



TRIBUNAL FISCAL
DE LA FEDERACIÓN

REVISTA No. 26

Cuarta Época

Año III Septiembre 2000

**ESTA EDICIÓN ES PROPIEDAD DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN
SEVILLA 40, COL. JUÁREZ, DELEGACIÓN
CUAUHTÉMOC.**

FIDEICOMISO PARA PROMOVER LA INVESTIGACIÓN DEL DERECHO FISCAL Y ADMINISTRATIVO

- Derechos Reservados 2000.
Se prohíbe la reproducción total o parcial de esta publicación, por medios electrónicos o mecánicos, incluyendo fotocopia, grabación magnetofónica y cualquier sistema de almacenamiento de información, sin la autorización expresa.
- El contenido de los artículos publicados son de la exclusiva responsabilidad de los autores.
- ISSN 1405-2490. 40026
- Página Internet del T.F.J.F.A: www.tff.gob.mx
- Correo Electrónico de la Revista: publicaciones@mail.tff.gob.mx

REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN
SEPTIEMBRE DEL 2000. No. 26

CONTENIDO:

■ Primera Parte:	
Precedentes de Sala Superior.....	5
■ Segunda Parte:	
Criterios Aislados de Sala Superior y de Salas Regionales.....	197
■ Tercera Parte:	
Jurisprudencia y Tesis del Poder Judicial Federal.....	309
■ Cuarta Parte:	
Convocatoria "Premio de Estudios sobre Justicia Administrativa 2001"	343
"La Configuración Tributaria del Principio de no Discriminación en los Convenios de Doble Imposición," Dr. Armando Miranda Pérez.....	349
■ Quinta Parte:	
Índices.....	437

PRIMERA PARTE

PRECEDENTES DE SALA SUPERIOR

SEGUNDA SECCIÓN

IVA

IV-P-2aS-273

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 15, FRACCIÓN XII, INCISO e), DE LA LEY DEL.- Si bien existe una correlación, en términos generales, entre la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el sentido de que cuando se está exento en la primera, se está exento en la segunda, no en todos los casos esta exención es absoluta, pues se puede ser no contribuyente de impuesto sobre la renta, y ser causante de impuesto al valor agregado, tal como lo establece el artículo 15, fracción XII, inciso e), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor en 1992, en el que se señala que no se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios: “XII. Los proporcionados a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que presten sean únicamente los relativos a los fines que les sean propios, tratándose de: e) asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquéllas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas representen más del 25% del total de las instalaciones.” Así pues, queda claro que existen dos ángulos interpretativos respecto a la correspondencia o coherencia del impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado a propósito de los ingresos que deben reputarse como exentos en ambos gravámenes, con una excepción, circunstancia que permite bosquejar el siguiente esquema: 1. Regla general (concordancia): Los servicios proporcionados a miembros de asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, religiosos y culturales por sus cuotas están exentos tanto en impuesto sobre la renta como en impuesto al valor agregado. 2. Excepción (discrepancia): Los servicios proporcionados a miembros de asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, religiosos y culturales por sus cuotas están gravados cuando dichas cuotas pagadas por servicios deportivos representen más del 25% del total de las instalaciones. Consecuentemente, en estos supuestos, cuando se liquida impuesto al valor agregado única-

mente deben quedar gravadas las diferencias por las cuotas que exceden del 25% del valor total de las instalaciones, quedando exentas, por ende, aquellas que no rebasen el parámetro legal descrito. (1)

Juicio No. 16623/97-11-03-2/ac3/99-S2-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 18 de enero del 2000, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretario: Lic. Enrique Orozco Moles.
(Tesis aprobada en sesión privada de 6 de abril del 2000)

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (ACTOS DE INVESTIGACIÓN)

IV-P-2aS-274

OFICIO DE OBSERVACIONES.- QUIEN ES COMPETENTE PARA REVISAR DICTÁMENES DE CONTADOR PÚBLICO, TAMBIÉN LO ES PARA DICTAR AQUÉL.- El oficio de observaciones es el documento mediante el cual se confiere la garantía de audiencia en los procedimientos de revisión fiscal distintos a la visita domiciliaria. Las autoridades tienen el deber de proporcionar al gobernado la garantía de audiencia, aun cuando la ley que norme el procedimiento o la disposición que le atribuya competencia, no lo señale expresamente. Por lo tanto, si dicho deber es al mismo tiempo una facultad, pues no podría ser concebido como una obligación imposible de cumplir, estamos frente a una potestad, derecho y obligación a la vez, la cual es la competencia que tiene toda autoridad para cumplir con la obligación constitucional de respetar la garantía de audiencia y satisfacer el derecho subjetivo público que tiene todo gobernado a ser oído antes de verse afectado en su esfera jurídica, es decir, conferirle la posibilidad de rendir las pruebas que acrediten los hechos en que base su defensa y la de producir alegatos. El oficio de observaciones es el medio administrativo que le concede al

contribuyente 15 días para formular aclaraciones y probar los hechos que desvirtúen las irregularidades que en el mismo se señalan. En consecuencia, no puede ser incompetente el funcionario que obedece directamente el artículo 14 Constitucional y que concede la garantía de audiencia, aun en el caso en que la ley no previera un período de pruebas y alegatos en el procedimiento administrativo de que se trate. (2)

Juicio No. 16623/97-11-03-2/ac3/99-S2-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 18 de enero del 2000, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretario: Lic. Enrique Orozco Moles.
(Tesis aprobada en sesión de 18 de enero del 2000)

PRECEDENTE:

IV-P-2aS-147

Juicio No. 100(A)-II-1217/96/1900/95.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 8 de abril de 1999, por unanimidad se aprobó la ponencia, con excepción del cuarto considerando, que queda con 3 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Isabel Gómez Velázquez.

RENTA

IV-P-2aS-275

PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES.- INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 68 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- Conforme al artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tratándose de las personas morales no contribuyentes, en los casos en que enajenen bienes distintos

de su activo fijo, o presten servicios a personas distintas de sus miembros, existe un supuesto en el cual deben tributar como personas morales contribuyentes. Este supuesto está estrechamente vinculado a que los ingresos provenientes de la enajenación o la prestación de servicios mencionados excedan del 5% de los ingresos totales del ejercicio de la persona moral de que se trate. Es decir, aun cuando una persona moral encaje en los supuestos de la Ley para ser considerada no contribuyente, se presenta una excepción a la regla que consiste en que siempre que se enajenen bienes distintos de su activo fijo, o se presten servicios a personas distintas de sus miembros, y estas actividades reporten un ingreso que exceda al 5% de los ingresos totales de la no contribuyente, ocasionará el que por los mencionados ingresos la persona moral no contribuyente deba efectuar un cálculo del gravamen exactamente igual al que realice una persona moral contribuyente del Título II. De la misma forma, el precepto que nos ocupa estatuye una excepción a la excepción, para aquellos casos en que alguna persona moral no contribuyente se coloque en el supuesto para considerarse como contribuyente, cuando esté autorizada para percibir donativos no deducibles, no se le considerará como contribuyente. Por lo tanto, si una persona moral no contribuyente se ubica en la regla general de excepción, por la obtención de determinados ingresos, se le debe considerar como contribuyente únicamente por virtud de los referidos ingresos (excepción), sin embargo si está autorizada para percibir donativos deducibles, no deberá tributar en términos del Título II de la Ley (excepción a la excepción). (3)

Juicio No. 16623/97-11-03-2/ac3/99-S2-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 18 de enero del 2000, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretario: Lic. Enrique Orozco Moles.
(Tesis aprobada en sesión de 18 de enero del 2000)

PRECEDENTE:

IV-P-2aS-58

Recurso de Apelación No. 100(A)-II-804/96/13041/94.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 19 de junio de 1997, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretario: Lic. Enrique Orozco Moles.

C O N S I D E R A N D O :

(...)

QUINTO.- (...)

Esta Juzgadora considera infundados los agravios anteriormente transcritos por lo siguiente.

Medularmente, en los agravios en estudio, la actora alega que la Administración Fiscal Federal de Auditoría Fiscal del Norte del Distrito Federal, es incompetente por la inexistencia de un acuerdo del Secretario de Hacienda y Crédito Público, en el que se le faculte para el inicio de sus atribuciones, y que además estaba impedida materialmente para emitir tres actos:

- a) La orden de visita.
- b) El oficio de observaciones, y
- c) La resolución impugnada.

Con respecto a la incompetencia para emitir la orden de visita y la resolución impugnada, de autos se deriva que, efectivamente, la Administración Fiscal Federal de Auditoría Fiscal del Norte del Distrito Federal fue quien expidió dichos actos, y del estudio del artículo 111, apartado B, fracciones IV y XIII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, vigente cuando ambos actos se dictaron, se desprende que era competente para dictarlas.

