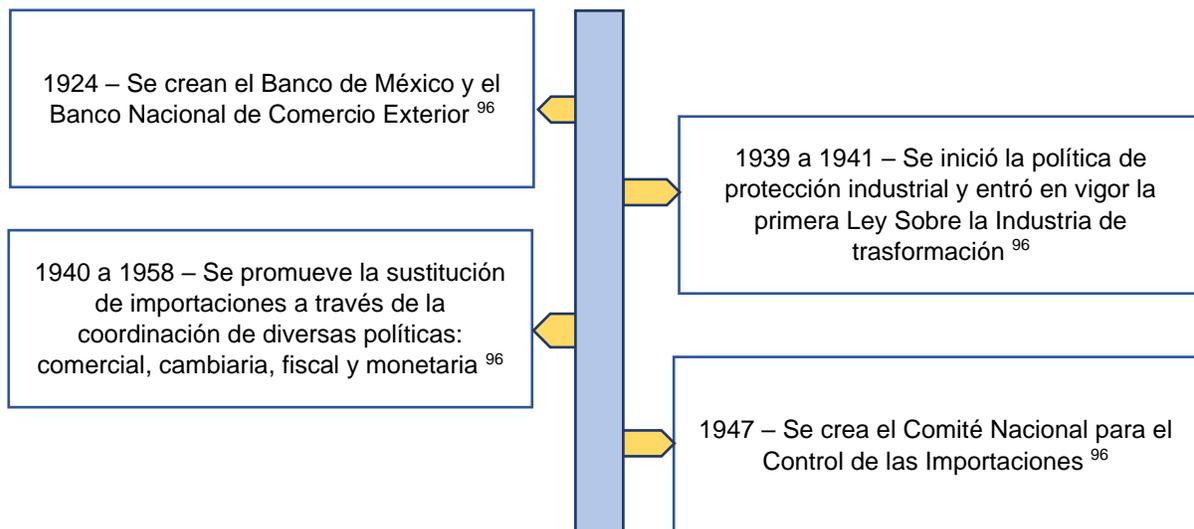
⁹⁵ Arrijo Vizcaíno Adolfo, *Derecho...óp. cit.*, p. 362 a 363.

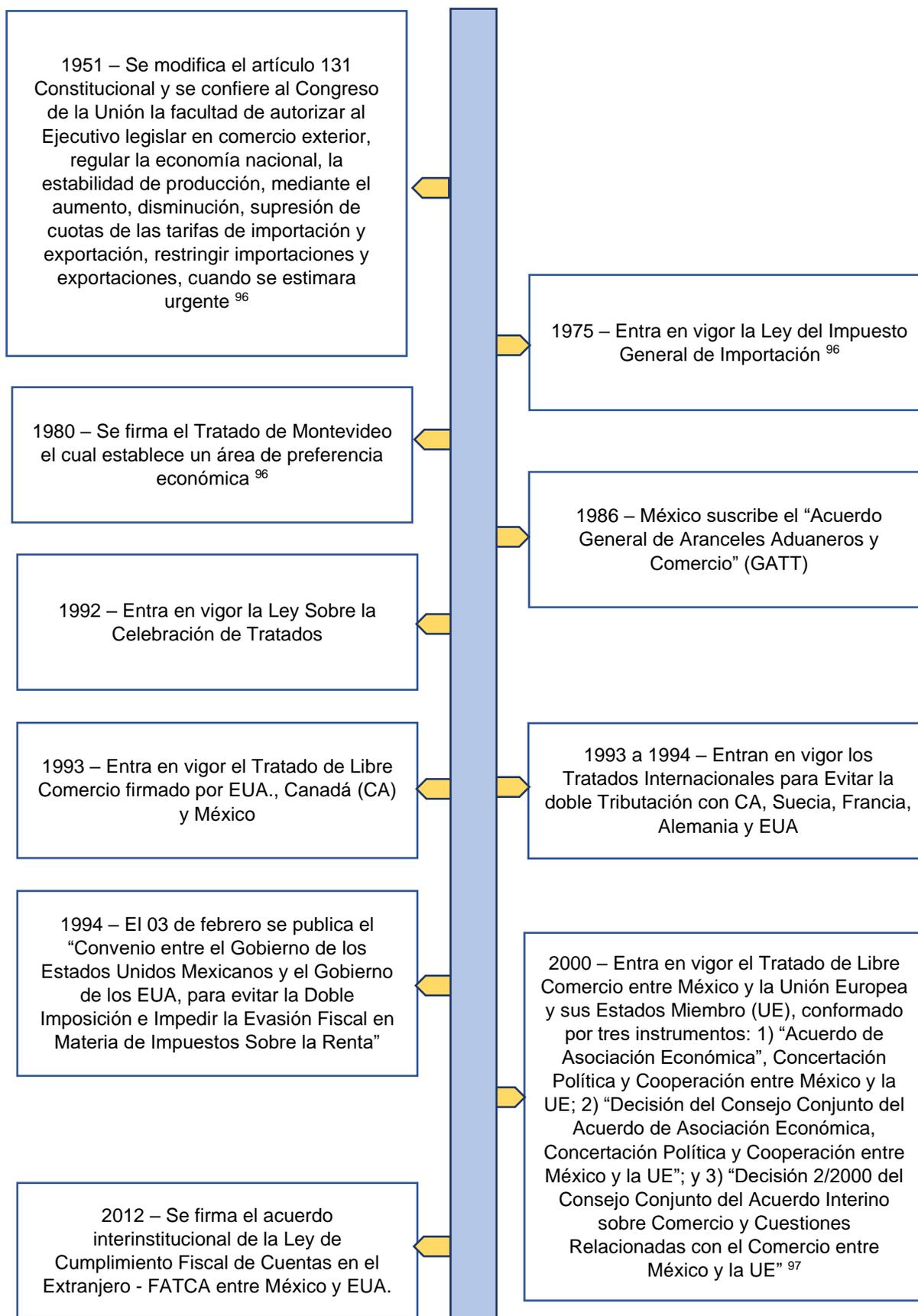
“la mutua asistencia administrativa en materia tributaria”, y a su vez contiene normas al intercambio de información a la asistencia para la recaudación de tributos y a la previsión de un servicio de documentación en materia tributaria.

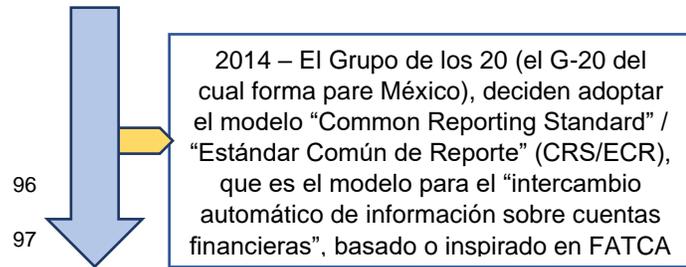
3.9.2. Convenios internacionales para evitar la doble tributación en México.

México ha celebrado múltiples acuerdos internacionales, para evitar la doble imposición, entre ellos los celebrados con: Alemania, Argentina, Australia, Austria, Bahrein, Barbados, Bélgica, Brasil, Canadá, Corea, Chile, China, Colombia, Costa Rica, Dinamarca, Ecuador, Emiratos Árabes, España, Estados Unidos, Estonia, Francia, Finlandia, Grecia, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Islandia, Italia, Israel, Japón, Kuwait, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Nueva Zelandia, Panamá, Países Bajos, Perú, Polonia, Portugal, Qatar, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Rumania, Rusia, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Turquía, Ucrania, entre otros.

Si bien México ha firmado múltiples convenios o tratados internacionales con diferentes países, se debe estudiar de manera general de la historia de México respecto a los tratados internacionales que ha suscrito en materia tributaria y comercio exterior, así como los eventos relevantes en cuanto a dichas materias.







Analizado lo anterior, es dable referir que, el contenido de los tratados de doble tributación firmados por México comprende *“diversas facetas complejas debido a los diversos sistemas fiscales que entran en conflicto, por lo cual se realiza el siguiente proceso:*

- I. *Iniciar un proceso en el que se estudió el monto y destino del tráfico de mercancías servicios y capitales entre los países involucrados.*
- II. *Iniciar una exploración y análisis comparativo de las condiciones impositivas que imperan tanto en el país de la fuente como en el país de residencia.*
- III. *Concluido el estudio de las estructuras impositivas de ambos países, por lo general cada país formula sendos proyectos de tratados, inspirándose o no en algún modelo en el cual se contempla las exenciones totales, parciales, unilaterales o recíprocas, y se considera específicamente el objeto imponible, cada una de las cláusulas y atendiendo a la estructura y política fiscal de cada país.*
- IV. *Se dará la aceptación, transacción o rechazo del contenido total o parcial de alguna de las cláusulas.*
- V. *Finalmente se da la elaboración y firma del tratado respectivo.”⁹⁸*

⁹⁶ Aspectos Jurídicos de la Planeación Fiscal en México, Secretaría de Programación y Presupuesto, Porrúa, México, 1981, p. 392 a 396.

⁹⁷ Soto Figueroa Mario, *Derecho...*óp. cit., p. 195 a 196.

⁹⁸ Arrijo Vizcaíno Adolfo, *Derecho...*óp. cit., p. 367, el autor en esta página cita *Antecedentes, Problemas y Perspectivas de la Doble Imposición Internacional*. Estudio elaborado por la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, p. 20, México, 1978.

Adicional a ello, cabe señalar que los tratados internacionales suscritos por México deben ser ratificados por el Congreso, y posteriormente publicados en el Diario Oficial de la Federación, para que estos surtan efectos o sean aplicables.

3.9.3. Abuso de los convenios de doble tributación.

“El abuso de los convenios internacionales en materia fiscal puede definirse como el fenómeno en el cual un sujeto, para obtener un ahorro de impuesto, requiere los beneficios de un régimen convencional al cual no tendría derecho debido a su situación sustancial. A la luz de esta definición, podremos, por tanto, excluir que el simple ahorro de impuesto conseguido mediante el empleo de estructuras en un país determinado en vez que en otro (denominado treaty routing) se abusivo en la medida en que se corresponda con una situación sustancial que justifique el papel activo (tal de superar la denominada activity clause) desempeñado por el sujeto en un país diverso de aquel reside la sociedad que lo controla. En efecto, en estos casos la elección de localización por la sociedad controlante puede entrar en el normal ejercicio del derecho a la minimización de la carga impositiva en el ámbito transaccional”⁹⁹.

Ahora bien *“el problema de abuso del tratado surge cuando el sujeto que no tenga derecho a aplicar el convenio lo haga o bien utilice el mismo con un fin meramente elusivo. No perdamos de vista que el fin de los tratados no es únicamente evitar una doble imposición, sino también la evasión fiscal”¹⁰⁰.*

En ese sentido, ante el problema que se ha generado por el abuso de los tratados internacionales para evitar la doble tributación, se han generado diversas medidas antiabuso, tanto de manera interna, como de manera externa o internacional.

⁹⁹ Pistone Pasquale, *El abuso de los convenios internacionales en materia fiscal*, en Uckmar Victor, *Curso... óp. cit.*, tomo II, p. 115, en esta página el autor compara lo dicho con L.B. Terr, “*Treaty routing vs. Treaty shopping: Planning for multicountry investment flows under modern limitation on benefits articles*” en Intertax, 1989, p. 521 y ss.

¹⁰⁰ Pérez Delgadillo Karina y Montaña Rodríguez Reginaldo, *La interrelación de los Convenios de Doble Imposición con las Medidas Antiabuso. Concepto de la OCDE*, en Pérez Robles Arturo, *Los Convenios de Doble Imposición y su Interrelación con las Medidas para Prevenir el Abuso en su Aplicación*, Themis - IFA Grupo Mexicano, México, 2011, p. 3.

De manera interna podemos decir que existen dos tipos de figuras antiabuso, una de carácter universal y una de carácter específico.

“1. Normas antiabuso de carácter universal. Estas normas se basan en el principio del predominio del “fondo sobre la forma” o en la “sustancia económica”.

Este tipo de normas buscan desentrañar el fondo económico (realidad de la operación) de la operación, con lo cual se busca evitar que los contribuyentes utilizando diversas figuras puedan erosionar la base de cierto impuesto.

2. Normas antiabuso de carácter específico. Estas normas establecen claramente los supuestos por los cuales un contribuyente será sujeto de las mismas, por lo cual si éste actualiza dichos supuestos será sujeto de lo establecido en la norma a efecto de corregir su conducta.

Este tipo de normas son, entre otras, las de capitalización delgada, paraísos fiscales, precios de transferencia, así como las reglas de sociedades extranjeras controladas (CFC, por sus siglas en inglés)...”¹⁰¹

Adicional a las normas antiabuso de carácter específico, se debe advertir que este tipo de medidas son utilizadas para planeaciones fiscales internacionales, agregando a estas medidas, “*los siguientes instrumentos o estructuras jurídicas:...b) la subcapitalización, c) las sociedades no residentes y la transparencia fiscal internacional, d) el treaty shopping, e) el rule shopping, f) los centros off.shore...*”¹⁰².

Las medidas externas o internacionales para evitar el abuso de los tratados internacionales para evitar la doble tributación, en primer lugar, podemos recurrir a las reglas de interpretación señaladas en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena, las cuales son medularmente las siguientes:

¹⁰¹ Ramírez Figueroa Enrique, *Violación de Convenios en Materia Tributaria (Treaty Override) ¿Es contraria al derecho internacional?*, en Enrique Rosas José David, *Derecho Fiscal internacional, Temas Selectos*, Porrúa-ITAM - IFA Grupo Mexicano, México 2011, p. 330 a 331.

¹⁰² Ortega Maldonado Juan Manuel, *Derecho...óp. cit.*, p. 345.

- Interpretación de buena fe: la cual consiste en que se deberá interpretar el tratado conforme a sus términos considerando su contexto su objeto y fin.
- Interpretación respecto al contexto: además de considerar su texto, preámbulos y anexos se tomará en cuenta: **(i)** los acuerdos referidos en el tratado y lo convenido por las partes con motivo de la celebración; y **(ii)** el instrumento formulado por las partes con motivo de la celebración del tratado.
- Interpretación junto con el contexto: en dicha interpretación debe tenerse en cuenta: **(i)** los acuerdos que se hayan llegado después de la interpretación del tratado; **(ii)** las prácticas que se llevaron a cabo respecto a la aplicación del tratado después de la interpretación del tratado; **(iii)** las formas pertinentes del derecho internacional aplicable.
- Interpretación basada en la intención de las partes.
- Interpretación complementaria: en esta interpretación se podrá acudir a aquellos trabajos preparatorios y a las circunstancias de la celebración.

De lo anterior, se desprende que se debe atender lo siguiente:

- a) Al principio de buena fe, atendiendo a su objeto y fin.
- b) El contexto acerca de la interpretación del tratado y de su aplicación.
- c) Analizar los trabajos preparatorios de las partes.
- d) Atender al principio de *pacta sunt servanda*.

Aunado a lo anterior se debe hacer referencia a los precedentes internacionales con el abuso de tratados ello para tener un panorama mayor del porque se han celebrado dichos tratados, toda vez que, “*en dichos casos se aprecia la interrelación entre las normas o principios internacionales v. los domésticos y la preponderancia que los tribunales les otorgan a cada una de ellas.*”

Precedentes internacionales respecto del abuso de tratados internacionales para evitar la doble tributación

Caso Société Janfin

El caso versa sobre el cuestionamiento por parte de las autoridades fiscales francesas hacia Société Janfin en cuanto a su derecho para acreditar el Impuesto Sobre la Renta, al considerar que existía un acuerdo consistente en la compra de acciones, antes del pago de dividendos correspondientes, seguido de una venta de acciones.

En el presente caso, la Suprema Corte de Justicia de Francia determinó que era legal que las autoridades fiscales francesas negarán beneficios a los contribuyentes, cuando la finalidad de dichas transacciones fuesen reducir o evadir un impuesto, que en otras circunstancias, se hubiesen generado.

Caso Sí.239/2005

El caso versa sobre una sociedad suiza que era propiedad de una sociedad danesa, quien a su vez, era propiedad de una sociedad domiciliada en Guernsey, que era propiedad de una sociedad de Bermuda y el único accionista y director era residente en Bermuda.

Así, la Suprema Corte de Justicia de Suiza, determinó que conforme al derecho internacional y los Comentarios al Modelo de la OCDE, existe una reserva de abuso de derechos y afirma que la prohibición del abuso del tratado es un principio general y se debe de aplicar la "cláusula de transparencia", con la finalidad de juzgar que el beneficio de los dividendos no era residente en Dinamarca, sino en Bermuda.

Cadbury Schweppes Plc V. Comisioners of Inland Revenue

El caso versa sobre la aplicación de las reglas antidiferimiento del Reino Unido (Controlled Foreign Corporation Legislation (CFC) respecto de una empresa pública del Reino Unido que estableció dos sociedades controladas en Irlanda, las cuales se beneficiaba del régimen de Dublin conocido como "Centro Internacional de Servicios Financieros".

En dicho caso, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas reconoció que pueden aplicarse ventajas fiscales que se ofrecen internacionalmente, es decir, el marco del derecho internacional se aplica para que este por encima de las disposiciones antiabuso domésticas, llevando a cabo operaciones que no sean artificiales, es decir, sean genuinas.

Caso Halifax

El asunto versa sobre una apelación en el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea que present  Halifax y otras dos empresas denominadas "Leeds Permanent Development Services Ltd" y "County Wide Property Investments Ltd", en contra de la resolución emitida por el Commissioners of Customs & Excise.

En el caso, el Tribunal Comunitario de Europa consideró que se descartaba la posibilidad de la existencia de un fraude fiscal, con base en las operaciones llevadas a cabo entre las referidas empresas, ya que formalmente se hab  cumplido con todas las premisas legales para que se verificaran tanto las entregas de obras como las prestaciones de servicios pactados.

Sin embargo, el Tribunal consideró que, no era válido otorgar un beneficio impositivo, cuando la única razón para llevar a cabo determinados actos fuera para alcanzar tal beneficio impositivo, pues dicha situación se traduce en un abuso del derecho, más aún si las partes que intervienen aprovechan una regulación supranacional para alcanzar un beneficio en el impuesto que la propia legislación nacional no permite.

Adicionalmente, el Tribunal consideró que, ante una práctica abusiva es posible reconsiderar que las identidades de las partes que realmente tendrán derecho al beneficio fiscal que se da por la práctica abusiva, se pueden redefinir las operaciones para establecer las situaciones a cómo se habrán dado en caso de no existir las operaciones constitutivas de la práctica abusiva por parte de quien pretende tal beneficio.

"103.

Por lo referido, se puede advertir que el abuso de los convenios y tratados internacionales para evitar la doble tributación se ha querido erradicar, por lo cual los Estados miembro o los Estados parte han tratado de ser más estrictos con los residentes de los Estados contratantes, para evitar los abusos por parte de estos y

¹⁰³ Pérez Delgadillo Karina y Montaño Rodríguez Reginaldo, *La Interrelación...*  p. cit., en Pérez Robles Arturo, *Los Convenios...*  p. cit., p. 20 a 23.

así evitar la elusión y evasión fiscal que perjudican a la recaudación fiscal de los países.

3.9.4. Evasión y Elusión Fiscal.

Como se mencionó en párrafos anteriores, los convenios o tratados internacionales para evitar la doble tributación, no solo se enfocan precisamente en evitar la doble tributación, sino que también se enfocan en evitar la evasión y elusión fiscal, de ahí lo importante el estudio de los últimos dos temas mencionados.

3.9.4.1. Evasión fiscal.

“Para el profesor Sampaio Doria, tributarista Brasileño, la evasión fiscal lato sensu es cualquier acción u omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de una obligación tributaria”¹⁰⁴.

Mientras que para José Tapia Tovar la evasión fiscal *“es un fenómeno social y de moral pública de todos los tiempos, que se da en todos los países, desarrollados y en vías de desarrollo en mayor o menor grado y se explica a través de diferentes manifestaciones de la población, de tipo Psico-sociológico, que van desde el abandono, el simple rechazo; pasando por la alteración o el engaño doloso, el error involuntario, hasta la alta planeación financiera; en otros casos, se da por simples razones de necesidad y supervivencia económica”¹⁰⁵.*

Asimismo, se debe señalar que la evasión fiscal es *“el no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho a exigir”¹⁰⁶.*

¹⁰⁴ Tapia Tovar José, *La evasión fiscal*, 2° ed., Porrúa, México, 2006, p. 1, el autor en esta página cita a Sampaio Doria Antonio Roberto, Revista de investigación fiscal, núm. 65, SHCP, p. 36.

¹⁰⁵ *Ibíd*em, p. 2.

¹⁰⁶ Rodríguez Mejía Gregorio, *Evasión Fiscal*, Instituto de Investigaciones Jurídica de la Universidad Nacional Autónoma de México, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, nueva serie, año XXXIV,

En México, dicha figura se conoce como defraudación fiscal y se contempla como uno de los delitos fiscales, en el Código Fiscal a través de su artículo 108, el cual de manera medular señala lo siguiente:

- La defraudación fiscal ocurre cuando se omita total o parcialmente el pago de contribuciones y se obtenga un beneficio indebido, perjudicando al fisco, a través de engaños, aprovechamientos o errores.
- A su vez, la defraudación fiscal ocurre cuando se omita total o parcialmente alguna contribución indistintamente del pago que se trate (provisional o definitiva).
- Por otro lado, se presume que se cometió defraudación fiscal cuando existen ingresos provenientes de recursos de procedencia ilícita.