En la especie, como está en controversia la legalidad de las facultades del citado Administrador para dictar la orden de visita, la resolución impugnada y el oficio de observaciones, esta Juzgadora considera pertinente para ilustrar el caso, transcribir parcialmente, el artículo 111, apartado “B”, fracciones IV y XIII, del Ordenamiento citado.

“Artículo 111. Las Administraciones Generales de Recaudación, de Auditoría Fiscal Federal y la Jurídica de Ingresos, contarán con Administraciones Locales que tendrán la circunscripción territorial, la sede y el nombre que al efecto se señale mediante acuerdo del Secretario. La Administración General de Aduanas tendrá Aduanas ubicadas conforme a este Reglamento y en la circunscripción que al efecto se señale mediante acuerdo del Secretario.

“(…)

“B. Compete a las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, ejercer las facultades siguientes:

“(…)

“IV.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones y verificaciones; realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fis-

cales, franquicias y accesorios de carácter federal; ordenar y practicar la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, incluso la referente a vehículos de procedencia extranjera en tránsito, así como la verificación de aeronaves y embarcaciones; declarar en el ejercicio de sus atribuciones, cuando proceda, que los citados vehículos o aeronaves pasan a propiedad del fisco federal; notificar a las autoridades del país de procedencia y en los términos del convenio internacional correspondiente, la localización y secuestro de los vehículos o aeronaves robados u objeto de disposición ilícita; resolver acerca de su devolución y del cobro de los gastos autorizados que se hubieran ocasionado; así como expedir las credenciales o constancias de identificación del personal que autorice para la práctica de las visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones o verificaciones correspondientes.

“(…)

“XIII. Determinar los impuestos y sus accesorios de carácter federal, así como, aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente, que resulte a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, así como determinar los derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y sus accesorios que no estén señalados como de la competencia de otra unidad administrativa de la Secretaría o de otra Secretaría de Estado.

El precepto antes citado funda la competencia de la Administración para ordenar y practicar visitas domiciliarias, y para liquidar contribuciones de carácter federal.

En torno a la competencia para emitir el oficio de observaciones, si bien, el artículo 111 no señala literalmente que la Administración puede emitirlo, se desprende que ello sí es posible del contexto de las fracciones IV, V, VI y XI del propio dispositivo, tal y como se sostiene en la jurisprudencia VIII 2o.J/25 del

Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, del mes de febrero de 1999, Novena Época, páginas 375 y 376, y que es del siguiente tenor:

“ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL TIENE FACULTADES PARA EMITIR OFICIO DE OBSERVACIONES.- El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para comprobar el exacto cumplimiento a disposiciones fiscales y determina, en todo caso, las contribuciones omitidas; tal facultad la delega en las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal de conformidad con lo dispuesto por el artículo 111, apartado B, fracciones IV, V, VI y IX del reglamento interior de la mencionada secretaría de Estado, precepto que dispone que compete a las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, analizar los actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal, conforme a lo anterior, cuando una Administración Local de Auditoría Fiscal, acatando lo dispuesto en el artículo 48, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, emite un oficio de observaciones, está llevando a cabo los actos necesarios para comprobar el cumplimiento a disposiciones fiscales, toda vez que el indicado oficio no es una determinación de cargas al contribuyente, sino el medio a través del cual la autoridad hace del conocimiento del particular las irregularidades encontradas en sus declaraciones, dándole el plazo de 15 días para que realice aclaraciones o compruebe hechos que desvirtúen las irregularidades que se le señalen. Por tanto, si una Administración Local de Auditoría Fiscal, tiene facultades de comprobación, éstas llevan implícita la posibilidad de realizar los actos que establecen las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, entre las que se encuentra emitir el oficio de observaciones referido.

“Revisión fiscal 461/97.- Administrador Local Jurídico de Ingresos Número 15, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público.- 28 de agosto de 1997.- Unanimidad de votos.- Ponente: Elías Álvarez Torres.- Secretaria: Leticia R. Celis Saucedo.

“Revisión fiscal 556/97.- Administrador Local Jurídico de Ingresos Número 15, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público.- 16 de octubre de 1997.- Unanimidad de votos.- Ponente: Pablo Camacho Reyes.- Secretario: Alberto Caldera Macías.

“Revisión fiscal 403/98.- Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras.- 26 de noviembre de 1998.- Unanimidad de votos.- Ponente: Elías Álvarez Torres.- Secretaria: Leticia R. Celis Saucedo.

“Revisión fiscal 483/98.- Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras.- 26 de noviembre de 1998.- Unanimidad de votos.- Ponente: Elías Álvarez Torres.- Secretaria: Leticia R. Celis Saucedo.

“Revisión fiscal 237/98.- Administrador Local Jurídico de Ingresos Número 15, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público.- 3 de diciembre de 1998.- Unanimidad de votos.- Ponente: Elías H. Banda Aguilar.- Secretario: Rodolfo Castro León.”

Igualmente resulta aplicable el precedente IV-P-2aS-147, de esta Segunda Sección, publicado en la revista de este Órgano Colegiado, del mes de octubre de 1999, páginas 120 y 121, que señala:

“OFICIO DE OBSERVACIONES.- QUIEN ES COMPETENTE PARA REVISAR DICTÁMENES DE CONTADOR PÚBLICO, TAMBIÉN LO ES PARA DICTAR AQUÉL.- El oficio de observaciones es el docu-

mento mediante el cual se confiere la garantía de audiencia en los procedimientos de revisión fiscal distintos a la visita domiciliaria. Las autoridades tienen el deber de proporcionar al gobernado la garantía de audiencia, aun cuando la ley que norme el procedimiento o la disposición que le atribuya competencia, no lo señale expresamente. Por lo tanto, si dicho deber es al mismo tiempo una facultad, pues no podría ser concebido como una obligación imposible de cumplir, estamos frente a una potestad, derecho y obligación a la vez, la cual es la competencia que tiene toda la autoridad para cumplir con la obligación constitucional de respetar la garantía de audiencia y satisfacer el derecho subjetivo público que tiene todo gobernado a ser oído antes de verse afectado en su esfera jurídica, es decir, conferirle la posibilidad de rendir las pruebas que acrediten los hechos en que base su defensa y la de producir alegatos. El oficio de observaciones es el medio administrativo que le concede al contribuyente 15 días para formular aclaraciones y probar los hechos que desvirtúen las irregularidades que en el mismo se señalan. En consecuencia, no puede ser incompetente el funcionario que obedece directamente el artículo 14 Constitucional y que concede la garantía de audiencia, aun en el caso en que la ley no previera un periodo de pruebas y alegatos en el procedimiento administrativo de que se trate. (13)

“Juicio No. 100(A)-II-1217/96/1900/95.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 8 de abril de 1999, por unanimidad se aprobó la ponencia, con excepción del cuarto considerando, que queda con 3 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Isabel Gómez Velázquez.

“(Tesis aprobada en sesión de 8 de abril de 1999)”

Por lo tanto, la competencia material para emitir los actos que cita la enjuiciante queda acreditada fehacientemente.

Por cuanto hace al argumento del actor consistente en que el Secretario del ramo tiene la facultad no delegable de señalar la fecha de iniciación de actividades de las Unidades Administrativas Regionales, es correcto. Así lo establece la fracción XXVIII del artículo 6o. del multicitado Reglamento Interior, como puede apreciarse de la siguiente transcripción parcial:

“El Secretario tendrá las siguientes facultades no delegables:

“(…)

“XXVIII.- (...) y en el caso de las Unidades Administrativas Regionales, señalar el número, la sede, la fecha de iniciación de actividades y su circunscripción territorial.”

No obstante lo anterior, el hecho de que el Secretario tenga dicha facultad, no significa que las unidades administrativas regionales siempre tengan que ser establecidas, condicionando su futuro funcionamiento a un acuerdo posterior del Secretario. Nada impide que el Ejecutivo Federal establezca directamente este tipo de unidades, sin condicionar su competencia a un acuerdo posterior de inicio de actividades. Históricamente se ha procedido de diversa manera, en unos casos el Ejecutivo Federal, directamente por decreto presidencial, como en el caso de la mayor parte de las aduanas del País y en otros, a través del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estableció directamente las unidades regionales de dicha Secretaría, sin sujetar su competencia a una condición suspensiva; en otros, como aconteció con las primeras Administraciones Fiscales Regionales y con las últimas Administraciones Locales, la competencia se condicionó a un acuerdo del Secretario.

Como la regla general en nuestro derecho consiste en que la competencia no se condiciona a un acto posterior al de su establecimiento en el reglamento interior de que se trate, quien presente la excepción de “incompetencia *ratione temporis*”, deberá señalar la norma que condicionó, en función del tiempo, la

competencia del órgano de que se trate, ya sea mediante una condición suspensiva o una resolutoria, consistente, según sea el caso, en que dicha competencia se ejerciera a partir de o hasta que, se dictara un determinado acto.