Por lo anteriormente dicho, podemos entender al delito de defraudación fiscal, como *“un fraude muy especializado, por los sujetos tanto activo, que es el contribuyente, como pasivo, el fisco; por el beneficio económico que obtiene el sujeto activo que en este caso es la omisión parcial o total del pago de una contribución o algún otro beneficio indebido de índole fiscal, que puede ser una exención, un estímulo fiscal, un subsidio o cualquier otro beneficio que se obtenga, sin tener derecho a él, mediante engaños o aprovechamiento de error”*¹⁰⁷.

3.9.4.2. Elusión Fiscal.

Una vez precisado, lo que se debe de entender como evasión fiscal y que en México está previsto como defraudación fiscal, delito contemplado en el Código Tributario, debemos pasar al estudio de la elusión fiscal.

núm. 100, enero-abril de 2001, p. 288, recuperado el 27 de agosto de 2021, de <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3673/4484>.

¹⁰⁷ Osorio y Nieto César Augusto, *Delitos Federales*, 9° ed., Porrúa, México 2011, p. 226.

“Para Rafael Padron, la elusión fiscal tiene lugar cuando se evita entrar en determinada situación jurídica o, de hecho, mediante procedimientos de naturaleza económica y siempre dentro de la ley, para obtener un beneficio tributario, aprovechando las diferencias, incertidumbres y lagunas de la norma impositiva. Para este tratadista, la principal característica de la elusión fiscal es la inactividad o abstención, para no colocarse dentro del hecho generador del crédito fiscal”¹⁰⁸.

Para Bruno Ariel Rezzoagli, la elusión fiscal *“supone que los contribuyentes usan los resquicios de la ley, actuando dentro de los márgenes permitidos por la normativa”¹⁰⁹.*

En ese orden de ideas, podemos precisar que la elusión *“consiste en el aprovechamiento legítimo llevado a cabo fundamentalmente por parte del contribuyente de las múltiples posibilidades que de forma explícita o implícita le ofrece el legislador para reducir o evitar el pago del tributo”¹¹⁰.*

Actualmente en México, se contempla que existe una cláusula anti elusión o cláusula antiabuso, las cuales grosso modo son *“instrumentos normativos tendentes a evitar los efectos de actos, actividades o negocios efectuados con un propósito solamente fiscal, sin ningún otro motivo válido”¹¹¹.*

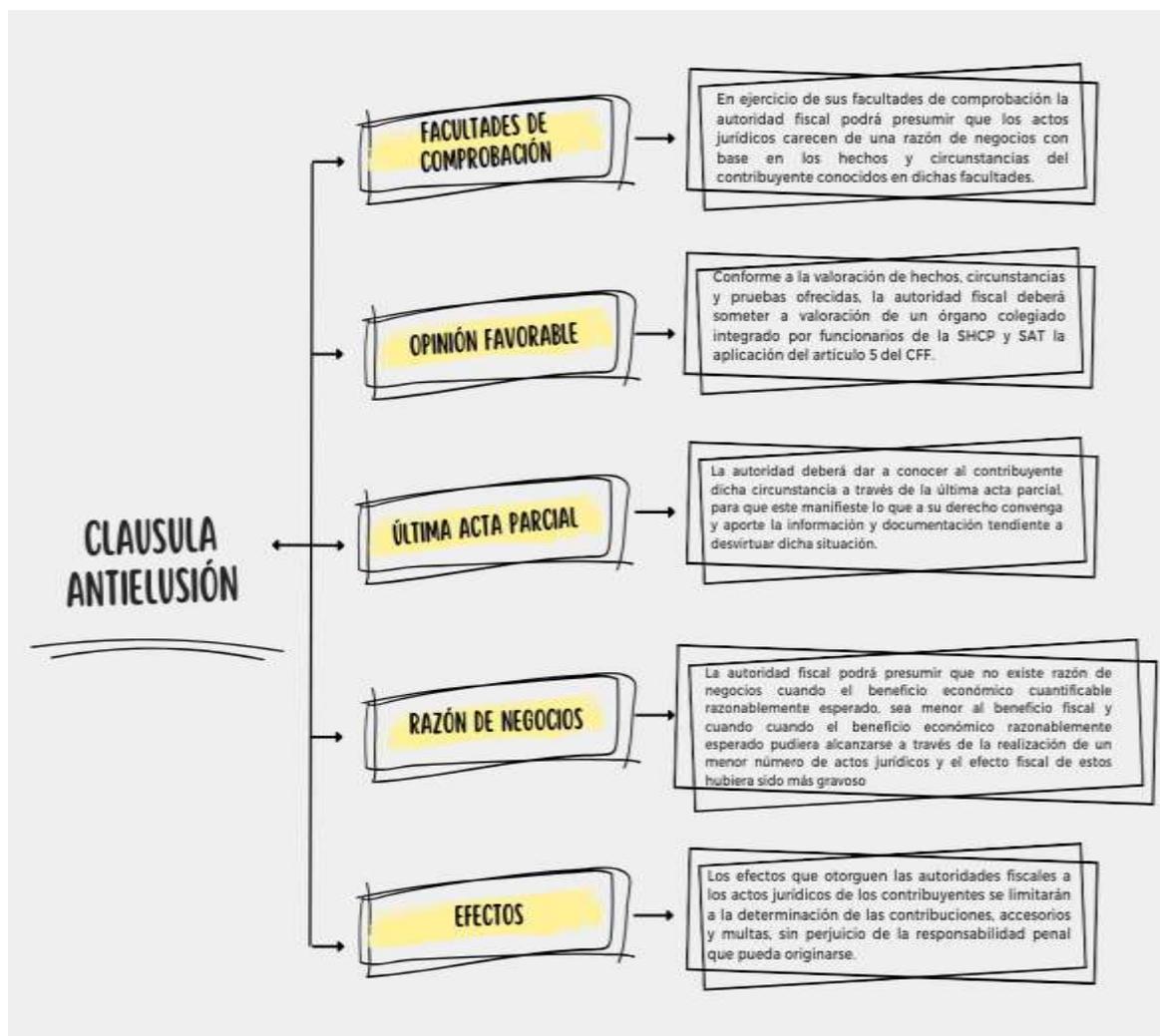
¹⁰⁸ Revilla Cerrillo Eric Sergio, *La elusión fiscal por conflictos normativos en México*, Tesis de Doctorado en Investigación Jurídica, Universidad Iberoamericana Puebla, México, 2021, p. 95, el autor en esta página cita a Padrón y Álvarez Rafael, *La planeación fiscal*, México, Editado por el autor, 2013, p. 210, recuperado el 21 de agosto de 2021 de <https://repositorio.iberopuebla.mx/bitstream/handle/20.500.11777/5143/Revilla%20%20Cerrillo%20Eric%20Sergio.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

¹⁰⁹ Ariel Rezzoagli Bruno, *Ilícitos Tributarios, Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal*, Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, Sistema de Universidad Abierta, p. 4, recuperado el 28 de agosto de 2021 de <http://www.revistas.unam.mx/index.php/amicus/article/view/13543>.

¹¹⁰ Jiménez González Antonio, *Curso de...* óp. cit., p. 110.

¹¹¹ Estrada Avilés Mauricio, *La cláusula general antielusión prevista en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación. Una nueva dimensión del derecho fiscal en México*, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, XX Congreso Nacional de la Academia de Derecho Fiscal, A.C., México, 2020, p. 17, recuperado el 29 de agosto de 2021, de https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r_32-trabajo-5.pdf

La mencionada cláusula anti elusión, la podemos encontrar en el Código Tributario en el precepto 5o-A, el cual se ejemplifica a continuación:



Del artículo mencionado, se puede observar a su vez lo siguiente:

- Se tiene que dar el efecto fiscal correspondiente a los beneficios obtenidos directa o indirectamente por el contribuyente, respecto de aquellos actos jurídicos que carezcan de la razón de negocios.

- La autoridad fiscal a través de los hechos y circunstancias que conozca por sus facultades de comprobación podrá señalar que actos jurídicos carecen de razón de negocios.
- Cuando el beneficio económico sea menor al beneficio fiscal y cuando el beneficio económico pudiera alcanzarse a través de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal sea más gravoso, puede presumirse que no existe razón de negocios por parte de la autoridad fiscal.
- Aquellas reducciones, eliminaciones o diferimiento temporal de la contribución, alcanzadas por deducciones, ajustes de la base imponible de contribución, recaracterización un pago o actividad, entre otros, se considera como beneficio fiscal.
- Al beneficio económico esperado por el contribuyente le será aplicable la expresión de razón de negocios.

Es por lo anterior que, se considera que México tiene una cláusula anti elusión, en virtud de que la autoridad fiscal puede evaluar los actos jurídicos en función de la razón de negocios, derivado de la obtención de un beneficio fiscal directo o indirecto.

Ahora bien, es de señalar que dicha cláusula también es denominada regla general antiabuso, está estrechamente relacionada con el artículo 46, 48 y 53-B del Código Tributario, pues en dichos artículos contiene los pasos que deben seguir las autoridades fiscales para ejercer sus facultades de comprobación.

En ese tenor, se debe de advertir que el principal problema de dicha cláusula es que *“no considera la existencia de actos u operaciones que no generan un beneficio como son los de carácter administrativo, operacionales del negocio, competitividad o de mercadotecnia; lo cual puede propiciar a las arbitrariedades de la autoridad, pues al suprimir las materias mencionadas, se establece un concepto de razón de*

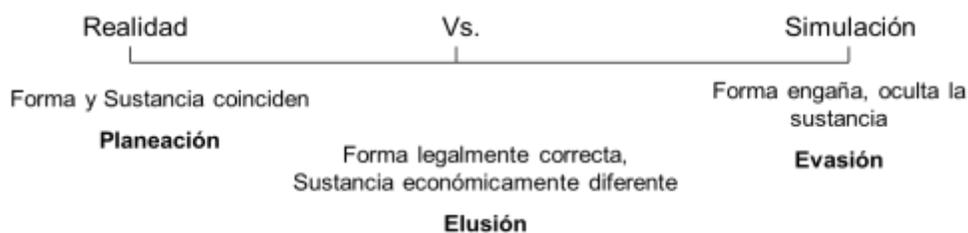
*negocios pierde de vista una base con mayores elementos para calificar una operación, más allá de no reportar un beneficio económico.*¹¹²

En consecuencia, podemos decir que, si bien la finalidad de la cláusula anti elusión o antiabuso, se realiza con la finalidad de evitar que los contribuyentes no paguen impuestos, es claro que con la misma se debe tener cuidado al momento de su aplicación, pues de lo contrario se caería en una arbitrariedad por las autoridades fiscales.

Respecto a México aún podemos decir que las autoridades fiscales de manera arbitraria pueden seguir determinando que no existe razón de negocios en una operación de forma arbitraria sin tomar en consideración los actos u operaciones del negocio.

3.9.4.3. Diferencias entre evasión y elusión fiscal.

Una vez precisadas las figuras de la evasión y elusión fiscal, se debe dejar en claro la distinción que existe entre las mismas, diferencias que nos aporta el jurista Pedro Arias Garrido, quien sostiene lo siguiente:



113

Del diagrama anterior, se puede observar que se introduce una tercera figura como lo es la planeación fiscal, de manera artificiosa, la cual tiene como finalidad que la

¹¹² Estrada Avilés Mauricio, *La cláusula general...* óp. cit., p. 49.

¹¹³ Arias Garrido Pedro, (12 de septiembre de 2018), *Intercambio automático de información financiera conforme al estándar común de la OCDE*, [Discurso principal], Sesión de la Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C., Ciudad de México, México.

forma y sustancia coincidan, en comparación de la elusión que la sustancia económicamente es diferente, mientras que en la evasión se oculta la sustancia.

3.10. Intercambio automático de información financiera en materia tributaria.

Una vez analizado, lo que buscan evitar los tratados de doble tributación como la elusión y evasión fiscal, es que dentro de los tratados internacionales existen los tratados para los intercambios de información fiscal.

“El tema de intercambio de información en materia fiscal es parte fundamental para la transparencia fiscal. Durante décadas, los contribuyentes que realizan actividades de comercio exterior y sujetos a una tributación internacional han omitido presentar información y fiscal ante las autoridades tributarias de su país de origen, abusando del secreto bancario y de otros impedimentos al intercambio de información”¹¹⁴.

Así, se puede establecer que, *“los intercambios de información fiscal son el conducto apropiado para que un Estado solicite información sobre las operaciones, los ingresos y de otros conceptos que se requieren, con el fin de establecer una responsabilidad fiscal en el Estado donde el contribuyente es residente”¹¹⁵.*

México en 2012 celebró la *Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal con los Estados Miembros del Consejo de Europa y los países Miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos*, misma que tiene como objeto la asistencia administrativa, dentro de la cual se contempla el intercambio de información.

¹¹⁴ Murcia López Leticia y Vega Zárate César, *El Intercambio de Información Financiera Para Efectos Fiscales y la Repatriación de Capitales en México*, Número 9, Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales, Año 5, Universidad Veracruzana, México 2018, p. 137, recuperado el 15 de noviembre de 2021 de <https://www.uv.mx/iic/files/2018/12/Num09-Art12-160.pdf>.

¹¹⁵ Soto Figueroa Mario, *Derecho Tributario...óp. cit.*, p. 154, el autor en esta página cita a Herbert Bettinger Barrios, *Convenios impositivos para evitar la doble tributación*, 10ª ed., México, Ediciones Fiscales ISEF, p. 149.

En ese orden de ideas, dicha convención contempla las formas de asistencia en materia de intercambio de información, las cuales de acuerdo con sus artículos 5, 6 y 7, pueden ser de la siguiente manera:

- I. Intercambio de información por solicitud: Es aquel intercambio que surge con previa solicitud de un Estado requirente a un Estado requerido, el último deberá proporcionar información relevante para la administración local respecto a impuestos, y debe estar relacionada con personas o transacciones específicas.
- II. Intercambio de información automática: Surge mediante un acuerdo mutuo entre dos o más países para intercambiar información de manera automática.
- III. Intercambio de información espontánea: Se da sin que exista una solicitud previa en la cual un Estado transmitirá a otro información de la cual tenga conocimiento en las siguientes circunstancias: **(i)** Cuando se tenga razón de que existe un menoscabo en la recaudación de impuestos; **(ii)** Cuando se genere un incremento en el impuesto a pagar en otro Estado; **(iii)** Cuando una persona sujeta a impuesto en un Estado se conduce en uno o más países para resultar en un ahorro de impuesto en cualquiera de los Países parte; **(iv)** Cuando un Estado tenga razones para suponer un ahorro de impuesto que derive de transferencias artificiales dentro de grupos de empresas; y **(v)** Cuando la información sea relevante para determinar obligaciones de pago de impuestos.

De lo anterior, se puede apreciar que existen tres tipos de información que se han celebrado a nivel internacional para la asistencia administrativa, con la finalidad del cobro de impuestos.

“Como se puede apreciar, estos tres mecanismos buscan asegurar que la información tanto financiera y fiscal generada por un contribuyente en un contexto globalizado sea

transparente y sirva para cumplir y atender ciertos fines, en donde el Estado funge en calidad de sujeto fiscalizador. Haciendo necesario establecer lineamientos supra nacionales que permitieran controlar este tipo de operaciones y así garantizar la recaudación de los tributos causados”¹¹⁶.

En consecuencia, podemos decir que los mecanismos de intercambio de información financiera y fiscal que se genera por los contribuyentes, lo cual atiende a la globalización que se ha generado en los últimos años y a la necesidad de que la misma sea transparente, para que los Estados cumplan con su figura de fiscalizador que les permitan controlar este tipo de operaciones y se garantice la recaudación de impuestos.

3.10.1. Resultados en diversas jurisdicciones del intercambio de información.

De acuerdo con el jurista Armando Lara Yaffar, la efectividad y resultados en diversas jurisdicciones del intercambio de información, se pueden considerar las siguientes:

1. *“Las normas internacionales de intercambio de información son robustas y uniformes.*
2. *Los países se han comprometido con las normas y actualmente cumplen con obligaciones derivadas de uno o más instrumentos*
3. *La mayoría de los datos relativos a la información intercambiada son mantenidos en forma privada por las autoridades fiscales.*
4. *La divulgación pública de la información fiscal es un tema difícil, por lo que la supervisión de la calidad y el contenido de la información que se intercambia es difícil.*
5. *Los países en desarrollo son incapaces de cotejar los enfoques de política y mejorar su propia administración tributaria.*
6. *Los datos de intercambio de información a menudo son desequilibrados pues ciertos países reciben exponencialmente reciben más información de la que envía, como ejemplo a ellos son las formas refinadas como FATCA que operan sobre una base no reciproca en el intercambio de información.*

¹¹⁶ Murcia López Leticia y Vega Zárate César, *El Intercambio de Información... óp. cit.*, p. 138.

7. *Para los países de escasos recursos, este tipo de compromisos pueden ser pesados y generan la renuncia de otros compromisos internacionales debido a la falta de recursos.*¹¹⁷.

De los puntos anteriores, podemos advertir que las normas internacionales de intercambio de información financiera y fiscal se han celebrado en diversos instrumentos, los cuales no tienen una debida divulgación, lo cual impide una correcta valoración de su funcionamiento dado que, en la mayoría de los casos, dicho intercambio de información no es recíproco y ocasiona problemas para los países de escasos recursos, sin aparentemente tener un beneficio por dichos acuerdos.

3.10.2. Intercambio automático de información financiera en materia tributaria.

De las formas de asistencia en materia de intercambio, la que es relevante para este estudio, es el intercambio automático de información financiera, en ese sentido es viable analizar de manera más detallada dicha forma de asistencia.

Se debe señalar que México ha celebrado diversos acuerdos en materia de intercambio automático de información financiera para efectos fiscales, como la “Ley de Cumplimiento Fiscal de Cuentas Extranjeras”, mejor conocida como la “Ley FATCA” (por sus siglas en inglés “The Foreign Account Tax Compliance Act”), la “Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal”, también adoptó el “Estándar para el intercambio automático de información financiera para efectos fiscales”, mejor conocida como “CRS” (por sus siglas en inglés “Common Reporting Standard”), y el “Plan de Erosión de las Bases y la Transferencia de Beneficios”, específicamente su acción 13, mejor conocido como el “Plan BEPS” o “BEPS” (por sus siglas en inglés “Base Erosion and Profit Shifting”).

¹¹⁷ Alma Vitro, Manuel Tron, Raúl Navarro y Armando Lara, (09 de junio de 2020), *Seminario Fiscal en el Marco Internacional, Mesa 4. Intercambio de Información / Mandatory Disclosure Rules*, (Discurso principal), Sesión del Ilustre y Nacional Colegio de Abogados de México y la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., Ciudad de México, México.

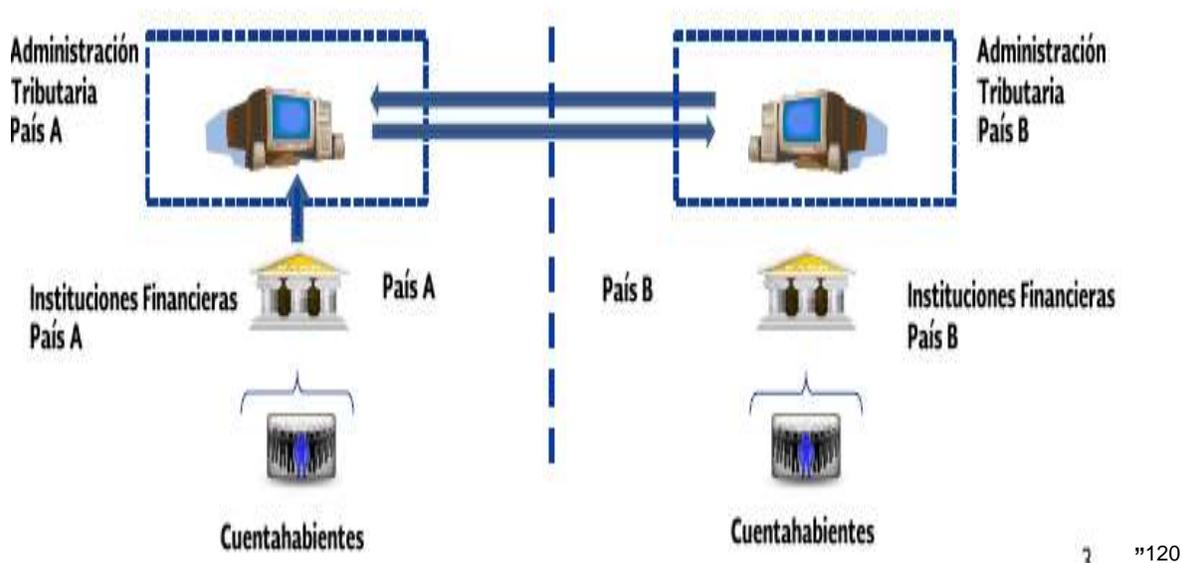
Así, de acuerdo con el Servicio de Administración Tributaria, el intercambio automático de información financiera se da porque *“el fenómeno de la globalización ha facilitado que los contribuyentes realicen y mantengan inversiones a través de instituciones financieras fuera de sus países de residencia”*¹¹⁸.