Así, no basta con argumentar que es facultad no delegable del Secretario de Hacienda y Crédito Público, señalar, en un acto administrativo posterior a la vigencia del Reglamento Interior, la fecha de iniciación de actividades de una unidad regional de la Secretaría, se requiere, además precisar la disposición reglamentaria que condicionó la competencia del órgano de que se trate, ya que esta última es la única norma que puede constituir el fundamento jurídico de su pretensión, pues sólo algunas de las unidades regionales de dicha Secretaría han visto condicionado el inicio de su competencia a la expedición de un acuerdo posterior de su Titular.

En estos casos de excepción, las funcionarios competentes deben fundar, al inicio de sus facultades, su competencia en razón del tiempo, pero no es lógico, y en algunos casos no resulta factible señalar, ni siquiera en juicio, cuándo se cumplió la condición suspensiva, si acaso ésta existió.

Al efecto resulta aplicable el Precedente de esta Segunda Sección de la Sala Superior número IV-P-2aS-70, publicado en la Revista de este Órgano Jurisdiccional del mes de febrero de 1999, páginas 184 y 185, que interpreta:

“INCOMPETENCIA ‘RATIONE TEMPORIS’.- Como la regla general en nuestro derecho consiste en que la competencia no se condiciona a un acto posterior al de su establecimiento en el reglamento interior de que se trate, quien presente la excepción de ‘incompetencia racione temporis’, deberá señalar la norma que condicionó, en función del tiempo, la competencia del órgano de que se trate, ya sea mediante una condición suspensiva o una resolutoria, consistentes, según sea el caso, en que dicha competencia se ejerciera a partir de o hasta que, se dictara un determinado acto. Así, no basta con argumentar que es facultad no delegable del Secretario de Hacienda y Crédito Público señalar, en un acto administrativo posterior a la

vigencia del Reglamento Interior, la fecha de iniciación de actividades de una unidad regional de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se requiere además, precisar la disposición reglamentaria que condicionó la competencia del órgano de que se trate, ya que esta última es la única norma que puede constituir el fundamento jurídico de su pretensión, pues sólo algunas de las unidades regionales de dicha Secretaría han visto condicionado el inicio de su competencia a la expedición de un acuerdo posterior de su Titular.

“Juicio No. 100(14)31/98/(2)/1804/97-II.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 8 de octubre de 1998, por mayoría de 2 votos a favor, 2 más con los resolutiveos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Isabel Gómez Velázquez.

“(Tesis aprobada en sesión de 29 de octubre de 1998)”

(...)

NOVENO.- (...)

A juicio de esta Segunda Sección son parcialmente fundados los agravios anteriores por las consideraciones siguientes.

Respecto a la parte de los agravios en los que se sostiene que la accionante, por ser una asociación civil no tiene que pagar ningún tipo de gravamen al estar dentro del Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativo a los no contribuyentes, es menester destacar que si bien la Ley estatuye un Título específico para personas morales no contribuyentes, ese carácter de no contribuyente no es absoluto, pues, en determinados casos, por algunos ingresos que el legislador distingue particularmente, sí se debe enterar el impuesto sobre la renta.

La accionante sustenta sus aseveraciones en los artículos 68 y 70, fracción XI; de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 1992, que si bien establecen que las asociaciones civiles son no contribuyentes, esa exención no es absoluta, como se propone en las demandas de los juicios acumulados.

En el artículo 70, fracción XI, se lee:

“Artículo 70. Para efectos de esta Ley se consideran personas morales no contribuyentes, además de las señaladas en el artículo 73, las siguientes:

“(…)

“XI. Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos, culturales o deportivos.

“(…)”

El artículo 68, tercer párrafo, de la Ley de la materia, en la parte que es de nuestro estudio acota:

“Artículo 68. (…)

“En caso de que las personas morales a que se refiere este Título enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros, deberán determinar el impuesto que corresponda por los ingresos derivados de las actividades mencionadas en los términos del Título II de esta Ley, siempre que dichos ingresos excedan del 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de personas morales autorizadas para percibir donativos deducibles en los términos de los artículos 24, fracción I, y 140, fracción IV de esta Ley.”

En este sentido, de la transcripción efectuada del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se desprende que, tratándose de las personas morales no contribuyentes, en los casos en que enajenen bienes distintos de su activo fijo, o presten servicios a personas distintas de sus miembros, existe un supuesto en el cual deben tributar como personas morales contribuyentes.

Este supuesto está estrechamente vinculado a que los ingresos provenientes de la enajenación o la prestación de servicios mencionados excedan del 5% de los ingresos totales del ejercicio de la persona moral de que se trate.

Es decir, aun cuando una persona moral encaje en los supuestos de la Ley para ser considerada no contribuyente, dentro del Título III, por razón de su estructura, naturaleza jurídica o demás hipótesis clasificativas que utiliza el legislador, se presenta una **excepción a la regla** que consiste en que siempre que se enajenen bienes distintos de su activo fijo, o se presten servicios a personas distintos de sus miembros, y estas actividades reporten un ingreso que exceda al 5% de los ingresos totales de la no contribuyente, ocasionará el que **por los mencionados ingresos la persona moral no contribuyente (Título III) deba efectuar un cálculo exactamente igual al que realice una persona moral contribuyente (Título II)**.

Así, cuando una persona moral no contribuyente obtiene más de 5% de sus ingresos totales provenientes de la enajenación de bienes distintos a su activo fijo, o de la prestación de servicios a personas distintas de sus miembros, por los referidos ingresos deberá tributar en términos del Título II de la Ley, como si fuera contribuyente, sin que ello signifique que pierda su naturaleza de persona moral no contribuyente, ni que se le pretenda extraer del Título III de la Ley.

El esquema legal escrito traduce una situación en la cual, a pesar de que una persona moral se considere no contribuyente, por virtud de la obtención de ciertos ingresos, y únicamente a propósito de los mismos, se transforma en un ente económico equiparable a los contemplados en el Título II de la Ley del Impuesto

sobre la Renta, esto es, **exclusivamente por la obtención de los ingresos a que se ha hecho referencia se debe enterar el impuesto correspondiente como si fuese una persona moral contribuyente.**

En este orden de ideas, en todos aquellos casos en que se aplique la regla de excepción para que una persona moral no contribuyente del Título III deba tributar en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, (por haber obtenido más del 5% de los ingresos del ejercicio por la enajenación de bienes distintos de su activo fijo, o por la prestación de servicios a personas distintas de sus miembros), no se estará desvirtuando el carácter de no contribuyente, sino que simplemente determinados ingresos serán tratados como si se hubieran obtenido dentro del esquema del Título II.

Es de aplicar el precedente sustentado por esta Segunda Sección, pendiente de publicar en la Revista de este Órgano Colegiado, que señala:

“PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 68 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- Conforme al artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta tratándose de las personas morales no contribuyentes, en los casos en que enajenen bienes distintos de su activo fijo, o presten servicios a personas distintas de sus miembros, existe un supuesto en el cual deben tributar como personas morales contribuyentes. Este supuesto está estrechamente vinculado a que los ingresos provenientes de la enajenación o la prestación de servicios mencionados excedan del 5% de los ingresos totales del ejercicio de la persona moral de que se trate. Es decir, aun cuando una persona moral encaje en los supuestos de la Ley para ser considerada no contribuyente, se presenta una excepción a la regla que consiste en que siempre que se enajenen bienes distintas de su activo fijo, o se presten servicios a personas distintas de sus miembros, y estas actividades reporten un ingreso que exceda al 5% de los ingresos totales de la no contribuyente, ocasionará el que por los mencionados ingresos la persona moral no contri-

buyente deba efectuar un cálculo del gravamen exactamente igual al que realice una persona moral contribuyente del Título II. De la misma forma, el precepto que nos ocupa estatuye una excepción a la excepción, para aquellos casos en que alguna persona moral no contribuyente se coloque en el supuesto para considerarse como contribuyente, cuando esté autorizada para percibir donativos no deducibles, no se le considerará como contribuyente. Por lo tanto, si una persona moral no contribuyente se ubica en la regla general de excepción, por la obtención de determinados ingresos, se le debe considerar como contribuyente únicamente por virtud de los referidos ingresos (excepción), sin embargo si está autorizada para percibir donativos deducibles, no deberá tributar en términos del Título II de la Ley (excepción a la excepción).

“Recurso de Apelación No. 100(A)-II-804/96/13041/94.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 19 de junio de 1997, por mayoría de cuatro votos a favor y un voto en contra.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretario: Lic. Enrique Orozco Moles.