De igual forma, el Servicio de Administración Tributaria hace referencia que el intercambio automático de información financiera es cuando *“las jurisdicciones intercambian de manera (i) estandarizada, (ii) sistemática y (iii) periódica a información relevante respecto de sus contribuyentes”*¹¹⁹.

A su vez, el Servicio de Administración Tributaria, establece cómo se realiza el intercambio automático de información financiera, *el cual se lleva a cabo conforme el siguiente procedimiento: “las instituciones financieras deberán reportar al SAT la información correspondiente a los cuentahabientes de otras jurisdicciones. El SAT, a su vez, enviará a las jurisdicciones con las que realice el intercambio automático de información financiera para efectos fiscales, la información relativa a sus residentes (o ciudadanos) y recibirá de dichas jurisdicciones la información de residentes mexicanos con cuentas financieras en el extranjero.*

¹¹⁸ *Intercambio Automático de Información Financiera para Efectos Fiscales*, Servicio de Administración Tributaria, p. 2, recuperado el 09 de septiembre de 2022, de http://m.sat.gob.mx/acuerdo_internacional/Paginas/b/documentos/MaterialAdicional/Orientacion2020_Presentacion.pdf

¹¹⁹ *Ibíd*em, p. 2.



Aunado a lo anterior, el Servicio de Administración Tributaria, ha señalado que las Instituciones Financieras son quienes están obligadas a “*identificar a los Cuentahabientes que deben ser reportados y entregarán anualmente la información correspondiente al SAT*”¹²¹ y que la información que deben reportar es la siguiente:

- “*Datos de identificación del Cuentahabiente: nombre, número de identificación fiscal, domicilio, número de cuenta, entre otros.*”
- “*Información financiera: saldo o valor de la cuenta, así como los ingresos pagados o acreditados a la cuenta*”¹²².

En ese orden de ideas, el jurista Pecho M., nos proporciona la importancia del intercambio automático de información mediante la cooperación internacional, la cual es la siguiente:

“*El intercambio automático de información le permite a las jurisdicciones de la residencia verificar si sus contribuyentes han incluido correctamente las rentas obtenidas en el*”

¹²⁰ *Ibíd*em p. 3.

¹²¹ *Ibíd*em. p. 4.

¹²² *Ídem*

exterior, permitiéndole a las autoridades tributarias contar con alertas tempranas de posibles casos de incumplimiento”¹²³.

De lo expuesto con anterioridad, se puede observar que el intercambio automático de información financiera para efectos fiscales se ha vuelto relevante a nivel mundial, pues con estos, se busca contar con alertas tempranas de posibles casos de incumplimiento por parte de los contribuyentes.

De ahí que diversos países hayan celebrado acuerdos de asistencia mutua para verificar de manera oportuna que sus contribuyentes han incluido correctamente sus ingresos del exterior.

3.11. Secreto bancario.

El secreto bancario, resulta relevante toda vez que la Ley de Cumplimiento Fiscal de Cuentas Extranjeras conocida como Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) en inglés, prevé el intercambio de información financiera de manera automática por parte de las instituciones financieras y otros intermediarios sobre cuentas que superen los 50 mil dólares de los ciudadanos norteamericanos en el extranjero.

Ahora bien, el Secreto Bancario se puede definir como *“el deber que tienen las instituciones de crédito de no proporcionar información de los depósitos, servicios o cualquier tipo de operaciones realizadas por un cliente (salvo cuando así lo disponga la ley o cuando lo faculte el propio cliente).*

¹²³ Magaña Urbina D., Flores Romero B., Gonzalez Santoyo F. *Los paraísos fiscales, un reto para los acuerdos internacionales en el ámbito tributario*, Revista número 28 del Claustro de Profesores de la Facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, México, 2016, p. 53, los autores en esta página citan a Pecho M. (2014), *El intercambio automático de información hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional*, Derecho PUCP (72), 31-44, recuperado el 09 de septiembre de 2022 de <https://iaidres.org.mx/assets/revista-28.pdf>

*Esto tiene como finalidad establecer confianza entre el público y la entidad bancaria, que a su vez tiene como finalidades: 1. Resguardar la protección de las cuestiones privadas; 2. Permitir la estabilidad de los sistemas bancarios a raíz de la confianza entre el público y el banco, bajo el entendimiento de que los bancos no proporcionarán informes, ni harán públicos de estos datos, ni siquiera darán información a las autoridades; y 3. Servir como medio eficaz para atraer capitales y de esa manera fortalecer la económica de cada país y servir como estrategia política monetaria.*¹²⁴

Aunado a lo anterior, se debe decir que el secreto bancario está contemplado actualmente en la Ley de Instituciones de Crédito en su artículo 142, el cual en la parte que nos interesa, establece de manera medular que tiene el carácter de confidencial aquella información y documentación relativa a operaciones y servicios, por lo que las instituciones de crédito no podrán proporcionar información de operaciones, depósitos y servicios a una persona diversa al titular, beneficiario o representante legal.

De la transcripción anterior, se desprende que las instituciones de crédito son aquellas que deben proteger la privacidad de sus clientes y usuarios, por lo que en ningún caso se podrá compartir noticias de depósitos, operaciones o servicios.

Así, podemos decir que el bien jurídico protegido por el secreto bancario es la seguridad patrimonial, la cual *“debe ser justa. Esto es, que el particular vea protegida una situación a la que tiene derecho sin que por eso se atropellen derechos subjetivos válidos de otras personas. De ahí que el sigilo bancario sea deseable pero no en forma absoluta, habrá casos en que deba ser develado porque habrá intereses, particulares o públicos, que podrían ser severamente atropellados en caso contrario”*¹²⁵.

¹²⁴ Michel Higuera Ambrosio, *Secreto Bancario y Defraudación Fiscal*, 1° ed., Porrúa, México, 2016, p. 35, el autor en esta página cita a Acosta Romero Miguel, *Nuevo Derecho Bancario*, 5ª ed., Editorial Porrúa, México, 1995, p. 328.

¹²⁵ C. Méjan Luis Manuel, *El Secreto Bancario*, 3ª ed., Porrúa, México 2000, p. 107

En ese sentido, se debe advertir que si bien en una primera instancia en el mencionado artículo, se señala que las instituciones de crédito en ningún caso darán información de sus usuarios o clientes, lo cierto es que en el mismo se contemplan las excepciones que hay para la revelación del secreto bancario, mismas que son las siguientes:

- Cuando lo solicite una autoridad judicial a través de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (*CNBV*).
- Cuando lo solicite la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades a través de la *CNBV*.

En ese tenor, se tiene que el secreto bancario protege la seguridad patrimonial, la cual debe ser resguardada por las instituciones de crédito, cuando se trate de una autoridad hacendaria federal que requiera la información para fines fiscales, debe realizar su solicitud a través de la *CNBV*.

Aunado a ello, se debe observar que el Máximo Tribunal de Justicia del país ha determinado que el secreto bancario es parte del derecho a la vida privada, ello a través del siguiente criterio:

SECRETO FINANCIERO O BANCARIO. ES PARTE DEL DERECHO A LA VIDA PRIVADA DEL CLIENTE O DEUDOR Y, POR TANTO, ESTÁ PROTEGIDO POR LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA EN SU VERTIENTE DE DERECHO A LA PRIVACIDAD O INTIMIDAD. De los artículos 2o., 5o. y 20 de la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, en relación con el 117 de la Ley de Instituciones de Crédito, se advierte que el secreto financiero o bancario guarda relación con la vida privada de los gobernados, en su condición de clientes o deudores de las entidades bancarias, por lo que si bien no está consagrado

como tal explícitamente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al estar referido a la historia crediticia de aquéllos, puede considerarse como una extensión del derecho fundamental a la vida privada de la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de los gobernados, protegido por el artículo 16, primer párrafo, constitucional¹²⁶.

De lo anterior, se desprende el por qué es relevante conocer acerca del secreto bancario, dentro de lo más importante es que las autoridades fiscales, como lo es el Servicio de Administración Tributaria, tienen que realizar su solicitud de información por conducto de la CNBV, para obtener la información que requiera por parte de las instituciones financieras.

3.12. Secreto fiscal.

Resulta relevante estudiar el secreto fiscal, toda vez que ley FATCA fue creada para evitar principalmente la evasión de impuestos, a través del intercambio de información financiera por medio de la asistencia mutua y así mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales para parte de los países que se adhieran a dicha ley.

En ese sentido, podemos decir que la naturaleza jurídica del secreto fiscal “*consiste en un deber u obligación de secrecía a cargo de los servidores públicos hacendarios. Dicho deber se traduce en una concreta carga de no hacer por parte del personal de la autoridad fiscal, consistente en no revelar –por regla general- de ninguna forma la información tributaria (declaraciones y datos) del contribuyente o de terceros, incluso la obtenida por la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación*”.¹²⁷

¹²⁶ Tesis 2a. LXIV/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época, Tomo XXVII, Mayo de 2008, página 234.

¹²⁷ Jiménez Jiménez Jorge, *El Secreto Fiscal en México*, 1ª ed., Porrúa, México 2016, p. 27.

El secreto fiscal esta contemplado en el Código Fiscal Federal en su artículo 69, el cual señala de manera general que el personal de las autoridades fiscales que intervinieron en los trámites contemplados en las leyes fiscales, está obligado a guardar estricta discreción respecto a los datos de los contribuyentes.

Así, la Corte nos proporcionó el concepto de secreto fiscal, a través del criterio con rubro “SECRETO FISCAL. CONCEPTO DE.”¹²⁸, en el cual señalo que la medida legislativa estableció una carga específica (de no hacer) impuesta al personal de la autoridad fiscal. Consistente en que, al aplicar las disposiciones fiscales, estos no pueden revelar de ninguna manera información tributaria de los contribuyentes lo cual constituye precisamente el “**secreto fiscal**”.

Del criterio anterior, obtenemos que el secreto fiscal es una regla que impone al personal de la autoridad fiscal, una obligación consistente en no deben revelar información tributaria de los contribuyentes, motivo por el cual, podemos establecer que las personas obligadas a guardar el secreto fiscal es el personal de la autoridad fiscal, es decir, los servidores públicos que aplican las disposiciones fiscales.

De igual manera, la Primera Sala de la Corte, estableció que el secreto fiscal no es absoluto, ya que existen excepciones respecto a este, ello de conformidad con el artículo 69 del Código Tributario, mismos que son los siguientes:

1. Tratándose de investigaciones que realice la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.
2. Respecto de requerimientos que haga la Comisión Federal de Competencia Económica (COFECE) y el Instituto Federal de Telecomunicaciones (IFT) para determinar sanciones.

¹²⁸ Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis 1a. CVII/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 1, página 970

3. En la fiscalización de las finanzas de los partidos políticos e intervenga la Unidad de Fiscalización de los Recursos de los Partidos Políticos, órgano técnico del Consejo General del Instituto Federal Electoral.
4. Cuando se haga un intercambio de información de manera recíproca que este contemplado en un tratado internacional y dicha información se utilice para fines distintos a los fiscales y las autoridades lo autoricen.

La excepción más relevante para este trabajo es aquella respecto al intercambio de información de manera recíproca que se contemple en un tratado internacional del que México sea parte, ya que se obliga a proporcionar información fiscal a autoridades extranjeras.

Por tanto, el secreto fiscal es una regla de no hacer para los servidores públicos de las autoridades fiscales, para que estos no revelen información fiscal a terceros, sin que deba pasar desapercibido que, una de las excepciones es que, si el Estado Mexicano es parte de un tratado internacional de asistencia mutua, dicha regla no aplica, de ahí la importancia de su estudio.

CAPÍTULO IV. FOREIGN ACCOUNT TAX COMPLIANCE ACT (FATCA)

Los temas estudiados con anterioridad son relevantes, ya que cada uno de ellos guarda una estrecha relación con el tema principal del presente trabajo de investigación.

Ello es así, pues el tema principal es una ley extraterritorial de Estados Unidos de América que tiene aplicación en México, a través de un acuerdo interinstitucional entre las autoridades fiscales de ambos países.

Por tanto, resultaba relevante estudiar en capítulos anteriores el Estado en sí, la relación que guarda el derecho y el Estado, los elementos del Estado, la soberanía que guardan los países, como es que se ejerce la soberanía, y en el caso de México estudiarla desde los tres poderes de gobierno.

De igual forma, se estimaba relevante conocer cómo es que se compone el sistema jurídico mexicano en cuanto a su orden, jerarquía, control constitucional y a qué nivel se encontraban tanto los tratados internacionales, como los acuerdos interinstitucionales.

Asimismo, resultaba conveniente adentrarnos al Derecho Tributario, al Derecho Fiscal Mexicano y al Derecho Fiscal Internacional, lo anterior para conocer acerca de la fiscalidad nacional e internacional y que principios o derechos se deben proteger para la seguridad de los contribuyentes.

Dichos temas, se estudiaron con la finalidad de obtener los elementos necesarios para abordar el tema central del presente trabajo de investigación, que es The Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), y establecer si dicha ley extranjera, es constitucional o inconstitucional, de acuerdo a los derechos, principios y leyes mexicanas, motivo por el cual se pone a consideración lo siguiente:

4.1. Antecedentes.

Tras la crisis económica de 2008 y 2009, surgió por parte de EUA, la necesidad de implementar un control más riguroso sobre los recursos financieros, lo que llevó a la creación de FATCA.

FATCA a su vez surge, como respuesta a la declaración del IRS por sus siglas en inglés (Internal Revenue Service) respecto a que más de cien billones de dólares no se encontraban declarados en EUA, por tanto, se reconoció la necesidad de impulsar el intercambio internacional de información fiscal.

Así, FATCA por sus siglas en inglés (Foreign Account Tax Compliance Act), “*nació en 2010, como un capítulo más de la Ley Hiring Incentives to Restore Employment (HIRE), en la que se buscaba fomentar el desarrollo económico y la creación de empleos*”¹²⁹.

FATCA, fue promulgada en EUA el 18 de marzo de 2010, estableciendo que las instituciones financieras y otros intermediarios extranjeros están obligados a informar directamente al IRS, sobre las cuentas de más de 50 mil dólares de los ciudadanos estadounidenses en el extranjero.

Deloitte presenta la cronología de FATCA de la forma siguiente:



130

¹²⁹ Ramírez Amayo Yubani, *Manual de Derecho Tributario*, 2° ed., Academia Mexicana de Derecho Fiscal – Tirant lo Blanch, México, 2021, p. 336.

¹³⁰ S.A., *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*, Deloitte, México 2011, recuperado el 13 de septiembre de 2022, de: <https://www2.deloitte.com/mx/es/pages/financial-services/articles/resumen-ejecutivo-fatca.html>

4.2. ¿Qué es FATCA?

Una vez precisados los antecedentes de FATCA en EUA, se debe señalar que, a través de esta ley, el gobierno de EUA busca recabar información de instituciones financieras extranjeras sobre ciudadanos o residentes de ese país que sean titulares de cuentas

Asimismo, por medio de la Ley FATCA el gobierno estadounidense creará un registro fiscal (una especie de Registro Federal de Contribuyentes), para las entidades financieras participantes. Dentro de las directrices que se establecen en esta ley, se encuentra realizar un análisis detallado de cada persona usuaria de servicios financieros y la procedencia de sus recursos.

En ese sentido, FATCA - Ley de Cumplimiento Fiscal de Cuentas en el Extranjero fue aprobada para *“evitar el incumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes estadounidenses que tienen cuentas en otros países”*¹³¹.

Derivado de lo anterior, podemos decir que *“FATCA es un instrumento instituido por EUA que exige que las instituciones financieras extranjeras brinden información sobre los activos financieros extranjeros de residentes”*¹³².

Motivo por el cual, podemos establecer que *“FATCA promueve el cumplimiento tributario transfronterizo mediante la implementación de un estándar internacional para el intercambio automático de información relacionada con los contribuyentes estadounidenses”*¹³³.

¹³¹ S.A., *Transparencia Fiscal: FATCA y CRS*, Santander Private Banking, p.1, recuperado el 19 de septiembre de 2022 de https://www.pb-santander.com/pdf/pdf/tx_bss_s.pdf

¹³² Ramírez Amayo Yubani, *Manual de...*, óp. cit., p. 336.

¹³³ S.A., *¿Qué es FATCA? ¿Qué es CRS? Entendiendo las regulaciones y requisitos de FATCA*, Thomson Reuters, p. 2, recuperado el 19 de septiembre de 2022, de <https://tax.thomsonreuters.com/en/fatca-crs/what-is-crs-fatca>.

Por lo tanto, la Ley FATCA se puede definir como aquel instrumento emitido por los Estados Unidos de América, para evitar el incumplimiento de obligaciones fiscales por parte de sus contribuyentes que tienen cuentas en otros países, a través de la exigencia a instituciones financieras extranjeras para que brinden información sobre los activos financieros en el extranjero de sus contribuyentes.

4.3. ¿Cuál es el objetivo de FATCA?

Antes de señalar cuál es el objetivo de la Ley FATCA, recordemos lo que refiere Yubani Ramírez Amayo, en cuanto a lo siguiente:

“No puede pasar desapercibido que aun cuando FATCA surgió como un instrumento aparentemente bilateral, tiene un impacto multilateral. Tal es así que la OCDE recogió de su contenido la esencia de lo que a partir de 2014 constituye la Norma para el intercambio automático de información de la cuenta financiera.

Y en ese mismo año, el Diario Oficial de la Unión Europea del día 16 de diciembre publicó la Directiva 2014/107/EU por la que se modifica la directiva 2011/16/EU, sobre cooperación administrativa en materia fiscal, misma que guarda estrecha relación con el proyecto FATCA, estableciendo a partir de este año 2016, el intercambio automático de información. En base a este sistema a todas las instituciones financieras que tienen cuentahabientes residentes en otro Estado miembro, están obligados a proporcionar la información sobre dicha cuenta (intereses, dividendos e ingresos derivados de la transmisión de activos financieros)”¹³⁴.

Lo anteriormente expuesto, nos permite identificar el impacto que ha tenido FATCA, pues de la misma, derivó un sistema en todas las instituciones financieras que tienen cuentahabientes residentes de un país en otro, estando obligados a proporcionar la información sobre dichas cuentas de manera automática.

En ese contexto, podemos decir que el fin primordial de FATCA es prevenir que los contribuyentes americanos utilicen cuentas financieras fuera los EUA, con el fin de

¹³⁴ Ramírez Amayo Yubani, *Manual de...*, óp. cit., pp. 337 a 338.

evitar la evasión de impuestos, mediante la asistencia mutua para mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en ambos países.

En otras palabras *“el principal objetivo de la Ley FATCA es hacer cumplir la obligación de informar sobre las cuentas en el extranjero que mantienen los contribuyentes estadounidenses”*¹³⁵.

De igual forma, se puede decir que FATCA tiene como *“finalidad facilitar la fiscalización y el gravamen de contribuyentes norteamericanos, que posean cuentas financieras en el extranjero”*¹³⁶.

Asimismo, se puede decir que: *“el objetivo de FATCA es aumentar la transparencia del Servicio de Impuestos Internos (IRS) con respecto a las personas de EE.UU. que pueden estar invirtiendo y obteniendo ingresos a través de instituciones no estadounidenses”*¹³⁷.

Sin embargo, *“si bien el objetivo principal es obtener información sobre las personas de EE. UU., FATCA impone la retención de impuestos cuando no se cumplen con los requisitos e información aplicables”*¹³⁸.

En ese tenor, debe advertirse que aquellas entidades financieras que opten por no participar en FATCA deben realizar una retención del 30% sobre los flujos por esta ley, esto se debe a que, dentro de las directrices que se establecen en esta ley, se requiere realizar un análisis exhaustivo de cada cliente y la procedencia de sus recursos. En caso de no obtener información requerida, se aplicará la retención correspondiente y se cancelará la cuenta.

¹³⁵ S.A., *Transparencia fiscal...*, óp. cit., p.1.

¹³⁶ S.A., *FATCA Impactos para el sector financiero y los inversionistas en México*, Boletín Núm. 9 de Investigación Comisión Fiscal, Colegio de Contadores Públicos de México, México 2013, p. 3

¹³⁷ S.A., *¿Qué es FATCA? ...*, óp. cit., p. 3.

¹³⁸ *Ibidem*, p. 3.

Motivo por el cual, “Nos damos cuenta de que esta norma busca crear una red global de entidades financieras que trabajen a favor del gobierno americano en la obtención de información sensible y relevante para fines fiscales, con el aliciente respectivo en obtener una retención del 30% sobre pagos de fuente en EU en caso de no apoyar la iniciativa”¹³⁹.