“(Tesis aprobada en sesión de 22 de octubre de 1998)”

Consecuentemente, como una primera conclusión respecto de los agravios en estudio, resalta que legalmente sí es factible el que una persona moral no contribuyente, tribute, en algunos casos, y sólo por determinados ingresos, como una persona moral contribuyente del Título II, por lo cual la aseveración de la enjuiciante en torno a que en ningún caso una asociación civil puede ser gravada con el impuesto sobre la renta es incorrecta.

Aunado a lo anterior, es necesario mencionar que la accionante, a pesar de utilizar la denominación social de asociación civil, por el ejercicio de 1992, presentó una declaración de impuesto sobre la renta como persona moral contribuyente del Título II, visible a fojas 329 a 332 del expediente 16623/97, con el formato: “Declaración del Ejercicio Personas Morales Régimen Normal.”

En concordancia con lo anterior, en el hecho número 1 de las cuatro demandas de los juicios acumulados, se aprecia que la actora expresamente afirmó:

“1.- Mi representada está constituida bajo la forma de sociedad anónima habiendo adoptado la modalidad de capital variable.

“Por ende, tenemos dos premisas fundamentales:

“1. La Ley del Impuesto sobre la Renta si bien establece que las asociaciones civiles son no contribuyentes, ese carácter no es absoluto ni totalitario.

“2. Con independencia de la presunción legal descrita, la actora se comportó en el ejercicio de 1992 como contribuyente del Título II, presentando declaraciones de pagos provisionales y declaración final dentro del régimen normal, amén de que en sus demandas se autonombró como sociedad anónima de capital variable.”

Ahora bien, respecto de la determinación de diferencias de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado por el ejercicio de 1992, de la lectura de la resolución impugnada, se desprende que dicha liquidación deriva de que la autoridad afirma que la actora no registró ni declaró ingresos en cantidad de \$555,348.82, mismos que al ser actualizados, y aplicarles los recargos y multas correspondientes arrojan el total liquidado de \$8'189,217.60.

La autoridad estima que el actor no declaró ni enteró en el ejercicio la cantidad citada, porque la detectó en depósitos en cuentas bancarias abiertas en las instituciones Banamex, S.A. y Banca Cremi, S.A., sin que se reportaran como ingresos en su contabilidad.

El actor, por otro lado, afirma que la cantidad citada si bien está depositada en las cuentas que la autoridad observó, no provienen de una actividad gravada, por no ser ingresos propios de ella, sino que derivan de otra serie de servicios que

sí cobra, pero que deposita a favor de otros, realizando únicamente gestiones administrativas a propósito de tales cantidades, de suerte que por ello no tenía la obligación de registrar dicha suma como ingreso, y para demostrar esa afirmación ofreció la prueba pericial contable.

Así las cosas, de la valoración realizada a la prueba pericial contable desahogada en el presente asunto, se desprende lo siguiente.

En el dictamen del perito de la actora se leen las manifestaciones que a continuación se apuntan:

“CLUB DE GOLF CORAL, A.C.
EXPEDIENTE: 16623/97
ASUNTO: Se aporta dictamen

“H. TERCERA SALA REGIONAL
METROPOLITANA DEL TRIBUNAL
FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

“JORGE DEL SAGRADO CORAZÓN DE JESÚS DE LA PARRA SÁNCHEZ, con el carácter de perito designado por CLUB DE GOLF CORAL, A.C. respetuosamente, vengo a presentar el peritaje que me fue encomendado en el juicio anotado arriba.

“El peritaje se anexa, en cuatro fojas útiles y será ratificado en fecha y hora que esa H. Sala señale.

“ATENTAMENTE

“C.P. JORGE DEL SAGRADO CORAZÓN
DE JESÚS DE LA PARRA SÁNCHEZ
“(Rúbrica ilegible)

“México, Distrito Federal, a 13 de octubre de 1998.”

“Pregunta

“a).- Describa el sistema de contabilidad, utilizado en el año de 1992 por Club de Golf Coral, A.C. para el registro de sus operaciones.

“Respuesta

“El sistema que Club de Golf Coral, A.C. utilizaba en el año de 1992 para el registro de sus ingresos es el siguiente:

“1.- Al recibir cualquier cantidad de parte de los socios se elabora un recibo, los siguientes se encuentran foliados.

“2.- Lo recibos emitidos en el día se vacían en un reporte llamado ‘Cobranza del Día’. Cuando existen pocos recibos elaborados, éstos se anotan en una sola relación de cobranza, aunque corresponda a varios días, la relación incluye todos los recibos, incluso los que se encuentran cancelados.

“3.- Con las relaciones de cobranza se elabora un reporte de depósitos semanal, en el cual aparecen totalizados los diferentes conceptos por los que se recibieron los ingresos, así como el total depositario en la semana.

“Cuotas de mantenimiento.- Corresponden a cantidades que recibe Club de Golf Coral, A.C. en depósito de sus miembros.

“Ingresos por servicios.- Corresponden a servicios proporcionados por Club de Golf Coral, A.C., consistentes en rentas de casilleros, alquileres de equipo, etc.

“Redepósitos de cheques devueltos.- En ocasiones el pago tanto de las cuotas de mantenimiento como de los servicios se efectúa con cheques y éstos son devueltos por la institución bancaria, por lo que nuevamente vuelven de depositarse.

“Cuotas cobradas por cuenta de la Federación de Golf.- Club de Golf Corral, A.C. recibe de sus miembros el importe que ellos deben pagar a la Federación Mexicana de Golf, cantidades que posteriormente son entregadas a la Federación, en los términos de la carta anexa.

“Sobrantes de cheques de gastos a comprobar.- Con objeto de sufragar diversos gastos menores se cambia un cheque de la empresa por efectivo y una vez realizados los gastos correspondientes, se deposita el sobrante de dichos cheques.

“4.- Con cada reporte semanal se elabora una póliza de ingresos.

“5.- El registro de las pólizas se efectuaba en forma manual vaciándose en hojas tabulares, en las cuales se hace un desglose de las cuentas que efectuaba la póliza.

“6.- El registro de los libros oficiales se hace por concentración mensual.

“7.- Con base en las concentraciones mensuales, se elabora una hoja tabular en la cual se concentran los movimientos de todo el año, los cuales sirven de base para preparar la declaración anual.

“Existen otros conceptos por los cuales se efectúan depósitos bancarios, los cuales no siguen la secuencia anterior, toda vez que se trata de préstamos otorgados por terceros, sobrantes de efectivo de los cheques de gastos a comprobar, redepósitos de cheques devueltos y traspasos de saldos entre las diferentes cuentas bancarias de la empresa.

“Pregunta

“b).- Determine usted el monto global de los depósitos bancarios efectuados por la persona moral antes citada durante el período comprendido del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1992.

“Respuesta

“El monto total de los depósitos efectuados del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1992, importaba la cantidad de \$3,631’891,239.00, expresados en la unidad monetaria vigente durante el ejercicio fiscal de 1992; el importe en la nueva unidad monetaria vigente en la actualidad es de \$3’631,891.24.

“Pregunta

“c).- Presente un desglose por concepto de las depósitos bancarios determinados conforme al punto anterior.

“Respuesta

“El desglose por concepto de los depósitos bancarios es el siguiente:

“Cuotas de mantenimiento	2,278’038,218.90
“Ingresos por servicios (*)	633’971,489.80
“Redepósitos de cheques devueltos	37’522,242.00
“Cuotas cobradas por cuenta de la Federación de Golf	95,000.00
“Préstamos recibidos	522’254,258.00
“Trasposos entre cuentas bancarias	81’039,278.00
“Sobrantes de cheques	41’491,852.00
“De gastos a comprobar	
“Depósitos por ingresos percibidos en efectivo en 1992, declarados como percibidos en crédito en 1991.	<u>37’478,900.00</u>
	<u>3,631’891,239.00</u>

“El importe anterior, en la nueva unidad vigente importa la cantidad de \$3,631,891.24

“* Esta cantidad incluye el importe del impuesto al valor agregado que la tasa del 10% se trasladaba por los servicios y se incluía en el depósito.

“Pregunta

“d).- Considerando el sistema de contabilidad utilizado por Club de Golf Coral, A.C., descrito en el punto número 1, el desglose de los depósitos bancarios determinados conforme al punto anterior, diga usted a qué cuentas debieron abonarse cada uno de los conceptos de depósito efectuados.

“Respuesta

“Por lo que respecta a las cuentas de mantenimiento, las cantidades se perciben en depósito de sus propios miembros. Club de Golf Coral, A.C., únicamente administra esas cantidades, efectuando las erogaciones correspondientes. Por ello, el importe de las cuotas de mantenimiento deben afectar a una cuenta de pasivo de Club de Golf Coral, A.C.

“En el caso de los ingresos por servicios, descontado el impuesto al valor agregado, debe afectarse la cuenta de resultados de ingresos.

“Por lo que respecta a las cuotas cobradas por cuenta de la Federación Mexicana de Golf, debió haberse afectado una cuenta de pasivo, toda vez que ese dinero debe ser entregado a la Federación Mexicana de Golf.