4.4. Cuentas bancarias sujetas a la Ley FATCA.

Las principales cuentas bancarias sujetas a FATCA son:

- Cuentas con depósito (Depositary account): engloban cualquier tipo de cuenta comercial, de cheques, de ahorro o de inversión.
- Cuentas de inversión (Custodial account): abarcan aquellas cuentas en las que se invierte exclusivamente en instrumentos financieros tales como acciones, bonos, moneda extranjera, entre otros.

Las cuentas anteriores son consideradas como *cuentas reportables*, lo que implica que son cuentas que pertenecen a una institución financiera en el extranjero, y debe reportar a los titulares que sean de nacionalidad estadounidense, o que ejercen control de fuera de EUA.

También existen *cuentas no reportables*, que son aquellas que no sean identificadas como tal después de la aplicación del procedimiento que lleve a cabo el gobierno de los Estados Unidos de América, entre las que se encuentran las siguientes:

- Cuentas que sean propiedades gobiernos, organizaciones internacionales o bancos centrales.
- Instituciones financieras locales o con una base local de clientes.

¹³⁹ S.A., *FATCA Impactos...* óp. cit., p. 3.

- Instituciones financieras con cuentas de bajo valor.
- Cuentas excluidas de las cuentas financieras, tales como: planes personales de retiro, primas de seguro para el retiro, cuentas de pensiones.

En ese orden de ideas, de la Ley FATCA surgen los compromisos de las instituciones financieras, entre ellos, el siguiente:

- Las instituciones financieras deben enviar un informe a las autoridades fiscales, en la cual se detallará la información sobre los titulares de cuentas bancarias cuyo saldo supere los 50,000.00 USD al 31 de diciembre de 2013.

De los reportes que deben enviar las instituciones financieras, de acuerdo al artículo 2 del *Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos (SHCP) y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América (UST por sus siglas en inglés United States Treasury) para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto de FATCA*, se obtendrán datos sensibles los cuales de manera esencial son los siguientes:

- Nombre y número de identificación fiscal del ciudadano de EUA.
- Número de cuenta, saldo o valor promedio mensual de la cuenta al final de año.
- A partir de 2013, los bancos estadounidenses deben informar al IRS sobre los intereses generados por las cuentas bancarios de ciudadanos de países con acuerdos impositivos con EUA, cuando estos superen los 10 dólares.
- A partir de 2015, se debe informar sobre el monto bruto de los intereses, dividendos u otros ingresos generados por activos contenidos en la cuenta,

así como las cantidades pagadas al cliente por la institución financiera en calidad de deudor.

- A partir de 2016, también deberá recopilar y reportar información sobre los ingresos brutos obtenidos por la venta o redención de bienes depositados o acreditados en la cuenta, cuando la institución financiera actué como bróker, agente, intermediario, custodia o similar.

Por lo anterior, se desprende que las Instituciones Financieras recabaran datos sensibles de sus cuentahabientes extranjeros y dichos datos deben ser informados a través de reportes a las autoridades fiscales y estas comunicarlos a las autoridades fiscales de EUA.

4.5. Incumplimiento de la Ley FATCA.

Como se ha mencionado con anterioridad, aquellas entidades financieras que opten por no participar deberán pagar una retención del 30% sobre los flujos afectos a FATCA, ya que son estas entidades las que están obligadas a dar cabal cumplimiento a lo que en dicha ley se establece.

Además, las sanciones por fallas u omisiones a la Ley FATCA, se establecerán en la legislación interna de cada país firmante, para tratar el incumplimiento que se haya realizado.

4.5.1. Primera condena por no cumplir con la Ley FATCA.

En un boletín de prensa de 22 de febrero de 2019¹⁴⁰, el Servicio de Control de Inmigración y Aduanas ICE por sus siglas en inglés Immigration and Customs

¹⁴⁰ S.A., *ICE removes UK national convicted of violating FATCA*, U.S. Immigration and Customs Enforcement, [Newsroom 22 de febrero de 2019], Estados Unidos de América, 2019, recuperado el 30 de septiembre de 2022 de <https://www.ice.gov/news/releases/ice-removes-uk-national-convicted-violating->

Una vez arrestado en julio de 2018, por las autoridades húngaras y posteriormente extraditado a EUA, el 11 de septiembre de 2018 el ciudadano inglés se declaró culpable de conspirar para defraudar a los Estados Unidos de América al no cumplir con la Ley FATCA, lo que conllevó a la primera condena por incumplimiento a The Foreign Account Compliance Act (FATCA).

Si bien a la fecha no se tiene información de otra condena por FATCA, es importante resaltar que, esta primera condena da la pauta de como operará el gobierno estadounidense para identificar violaciones a la Ley FATCA y a su vez da la pauta de que el gobierno americano está en constante vigilancia de la Ley FATCA, para cumplir con uno de sus objetivos que es aumentar la recaudación por parte de sus contribuyentes que tienen cuentas en el extranjero.

4.6. Países firmantes de FATCA.

De acuerdo con el U.S. Department of the Treasury¹⁴¹ (Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América), actualmente FATCA ha sido firmado por 113 jurisdicciones, las cuales son las siguientes:

Algeria	Angola	Anguilla	Antigua y Barbuda	Argentina
Armenia	Australia	<u>Austria</u>	Azerbaiyán	Bahamas
Bahréin	Barbados	Bielorrusia	<u>Bélgica</u>	Bermuda
Brasil	Islas Vírgenes Británicas	<u>Bulgaria</u>	Canadá	Islas Caimán
Cabo Verde	Camboya	Chile	China	Colombia
Costa Rica	<u>Croacia</u>	Curazao	<u>Chipre</u>	<u>República Checa</u>
<u>Dinamarca</u>	República Dominicana	<u>Estonia</u>	<u>Finlandia</u>	Francia
Georgia	Alemania	Gibraltar	<u>Grecia</u>	Groenlandia
Granada	Guernsey	Guyana	Haití	Santa Sede

¹⁴¹ *Foreign Account Tax Compliance Act*, U.S. Department of the Treasury recuperado el 14 de octubre de 2022 de: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act>

Honduras	Hong Kong	<u>Hungría</u>	India	Islandia
Indonesia	<u>Irlanda</u>	Iraq	Isla de Man	Israel
Italia	Jamaica	Japón	Jersey	Kazajistán
Kosovo	Kuwait	<u>Letonia</u>	Liechtenstein	<u>Lituania</u>
<u>Luxemburgo</u>	Macao	Malasia	<u>Malta</u>	Moldavia
Mauricio	México	Montenegro	Monserrat	<u>Países Bajos</u>
Nueva Zelanda	Nicaragua	Noruega	Panamá	Paraguay
Perú	Filipinas	<u>Polonia</u>	<u>Portugal</u>	Qatar
<u>Rumania</u>	San Marino	Arabia Saudita	Serbia	Seychelles
Singapur	<u>Eslovaquia</u>	<u>Eslovenia</u>	Sudáfrica	Corea del Sur
España	San Cristóbal y Nieves	Santa Lucía	San Vicente y las Granadinas	<u>Suecia</u>
Suiza	Taiwán	Tailandia	Trinidad y Tobago	Túnez
Turquía	Islas Turcas y Caicos	Ucrania	Emiratos Árabes	Reino Unido
Uzbekistán	Vietnam	Turkmenistán		

Del recuadro anterior, se puede advertir que FATCA ha sido relevante a nivel mundial, pues lo han firmado los países del G-20 (Alemania, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, Estados Unidos, Francia, India, Inglaterra (*Reino Unido*), Indonesia, Italia, Japón, México, Sudáfrica, Turquía y la Unión Europea, exceptuando a Rusia), que “*juntos, los miembros del G20 representan alrededor del 90% de la economía mundial y el 80% del comercio internacional*”¹⁴², de ahí la importancia que tiene FATCA a nivel mundial.

4.6.1. Common Reporting Standart (CRS).

FATCA no solo es relevante a nivel mundial por los países que lo han suscrito, sino que, es relevante ya que es el precursor del Estándar Común de Reporte CRS por sus siglas en inglés Common Reporting Standart, creado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (*OCDE por sus siglas en inglés*

¹⁴² S.A., *México y el Grupo de los Veinte (G20)*, Secretaría de Relaciones Exteriores, Gobierno de México, recuperado el 14 de octubre de 2022 de <https://www.gob.mx/sre/fr/acciones-y-programas/mexico-y-el-grupo-de-los-veinte-g20>

Organisation for Economic Co-operation and Development), para el intercambio de información financiera de manera internacional.

Antes de entrar al estudio del CRS, se debe señalar que la OCDE está conformada por los siguientes países:



143

¹⁴³ S.A., *Países miembros*, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, recuperado el 14 de octubre de 2022 de <https://www.oecd.org/acerca/>

De la imagen anterior, se puede observar que múltiples países se encuentran tanto en el G-20 como en la OCDE, dentro de los cuales se encuentran diferentes países que se sujetaron a FATCA y vieron la necesidad de crear un modelo propio para el intercambio de información financiera.

La OCDE justificó la creación del Estándar Común de Reporte, de la siguiente manera:

*“A medida que el mundo se convierte en un escenario cada vez más globalizado, resulta igualmente más fácil para cualquier contribuyente realizar, preservar y administrar sus inversiones a través de instituciones financieras ubicadas fuera de su país de residencia. Se manejan ingentes cantidades de dinero en el extranjero, donde se consigue evadir impuestos toda vez que los contribuyentes eluden sus obligaciones tributarias en la correspondiente jurisdicción de origen. La evasión fiscal internacional representa un grave problema para las jurisdicciones de todo el mundo, ya sean o no miembros de la OCDE, grandes o pequeños, desarrollados o en desarrollo. Todos los países comparten un interés común: el de preservar la integridad de sus sistemas fiscales. La cooperación entre administraciones tributarias es determinante para combatir el fraude y la evasión fiscal, así como también para velar por la integridad de los sistemas fiscales, **contexto en el que el intercambio de información desempeña un papel clave**”¹⁴⁴.*

Es de recordarse que FATCA fue promulgada en el 2010 por parte de EUA., y adquiere derechos y obligaciones a partir del 03 de agosto de 2012, para iniciar formalmente el 01 de enero de 2013, en ese sentido *“A partir de 2012, los responsables políticos centraron su atención en las posibilidades que ofrecía la modalidad de intercambio automático de información. El 19 de abril de 2013, los Ministros de Fianzas y los Gobernadores de los Bancos Centrales del G20 ratificaron el intercambio automático como el nuevo estándar previsto. La decisión del G20 sucedió al anuncio que hicieron previamente 5 países europeos acerca de su intención de perfeccionar y poner a prueba el intercambio multilateral de*

¹⁴⁴ S.A., *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*, 2° ed., Éditions OCDE, París 2017, p.11, recuperado el 14 de octubre de 2022 de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/estandar-para-el-intercambio-automatico-de-informacion-sobre-cuentas-financieras-segunda-edicion_9789264268074-es#page4

información tributaria sobre la base del Modelo de Acuerdo Intergubernamental (en adelante, <<AIG>>) para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y en la implementación de FATCA, elaborado entre esos 5 países europeos (Francia, Alemania, Italia, España y el Reino Unido) y Estados Unidos (<<AIG Modelo 1>>)”¹⁴⁵.

En ese sentido, se puede advertir que los países miembros del G20 buscaron medidas para adoptar FATCA, y adoptar como nuevo estándar el Intercambio automático de información financiera, dando como resultado que en “*febrero de 2014 los Ministros de Finanzas y los Gobernadores de los Bancos Centrales del G20, aprobaron el ECR para el Intercambio Automático de Información Tributaria*”¹⁴⁶.

Por lo cual el CRS, se puede definir como, el nuevo modelo para el intercambio de información financiera, con la finalidad de evitar elusión y evasión fiscal por los contribuyentes residentes en el extranjero.

En ese sentido, se puede observar que con el CRS más países tuvieron como compromiso internacional intercambiar información financiera para fines fiscales, con ello se incrementaron el número de países que intercambian información de contribuyentes extranjeros.

En consecuencia, se puede decir que FATCA provocó que más países vieran la necesidad de intercambiar información financiera para efectos fiscales no solo con EUA, si no con más países, para incrementar su recaudación y con ello evitar la elusión y evasión fiscal.

¹⁴⁵ *Ibíd*em, pp. 11 a 12.

¹⁴⁶ *Ídem*.

4.7. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) y México.

El 19 de noviembre de 2012, México a través del Subsecretario de Ingresos y el Subsecretario de Política Fiscal, firma con EUA el convenio para facilitar la implementación de FATCA, mediante el cual se establece un intercambio de información automático mucho más amplió del que existía anteriormente, teniendo como resultado que el país sea “FATCA Friendly” o amigable respecto a FATCA.

Así, de acuerdo con la SHCP mediante el comunicado de prensa 070/2012 de fecha 20 de noviembre de 2012, *“en el contexto de FATCA México es el tercer país que cumple con los estándares de intercambio de información, por lo que las autoridades fiscales de ambos países aumentarán sus capacidades de fiscalización, lo que resultará en un nivel de cumplimiento en materia tributaria”*.¹⁴⁷

México y Estados Unidos de América deciden modificar, el 09 de abril de 2014 el *Acuerdo referido entre la SHCP y el UST*, ello al considerar lo siguiente:

“El IGA requiere, en particular el intercambio de cierta información respecto de Cuentas Reportables de EE. UU. Y de México sobre una base automática, de conformidad con lo previsto por la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, celebrada en Estrasburgo el 25 de Enero de 1988 (la “Convención de Asistencia Mutua”); el Artículo 27 del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal celebrado en Washington el 18 de Septiembre de 1992 (el “Convenio de Doble Imposición”); y el Artículo 4 del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados

¹⁴⁷ Comunicado de Prensa 070/2012, *Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América en Materia de Intercambio de Información Financiera con respecto a FATCA* [20 de noviembre de 2012], Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 2012, recuperado el 19 de octubre de 2022 de: https://www.chevez.com/upload/files/F_FlashCF2012-13.pdf

Unidos de América para el intercambio de información Tributaria, celebrado en Washington el 9 de noviembre de 1989 (el “AIIT”) (en lo sucesivo, el término “Convenios” se refiere a la Convención de Asistencia Mutua, el Convenio de Doble Imposición y el AIIT, así como a cualesquiera enmiendas a dichos Convenios que estén en vigor para ambas partes).¹⁴⁸

Esta última modificación al Acuerdo anteriormente mencionado fue suscrito por México por el Administrador de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria (SAT), esto al justificarse de la siguiente manera:

“El Artículo 3(6) del IGA establece que las Autoridades Competentes de los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos (las “Autoridades Competentes”) “celebrarán un acuerdo o arreglo al amparo del procedimiento de acuerdo mutuo establecido en el Artículo 5 del AIIT”, con el fin de establecer y prescribir las reglas y procedimientos necesarios para implementar algunas disposiciones del IGA. El artículo 26 del Convenio de Doble Imposición permite a las Autoridades Competentes abordar también entre otras cuestiones relativas a la implementación del Convenio de Doble Imposición. Estas cuestiones también podrán ser abordadas aquí toda vez que el IGA fue incorporado de conformidad con el Convenio Doble de Imposición. En consistencia con el IGA y las consultas efectuadas entre las Autoridades Competentes”.¹⁴⁹

Cabe resaltar que la modificación al acuerdo interinstitucional, entró en vigor el 21 de agosto de 2014, misma fecha en que se publicó en el DOF, a través del Anexo 25 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014. Dicho anexo, forma parte de la

¹⁴⁸ Servicio de Administración Tributaria, *Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para el Mejorar el Cumplimiento Fiscal Internacional incluyendo de FATCA*, recuperado el 19 de octubre de 2022, de http://omawww.sat.gob.mx/acuerdo_internacional/Paginas/a/documentos/Normatividad/Vigente/Acuerdo_entre_autoridades_competentes.pdf

¹⁴⁹ *Ibíd.* p. 1.

Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, a través del cual se modifica la Regla I.3.5.20. “Procedimiento para que las Instituciones que componen el sistema financiero presentan información”.

4.8. Aplicación de FATCA en México.

A través de la solicitud de información con número de folio 0610100120720, la Administración de Amparos e Instancias Judiciales “4”, de la Administración Central de Amparo e Instancias Judiciales de la Administración General Jurídica del SAT, informó lo siguiente:

“¿Cómo se aplica FATCA en el sistema tributario mexicano?”

La Ley de Cumplimiento Fiscal de Cuentas en el Extranjero (FATCA) tiene como principales objetivos:

- **Identificar y reportar** las cuentas financieras que los contribuyentes estadounidenses tienen en México, y a su vez recibir las cuentas financieras que los contribuyentes mexicanos tienen en los Estados Unidos.
- **Mitigar la evasión y/o elusión fiscal**, proporcionando información de cuentas financieras de contribuyentes norteamericanos en México, y de la misma forma en México recibimos información de contribuyentes mexicanos que tengan cuentas financieras en Estados Unidos.
- **Obtener información de cuentas** correspondientes a personas físicas o jurídicas mexicanas/estadounidenses en el extranjero.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 32-B-Bis del Código Fiscal de la Federación, el SAT expedirá las reglas de carácter general necesarias para la correcta y debida aplicación de los acuerdos amplios de intercambio de información que México tiene en vigor y autorizan el intercambio automático de información financiera en materia fiscal, así como los acuerdos interinstitucionales firmados con fundamento en ellos, las cuales incluirán los procedimientos aplicables para identificar cuentas extranjeras o cuentas reportables y para presentar ante las autoridades fiscales la información que precisen los acuerdos referidos.

A través del Anexo 25 de la Resolución Miscelánea Fiscal, el SAT establece las reglas de carácter general para que Instituciones Financieras de México reporten información relacionada con ciertas cuentas.

Las Instituciones Financieras de México sujetas a reportar deberán obtener información específica con respecto a todas las cuentas que se consideren reportables a los Estados Unidos conforme a los procedimientos establecidos en el Anexo 25 de la RMF y reportar anualmente a la autoridad competente de México (SHCP) la información requerida a efecto que la intercambie de manera automática anualmente, con la autoridad competente de los Estados Unidos de América”¹⁵⁰.

De la respuesta del SAT, podemos decir que la Ley FATCA se aplica en México a través del Anexo 25 de la Resolución Miscelánea Fiscal, por medio del cual se establecen las reglas de carácter general, para que las Instituciones Financieras de México sujetas a reportar, obtengan información específica con respecto a todas las cuentas que se consideren reportables a los Estados Unidos y se contempla la obligación de reportar anualmente a la SHCP la información requerida para que se intercambie de manera anual y de forma automática con la autoridad competente de los Estados Unidos de América.

4.9. Impacto de FATCA en México.

FATCA refleja la actividad de México en el ámbito económico y financiero global, así como el papel que ha desempeñado en el G-20.

Al asumir el compromiso como “FATCA Friendly”, México impuso la obligación a todas las instituciones financieras del país, incluyendo bancos, fondos de inversión y otras entidades relacionadas con el mundo financiero, para identificar las cuentas de ciudadanos estadounidenses a partir de enero de 2013, lo que implicó recabar información sensible de los titulares de cuentas para determinar si eran residentes en México, ya fueran personas físicas o morales, y proporcionar dicha información

¹⁵⁰ Solicitud de información disponible en la página web <https://tinyurl.com/2p67a3no>, consultada el 28 de octubre de 2022.

a las autoridades fiscales de EUA para su intercambio con la autoridades mexicanas correspondientes, Asimismo, esta obligación, se extendió para EUA, donde sus instituciones financieras también deben identificar a sus clientes de origen mexicano.

Así, la SHCP contempló un escenario en el que anticipó tener un mayor control sobre las cuentas de mexicanos en los EUA, lo cual podría utilizarse para implementar procedimientos de verificación y fiscalización en relación con recursos e instrumentos de inversión que tradicionalmente han estado fuera de su alcance, tanto en los países "FATCA Friendly". Por otro lado, el IRS, también tendrá conocimiento sobre las cuentas de ciudadanos estadounidenses en bancos mexicanos.

No obstante, son las instituciones del sistema financiero mexicano las principales afectadas, lo que también repercute en sus usuarios, a su vez las instituciones deberán demostrar, que tienen o no cuentahabientes o clientes extranjeros. Además, se debe considerar que la consecuencia de no cumplir con FATCA es la retención del 30% de todo el flujo de capital que provenga de EUA, por tanto el impacto de FATCA puede traducirse en una retención de impuestos.

Ahora bien, no debe perderse de vista que si bien es cierto que el origen de FATCA es identificar y controlar si se está declarando correctamente en EUA, también es cierto que con ello se busca detectar cualquier fuente de riqueza y flujo que salga de EUA a México de manera irregular.

Aunado a ello, podemos decir que una de las finalidades de todo gobierno es evitar la evasión fiscal. En la actualidad podemos decir que nos encontramos en un escenario de completa cooperación global y FATCA representa sin duda un paso más hacia el intercambio de información, y es un claro ejemplo también de la intención gubernamental de combatir la evasión fiscal y aumentar la recaudación de impuestos.