“Por lo que respecta a los préstamos, debió haberse afectado una cuenta de pasivo.

“Por los sobrantes de efectivo de los cheques de gastos a comprobar, debió haberse afectado la cuenta deudora por gastos a comprobar.

“Por lo que respecta a los trasposos bancarios de una cuenta a otra, debió afectarse la cuenta de bancos.

“Por los depósitos de ingresos efectivamente percibidos en 1992 y declarados como ingresos en crédito en 1991, debió afectarse una cuenta de activo donde se registró la cuenta por cobrar.

“Pregunta

“e).- Con base en sus respuestas anteriores, diga usted cuál es el monto total de ingresos que tuvo Club de Golf Coral, A.C. en el período comprendido del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1992.

“Respuesta

“El total de ingresos que tuvo Club de Golf Coral, A.C. del período comprendido del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1992, por concepto de depósitos bancarios es la suma de \$633'971,489.80, a esta cantidad, debe sumarse la cantidad de \$75,450.28 que fueron ingresos percibidos en efectivo y cuyo importe no fue depositado en las cuentas de cheques, toda vez que se utilizaron para sufragar algunos gastos en efectivo.

“La cantidad de \$37'478,900.00 que corresponde a depósitos efectuados en 1992 y que fueron declarados en crédito en el ejercicio de 1991, no deben considerarse como ingresos en el ejercicio de 1992, ya que se duplicaría su acumulación al haberlo hecho ya en 1991.

“Pregunta

“f).- Dirá la razón de su dicho

“Respuesta

“A partir del año de 1974 inicie mi carrera profesional ocupando diversos puestos directivos en el área de administración, contabilidad y finanzas. A partir de 1984 inicio mi actividad independiente como asesor de empresas en las áreas financiera, contable, administrativa y fiscal.

“Para la realización del peritaje, se realizó una inspección de los documentos existentes en la empresa, procediendo a vaciar el importe de todos los depósitos efectuados por la empresa en una hoja de cálculo Excel, versión Office 97, con la cual se determinaron los totales por conceptos en función del análisis directo que se hizo de la documentación de la empresa.”

El dictamen del perito de las autoridades arroja las siguientes conclusiones:

“ASUNTO: SE REMITE DICTAMEN POR PARTE DEL PERITO DE LAS AUTORIDADES DEMANDADAS SEGÚN JUICIO DE NULIDAD No.16621/97

“MÉXICO, D.F. A, 07 DE OCTUBRE DE 1998.

“PRIMERA SALA REGIONAL METROPOLITANA DEL H. TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

“MEDIANTE ESTE ESCRITO, DOY MI PERITAJE CONTABLE QUE A CONTINUACIÓN SE DESCRIBE, DE ACUERDO A LAS OBSERVACIONES CONSIGNADAS EN LA RESOLUCIÓN No. 324-A-VIII-1-C-1-15665 DE FECHA 11 DE JUNIO DE 1997, EXPEDIENTE No. 307/26881.

“EL ANTECEDENTE DE ESTE RECURSO ES EL SIGUIENTE:

“1.- LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL No. 62 DEL NORTE DEL DISTRITO FEDERAL, DETERMINÓ UN CRÉDITO FISCAL POR CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SUS ACCESORIOS HASTA EN CANTIDAD TOTAL DE N\$8,189’217,606.00, SEGÚN UNIDAD MONETARIA VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1992, EQUIVALENTE A \$8’189,217.61, SEGÚN UNIDAD MONETARIA VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1996.

“EN RELACIÓN CON MI PERITAJE REFERENTE A LOS DEPÓSITOS BANCARIOS EN CANTIDAD DE \$555,358.82 DE LAS CUENTAS BANAMEX, S. A. No. 593603-4 Y BANCA CREMI No. 7701082-3, NO REGISTRADOS NI DECLARADOS EN SU OPORTUNIDAD, CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO DEL 1o. DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1992, CONCLUYO LO SIGUIENTE:

“A.- EL SISTEMA DE CONTABILIDAD UTILIZADO EN EL EJERCICIO DEL 1o. DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1992 POR CLUB DE GOLF CORAL, A. C., PARA EL REGISTRO DE SUS DEPÓSITOS BANCARIOS FUE:

“CARGOS:

ABONOS:

“BANCOS

“BANAMEX, S.A. No. 593603-4

“BANCA CREMI, S.A. 7701082-3

“VENTAS CON CHEQUE

“VENTAS EN EFECTIVO

“VENTAS TARJETAS DE CRÉDITO

“TRASPASOS

“ACREEDORES DIVERSOS

“B.- EL MONTO GLOBAL DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS EFECTUADOS POR LA DEMANDANTE DURANTE EL EJERCICIO DEL 1o. DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1992, FUE DE: \$3’590,089.48, SEGÚN UNIDAD MONETARIA VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1996, CORRESPONDIENDO A LA CUENTA No. 593603-4 BANAMEX, S.A., \$2’946,499.03; Y A LA CUENTA No. 7701082-3 BANCA CREMI, S.A., \$643,590.35.

“C.- DESGLOSE DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS DETERMINADOS CONFORME AL PUNTO ANTERIOR:

“C O N C E P T O S	BANAMEX, S.A. No. 593603-4	BANCA CREMI, S.A. No. 77011082-3
“DEPÓSITOS SALVO BUEN COBRO	\$ 73,184.28	\$ 0.00
“DEPÓSITOS EN DOCUMENTOS	187,609.71	24,784.00
“DEPÓSITO	89,233.51	0.00
“DEPÓSITOS EN EFECTIVO	550,073.04	586,068.84
“DEPÓSITOS EN REMESAS	0.00	1,111.12
“DEPÓSITOS EN DOCTO. COBRO INMEDIATO	1’022,556.43	0.00
“DEPÓSITOS DOCUMENTOS FORANEOS	11,635.00	0.00
“DEPÓSITO MIXTO EFECTIVO/DOCUMENTOS	545,201.10	0.00
“DEPÓSITO EN FIRME	90,946.20	31,626.39
“DEVOLUCIÓN	0.00	0.00
“ABONO X INSTRUCCIÓN SUC. IZTAPALUCA	278,855.36	0.00
“ABONO No. 0001507	20,000.00	0.00
“VENTA NETA TARJETA DE CRÉDITO	<u>77,204.50</u>	0.00
“S U M A S	\$ <u>2’946,499.03</u>	\$ <u>643,590.35</u>

“D.- EN VIRTUD DE QUE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS SON REGISTRADOS EN PÓLIZAS DE INGRESOS SEGÚN SU ORIGEN, ABO-NÁNDOSE A DIFERENTES CUENTAS, ES INAPROPIADO PONER-SE A ABONAR DEPÓSITOS DE LOS CUALES NO SE CONOCE SU ORIGEN. (555,358.82)

“E.- POR LO EXPUESTO EN EL PUNTO ANTERIOR, Y TODA VEZ QUE LA DEMANDANTE HIZO CASO OMISO DEL OFICIO No. 324-A-VIII-1-C-1-24033 DE FECHA 2 DE SEPTIEMBRE DE 1996 GIRA-DO POR LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DEL NORTE DEL DISTRITO FEDERAL, EN EL CUAL SE SOLICITÓ EL ORIGEN DE LOS DEPÓSITOS ASENTADOS EN EL MISMO, ASÍ COMO, EN SU DEMANDA EN LA FOJA 12, SEXTO PÁRRAFO Y FOJA 21, QUINTO PÁRRAFO, NO PRESENTA LAS PRUEBAS DE QUE LOS DEPÓSITOS FUERON CONTABILIZADOS EN EL EJER-CICIO DE 1991, COMO INGRESOS EN CRÉDITO Y, FUERON PERCIBIDOS EN EFECTIVO (CHEQUE DIVERSO Y TARJETA DE CRÉDITO), HASTA EL CURSO DE 1992; LOS INGRESOS TOTALES PERCIBIDOS POR LA DEMANDANTE EN EL EJERCICIO DE 1o. DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1992 FUERON DE \$3'345,524.22, MISMA QUE CORRESPONDEN A \$2'790,175.39 DE INGRESOS DE-CLARADOS Y \$555,348.83 A INGRESOS NO REGISTRADOS NI DECLARADOS EN SU OPORTUNIDAD, DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 1o. Y 15 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y ARTÍCULO 59, FRACCIONES III Y IV DEL CÓDIGO FIS-CAL DE LA FEDERACIÓN.