Así, FATCA “provocará un intercambio de información entre los países que la han asumido, de manera automática entre los países que la han asumido, de manera automática, lo que da mayores elementos a las administraciones fiscales de estos países para fiscalizar a sus ciudadanos, pues tendrán mayores elementos para asegurar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales que tienen los contribuyentes estadounidenses y mexicanos por generar ingresos derivados de mantener inversiones fuera de su país”.¹⁵¹

Por lo que, los procedimientos que llevan a cabo las instituciones financieras para conocer e identificar a sus clientes, así como el cumplimiento de las leyes en materia de prevención de lavado de dinero son fundamentales. Actualmente México está implementando la *Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita* mejor conocida como la *Ley Antilavado*, la cual guarda una estrecha relación con los requisitos de FATCA, “al regular los actos u operaciones económicas considerados propensos a la capacitación de recursos de procedencia ilícita, para financiar el crimen organizado, así como al terrorismo”¹⁵².

En ese orden de ideas, la Ley FATCA en México podría decirse que ha tenido un impacto de manera positiva, al recibir una cantidad considerable de cuentas bancarias de mexicanos, esto de acuerdo con la solicitud de información realizada al Servicio de Administración Tributaria con número de folio 0610100003421, la Administración de Intercambio de Información Internacional del Servicio de Administración Tributaria, a través de la cual se informó lo siguiente:

¹⁵¹ Armienta Madrid Avíela Samantha, *El seguimiento jurídico corporativo como base en una administración estratégica en las sociedades mercantiles*, Tesis de Doctorado en Ciencias del Derecho, Universidad Autónoma de Sinaloa, Unidad de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de Culiacán, México 2018 p. 162, Disponible en: <https://derecho.uas.edu.mx/posgrado/documentos/DCD2G/ArmientaMadridAvielaSamantha.pdf>

¹⁵² Servicio de Administración Tributaria., Conoce la Ley Antilavado, recuperado el 28 de octubre de 2022 de <https://www.sat.gob.mx/consulta/10022/conoce-la-ley-antilavado#:~:text=El%20lavado%20de%20dinero%20permite,contribuyes%20a%20la%20econom%C3%ADa%20nacional.>

II. Respecto a el volumen de cuentas bancarias de estadounidenses en territorio mexicano enviadas a Estados Unidos y el volumen de cuentas bancarias de mexicanos en Estados Unidos enviadas a México:

Se informa que, durante el ejercicio de 2019, el número de cuentas financieras relativas al acuerdo FATCA, enviadas a Estados Unidos fue de 4,527, mientras que, el número de cuentas financieras recibidas por México fue de 208,869¹⁵³.

No obstante lo anterior, la cantidad de cuentas recibidas por México por parte de los Estados Unidos de América, puede considerarse del todo un impacto positivo, pues si bien se han recibido un número de cuentas bancarias considerables de mexicanos, lo cierto es que el Servicio de Administración Tributaria ha señalado que no distingue la recaudación derivada de FATCA, al no ser necesario para las facultades y actividades del SAT, así, lo ha señalado la Administración de Fiscalización Internacional “5” del Servicio de Administración Tributaria, a través de la solicitud de información con folio 330027722002999 mediante la cual se informó lo siguiente:

Por su parte, la **Administración Central de Planeación, Análisis e Información (ACPAI)**, adscrita a la **Administración General de Planeación (AGP)**, al respecto informa que, derivado de la búsqueda exhaustiva, amplia y razonable de la información en los archivos, sistemas y registros físicos y electrónicos de esta Unidad Administrativa, para el periodo que comprende de 2016 al año en curso, **se conoció que no se dispone de la información que atienda al supuesto específico que plantea en su solicitud, debido a que los datos que esta Administración Central está obligada a documentar conforme a las facultades, competencias y funciones que los ordenamientos jurídicos aplicables le otorgan**, no se registran bajo esa hipótesis, es decir, no es posible distinguir la recaudación derivada de **Convenios FATCA (Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras)**, toda vez que la recaudación no se registra bajo esos criterios, por no ser necesario para las facultades y actividades con la que cuenta esta Administración Central.

(...)

Debido a lo anterior, es preciso aclarar que no se advierte obligación alguna por parte de esta Administración Central de contar con la información que se requiere sobre

¹⁵³ Solicitud disponible en <https://tinyurl.com/2pyr4erw>, consultada el 28 de octubre de 2022.

Convenios FATCA (Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras), pues dicha información no se encuentra descrita en la que señalan los artículos antes mencionados¹⁵⁴.

De lo anterior, se desprende que el Servicio de Administración Tributaria no tiene obligación de contar con la información sobre FATCA, motivo por el cual, no se registran las facultades, competencias y funciones bajo la hipótesis de distinguir la recaudación derivada de Convenio de FATCA.

En ese orden de ideas, no se puede establecer de manera clara que impacto ha tenido la Ley de Cumplimiento de Cuentas Extranjeras (FATCA) en México, toda vez que el Servicio de Administración Tributaria no proporciona elementos suficientes que permitan concluir el impacto real de FATCA.

Por lo que si bien, México ha recibido de manera significativa un volumen de cuentas bancarias de mexicanos, lo cierto es que no puede verificarse de qué manera han sido ocupados dichos datos y si estos han propiciado a una mayor recaudación.

4.10. Fundamentos internacionales del acuerdo interinstitucional.

De acuerdo a la última modificación al *“Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para Mejorar el Cumplimiento Fiscal Internacional incluyendo FATCA”*, requiere el intercambio de cierta información respecto de cuentas reportables de EUA y de México sobre una base automática, de acuerdo con lo previsto por la *“Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal”* celebrada en Estrasburgo el 25 de enero de 1988.

¹⁵⁴ Solicitud disponible en <https://tinyurl.com/2edsbnmj>, consultada el 28 de octubre de 2022.

De lo anterior, podemos decir que dicho acuerdo no hace referencia a algún artículo en específico, sin embargo, de la Convención¹⁵⁵ podemos decir lo siguiente:

- La convención fue firmada ad-referéndum por México el 27 de mayo de 2010, la cual fue aprobada el 22 de noviembre de 2011 por el Senado de la República junto con sus reservas y declaraciones.
- Dentro de las Declaraciones de México, se desprende que en su Anexo B “Autoridades Competentes”, Artículo 3, párrafo 1, inciso d, se estableció que las autoridades competentes eran: 1) la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y; 2) el Servicio de Administración Tributaria.
- En sus artículos 4 y 6 de la Convención¹⁵⁶, se establece de manera general que: *“las partes intercambiarán cualquier información, ya sea por intercambio de información automático o cualquier otra forma prevista en dicha Convención, que sea previsiblemente relevante para: a. la determinación y recaudación de impuesto, y el cobro y exigibilidad de los créditos fiscales, y; b. los procedimientos de ejecución ante una autoridad administrativa o el inicio de un procedimiento de ejecución ante una autoridad judicial”*.

¹⁵⁵ *Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, recuperado el 12 de diciembre de 2023 de <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ESP-Amended-Convention.pdf>

¹⁵⁶ Artículo 4

Disposición General

1. Las Partes intercambiarán cualquier información, en particular de la forma prevista en esta Sección, que sea previsiblemente relevante para:

- a. la determinación y recaudación de impuesto, y el cobro y exigibilidad de los créditos fiscales, y
- b. los procedimientos de ejecución ante una autoridad administrativa o el inicio de un procedimiento de ejecución ante una autoridad judicial.

(...)

Artículo 6

Intercambio de Información Automático

Respecto a categorías de casos y de conformidad con los procedimientos que determinarán mediante acuerdo mutuo, dos o más Partes intercambiarán automáticamente la información a que se refiere el Artículo 4.

- En el artículo 24 de la Convención¹⁵⁷, se establece de manera medular que: *“las partes se comunicarán mutuamente, a través de sus autoridades competentes para la implementación de dicha Convención, dichas autoridades competentes podrán autorizar a autoridades subordinadas para que actúen en su representación”*.
- En su artículo 27 de la Convención¹⁵⁸, se establece que: *“la Convención, no restringe, ni se restringe por aquellas contenidas en los acuerdos internacionales existentes o futuros, en otros acuerdos celebrados entre las partes, o en otros instrumentos relacionados con la cooperación en asuntos fiscales.*

En ese mismo sentido, el acuerdo interinstitucional entre México y EUA hace referencia al artículo 27 del *“Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal”*, el cual establece lo siguiente:

Derivado del *Acuerdo firmado el 09 de noviembre de 1989 entre México y EUA para el Intercambio de Información Tributaria*, se estableció que las autoridades competentes podrían intercambiar información; en caso de que se termine el acuerdo, las autoridades deberán intercambiar la información necesaria para aplicar el derecho interno de cada país; la información obtenida deberá ser mantenido en

¹⁵⁷ Artículo 24

Implementación de la Convención

1. Las Partes se comunicarán mutuamente, a través de sus autoridades competentes, para implementar la presente Convención. Las autoridades competentes se comunicarán directamente para estos efectos y podrán autorizar a autoridades subordinadas para que actúen en su representación. Las autoridades competentes de dos o más Partes acordarán mutuamente la forma en que aplicarán la Convención entre Ellas.

¹⁵⁸ Artículo 27 de la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal

Otros Acuerdos o Convenios Internacionales

1. Las posibilidades de asistencia contempladas en esta Convención, no restringen, ni se restringen por aquellas contenidas en los acuerdos internacionales existentes o futuros, en otros acuerdos celebrados entre las Partes interesadas, o en otros instrumentos relacionados con la cooperación en asuntos fiscales.

secreto y sólo podrá comunicarse a los responsables de determinación, gestión, recaudación y administración de los impuestos que comprenda el Convenio.

Tanto en el artículo anterior, como en el acuerdo interinstitucional, se hace referencia al “*Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria*”, respecto a su artículo 4 el cual dispone lo siguiente:

- Las autoridades competentes, con la finalidad de aplicar su derecho interno en relación con los impuestos contemplados en el acuerdo, podrán intercambiar información para determinar, liquidar y recaudar impuestos; así como para cobrar y ejecutar créditos fiscales; y para investigar delitos fiscales.
- En ese mismo sentido, las autoridades podrán determinar que información se deberá intercambiar, y podrán establecer el procedimiento necesario para garantizar que la información sea proporcionada de manera adecuada.

De lo transcrito con anterioridad, se puede advertir que las autoridades competentes (Servicio de Administración Tributaria para México e Internal Revenue Service para EUA), aplicarán su legislación nacional, con la finalidad de dar cumplimiento al Acuerdo, asimismo, adoptarán, instrumentarán y determinarán los procedimientos necesarios para el intercambio de información.

Aunado a ello, se debe hacer referencia al artículo 5 del acuerdo referido, el cual señala de manera general, que las autoridades acordarán un programa para cumplir con el objeto de acuerdo, en este se podrán optar por medidas como el intercambio de conocimiento técnico, desarrollo de técnicas nuevas de auditoría y la identificación de nuevas áreas de evasión fiscal.

Así, de dicho Acuerdo y Convenios de referencia, es que se justifica la creación tanto del *“Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el Cumplimiento Fiscal Internacional Incluyendo con respecto a FATCA”*, como del *“Acuerdo de Autoridad competente entre las Autoridades Competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América”*, al pretender señalar que dichos ordenamientos tienen establecido que a través de FATCA se realice el intercambio de información financiera de manera automática.

En consecuencia, se debe de decir que la modificación al *“Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el Cumplimiento Fiscal Internacional Incluyendo con respecto a FATCA”*, denominado (IGA), si bien se realizó el 09 de abril de 2014, lo cierto es que, dicha modificación no afectó de manera total al IGA, ya que la modificación comprendió un “nuevo acuerdo”, denominado *“Acuerdo de Autoridad competente entre las Autoridades Competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América”*, mediante el cual se determinó lo siguiente:

“Los términos empleados en este Acuerdo y en el IGA tendrán el mismo significado establecido en el IGA, a menos que se especifique lo contrario en este Acuerdo. Las referencias a los Párrafos y Anexos se entenderán como Párrafos de y Anexos de, el presente Acuerdo a menos que se especifique lo contrario. Salvo disposición en contrario del IGA, cualquier referencia a las Regulaciones del Tesoro de EE. UU. se entenderá efectuada a las regulaciones relevantes en vigor en la fecha de su aplicación. Las referencias a las Publicaciones del Servicio de Rentas

*Internas (“IRS” por sus siglas en inglés) incluirán las versiones actualizadas*¹⁵⁹.

Por lo anterior, se puede observar que el IGA seguirá siendo referencia de dicho acuerdo en cuanto a sus párrafos y anexos, ya que se entenderán como parte del Acuerdo.

Ahora bien, se debe decir que la modificación más relevante que sufrió el acuerdo interinstitucional es en las autoridades competentes que firmaron el acuerdo, ya que en 2012 como se mencionó por México firmó el “*Subsecretario de Ingresos y el Subsecretario de Política Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público*”, mientras que en 2014 firmó el “*Administrador General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria*”.

4.11. Fundamentos nacionales del acuerdo interinstitucional.

Se debe advertir que, el acuerdo interinstitucional o acuerdo intergubernamental (IGA), titulado “*Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento Fiscal Internacional Incluyendo respecto de FATCA*”, se crea a partir de las siguientes consideraciones:

- ❖ EUA promulga la “*Ley sobre el Cumplimiento Fiscal relativa a Cuentas en el Extranjero*” (FATCA) la cual requiere que las instituciones financieras reporten información sobre ciertas cuentas y productos financieros.
- ❖ México llevó a cabo reformas y modificaciones en materia fiscal, con el objetivo de que las instituciones financieras reporten información sobre cuentas y productos financieros.

¹⁵⁹ Servicio de Administración Tributaria., *Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público... óp. cit.*

- ❖ Tanto México, como EUA, apoyan la política pública consistente en mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- ❖ EUA recabó información sobre cuentas y productos financieros de residentes mexicanos abiertas en las instituciones financieras de EUA, comprometiéndose a intercambiarla esta para buscar niveles equivalentes de intercambio.

Una de las consideraciones relevantes, es aquella en que se hace referencia a que México promulgó diversas disposiciones para que las Instituciones Financieras del país reporten información sobre cuentas y productos financieros específicos.

Dentro de las modificaciones y reformas al Código Fiscal de la Federación, se realizó esencialmente al artículo 32-B, del cual se puede percibir que, las instituciones financieras deben obtener de sus cuentahabientes residentes en el extranjero: su nombre, nacionalidad, residencia, lugar de nacimiento, domicilio y su clave única de registro de población.

Entre las modificaciones y reformas a la Ley de Renta, se realizaron esencialmente al artículo 54, 55, fracción I, 56 y 136, los cuales medularmente establecen lo siguiente:

Del artículo 54, se advierte que aquellas instituciones financieras que realicen pagos por intereses deben retener y enterar el impuesto, así como expedir el comprobante fiscal en donde se refleje el pago de intereses y del impuesto retenido.

En relación con lo anterior, del artículo 55 se desprende que las instituciones financieras que paguen intereses deben presentar ante el SAT, información relativa a las personas que hubiesen pagado intereses, misma que comprende el nombre, Registro Federal de Contribuyentes (RFC), domicilio, los intereses nominales y los días de inversión.

Asimismo, en el artículo 56 se señala que los intermediarios financieros que participen en la venta de acciones mediante la Bolsa Mexicana de Valores (BMV), igualmente debe informar al SAT la información de las personas que enajenaron acciones relativas al nombre, RFC, así como los datos de las enajenaciones.

Derivado de lo anterior, el artículo 136 establece que las personas que obtienen ingresos tienen las obligaciones siguientes: (i) solicitar su inscripción en el RFC; (ii) presentar su declaración anual; y (iii) conservar la documentación relacionada con sus ingresos.

Dichas disposiciones, fueron complementadas mediante la Regla 1.3.5.20 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 (RMF 2014), en la que medularmente se contempló que la información recabada por las instituciones e intermediarios financieros se realizará a través de una base de datos electrónica, y además de contener lo señalado en los artículos, debe contener la siguiente información: (i) saldo promedio mensual; (ii) el monto de las retenciones que realizó; y (iii) el total de las comisiones que se cobraron. Por lo que en caso de que se realice una declaración complementaria debe estarse a lo señalado por el Anexo 25 de la RMF.

En ese sentido, el Anexo 25 de la RMF 2014 no solamente contiene la obligación de presentar una declaración complementaria ante el SAT, sino que además dicho anexo contiene el *“Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto a FATCA”* y el *“Instructivo para la generación respecto a las cuentas y los pagos a que se refiere el Apartado I, inciso a), de dicho anexo”*.

De lo anterior, se desprenden los ordenamientos legales que sufrieron una modificación o fueron reformados para la entrada. de la Ley FATCA en México, la más importante, la adición del Anexo 25 a la Resolución Miscelánea Fiscal que

deriva de la Regla I.3.5.20. de la RMF 2014, pues de dicho anexo se introduce FATCA a nuestro sistema jurídico mexicano.

4.11.1. Reglas de Carácter General.

En atención a que el “*Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto a FATCA*”, fue introducido a nuestro sistema jurídico mexicano mediante reglas de carácter general, se debe poner especial atención a las mismas.

En ese sentido, debemos decir que las reglas de carácter general se basan en los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica contemplados en el artículo 89, fracción I y 133 de la Carta Magna, en donde se establece de manera general que el Ejecutivo tiene facultad de regular en el ámbito administrativo la exacta observancia de las leyes, atribución que se encuentra limitada por el principio de jerarquía normativa, el cual dispone que para la validez de las disposiciones reglamentarias o administrativas se encuentran en consonancia con las normas legales existentes sobre la materia específica de regulación correspondiente y deben adherirse a los principios jurídicos que emergen directamente de la ley.

En ese mismo orden de ideas, dicha atribución se encuentra supeditada por el principio de reserva de ley el cual tiene como propósito impedir que los reglamentos, reglas, decretos o acuerdos expedidos por el ejecutivo federal, invadan de manera expresa que la Constitución Federal contiene las facultades exclusivas del Congreso de la Unión.

Mientras que el principio de subordinación jerárquica determina que el ejecutivo en ejercicio de su facultad reglamentaria debe limitarse a emitir normas de carácter general únicamente cuando tenga por objeto hacer efectivo la aplicación de leyes,

sin contrariarlas, excederlas o modificarlas, es decir, que los reglamentos que emita estén antecedidos por una ley, a través de la cual complementa dichas leyes.

En tenor, el principio de jerarquía normativa establece que las disposiciones reglamentarias o administrativas, deben estar fundadas en normas de un nivel superior, a su vez estas están sujetas a otras normas de mayor jerarquía, que culminan en la Ley Fundamental del país, la cual entraña la suprema razón de validez del orden jurídico.

Lo anterior, se robustece con la jurisprudencia P./J. 30/2007 de rubro “FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LÍMITES”¹⁶⁰, la cual medularmente indica que la facultad reglamentaria está limitada por los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica; y establece que el principio de reserva de ley se da cuando la Constitución reserva expresamente una determinada materia, sin dar posibilidad de que se regule por una ley distinta; estableciendo a su vez que el principio de jerarquía normativa limita los alcances de las disposiciones reglamentarias, ello en el entendido de que las leyes determinan el qué, quién, dónde y cuándo, mientras que los reglamentos determinan el cómo.

Bajo este orden de ideas, el titular del Ejecutivo Federal está facultado para dictar disposiciones generales, abstractas e impersonales, que tienen como finalidad desarrollar y complementar en detalle las leyes, pero sin que pueda exceder el alcance de sus mandatos, ni tampoco contrariar o alterar sus preceptos, por ser precisamente la ley su medida y justificación.

Lo anterior, conforme a la jurisprudencia 2a./J. 47/95 de rubro “FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LÍMITES”¹⁶¹, la cual medularmente señala que la facultad reglamentaria en nuestro sistema se adhiere al principio de división de poderes,

¹⁶⁰ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis P./J. 30/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Mayo de 2007, página 1515.

¹⁶¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis 2a./J. 47/95, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, septiembre de 1995, página 293.

cuyo propósito es la ejecución de la ley, dicha facultad implica el desarrollo y complemento a detalle de las normas sin que pueda exceder el alcance de sus mandatos.

Por tanto, se puede decir que las disposiciones de carácter general encuentran como fundamento una cláusula habilitante que puede estar prevista en una ley o reglamento, en donde una autoridad diversa al Ejecutivo puede emitir disposiciones generales con el objeto de pormenorizar lo previsto en una ley o reglamento, como lo pueden ser cuestiones de carácter técnico atendiendo a la especialización.

Así, la función legislativa ha posibilitado que el Poder Legislativo delegue a ciertos órganos administrativos la tarea de desarrollar instituciones jurídicas, previstas en la norma mediante una habilitación legal, esto en términos de lo previsto en los artículos 73 fracción XXXI, 89 fracción I y 90 de la Norma Fundamental, los cuales disponen de manera general:

El Congreso tiene la facultad de promulgar las leyes necesarias para ejercer sus facultades, incluyendo aquellas destinadas a la distribución de negocios, en ese contexto, se faculta a la autoridad emitir disposiciones de aplicación general, con el fin de pormenorizar y precisar la regulación establecida en dichas leyes y reglamentos.