“F.- COMO RESULTADO DEL ESTUDIO Y VALORACIÓN A LO MANIFESTADO POR LA DEMANDANTE Y DEL ANÁLISIS EFEC-TUADO A LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA PROPORCIO-NADA POR LA MISMA, CONCLUYO COMO PERITO CONTABLE, EN DAR COMO INGRESOS NO REGISTRADOS NI DECLARADOS

EL IMPORTE DE \$555,348.83 OBSERVADOS EN LA RESOLUCIÓN NÚMERO 324-A-VIII-1-C-1-15665, DE FECHA 11 DE JUNIO DE 1997, TODA VEZ QUE LA DEMANDANTE NO PROPORCIONÓ LA INFORMACIÓN CONTABLE QUE SE REQUIERE NI LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA PRECISA QUE PUDIERA ACLARAR EL ORIGEN DE LOS DEPÓSITOS SOLICITADOS POR LA AUTORIDAD.

“PERITO CONTABLE

“(Rúbrica ilegible)

“C.P. DIANA GUADALUPE ROSALES ONTIVEROS”

El perito tercero en discordia rindió su dictamen a la luz de las siguientes reflexiones:

“JUICIO FISCAL No. 16623/97
“CLUB DE GOLF CORAL, A. C.

“C.C. Magistrados de la H. Tercera Sala
Regional Metropolitana del Tribunal
Fiscal de la Federación.
P R E S E N T E S.

“C.P. CONSUELO ROJAS FERNÁNDEZ, en su carácter de perito tercero en discordia designada por esta H. Sala en el juicio al rubro citado, comparece ante la misma para rendir el DICTAMEN encomendado de acuerdo a mi leal saber y entender.

“CUESTIONARIO ÚNICO PROPUESTO POR CLUB DE GOLF CORAL, A.C.

“PREGUNTA A).- Describa el sistema de contabilidad, utilizado en el año de 1992 por CLUB DE GOLF CORAL, A. C., para el registro de sus operaciones.

“RESPUESTA: La actora en 1992 utilizó el SISTEMA CONTABLE DE REGISTRO DE PÓLIZAS, mediante el cual utilizaba pólizas de registro, de diario, ingreso y egreso o póliza cheque.

“Las operaciones que realizaba se registraban de acuerdo a la naturaleza de éstas en dichas pólizas, es decir, cuando obtenía un ingreso o bien una entrada a su cuenta de bancos con documentos o en efectivo formulaba una póliza de ingreso, cuando realizaba una erogación por gastos u otros conceptos formulaba una póliza cheque o de egresos y cuando realizaba cualquier otra operación una póliza de diario.

“Estas tres clases de pólizas las concentraba en una cédula CONCENTRADO DE PÓLIZAS y posteriormente el resumen de estas pólizas se contabilizaba en los libros autorizados, formulando una BALANZA DE COMPROBACIÓN anual y de ésta se determinaban las cifras para la declaración anual.

“Debo aclarar que el objeto de la actora es: promover el golf y otros deportes, fomentar eventos, competencias de jugadores, competidores, mantenimiento y operación de campos de golf y sus instalaciones auxiliares, etc. motivo por el cual los ingresos gravados serán por otros conceptos tales como: alquiler de casilleros, carritos, acceso de invitados no socios y administrar el club.

“El perito de la actora coincide en este punto en cuanto al sistema de registro contable de pólizas, no así en concepto de ingresos, dado que las cuotas que cobra la actora no son ingresos sino entradas o pagos de los socios para el mantenimiento de los campos de golf.

“El perito de la autoridad no indica la respuesta correcta, ya que pide ‘sistema de registro de sus operaciones’, y este perito señala un registro a los depósitos y los depósitos representan parte de las operaciones que realiza la actora, por lo que su respuesta es incorrecta.

“PREGUNTA B).- Determine usted el monto global de los depósitos bancarios efectuados por la persona moral antes citada durante el periodo comprendido del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1992.

“RESPUESTA.- De acuerdo al ‘detalle de los depósitos’ efectuados en las cuentas bancarias 593603-4 de Banamex y 7701082-3 Banca Cremi, el monto global de los depósitos bancarios ascendió a \$3’631,891.24 durante el 1o. de enero al 31 de diciembre de 1992.

“Este detalle de depósitos lo verifiqué selectivamente en los estados de cuenta de las cuentas bancarias antes referidas.

“El perito de la actora coincide en este punto.

“El perito de la autoridad señala el importe de \$3’590,089.48 existiendo una diferencia de \$41,801.76 en relación con el desglose o detalle de los depósitos que presenta la actora, ya que se refieren a depósitos que la autoridad no consideró.

“PREGUNTA C) Y D).- Presente un desglose por concepto de los depósitos bancarios determinados conforme al punto anterior.

“PREGUNTA D).- Considerando el sistema de contabilidad utilizado por Club de Golf Coral, A. C., descrito en el punto número 1 el desglose de los depósitos bancarios determinados conforme al punto anterior, diga usted a qué cuenta debieron abonarse cada uno de los conceptos de depósitos efectuados.

“RESPUESTA.- A los puntos C) y D).- Los depósitos señalados en el punto inmediato anterior se contabilizaron en las cuentas que se indican y se integran por diversos conceptos, a continuación se desglosan éstos:

<u>“CUENTA DE MAYOR</u>	<u>CONCEPTOS</u>	<u>IMPORTE</u>
COBRANZA DE MANTENIMIENTO ‘PASIVO’	Cuotas por mantenimiento	\$ 2’278,038.22
“BANCOS	Redepósitos de Che. devueltos	37,522.24
“FEDERACIÓN ‘PASIVO’	Cuotas cobradas por cuenta de la Federación de Golf	95.00
“ACREEDORES DIVERSOS	Préstamos recibidos	522,254.26
“BANCOS	Traspos entre cuentas Bancarias	81,039.28
“FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS	Sobrantes de cheques de gastos a comprobar	41,491.85
“OTROS INGRESOS	Depósitos por ingresos percibidos en efectivo en 1992, declarados como percibidos en créditos en 1991.	37,478.90
“OTROS INGRESOS	Ingresos por servicios, incluyendo el 10% I.V.A.	<u>\$633,971.49</u>
	“Total depósitos bancarios	<u>\$3’631,891.24</u>

“Por lo que estos depósitos representan todas las entradas a bancos, de los cuales solamente el importe de \$633,971.49 representan ingresos propios.

“El perito de la actora coincide en este punto, sin embargo, no indica las cuentas de registro.

“El perito de la autoridad no da una respuesta correcta porque se concreta a señalar lo asentado en la resolución impugnada, respecto a las entradas a Bancos asentados en los estados de cuenta de Banamex, S.A. cta. 593603-4, y Banca Cremi, S.A. cta. 7701082-3, y lo que pide esta cuestión es el desglose de los conceptos y no la clase de depósitos, siendo esta respuesta incorrecta.

“PREGUNTA E).- Con base a sus respuestas anteriores, diga usted cuál es el monto total de ingresos que tuvo CLUB DE GOLF CORAL, A.C., en el período comprendido del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1992.

“RESPUESTA.- La actora obtuvo ingresos por servicios por \$633'971,489.80 (viejos pesos) durante el periodo del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1992, este importe se encuentra integrado al total de los depósitos indicados en mi respuesta b) y c) anterior, que ascienden a \$3'631,891.24, estas entradas por depósito a BANCOS, representan diversos conceptos, es necesario aclarar, que en el ámbito contable estas entradas no representan INGRESOS, por lo tanto en el presente caso, desde el punto de vista contable, solamente la actora depositó los ingresos realmente obtenidos, como se desprende del desglose que relacioné en mi respuesta c) por el importe de \$633'971,489.80 (viejos pesos)

“El perito de la actora coincide en este punto, señalando también se obtuvieron ingresos por servicios en efectivo por \$75,450.28, efectivamente con lo cual coincido.

“El perito de la autoridad indica que la actora omitió declarar y registrar ingresos por \$555,348.83, debo aclarar que la actora presenta un análisis de todos los depósitos bancarios denominado ‘DETALLE DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS Y SU REGISTRO CONTABLE’ ejercicio de 1992, en donde puede verificar y comprobar que los depósitos asentados por este perito se integran de la siguiente forma:

“- Prestamos de las empresas: CORAL GOLF, S.A., Administradora Tlalmanalco, S.A., Promotora de CLUBES, S.C., contabilizados en Acreedores Diversos	
“- Cuotas de mantenimiento registrada en la cuenta de pasivo ‘COBRANZA DE MANTENIMIENTO’	\$ 272,134.09
“- Redepósitos de cheques devueltos por cuotas de mantenimiento registradas en BANCOS	\$ 8,900.00
“- Cuotas Federación contabilizadas en el pasivo cuenta ‘FEDERACIÓN’	\$ 95.00
“- OTROS (sobrantes de gastos) contabilizado en BANCOS	\$ 84,838.85
“- INGRESOS POR SERVICIOS contabilizado en OTROS INGRESOS	\$ <u>38,373.98</u>
“TOTAL	\$ 518,816.92
“Depósitos señalados por este perito de la autoridad	\$ <u>555,348.83</u>
“Diferencia que según detalle corresponde a ingresos propios de 1991 que fueron cobrados en 1992.	\$ <u>36,531.91</u>

“Por lo que desde el punto de vista contable los \$555,348.83 constituyen entradas a bancos por los conceptos antes señalados y no ingresos, pero mi opinión es subsidiaria, ya que compete a este H. Tribunal decidir tal hecho.

PREGUNTA F).- Dirá la razón de su dicho.

“RESPUESTA.- La razón de mi dicho se encuentra en cada una de las respuestas que anteceden, en la técnica contable y en la aplicación de procedimientos de auditoría tales como estudio, examen, revisión, análisis, cálculo y verificación en los elementos exhibidos por la actora como fueron:

“- Pólizas de ingreso, diario y egreso.

“- Fichas de depósito de las cuentas de BANAMEX, 593603-4 y BANCA CREMI 77010882-3

- “- Estados de cuenta bancaria de esas cuentas.
- “- Detalle de depósitos BANCARIOS y su registro contable.
- “- Acta constitutiva.
- “- Contratos de prestación de servicios
- “- Registros de pólizas y libros contables.
- “- Recibos de cuotas y mantenimiento.

“Todos estos elementos por ejercicio de 1991 y 1992.

“A T E N T A M E N T E.

“México, D.F., a 25 de marzo de 1999.

“(Rúbrica ilegible)

“C.P. CONSUELO ROJAS FERNÁNDEZ”

De los resultados plasmados en los dictámenes transcritos se desprende que la cantidad de \$555,348.82 no constituye ingresos propios de la enjuiciante, sino que se trata de depósitos que administra para diversos fines, tales como: cuotas de mantenimiento, servicios, cuotas a socios, y aportaciones realizadas a la Federación Mexicana de Golf.

Existe una concordancia de los peritos de la actora y tercero en discordia en el sentido de que los depósitos totales efectuados por la actora en 1992 ascienden a \$3'631,891.24, y que de esa cantidad solamente se reputa como ingreso propio de la contribuyente la cantidad de \$633,971.49, que es precisamente el monto sobre el cual se calculó y enteró el impuesto sobre la renta del ejercicio.

En este sentido, como del análisis que los peritos citados en el párrafo anterior realizaron de los depósitos en cantidad de \$555,348.82, se concluye que provienen de distintos conceptos como lo son: préstamos contabilizados como

acreedores diversos, cuotas de mantenimiento, redepósitos de cheques, cuotas enteradas a la Federación Mexicana de Golf, sobrantes de gastos e ingresos por servicios, que sólo son administrados por la actora, los mismos no pueden ser considerados como ingresos.

Por tanto, como consecuencia de las manifestaciones de los dictámenes contables a que se ha hecho mención, se debe declarar nula la diferencia de impuesto sobre la renta.

Al ser fundado que la cantidad de \$555,348.82 no corresponde a ingresos propios del contribuyente, y al quedar demostrado que no debía enterar impuesto sobre la renta, ese rubro debe ser anulado de manera lisa y llana, sin embargo, no por ello, la liquidación de diferencias de impuesto al valor agregado debe ser anulada totalmente, pues si bien la autoridad determinó el gravamen citado con base en el valor de actos no declarados, no en todos los casos en que se está exento del pago de impuesto sobre la renta, de manera automática se está exento en materia de impuesto al valor agregado.

Efectivamente, el artículo 15, fracción XII, inciso e), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor en 1992, expresamente señala:

“Artículo 15. No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

“(…)

“XII. Los proporcionados a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que presten sean únicamente los relativos a los fines que les sean propios, tratándose de:

“(…)

“e) Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquéllas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas representen más del 25% del total de las instalaciones.

“(…)”

De lo transcrito derivamos que existen dos vertientes en cuanto a la concordancia del impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado a propósito de los ingresos que exentos en ambos gravámenes, con una excepción, a saber:

1. Regla general (concordancia): Los servicios proporcionados a miembros de asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, religiosos y culturales por sus cuotas están exentos tanto en impuesto sobre la renta como en impuesto al valor agregado.
2. Excepción (discrepancia): Los servicios proporcionados a miembros de asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, religiosos y culturales por sus cuotas están gravados cuando las cuotas pagadas por servicios deportivos representen más del 25% del total de las instalaciones.

Ahora bien, a fojas 32, anverso, del expediente, en el Testimonio Notarial 1951, consta que el objeto de la actora consiste, entre otras cosas, en promover la práctica del golf y otros deportes en sus instalaciones, y del análisis de las periciales contables conducentes, se observa que existe una serie de ingresos que constituyen entradas porque tienen que ver con el mantenimiento del club de golf.

Por lo tanto, relativo a la liquidación, únicamente deben quedar gravadas las diferencias de impuesto al valor agregado por los conceptos de cuotas de mantenimiento, servicio y cuotas de socios al exceder del 25% del valor total de las instalaciones, sin que pueda considerarse materia del tributo las aportaciones realizadas a la Federación Mexicana de Golf, parte en la cual la resolución es nula.

Por lo expuesto, y con apoyo en los artículos 202, 203, 236, 237, 238, fracción IV, y 239, fracción II, y 239-A, del Código Fiscal de la Federación, y 20, fracción I, inciso c) de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, es de resolverse y se resuelve:

I. Han resultado infundadas las causales de improcedencia y sobreseimiento hechas valer por la autoridad, por lo cual:

II. No son de sobreseerse los juicios 16621/97, 16625/97 y 16626/97.

III. El actor probó su pretensión, por lo que:

IV. Se declara la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada en los juicios acumulados, a excepción de las cuotas de mantenimiento, servicio y cuotas de los socios respecto del impuesto al valor agregado.

V. NOTIFÍQUESE. Con copia autorizada de esta resolución. Una vez que quede firme devuélvanse los autos a la Tercera Sala Regional Metropolitana y en su oportunidad archívese este expediente.

Así lo resolvió la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión efectuada el 18 de enero del 2000, por unanimidad de cuatro votos a favor de la ponencia modificada de los CC. Magistrados Francisco Valdés Lizárraga, Guillermo Domínguez Belloc, Luis Carballo Balvanera y Rubén Aguirre Pangburn, encontrándose ausente la Magistrada Silvia Eugenia Díaz Vega.

Fue ponente en el presente asunto el Magistrado Francisco Valdés Lizárraga, cuya ponencia modificada se aprobó.

Se elaboró el presente engrose el 1o. de febrero de 2000, con fundamento en lo previsto por los artículos 22, fracción III, y 37, fracción III, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. Firma el Magistrado Rubén Aguirre

Pangburn, Presidente de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, ante el Licenciado Mario Meléndez Aguilera, Secretario Adjunto de Acuerdos, quien da fe.

**PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
(COMPETENCIA)**

IV-P-2aS-276

COMPETENCIA DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES DE AUDITORÍA FISCAL, CUANDO SUS ATRIBUCIONES DERIVAN DE LA LEY O REGLAMENTO NO ES NECESARIO CITAR ACUERDO DELEGATORIO DE FACULTADES.- En el ámbito administrativo, la estructura básica y las atribuciones de las dependencias del Poder Ejecutivo Federal, están previstas en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, correspondiendo al Presidente de la República distribuir mediante reglamento las atribuciones de las distintas unidades administrativas que integren a la dependencia en cuestión; por tanto, si las facultades de las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal están expresamente contenidas en el reglamento correspondiente, basta con que en el acto de molestia se invoque el precepto reglamentario conducente para considerar fundada legalmente la atribución ejercida, sin que sea óbice que el artículo 16 de la Ley citada, establezca que el Titular de la dependencia administrativa podrá delegar en favor de los inferiores jerárquicos, cualquiera de sus facultades, excepto las exclusivas, ya que la existencia del acuerdo delegatorio, sólo se requiere cuando la ley o reglamento no establezcan expresamente en favor del inferior jerárquico la facultad de que se trate. (4)

Juicio No. 1162/98-04-01-2/99-S2-07-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 18 de enero del 2000, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Miguel Ángel Luna Martínez.
(Tesis aprobada en sesión privada de 6 de abril del 2000)

IVA

IV-P-2aS-277

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- ES IMPROCEDENTE DETERMINAR DICHO GRAVAMEN, CON BASE EN LA PRESUNCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- La norma mencionada, vigente hasta el 31 de diciembre de 1998, establecía una presunción de ingresos por depósitos en cuentas bancarias del contribuyente. Ahora bien, interpretando estrictamente esta fracción, conforme al artículo 5o. del propio Código y en forma armónica con lo dispuesto en el encabezado del artículo 59, la presunción sólo podrá aplicarse para determinar, en su caso, diferencias por concepto de impuesto sobre la renta del Régimen General, ya que la única contribución federal cuyo objeto de gravamen lo constituyen los ingresos, es precisamente el impuesto antes mencionado, de acuerdo con los artículos 1o. y 74 de la Ley que lo regula. Por consiguiente, la norma comentada no puede ser aplicada válidamente para determinar diferencias por concepto de impuesto al valor agregado, ya que el objeto de este gravamen no lo constituyen los ingresos, sino los actos o actividades, consistentes en la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes y la importación o exportación de mercancías, de acuerdo con los artículos 1o. y 29 de la Ley de la materia. (5)