Lo anterior ha sido referido así en el criterio P. XXI/2003 de rubro “CLÁUSULAS HABILITANTES. CONSTITUYEN ACTOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS.”¹⁶², en el cual se estableció que era necesario dotar a funcionarios ajenos al Poder legislativo de atribuciones normativas que permitieran hacer frente a situaciones especializadas de manera dinámica, estas serían denominadas “clausulas habilitantes”, que constituyen actos formalmente legislativos que permiten afrontar disyuntivas con agilidad y rapidez gracias a la cercanía de las situaciones.

¹⁶² Tesis P. XXI/2003, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, Diciembre de 2003, página 9.

En ese sentido, del criterio señalado se desprende que el Estado no es estático y, por ende, su actividad no puede limitarse exclusivamente a la legislación y a los procedimientos formales asociados su creación, por tanto, es común que la práctica legislativa incluya cláusulas habilitantes que deleguen a órganos administrativos específicos el desarrollo de instituciones jurídicas establecidas en la norma para regular una materia concreta, precisando bases y parámetros generales.

Dichas cláusulas tienen como objetivo ampliar las atribuciones de la administración en sus interacciones con los ciudadanos, permitiéndole abordar situaciones dinámicas, técnicas y especializadas que escapan al alcance directo del legislador, por lo cual corresponde al legislador determinar y delimitar la materia y alcance de su actuación normativa o regulatoria mediante disposiciones genéricas y reglas básicas garantizando la seguridad jurídica.

4.11.2. Reglas de carácter general del Servicio de Administración Tributaria.

Atento a lo anterior, se debe de tener en cuenta que la fracción III del artículo 14 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en relación con la fracción I, inciso g), del artículo 33 del Código Tributario, habilitan al Servicio de Administración Tributaria para que emita las reglas necesarias para que se aplique de manera eficaz la ley fiscal, y para su debido cumplimiento deberán publicar de manera anual las mismas, lo cual, conlleva a facilitar su conocimiento para los contribuyentes.

En ese sentido, el Tribunal Máximo del país a través del criterio LV72004 de rubro “RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL”¹⁶³, ha sostenido que las reglas de la Resolución

¹⁶³ Tesis P. LV/2004, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, Septiembre de 2004, página 15.

Miscelánea Fiscal, tienen por objeto facilitar la cabal observancia de las leyes y reglamentos, para lo cual en su caso, pueden establecer señalamientos a los contribuyentes, siempre y cuando no incida en una materia sujeto al principio de reserva de ley o vayan más allá de los límites fijados por estos, en observancia de los principios de primacía de ley y preferencia reglamentaria,

En esencia, las disposiciones de observancia general emitidas y publicadas de acuerdo con las disposiciones mencionadas, tienen como objetivo detallar y precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos que afectan al ámbito fiscal, como las reglas expedidas en la RMF, mismas que están sujetas a los principios de seguridad jurídica, reserva de ley, reserva reglamentaria, primacía de ley y preferencia reglamentaria, por tanto, deben ajustarse a lo dispuesto en el marco legislativo o reglamentario que condiciona su emisión, tanto formal como maritalmente.

Lo anterior, puede ser confirmado en la Contradicción de Tesis 84/2001-SS¹⁶⁴ de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que en su considerando Octavo se precisó que las cláusulas habilitantes se encuentran previstas en una ley, en las cuales se habilita una autoridad administrativa, para que emita actos materialmente administrativos mejor conocidos como “reglas administrativas”, cuya finalidad es puntualizar lo previsto en la ley.

Además, en dicha contradicción se estableció que las “reglas administrativas” se encuentran por debajo de las Leyes Federales y de los Reglamentos que emite el Ejecutivo Federal.

En virtud de lo anterior, se desprende que las “reglas administrativas” en materia fiscal que se emitan por Servicio de Administración Tributaria (SAT), no pueden ir

¹⁶⁴ Contradicción de Tesis 84/2001-SS, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, Septiembre de 2004, página 110.

más allá de lo dispuesto en su respectiva cláusula habilitante, ya que estas deben apegarse a la voluntad del legislador.

De lo precisado, se puede advertir que el Pleno de la Corte, sustenta que las reglas contenidas en la RMF no constituyen criterios de interpretación sino interpretaciones de observancia general que inciden en el ámbito fiscal.

En ese sentido, es importante destacar que, las disposiciones de observancia general que emitidas por el SAT son de cumplimiento obligatorio para los ciudadanos, en función de que únicamente están limitadas a regular las condiciones establecidas por el legislador o el Titular del Ejecutivo en las leyes y reglamentos pertinentes.

Por ende, podemos decir que las leyes fiscales, son las que regulan el **quién, qué y cuándo**, mientras que las disposiciones reglamentarias (como la Resolución Miscelánea Fiscal) establecen o refieren a detalle el **cómo** se aplicará o se llevará a cabo lo dispuesto en las leyes fiscales, así estas últimas es en donde se desenvuelve la obligatoriedad de lo ya definido por las leyes fiscales, por lo que se debe reiterar que las disposiciones reglamentarias no deben ir más allá de la disposición a la que reglamentan, pues únicamente deben concretarse a indicar los medios para cumplirlo.

4.12. Facultad del administrador general de grandes contribuyentes para celebrar FATCA.

Debemos reiterar, que de acuerdo con la “*Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal celebrada en Estrasburgo el 25 de enero de 1988*”, en su Anexo B denominado “*Autoridades competentes*”, en su artículo 3, párrafo 1, inciso d, se estableció que una de las autoridades competentes de México es el Servicio de Administración Tributaria, sin especificar quien de sus funcionarios podía representar a dicha autoridad.

Establecido lo anterior, se debe verificar quien, de los funcionarios del Servicio de Administración Tributaria (RISAT), era el competente para celebrar acuerdos interinstitucionales, cuando se celebró el *“Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto a FATCA”*.

De la Ley del Servicio de Administración Tributaria en sus artículos 7 y 14, se desprende que la facultad para celebrar acuerdos interinstitucionales corresponde al Jefe del Servicio de Administración Tributaria.

Ahora bien, de conformidad con el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria en su artículo 2, señala que el SAT contará con unidades administrativas -entre ellas la Administración General de Grandes Contribuyentes- para el despacho de sus asuntos.

En ese tenor, conforme al artículo 11 del Reglamento mencionado, los Administradores Generales del SAT -como el Administrador General de Grandes Contribuyentes- tendrán entre sus facultades fungir como una autoridad competente ante los organismos de carácter internacional relacionados con la administración tributaria, así como proponer la participación del Servicio de Administración Tributaria en la suscripción de instrumentos jurídicos de cooperación técnica o regulatoria en las áreas de su competencia con países, organismos internacionales, entidades extranjeras, o instituciones públicas o privadas con particulares, además de contar con la demás facultades que le confiere el Reglamento Interior.

Ahora bien, en ese sentido corresponde a la Administración General de Grandes Contribuyentes diversas atribuciones, entre ellas las establecidas en el artículo 28, fracciones XIII XIV y XV del RISAT, en cuanto que dicha administración podrá

participar en la formulación de los anteproyectos de acuerdos interinstitucionales, así como en las negociaciones respectivas.

Por tanto, corresponde al Administrador General de Grandes Contribuyentes participar en la negociación de los acuerdos interinstitucionales, ser la autoridad competente para la interpretación y aplicación de dichos acuerdos, así como participar en los grupos de trabajo que se establezcan al amparo de los acuerdos interinstitucionales.

En consecuencia, de una interpretación de la Ley del SAT y el RISAT, podemos decir que el Administrador General de Grandes Contribuyentes sí tiene competencia para suscribir un acuerdo interinstitucional, lo que también tiene concordancia con la fracción II del artículo 2 de la Ley Sobre la Celebración de Tratados, y por tanto, sí se encontraba facultado para celebrar el *“Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto a FATCA”*.

4.13. Acuerdo interinstitucional.

Una vez analizado los fundamentos tanto nacionales como internacionales en los que se fundamenta el *“Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto a FATCA”*, conviene estudiar lo relativo a un acuerdo interinstitucional.

La figura denominada *“acuerdo interinstitucional”*, en México se define como un CONVENIO ello de acuerdo con el artículo 2, fracción II de la Ley Sobre la Celebración de Tratados, lo cual, nos pone en una encrucijada, debido a que en el capítulo II de la presente investigación, determinamos que una de las

denominaciones o sinónimos del “*tratado internacional*” precisamente era CONVENIO.

Así, podemos traer a colación lo expresado por el jurista Cesar Sepúlveda que nos dice:

*“La convención y el tratado son sinónimos. Ni siquiera puede alegarse la pretendida diferencia de que las convenciones son tratados multilaterales, porque la práctica no ha sido definida en ese sentido. El acuerdo es un tratado formal y materialmente, por más que los partidarios de las distinciones digan que el acuerdo es de carácter secundario con respecto al tratado. **Convenio, pacto y tratado son solo distintas maneras de designar la misma cosa.** El arreglo ha sido siempre un tratado en su forma y en su fondo y no se ve dónde pueda haber diferencia”¹⁶⁵.*

Por lo expresado por César Sepúlveda, es claro que el legislador nos pone en un serio problema con la figura de acuerdo interinstitucional, pues tanto esta figura como el tratado internacional, son definidas por la propia Ley Sobre la Celebración de Tratados como un CONVENIO.

En ese sentido, si acudimos a las definiciones que contempla la Real Academia de la Lengua Española de los vocablos “Tratado” y “Convenio”, nos dice lo siguiente:

“tratado

(...)

2. m. Documento en que consta un *tratado*.

(...)

Tratado internacional

1. m. Acuerdo entre Estados u organizaciones internacionales, regido por el derecho internacional, con la finalidad de establecer normas de relación o de resolver problemas concretos”¹⁶⁶.

¹⁶⁵ Sepúlveda Cesar, *Derecho...óp. cit.*, p. 124.

¹⁶⁶ Real Academia de la Lengua Española, Recuperado el 11 de noviembre de 2022, de <https://dle.rae.es/tratado>

“convenio

De convenir.

(...)

convenio internacional

1. m. **tratado internacional**¹⁶⁷.

De lo antes transcrito, sigue resultando claro que convenio y tratado son sinónimos, lo cual nos sigue dejando en un problema con la figura de “*acuerdo interinstitucional*”.

Conocemos la importancia de no solo tener en cuenta a un solo jurista como lo puede ser César Sepúlveda, por lo cual debemos decir que el maestro Ignacio Burgoa nos otorga también una definición de tratados internacionales, que es la siguiente: “**Los tratados internacionales son convenios** o *convenciones que suelen celebrar entre sí dos o más países sobre diferentes cuestiones y materias. Pueden ser bilaterales o plurilaterales según el número de Estados que concurra en su concentración*”¹⁶⁸.

Por lo cual, podemos considerar que los tratados y convenios internacionales son lo mismo, es decir son vocablos que son sinónimos entre sí y no hay distinción alguna entre estos.

En ese sentido, a su vez podemos considerar que la Ley Sobre la Celebración de Tratados, establece una figura “atípica”, pues a la luz de dicha ley es diferente un tratado a un acuerdo interinstitucional.

¹⁶⁷ Real Academia de la Lengua Española, Recuperado el 11 de noviembre de 2022, de <https://dle.rae.es/convenio>

¹⁶⁸ Burgoa O. Ignacio, *Diccionario...* óp. cit., p. 431.

4.13.1. Acuerdo interinstitucional como tratado internacional.

En atención a lo anterior, se podría llegar a una primera hipótesis, en cuanto a que, si la “*Ley Sobre la Celebración de Tratados*” denomina a la figura de “*acuerdo interinstitucional*” como convenio, dicha figura puede entenderse como tratado o convenio internacional.

Dicha hipótesis podría ser confirmada en la jurisprudencia 2a./J. 10/2007 de rubro **“TRATADOS INTERNACIONALES. ADMITEN DIVERSAS DENOMINACIONES, INDEPENDIENTEMENTE DE SU CONTENIDO”** ¹⁶⁹, a través de la cual se estableció que los tratados internacionales admiten diversas denominaciones, motivo por el cual “*tratado*” se debe entender el acuerdo celebrado entre uno o varios Estados, así como el acuerdo celebrado entre una o varias organizaciones internacionales, por lo que la noción de “*tratado*” es puramente formal, pues puede denominarse de diferente forma como tratado, convención, declaración, *acuerdo*, protocolo o cambio de nota, esto de acuerdo con la fracción I, párrafo primero del artículo 2 de la Ley Sobre la Celebración de Tratados.

Lo anterior, se ha confirmado a través de la jurisprudencia 2a./J. 126/2011, de rubro **“TRATADO INTERNACIONAL. TIENE ESE CARÁCTER EL ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA POPULAR CHINA EN MATERIA DE MEDIDAS DE REMEDIO COMERCIAL, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 13 DE OCTUBRE DE 2008”**, se estableció que cualquier acuerdo internacional tiene el carácter de tratado, en otras palabras, los diversos compromisos internacionales pueden denominarse de diferentes maneras.

En ese sentido, conforme a los criterios del Tribunal Máximo del País, la hipótesis en cuanto a que debe considerarse al “*acuerdo interinstitucional*” como un “*tratado*”

¹⁶⁹ Tesis 2a./J. 10/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXV, Febrero de 2007, página 738.

internacional”, debe considerarse como válida, pues independientemente de la denominación que se le dé a un acuerdo, si este conlleva a una obligación internacional, -como lo es el intercambio de información financiera-, debe considerarse como un tratado internacional.

Sin embargo, a pesar de la afirmación anterior, no debe pasar desapercibido, lo señalado en el artículo 7 de la Ley antes referida, a través del cual se desprende que las dependencias que pretendan celebrar con otros órganos extranjeros cualquier acuerdo interinstitucional deben informar a la Secretaría de Relaciones Exteriores acerca de dicha situación, para que dicha Secretaría formule un dictamen acerca de su procedencia para suscribirlo y, en su caso, inscribir este en el Registro.

A pesar de lo anterior, lo cierto es que, en la “*Ley Sobre la Celebración de Tratados Internacionales*” no se desprende el procedimiento para que los acuerdos interinstitucionales, tengan obligatoriedad en México, o la forma en que estos pasarán a ser parte del sistema jurídico mexicano.

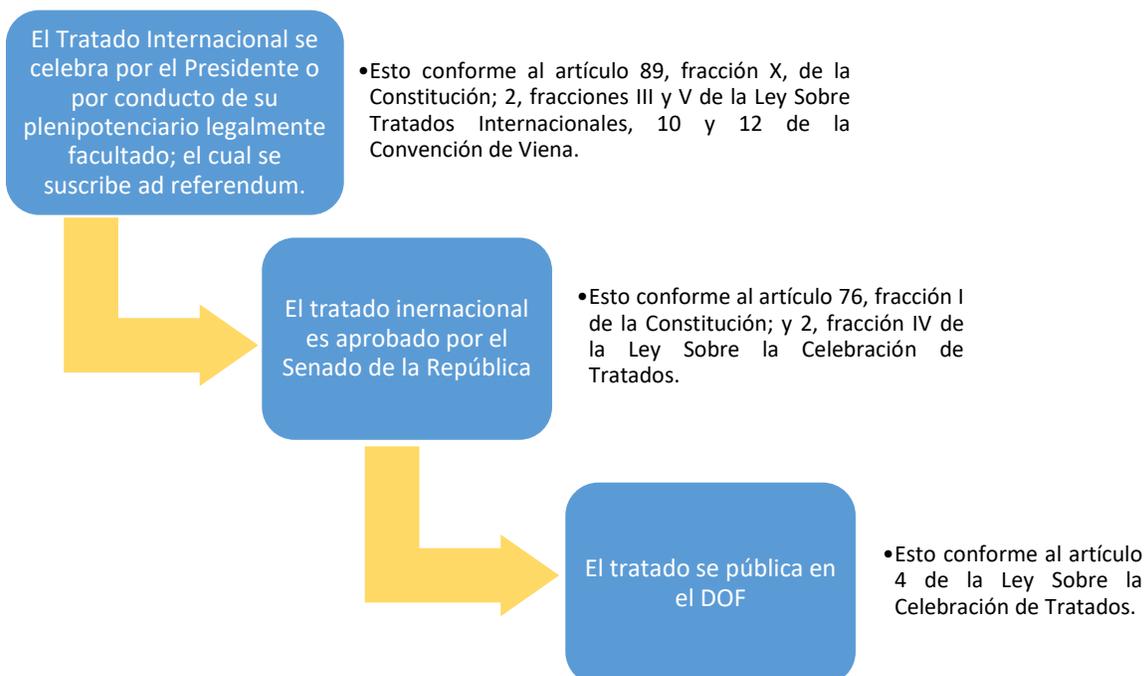
Por lo que, se debe considerar que de una interpretación sistemática de la Ley señalada con anterioridad y el artículo 76, fracción I de la Constitución, cada acuerdo interinstitucional dada su naturaleza, debe ser ratificado por la cámara de senadores, pues dicha figura se sujetaría no solo a lo establecido en el marco jurídico mexicano, si no que, también se atiene a lo establecido en la convención de Viena la cual establece en su artículo 14 que el consentimiento de un Estado se manifiesta por la aprobación de un tratado.

Tomando en consideración las disposiciones referidas con anterioridad, podemos establecer que los acuerdos interinstitucionales, deben seguir el proceso normal de un tratado internacional, al ser convenios regidos por el derecho internacional público, mediante el cual se asumen compromisos, para que estos sean parte de nuestro sistema jurídico.

Considerar algo distinto, conllevaría a afirmar que dichos acuerdos interinstitucionales, no están contemplados dentro de la Constitución, por lo que no podrían formar parte de nuestro sistema jurídico, ya que estos tendrían validez, sin seguir el procedimiento que deben seguir aquellos convenios internacionales que generan compromisos para el Estado Mexicano.

Por lo tanto, se debe continuar con la hipótesis en cuanto a que, los acuerdos interinstitucionales son convenios internacionales que generan compromisos para México, por lo que de una interpretación del artículo 2, fracciones III, IV y V, y 4 de Ley Sobre la Celebración de Tratados Internacionales, 76, fracción I y 89, fracción X de la Constitución, 10 y 12 de la Convención de Viena, estos deben seguir el procedimiento normal de un tratado internacional normal.

A fin de una mayor claridad, se debe tener presente cual es el procedimiento que se debe llevar a cabo para que los Tratados Internacionales se incorporen al sistema jurídico , el cual de forma general es el siguiente:



Una vez que se realizó lo anterior, se puede considerar que un tratado internacional se incorpora al sistema jurídico mexicano, gozando de la jerarquía que otorga el artículo 133, de la Carta Magna.

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión.

Lo anterior, se ha confirmado a través del criterio 2a. LXXXIII/2007 de rubro **“TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE. REÚNE LOS REQUISITOS DE FORMA PARA INCORPORARSE AL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO”**¹⁷⁰, el cual contiene que los requisitos para que un tratado cumpla con la integración de los requisitos previstos es que el Presidente puede celebrar tratados internacionales por si o por conducto de un plenipotenciario y que debe ser aprobado por el senado.

Consecuentemente, los acuerdos interinstitucionales deben considerarse como cualquier tratado internacional, por lo que además de seguir lo señalado en el artículo 7 de la Ley Sobre la Celebración de Tratados, en cuanto a que dichos acuerdos se deben informar a la Secretaría de Relaciones Exteriores (SRE) y que cuenten con un dictamen de dicha Secretaría, deben seguir el procedimiento de los tratados internacionales, en otras palabras deben ser aprobados por el Senado de la Republica y posteriormente publicados en el DOF, para que estos formen parte del sistema jurídico mexicano.

Dicha situación, también la sustenta el jurista Luis Malpica de Lamadrid al expresar lo siguiente:

¹⁷⁰ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis 2a. LXXXIII/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, Julio de 2007, página 383

“...en el caso de México [...] el Ejecutivo de la Unión tiene el deber constitucional de someter a la aprobación del Senado todos los tratados, no importa su denominación, para que en el caso de que estos sean aprobados, el Ejecutivo los ratifique. De no ser así los tratados estarán viciados de una aparente inconstitucionalidad”¹⁷¹.

4.13.2. Acuerdo interinstitucional como figura distinta a un tratado internacional.

A pesar de lo anterior, se debe considerar una segunda hipótesis, en donde los acuerdos interinstitucionales no sean considerados como tratados internacionales, lo cual nos lleva de nueva cuenta a la problemática en la que nos encontramos al principio del presente apartado, el no saber que alcance jurídico tienen los acuerdos interinstitucionales.

Ahora bien, tanto la Ley Sobre la Celebración de Tratados Internacionales, como la Convención de Viena, establecen que cualquier persona puede representar a un Estado, siempre y cuando cuente con poder pleno, o en virtud de sus funciones se considere representa al Estado, para firmar un convenio internacional.

Lo anterior se puede observar de los artículos 2, fracción II en su segundo párrafo y fracción VI, 3 y 7 de la Ley Sobre la Celebración de Tratados, en donde se consideran a las Secretarías como representantes acreditados por el Estado Mexicano para celebrar convenios internacionales, siempre que sea dentro del ámbito de sus atribuciones, y que los denominados poderes plenos son otorgados por el Ejecutivo Federal, documento a través del cual se designa a una o varias personas para representar al Estado Mexicano.

¹⁷¹ Méndez Silva Ricardo, “La Ley de 1992 Sobre la Celebración de Tratados”, en Varios, *Modernización del derecho mexicano. Reformas constitucionales y legales 1992*, 1° ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1993, p. 332, (el autor en esta página hace referencia a Luis Malpica de Lamadrid). Recuperado el 02 de diciembre de 2022 de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/2/957/18.pdf>

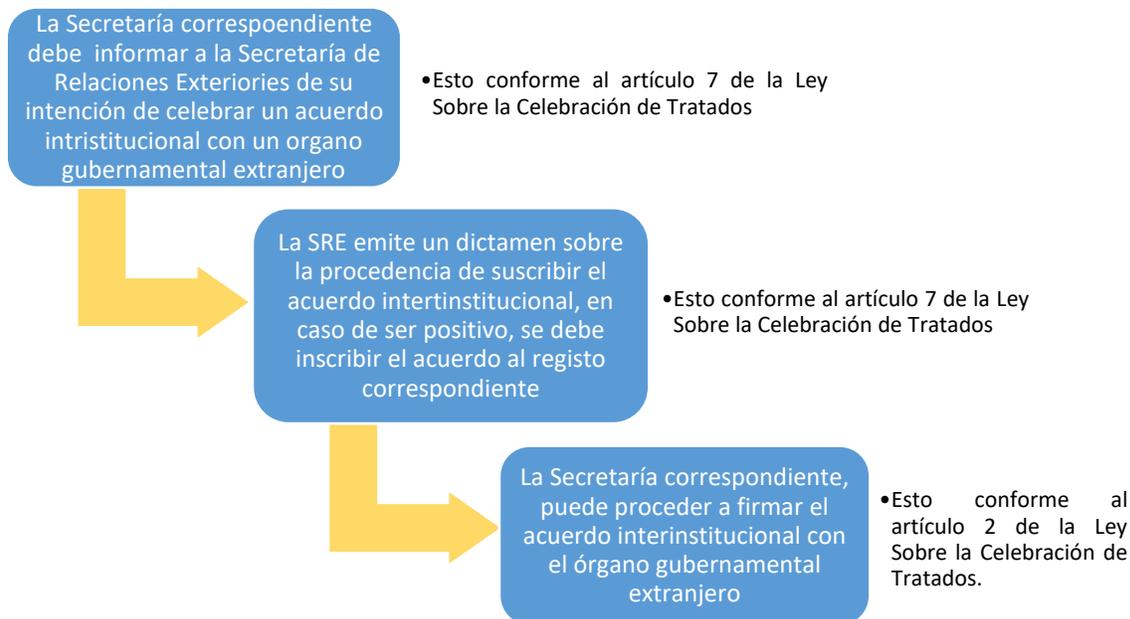
Mientras tanto el artículo 7 de la referida Convención, se establece que se considerará a representantes de un Estado para la adopción de un tratado o para la manifestación del consentimiento de un Estado, a cualquiera de las siguientes personas: a) quien presente poderes plenos; b) quien acredite que la intención del Estado ha sido considerarla como representante del Estado sin un poder pleno; c) quien en virtud de sus funciones se considere representante del Estado; d) los jefes de estado, gobierno y ministro de relaciones exteriores; e) los jefes de misión diplomática; y f) los delegados designados por el Estado en una conferencia internacional, organización internacional, o uno de sus órganos.

En ese orden de ideas, debemos establecer que los acuerdos interinstitucionales pueden ser celebrados mediante los representantes de un Estado, entre dichos representantes se encuentran las Secretarías de Estado quienes en virtud de sus funciones se consideran representantes, y en el caso en particular de México la secretarías únicamente pueden celebrar este tipo de acuerdos dentro del ámbito de sus atribuciones.

Por lo anterior, se debe recordar que México, mediante la "*Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal celebrada en Estrasburgo el 25 de enero de 1988*", denominó como autoridades competentes en materia tributaria a la SHCP y al SAT.

Asimismo, se debe recordar que el "*Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto a FATCA*", fue firmado por personal del Servicio de Administración Tributaria, por lo que en un primer término podemos decir que fue firmado por una autoridad competente.

En ese sentido, podemos determinar que un acuerdo interinstitucional forma parte del sistema jurídico mexicano, al seguir el siguiente procedimiento:



El procedimiento anterior, deja en claro que, ante el visto bueno de la Secretaría de Relaciones Exteriores, se puede celebrar un acuerdo interinstitucional y con ello formar parte de nuestro sistema jurídico mexicano.

4.13.3. Acuerdo interinstitucional, ¿figura distinta al tratado internacional?

Establecido lo anterior, debemos establecer, cuál de las hipótesis referidas en los puntos anteriores debe prevalecer, para determinar qué naturaleza tiene la figura del acuerdo interinstitucional.

Una de las dudas que surge es ¿la Secretaría de Relaciones Exteriores cuenta con facultades para aprobar tratados internacionales o cualquiera que sea su denominación?

Para responder a dicho cuestionamiento, en primer lugar, debemos observar lo dispuesto en el artículo 28, fracciones I y III la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el cual medularmente establece que a la SRE le corresponde el despacho de diversos asuntos entre ellos: intervenir en toda clase de tratados de los que México sea parte, así como para emitir sus opiniones respecto a estos y formular los dictámenes respectivos sobre los acuerdos interinstitucionales.

Sin embargo, dicha Secretaría no cuenta con la facultad de aprobar tratados, convenios o acuerdos que conlleven a una obligación al Estado Mexicano, -aun tratándose de acuerdos interinstitucionales-, toda vez que, dicha facultad es exclusiva del Senado de la República esto conforme al artículo 76, fracción I, de la Norma Fundamental.

Considerar lo contrario, sería considerar que la Secretaría de Relaciones Exteriores, cuenta con la misma facultad del Senado de la República, ocasionando una invasión de facultades.

En ese sentido, debemos considerar lo expresado por el jurista Luis Malpica de Lamadrid, en el sentido de que:

“...Cualquier acuerdo interinstitucional es inconstitucional, pues no sigue el procedimiento de la aprobación del Senado, sino únicamente la firma y promulgación no sólo del Presidente sino de otros funcionarios de menor jerarquía. Además, los tratados y los “acuerdos interinstitucionales”, sólo pueden ser celebrados entre sujetos del derecho internacional, por lo tanto, ni las Entidades Federativas, ni los Municipios ni la Administración Pública están facultados para celebrar tratados o acuerdos interinstitucionales, sin previa aprobación del Senado”.¹⁷²

¹⁷² Orozco Torres Luis Ernesto, *Carácter y Alcance de los Acuerdos Interinstitucionales en el Sistema Jurídico Mexicano*, Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional, Número 34, ISSN Versión Electrónica: 2448-4881, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México 2016, (el autor cita a Malpica de Lamadrid, Luis,

Ahora bien, es válido considerar que la SRE de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 de la Ley Sobre Tratados Internacionales, en relación con el artículo 16, fracción XVII y 19, fracción XIV del Reglamento Interior de la SRE, cuenta con la facultad de emitir dictámenes sobre acuerdos interinstitucionales, sin embargo, dicha facultad no debe considerarse como una aprobación de estos para que puedan formar parte del sistema jurídico mexicano.

Así, de una interpretación sistemática al artículo 2, fracciones III, IV y V, y 4 de Ley Sobre la Celebración de Tratados Internacionales; 76, fracción I y 89, fracción I de la Carta Magna; 10 y 12 de la Convención de Viena, debe considerarse que la facultad de la SRE para emitir dictámenes de acuerdos interinstitucionales, es con la finalidad de que estos se envíen al Senado de la República para que puedan ser considerados a fin de determinar de una mejor manera si estos acuerdos, deben ser aprobados o no.

Por tanto, se está de acuerdo con la hipótesis que sostiene, que los Acuerdos Interinstitucionales al provocar una obligación y/o asumir un compromiso para el Estado Mexicano, conllevan a que sean considerados como Tratados Internacionales, en consecuencia, estos deben respetar las reglas de aprobación de Tratados Internacionales.

En ese sentido Luis Ernesto Orozco Torres afirma lo siguiente:

“... dichos acuerdos no están sujetos a su promulgación y publicación en el Diario Oficial de la Federación; así que sumándole esto, a la hora de aplicarlo al caso concreto, las personas podrán pedir el amparo y la protección de la justicia federal. Con todo, desde la perspectiva del propio sistema jurídico mexicano resulta que los acuerdos interinstitucionales al

no ser considerados como tratados internacionales, insistimos, desde la perspectiva interna, no son parte de la “Ley Suprema de toda la Unión”, lo que significa que los jueces de los estados no están sujetos a ellos”¹⁷³.

De lo citado con anterioridad, es claro que los “*acuerdos interinstitucionales*” deben ser tomados como “*tratados internacionales*” desde una perspectiva interna, pues si estos no se sujetan a la aprobación del Senado de la República y posteriormente se da su promulgación y publicación en el DOF, estos no podrían formar parte del sistema jurídico mexicano.

4.14. FATCA ¿Es una Ley Constitucional en México?

La “*Ley sobre el Cumplimiento Fiscal relativa a Cuentas en el Extranjero*” o mejor conocida como The Foreign Account Tax Compliance Act -FATCA-, adoptada por México a través del “*Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto a FATCA*”, el cual se circunscribió conforme a las atribuciones del Servicio de Administración Tributaria, a través de un plenipotenciario dotado de facultades para ello, goza de una presunta constitucionalidad.

Lo anterior, conforme al criterio 2a.LXXXIV/2007, de rubro “**TRATADOS INTERNACIONALES. DEBEN PRESUMIRSE APEGADOS AL TEXTO CONSTITUCIONAL HASTA EN TANTO SE DEMUESTRE SU INCONSTITUCIONALIDAD EN LA VÍA PROCEDENTE**”¹⁷⁴, el cual de manera general señala que el Acuerdo Interinstitucional goza de una presunción de validez, hasta en tanto se declare la inconstitucionalidad o ilegalidad correspondiente de dicha norma por el órgano competente a través de la vía idónea.

¹⁷³ *Ibíd.* p. 1.

¹⁷⁴ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis 2a. LXXXIV/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, Julio de 2007, página 384

Ahora bien, el “*Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto a FATCA*”, es dado a conocer a los contribuyentes a través del Anexo 25 de la RMF.

En ese sentido, surge el siguiente cuestionamiento ¿es a través del anexo 25 de la RMF dónde se tuvo que publicar el acuerdo interinstitucional firmado por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) con el Internal Revenue Service (IRS)?

Para responder a dicho cuestionamiento, primeramente, debemos considerar que en el apartado anterior llegamos a la conclusión que un Acuerdo Interinstitucional debe seguir con las formalidades que sigue un Tratado Internacional, en consecuencia se debe de establecer que el Acuerdo Interinstitucional celebrado entre el SAT y el IRS, debió seguir con las formalidades de un Tratado Internacional.

No obstante, el “*Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto a FATCA*”, en México siguió el siguiente procedimiento:

Firma del acuerdo interinstitucional para la implementación de FATCA en 2012

Se publica el comunicado de prensa 070/2012 por parte del SAT, a través del cual se da a conocer la firma del acuerdo interinstitucional

Se modifica el acuerdo interinstitucional en 2014

Se publica el Anexo 25 de la Resolución Miscelánea Fiscal y se modifica la regla I.3.5.20 de la Resolución Miscelánea Fiscal

De lo antes expuesto es claro que el acuerdo interinstitucional entre el SAT y el IRS no siguió las formalidades que debe de seguir todo tratado internacional, para que este sea considerado como parte de nuestro sistema jurídico mexicano.

Si bien no pasa desapercibido que el SAT, cuenta con la facultad de emitir reglas de carácter general para cumplir con las disposiciones fiscales, lo cierto es que, el Anexo 25 de la RMF no regula una situación que se contemple dentro de la regla I.3.5.20. de la RMF, o una situación contemplada en el artículo 32-B del Código Tributario.

En ese orden de ideas, si bien es cierto tanto en el CFF, como en la RMF se contempla que las instituciones financieras deben obtener diversa información de sus cuentahabientes y presentar una base de datos al SAT, en el que se contemplen también cuentahabientes extranjeros, es claro es que en estos no se establece que dicha información y reporte será con la finalidad de cumplir con FATCA.

En ese sentido, podemos decir que el Anexo 25 de la RMF es inconstitucional por violar el principio de subordinación jerárquica al no ubicarse en la zona del **cómo** ya que es precisamente a través de las disposiciones reglamentarias de carácter general las que regulan o refieren a detalle el cómo se aplicarán o llevarán a cabo lo dispuesto en las leyes fiscales.

Por tanto, si no hay una Ley mexicana que regule **quién, qué y cuándo**, debe cumplir con el *“Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto a FATCA”*, lo cierto es que se está regulando una situación más allá del Código Fiscal de la Federación y de la Resolución Miscelánea Fiscal.

Pues es a través del propio acuerdo interinstitucional en el que se regula la situación de quién, qué, cuándo y cómo, tal y como se puede ver los artículos que se exponen a continuación:

¿Quién? El acuerdo interinstitucional respecto a FATCA, en su artículo 1, señala que están sujetos a este, las Instituciones Financieras a Reportar y las Instituciones Financieras de México No Sujeta a Reportar.

¿Qué? En el mencionado acuerdo, en su artículo 2, se señala que se obtendrá e intercambiará información respecto a cuentas reportables de manera automática anualmente, y se obtendrán datos como: i) Nombre, dirección de cada persona de EUA; ii) número de cuenta; iii) número de identificación de la institución financiera en México; iv) saldo promedio de manera mensual; y v) monto bruto de los productos por ingresos obtenidos de ingresos o dividendos.

¿Cuándo? Dentro de los 9 meses posteriores al cierre del año, esto de acuerdo con el artículo 3, del acuerdo señalado.

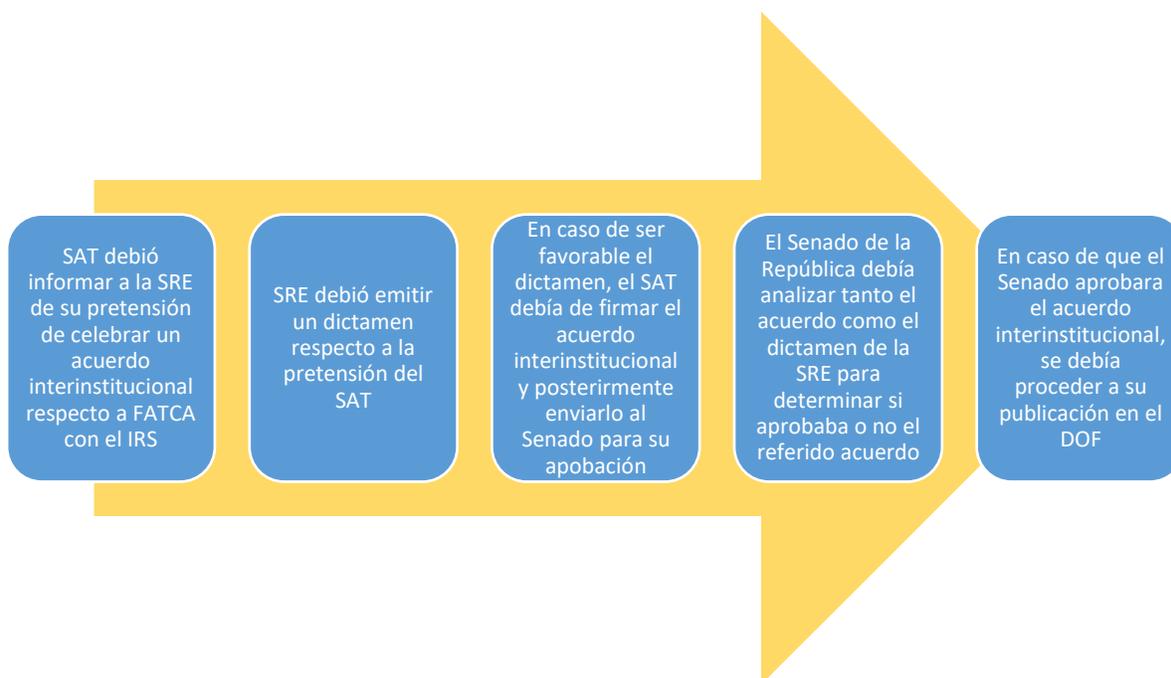
¿Cómo? También en el acuerdo, en su artículo 4, se considera que las instituciones financieras en México sujetas a reportar cumple con lo establecido en el Código de Rentas Internas de EUA, y no estarán sujetas a la retención establecida en el referido Código; y el SAT cumplirá con sus obligaciones cuando: i) se identifiquen las cuentas reportables a EUA; ii) se reporte de manera anual el nombre de cada institución financiera que no participe; y iii) se informe la retención y reporte que se realice la redención y reporte para que se realice la retención y reporte de dicho pago.

En ese tenor, lo cierto es que el propio acuerdo interinstitucional es el que establece los elementos del quién, qué, cuándo y cómo se llevará el intercambio de información financiera respecto a FATCA, motivo por el cual es claro que el acuerdo interinstitucional viola el principio de subordinación jerárquica y reserva de ley.

Lo anterior, se confirma con el criterio 2a. I/2015 (10a.), de rubro **“PRINCIPIO DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA. SE VULNERA CUANDO UN REGLAMENTO CONTRARÍA UNA LEY DISTINTA A LA QUE DESARROLLA, COMPLEMENTA O DETALLA, PERO CON LA CUAL GUARDA VINCULACIÓN”**, del cual se desprende que el principio de subordinación jerárquica es la exigencia de que al reglamento debe preceder necesariamente una ley, cuyas disposiciones desarrolle complemente o detalle y en las que encuentra su justificación y medida, por lo que se viola tal principio cuando va más allá de la Ley que pretende reglamentar o establece elementos que deben ser contenidos en una Ley.

En ese orden de ideas, es claro que debe considerarse al acuerdo interinstitucional celebrado entre el SAT y el IRS como un tratado internacional, ya que establece elementos propios que corresponden a dicha figura y/o una Ley, en consecuencia, debe seguir las formalidades de un tratado, para que pueda formar parte del sistema jurídico mexicano.

Así, se debe advertir que el acuerdo interinstitucional, no respetó lo establecido por la *“Ley Sobre la Celebración de Tratados”*, en relación con lo dispuesto en el artículo 76, fracción I y 89, fracción X, de la Constitución, toda vez que no siguió el siguiente procedimiento:



Por lo que, si el “*Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto a FATCA*”, no respetó el procedimiento descrito con anterioridad, lo cierto es que este debe considerarse inconstitucional al no ser conforme con los artículos 76, fracción I y 89, fracción X, de la CPEUM.

Aunado a ello, el acuerdo interinstitucional al no seguir el procedimiento constitucional, en relación con las formalidades establecidas en la Ley Sobre la Celebración de Tratados, no puede considerarse como parte del sistema jurídico mexicano, esto conforme al artículo 133 de la CPEUM.

Motivo por el cual, debemos considerar que el “*Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto a FATCA*”, es inconstitucional al no respetar los artículos 76, fracción I, 89, fracción X, y 133, de la CPEUM.

Conclusiones.

1. De acuerdo con la “*Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal celebrada en Estrasburgo el 25 de enero de 1988*”, en su apartado B, denominado “*Autoridades competentes*”, artículo 3, párrafo 1, inciso d, se estableció que las autoridades competentes de México en materia fiscal a nivel internacional son: a) la SHCP; y b) el SAT.

2. El Jefe del SAT, cuenta con la facultad de celebrar acuerdos interinstitucionales en materia fiscal respecto a sus atribuciones contempladas en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, facultad que puede ser delegada entre sus Administradores Generales, entre ellos el Administrador General de Grandes Contribuyentes, el cual conforme al RISAT cuenta con la facultad para ser autoridad competente respecto de acuerdos interinstitucionales.

3. Los acuerdos interinstitucionales por regla general deben contemplarse como tratados internacionales, pues prevén obligaciones a nivel internacional, por lo que su denominación no cambia su esencia, es decir los tratados internacionales pueden denominarse de diferentes maneras, pues su elemento común es contemplar un compromiso internacional, celebrado por escrito entre uno o varios Estados, o una o varias organizaciones internacionales, o entre organizaciones internacionales.

4. Los acuerdos interinstitucionales al contemplar un compromiso internacional deben seguir el procedimiento formal de un tratado internacional, es decir, ser celebrados, posteriormente aprobados por el Senado de la República y posteriormente ser publicados en el DOF, ya que de lo contrario no podrían ser contemplados como parte del sistema jurídico mexicano, además deben de cumplir previamente con lo establecido en la “*Ley Sobre la Celebración de Tratados*” en cuanto a que deben informar a la SER y contar con un dictamen por parte de dicha Secretaría.

5. El “*Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto a FATCA*”, no siguió las formalidades contempladas tanto en la Ley Sobre la Celebración de Tratados, como en la Constitución Federal, motivo por el cual debe considerarse como inconstitucional.

6. El Anexo 25 de la RMF es inconstitucional al violar el principio de subordinación jerárquica, toda vez que establece cuestiones no contempladas en el Código Tributario, ni en la Resolución Miscelánea Fiscal al contemplar, pues a través de este se contiene un acuerdo interinstitucional que no está contemplado en alguna de las disposiciones mencionadas con anterioridad.

7. FATCA ha tenido un impacto importante en México, pues se ha recibido un gran volumen de información financiera de mexicanos con cuentas en los EUA, sin embargo, no se conoce el impacto real en materia de recaudación, motivo por el cual, es importante considerar que múltiples determinaciones de las autoridades fiscales se han efectuado bajo información obtenida de FATCA.

8. El SAT y la SHCP, no proporcionan datos respecto de cómo está siendo utilizada la información recibida por FATCA, lo que pone en tela de juicio la verdadera eficacia del acuerdo interinstitucional en cuanto a una de sus finalidades que es obtener mayor recaudación.

9. FATCA es una Ley que es adoptada por México, motivo por el cual si bien contempla intercambio de información financiera entre autoridades, lo cierto es que dicho intercambio de información puede generar una afectación a los contribuyentes, pues de la información que obtienen los países pueden derivar facultades de comprobación y en consecuencia una resolución negativa para los gobernados.

10. FATCA es relevante en nuestro sistema, por ser las instituciones financieras quienes recaban la información para dar cumplimiento con los compromisos internacionales respecto a este; de igual forma es relevante en nuestro sistema fiscal pues la información que se obtiene con este puede derivar en facultades de comprobación, y en consecuencia traducirse en una mayor recaudación para México; y por último es relevante en nuestro sistema jurídico mexicano al contemplar compromisos internacionales, y estar en nuestras leyes sin haber seguido los procedimientos que debe seguir un tratado internacional.

Propuestas.

1. En primer lugar, se propone la impugnación del “*Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto a FATCA*”, que dependiendo del momento en que se pueda producir la afectación al contribuyente, puede controvertirse de dos maneras, las cuales son las siguientes:

- a) Mediante juicio de amparo indirecto, conforme al artículo 107, fracción I, inciso a) y g) de la Ley de Amparo, con motivo del primer acto de aplicación del acuerdo interinstitucional, a pesar de que a través del acto o resolución que se conozca no sea la definitiva, esto al constituir una excepción al principio de definitividad.

Lo anterior, encuentra sustento en el criterio 2a.CLXXVII/2000, de rubro “AMPARO. ES PROCEDENTE EL PROMOVIDO CONTRA UN TRATADO INTERNACIONAL CON MOTIVO DE UNA RESOLUCIÓN DICTADA DENTRO DE UN PROCEDIMIENTO QUE NO TIENE EL CARÁCTER DE DEFINITIVO, SI CONSTITUYE SU PRIMER ACTO DE APLICACIÓN”¹⁷⁵.

Lo anterior, se estima oportuno para evitar una afectación en el patrimonio del contribuyente con la aplicación de FATCA a su esfera jurídica.

- b) Mediante juicio contencioso administrativo, conforme al artículo 3, fracciones I y II de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dicho juicio se podría promover en dos momentos, 1) con motivo del primer acto de aplicación del acuerdo interinstitucional; o 2) con motivo de la determinación

¹⁷⁵ Tesis 2a. CLXXVII/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, Diciembre de 2000, página 425.

de un crédito fiscal que tenga como base la información obtenida por el acuerdo interinstitucional.

Si bien lo que se busca primordialmente es que, se declare inconstitucional el “*Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto a FATCA*”, lo cierto es que, se estima que la autoridad fiscal al aplicar el referido acuerdo lo haría a través del Anexo 25 de la Resolución Miscelánea Fiscal, motivo por el cual se estima más oportuno impugnar su constitucionalidad a través del control ex officio mismo que se deberá solicitar ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Así, ante un resultado desfavorable, o ante la consideración del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en cuanto a que no es competente para realizar un control ex officio, debe procederse a la impugnación de la sentencia emitida y en consecuencia a la realización de un amparo directo contra leyes ante los Tribunales Colegiados de Circuito.

Motivo por el cual, se debe evaluar en la etapa que se encuentre el contribuyente para la impugnación del acuerdo interinstitucional y así establecer la defensa más adecuada para la impugnación del referido acuerdo.

2. La segunda propuesta a que nos lleva todo el análisis del presente trabajo de investigación, sería en cuanto a que el “*Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto a FATCA*”, sea excluido del Anexo 25 de la RMF, y en consecuencia el Anexo 25 sea excluido de las Reglas 2.9.12 y 3.5.8 de la Resolución Miscelánea Fiscal (reglas que en la actualidad se encuentra contemplado el referido acuerdo).

Esto con la finalidad de que, se someta al acuerdo interinstitucional al procedimiento correspondiente de un tratado internacional al contemplar compromisos internacionales y consecuentemente pueda pertenecer al sistema jurídico mexicano.

Si bien en la actualidad no pasa desapercibido que mediante el artículo 32-B Bis, fracción VIII del CFF, se pretendió subsanar la irregularidad que sufría el acuerdo interinstitucional al señalar que conforme al “*Estándar para el Intercambio Automático de Información Sobre cuentas Financieras en Materia Fiscal*”, el SAT podrá firmar convenios de colaboración que le permitan intercambiar información con otras dependencias o entidades que sean competentes sobre personas morales, con el objetivo de respaldar la supervisión, verificación y comprobación, así como llevar a cabo las acciones necesarias para cumplir con los acuerdos amplios de intercambio de información y autorizar el intercambio automático de información financiera, para ello, se deberán expedir las reglas de carácter general necesarias para la correcta y debida aplicación.

No obstante lo mencionado con anterioridad, lo cierto es que dicho artículo, únicamente vuelve a hacer énfasis en cuanto a la facultad el Servicio de Administración Tributaria para celebrar convenios de colaboración para el intercambio de información automática financiera y para celebrar acuerdos interinstitucionales, así como que tiene la facultad de expedir las reglas de carácter general necesarias para la correcta y debida aplicación del artículo de referencia.

Sin embargo, como se mencionó con anterioridad en el capítulo IV del presente trabajo, el “*Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto a FATCA*”, no puede considerarse como una disposición reglamentaria toda vez que es un acuerdo general e impersonal que contempla **quién, qué, cuándo y cómo** se debe de cumplir con dicho acuerdo, lo que vulnera el principio de subordinación

jerárquica pues los primeros tres elementos deben estar contenidos en el CFF y no en el Anexo 25 de la Resolución Miscelánea Fiscal.

Motivo por el cual se propone que el acuerdo interinstitucional debe pasar por el proceso de cualquier tratado internacional, aunado a que debe cumplir con los requisitos de los acuerdos interinstitucionales que contempla la Ley Sobre la Celebración de Tratados.

Pues lo cierto es que las reformas al CFF y a la RMF, que contemplan la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE, únicamente reiteran las facultades con las que cuenta el Servicio de Administración Tributaria.

Así, las reformas al Código Fiscal de la Federación, no pueden tomarse como sustento a los acuerdos interinstitucionales, pues lo cierto es que dichos acuerdos no representan disposiciones que detallan lo ya contemplado en el Código Tributario.

De ahí que se proponga que el *“Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto a FATCA”*, debe seguir las formalidades de un tratado internacional.

Fuentes de Consulta.

Bibliografía.

Abache Carvajal Serviliano y Atencio Valladares Gilberto, *Los nuevos retos de la fiscalidad internacional*, 1° ed., Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 2018.

Álvarez Alcalá Alil, *Lecciones de derecho fiscal*, 2° ed., Oxford University Press, México, 2016.

Ariel Rezzoagli Bruno, *Ilícitos Tributarios, Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal*, Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, Sistema de Universidad Abierta, Disponible en <http://www.revistas.unam.mx/index.php/amicus/article/view/13543>.

Armienta Madrid Avíela Samantha, *El seguimiento jurídico corporativo como base en una administración estratégica en las sociedades mercantiles*, Tesis de Doctorado en Ciencias del Derecho, Universidad Autónoma de Sinaloa, Unidad de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de Culiacán, México 2018, Disponible en: <https://derecho.uas.edu.mx/posgrado/documentos/DCD2G/ArmientaMadridAvielaSamantha.pdf>

Arrijo Vizcaíno Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22° ed., Themis, México 2015.

Becerra Ramírez Manuel; Avalos Vázquez Roxana, *Derecho de los Tratados Teoría y Práctica*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2020, Disponible en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6167/8.pdf>.

Burgoa O. Ignacio, *Derecho Constitucional Mexicano*, 20° ed., Porrúa, México 2014.

C. Méjan Luis Manuel, *El Secreto Bancario*, 3ª ed., Porrúa, México 2000.

Carpizo Jorge, *La constitución mexicana de 1917, longevidad casi centenaria*, 16° ed., Porrúa, México, 2016.

Carré de Malberg, *Teoría General del Estado*, versión española de José Lion Deptre, Fondo de Cultura Económica, 1948.

De la Madrid Hurtado Miguel, *Estudios de Derecho Constitucional*, 3° ed., Porrúa, México, 1986.

De la Cueva Mario, *Teoría de la Constitución*, 2° ed., Porrúa, México, 2014.

-----, *Derecho Fiscal*, 5° ed., Porrúa, México, 2017.

Enrique Rosas José David, *Derecho Fiscal internacional, Temas Selectos*, Porrúa – ITAM - IFA Grupo Mexicano, México, 2011.

Estrada Avilés Mauricio, *La cláusula general antielusión prevista en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación. Una nueva dimensión del derecho fiscal en México*, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, XX Congreso Nacional de la Academia de Derecho Fiscal, A.C., México, 2020, Disponible en https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r_32-trabajo-5.pdf.

Ferrer Mac-Gregor Eduardo (Coordinador), *La Justicia constitucional y su internacionalización. ¿Hacia un ius constitutionale commune en América Latina?*, Tomo I, Disponible en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2894/10.pdf>.

Fraga Gabino, *Derecho Administrativo*, 48° ed., Porrúa, México, 2012.

García Becerril Ana Rubí, *Tratados Internacionales en materia Tributaria en México en La importancia de la intervención de la Cámara de Diputados para la aprobación de tratados Internacionales en Materia Tributaria*, Tesis de Licenciatura de Derecho con especialidad en Derecho Fiscal, Departamento de Derecho, Escuela de Ciencias Sociales, Universidad de las Américas Puebla, México, 2004, Disponible en http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/garcia_b_ar/capitulo5.pdf.

García Máynez Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 64° ed., Porrúa, México 2013.

González Martín Nuria; Rodríguez Jiménez Sonia, *Derecho Internacional Privado Parte General*, 1° ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México y Nostra Ediciones, México, 2010, Disponible en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3261/3.pdf>.

Jiménez González Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, 1° ed., Tax Editores, México, 2017.

Jiménez Jiménez Jorge, *El Secreto Fiscal en México*, 1ª ed., Porrúa, México 2016.

Kelsen Hans, *“Teoría General del derecho y del Estado”*, traducción Eduardo García Máynez, 3° ed., Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2014.

Mabarak Cerecedo Doricela, *Derecho Fiscal Aplicado Estudio Específico de los Impuestos*, Mc Graw-Hill, México, 2008.

Magaña Urbina D., Flores Romero B., Gonzalez Santoyo F. *Los paraísos fiscales, un reto para los acuerdos internacionales en el ámbito tributario*, Revista número 28 del Claustro de Profesores de la Facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas

de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, México, 2016, Disponible en <https://iaidres.org.mx/assets/revista-28.pdf>.

Margáin Manautou Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 22° ed., Porrúa, México, 2014.

Méndez Silva Ricardo, “La Ley de 1992 Sobre la Celebración de Tratados”, en Varios, *Modernización del derecho mexicano. Reformas constitucionales y legales 1992*, 1° ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1993, Disponible en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/2/957/18.pdf>.

Michel Higuera Ambrosio, *Secreto Bancario y Defraudación Fiscal*, 1° ed., Porrúa, México, 2016.

Moto Salazar Efraín, *Elementos de Derecho*, 50ª ed., Porrúa, México, 2012.

Murcia López Leticia y Vega Zárate César, *El Intercambio de Información Financiera Para Efectos Fiscales y la Repatriación de Capitales en México*, Número 9, Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales, Año 5, Universidad Veracruzana, México 2018, Disponible en <https://www.uv.mx/iic/files/2018/12/Num09-Art12-160.pdf>.

Ortega Maldonado Juan Manuel, *Derecho Fiscal*, 1° ed., Porrúa, México 2017.

Orozco Torres Luis Ernesto, *Carácter y Alcance de los Acuerdos Interinstitucionales en el Sistema Jurídico Mexicano*, Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional, Número 34, ISSN Versión Electrónica: 2448-4881, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México 2016, Disponible en <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/6106/8047>.

Osorio y Nieto César Augusto, *Delitos Federales*, 9° ed., Porrúa, México 2011.

Pallares Eduardo, *¿Qué es una Constitución?*, 3° ed., Fontamara, México, 2015.

Peniche Bolio Francisco J., *Introducción al Estudio del Derecho*, 20° ed., Porrúa, México, 2011.

Pereznieta Castro Leonel, *Derecho Internacional Privado Parte General*, 10° ed., Oxford, México, 2015.

Pérez Arraiz Javier, *Aspectos del derecho tributario internacional, Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, México, 2021, Disponible en https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r26_trabajo-10.pdf.

Pérez Delgadillo Karina y Montaña Rodríguez Reginaldo, *La interrelación de los Convenios de Doble Imposición con las Medidas Antiabuso. Concepto de la OCDE*, en Pérez Robles Arturo, *Los Convenios de Doble Imposición y su Interrelación con las Medidas para Prevenir el Abuso en su Aplicación*, Themis - IFA Grupo Mexicano, México, 2011.

Pérez Robles Arturo, *Los Convenios de Doble Imposición y su Interrelación con las Medidas para Prevenir el Abuso en su Aplicación*, Themis - IFA Grupo Mexicano, México, 2011.

Porrúa Pérez Francisco, *Teoría del Estado*, 40ª ed., Porrúa, México, 2014.

Ramírez Amayo Yubani, *Manual de Derecho Tributario*, 2º ed., Academia Mexicana de Derecho Fiscal – Tirant lo Blanch, México, 2021.

Revilla Cerrillo Eric Sergio, *La elusión fiscal por conflictos normativos en México*, Tesis de Doctorado en Investigación Jurídica, Universidad Iberoamericana Puebla, México, 2021, Disponible en <https://repositorio.iberopuebla.mx/bitstream/handle/20.500.11777/5143/Revilla%20%20Cerrillo%20Eric%20Sergio.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

Ríos Granados Gabriela, *Derecho tributario Parte general*, 1º ed., Porrúa, México, 2014.

Rodríguez Mejía Gregorio, *Evasión Fiscal*, Instituto de Investigaciones Jurídica de la Universidad Nacional Autónoma de México, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, nueva serie, año XXXIV, núm. 100, enero-abril de 2001, Disponible en de <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3673/4484>.

Rodríguez Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, 3º ed., Oxford University Press, México, 2015.

Schmill Ordóñez Ulises, *El Sistema de la Constitución Mexicana*, Themis, México, 2014.

Seara Vázquez Modesto, *Derecho Internacional Público*, 25º ed., Porrúa, México, 2016.

Sepúlveda Cesar, *Derecho Internacional*, 26º ed., Porrúa, México, 2017.

Silva Ramírez Luciano, *El Control Judicial de la Constitucionalidad y el Juicio de Amparo en México*, 4º ed., Porrúa, México 2017.

Soto Figueroa Mario, *Derecho Tributario Internacional*, 1º ed., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2017.

Tapia Tovar José, *La evasión fiscal*, 2° ed., Porrúa, México, 2006.

Tena Ramírez Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, 40° ed., Porrúa, México, 2013.

Uckmar Victor, et. al., (Trad. Cristian J. Billardi y Juan O. Zanotti Aichino), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo I, 2° ed, Temis, Colombia 2003.

Venegas Álvarez Sonia, *Derecho fiscal parte general e impuestos federales*, 1° ed., Oxford University Press, México, 2017.

Yanome Yesaki Mauricio, *Compendio de Derecho Fiscal*, 1° ed., Porrúa, México, 2009.

Zagrebelsky Gustavo, (Trad. Gascón Mariana), *El derecho dúctil, Ley, derechos, justicia*, 10° ed., Trotta, México, 2011.

Zeind Marco Antonio, *Organismos Constitucionales Autónomos*, Tirant to Blanch, México, 2018.

Diccionarios.

Burgoa O. Ignacio, *Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*, 8° ed., Porrúa, México, 2011

Real Academia de la Lengua Española

Legislación Nacional.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente en 2023.

Ley de Amparo vigente en 2023.

Ley Sobre la Celebración de Tratados vigente en 2023.

Reglamento del Senado de la República vigente en 2023.

Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2023.

Ley de Instituciones de Crédito vigente en 2023.

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa vigente en 2023.

Código Fiscal de la Federación vigente en 2023.

Código Fiscal de la Federación vigente en 2014.

Código Fiscal de la Federación vigente en 2012.

Ley del Servicio de Administración Tributaria vigente en 2014.

Ley del Servicio de Administración Tributaria vigente en 2012.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente en 2014.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente en 2012.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2023.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2014.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2012.

Anexo 25 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022.

Anexo 25 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014.

Tratados Internacionales y convenciones.

Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria.

Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.

Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal.

Páginas web.

Cuéntame de México Territorio Islas, Instituto Nacional de Estadística y Geografía, Disponible en <https://cuentame.inegi.org.mx/territorio/islas/default.aspx?tema=T>.

Cuéntame de México Mapa para imprimir, Disponible en https://cuentame.inegi.org.mx/mapas/pdf/nacional/div_territorial/nacionalestadosycolor.pdf.

Conoce la Ley Antilavado, Servicio de Administración Tributaria, Disponible en <https://www.sat.gob.mx/consulta/10022/conoce-la-ley-antilavado#:~:text=El%20lavado%20de%20dinero%20permite,contribuyes%20a%20la%20econom%C3%ADa%20nacional>.

Comunicado de Prensa 070/2012, *Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América en Materia de Intercambio de Información Financiera con respecto a FATCA* [20 de noviembre de 2012], Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 2012, Disponible en: https://www.chevez.com/upload/files/F_FlashCF2012-13.pdf.

Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), Deloitte, México 2011, Disponible en <https://www2.deloitte.com/mx/es/pages/financial-services/articles/resumen-ejecutivo-fatca.html>.

FATCA Impactos para el sector financiero y los inversionistas en México, Boletín Núm. 9 de Investigación Comisión Fiscal, Colegio de Contadores Públicos de México, México 2013, Disponible en <https://www.contadoresmexico.org.mx/>.

Foreign Account Tax Compliance Act, U.S. Department of the Treasury Disponible en: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act>.

México y el Grupo de los Veinte (G20), Secretaría de Relaciones Exteriores, Disponible en <https://www.gob.mx/sre/fr/acciones-y-programas/mexico-y-el-grupo-de-los-veinte-g20>.

ICE removes UK national convicted of violating FATCA, U.S. Immigration and Customs Enforcement, [Newsroom 22 de febrero de 2019], Estados Unidos de América, 2019, Disponible en de <https://www.ice.gov/news/releases/ice-removes-uk-national-convicted-violating-fatca#:~:text=NEW%20YORK%20%E2%80%94%20A%20United%20Kingdom,to%20his%20home%20country%20Feb.>

Intercambio Automático de Información Financiera para Efectos Fiscales, Servicio de Administración Tributaria, Disponible en http://m.sat.gob.mx/acuerdo_internacional/Paginas/b/documentos/MaterialAdicional/Orientacion2020_Presentacion.pdf.

OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*, 2° ed., Éditions OCDE, París 2017 Disponible en <https://read.oecd->

ilibrary.org/taxation/estandar-para-el-intercambio-automatico-de-informacion-sobre-cuentas-financieras-segunda-edicion_9789264268074-es#page4.

Países miembros, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Disponible en <https://www.oecd.org/acerca/>.

¿Qué es FATCA? ¿Qué es CRS? Entendiendo las regulaciones y requisitos de FATCA, Thomson Reuters, Disponible en <https://tax.thomsonreuters.com/en/fatca-crs/what-is-crs-fatca>.

Semanario Judicial de la Federación, Disponible en <https://sjf2.scjn.gob.mx/busqueda-principal-tesis>.

Transparencia Fiscal: FATCA y CRS, Santander Private Banking, Disponible en https://www.pb-santander.com/pdf/pdf/tx_bss_s.pdf.

Ponencias.

Alma Vitro, Manuel Tron, Raúl Navarro y Armando Lara, (09 de junio de 2020), *Seminario Fiscal en el Marco Internacional, Mesa 4. Intercambio de Información / Mandatory Disclose Rules*, [Discurso principal] Sesión del Ilustre y Nacional Colegio de Abogados de México y la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., Ciudad de México, México.

Arias Garrido Pedro, (12 de septiembre de 2018), *Intercambio automático de información financiera conforme al estándar común de la OCDE*, [Discurso principal], Sesión de la Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C., Ciudad de México, México.

Solicitudes de información.

Solicitud de información con número de folio 0610100003421, Disponible en <https://tinyurl.com/2pyr4erw>.

Solicitud de información con número de folio 0610100120720, Disponible en <https://tinyurl.com/2p67a3no>.

Solicitud de información con número de folio 330027722002999, Disponible en <https://tinyurl.com/2edsbnmj>.