Juicio No. 1162/98-04-01-2/99-S2-07-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 18 de enero del 2000, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Miguel Ángel Luna Martínez.
(Tesis aprobada en sesión privada de 4 de abril del 2000)

RENTA**IV-P-2aS-278**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RÉGIMEN SIMPLIFICADO Y RÉGIMEN GENERAL.- DIFERENCIAS JURÍDICAS ENTRE UNO Y OTRO.- En términos generales, podemos afirmar que el objeto del impuesto sobre la renta es el ingreso obtenido por las personas obligadas a su pago, así, la obligación tributaria del causante, nace en el momento mismo en que se obtiene el ingreso, bien sea efectivo, en bienes, en servicios o en crédito. Por ello, desde un punto de vista amplio, se grava todo aquello que represente un valor económico que incide en las utilidades de los causantes, independientemente de que al momento de ingresar a su patrimonio carezcan de liquidez. La base del impuesto sobre la renta se constituye por las utilidades obtenidas, y es a éstas a las que habrá de aplicarse la tarifa correspondiente, de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, de tal forma que si no hubiera utilidades, tampoco habría de cubrirse importe alguno, por considerarse que el ingreso (disminuido con las deducciones permitidas por la ley), no generó utilidad, y aun la posible pérdida fiscal sufrida en un ejercicio, podrá ser compensada en el siguiente. Por otra parte, en el Régimen Simplificado de las Actividades Empresariales, contenido en la Sección II, del Título citado, el resultado fiscal, o base gravable, se determina en términos más simples: restando de los conceptos que la Ley establece como entradas, los conceptos que legalmente sean salidas. Esto significa que en este régimen, más que gravarse las utilidades del contribuyente, lo que se grava es el gasto personal que el mismo sustrae del negocio para sus propias actividades o para actividades diversas (mediante la resta de las salidas a las entradas). Por tanto, los conceptos de entradas y salidas culminan en un incremento o decremento neto del efectivo, cuyo flujo es la base gravable en el Régimen Simplificado. De esta forma, podemos concluir que el tratamiento fiscal que da a las entradas, es distinto a los ingresos acumulables, y en este sentido si la autoridad durante el desarrollo de una visita domiciliaria utiliza la presuntiva de ingresos de la fracción III del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación,

consistente en presumir como ingresos acumulables los depósitos en cuentas bancarias del contribuyente, evidentemente sigue un lineamiento que es aplicable típicamente a contribuyentes del Régimen General, y no a los del Régimen Simplificado, ya que los depósitos en cuentas bancarias para los contribuyentes que tributan en este Régimen por decisión del legislador, se consideran como salidas, ello en razón de lo que señala el artículo 119-E de la Ley de la materia. (6)

Juicio No. 1162/98-04-01-2/99-S2-07-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 18 de enero del 2000, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Miguel Ángel Luna Martínez.
(Tesis aprobada en sesión de 18 de enero del 2000)

PRECEDENTES:

IV-P-2aS-175

Juicio No. 1775/97-03-02-2/99-S2-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 8 de abril de 1999, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretario: Lic. Enrique Orozco Moles.

IV-P-2aS-191

Juicio No. 100(14)61/98/1549/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 21 de septiembre de 1999, por unanimidad de 4 votos a favor y 1 con los resolutivos.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Isabel Urrutia Cárdenas.

IV-P-2aS-225

Juicio No. 1239/98-03-01-2/99-S2-09-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 9 de noviembre de 1999, por unanimidad de 5 votos, excepto el considerando décimo que se aprobó

por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrada Ponente: Ma. Guadalupe Aguirre Soria.- Secretario: Lic. Salvador Jesús Mena Castañeda.

C O N S I D E R A N D O :

(...)

TERCERO.- (...)

Finalmente, este Cuerpo Colegiado resolverá el concepto de impugnación, en la parte donde la actora sostiene que tanto la fiscalizadora como la liquidadora debieron haber invocado el acuerdo delegatorio de facultades, instrumento que, en su opinión, resultaba necesario, en virtud de que conforme a los artículos 4o. del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Cuarto Transitorio de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, las Unidades Administrativas sólo pueden ejercer sus atribuciones cuando el Titular de la misma les hubiese delegado la facultad correspondiente.

En opinión de esta Juzgadora no le asiste la razón a la demandante, toda vez que las autoridades emisoras de los oficios de fiscalización y el de liquidación, actuaron en ejercicio de facultades propias, conferidas por los Reglamentos ya mencionados, tal como quedó demostrado en los párrafos que anteceden y, en este caso, no es necesaria la existencia de un acuerdo delegatorio de facultades, tal como se indica a continuación.

En primer lugar, es oportuno señalar que conforme al artículo 16 Constitucional, las autoridades administrativas deben fundar su competencia en la ley; sin embargo, la interpretación armónica de este artículo, con los diversos 89, fracción I y 90 de la propia Constitución, permiten concluir que no se trata de un principio absoluto, sino relativo, pues la competencia de una autoridad administrativa podrá fundarse también en un Reglamento.

En efecto, de acuerdo con el artículo 16 Constitucional, todo acto de molestia debe provenir de una autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento; por consiguiente, si la autoridad ejerce una facultad que le confiere expresamente la ley, bastará con que en el acto de molestia invoque el precepto correspondiente de la misma, para considerar fundada su competencia.

Sin embargo, en el ámbito administrativo, la estructura básica y las atribuciones de las dependencias del Poder Ejecutivo Federal, están previstas en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, correspondiendo al Presidente de la República distribuir, mediante reglamento, las atribuciones de las distintas unidades administrativas que integren a la dependencia en cuestión, por tanto, si las facultades de una autoridad están expresamente contenidas en el reglamento correspondiente, basta con que en el acto de molestia se invoque el precepto reglamentario conducente para considerar fundada la atribución ejercida.

En el último supuesto mencionado, no es necesario que, además, exista un acuerdo donde el titular del órgano delegue sus atribuciones en favor del inferior jerárquico, pues como ya quedó justificado, existe mandato constitucional expreso que permite a la autoridad administrativa ejercer atribuciones con apoyo exclusivo en una ley o reglamento.

Efectivamente, de acuerdo con lo establecido en el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, las referencias que se hacen y atribuciones que se otorgan en otras leyes, reglamentos y demás disposiciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o a cualesquiera de sus unidades administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley de dicho órgano desconcentrado, su reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos; en esta virtud, en los términos del artículo Cuarto Transitorio del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, es aplicable, en lo conducente, el Acuerdo por el que se señala el Nombre, Sede y Circunscripción Territorial de las Unidades Administrativas de la Secretaría de

Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 18 de diciembre de 1996.

En este punto conviene precisar que, de acuerdo con el artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el titular de la dependencia administrativa podrá delegar en favor de los inferiores jerárquicos, cualquiera de sus facultades, excepto tratándose de facultades exclusivas de dicho titular; sin embargo, este supuesto sólo es necesario cuando la ley o el reglamento no establezcan expresamente en favor del inferior jerárquico la facultad de que se trate, pues en caso contrario, jurídicamente resultaría necesario la existencia del acuerdo delegatorio.

(...)

QUINTO.- (...)

Una vez precisados los antecedentes, esta Juzgadora procederá a resolver primeramente los argumentos expresados por la actora para justificar la ilegalidad de la liquidación del impuesto sobre la renta.

La demandante sostiene que la liquidación no se ajusta a derecho, conforme a lo siguiente:

Que la liquidadora aplicó indebidamente lo dispuesto por los artículos 119-B, 119-D y 119-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el diverso 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que este último precepto no puede aplicarse supletoriamente, ya que existe disposición expresa en la Ley citada, donde se regula lo relativo al tratamiento que debe darse a los depósitos bancarios del contribuyente, en el régimen simplificado. Efectivamente, que los depósitos en cuentas bancarias no pueden considerarse como ingresos omitidos y mucho menos como entradas, pues, de acuerdo con el artículo 119-E, fracción VI, de la Ley citada al inicio, se trata de salidas.

Que independientemente de lo anterior, la autoridad no tomó en cuenta toda la documentación exhibida por el contribuyente, pues con la misma se acredita que existen una serie de traspasos bancarios, que de ninguna manera es procedente tomarlos como ingresos, pues se trata del mismo dinero que se cambió de un Banco a otro, depósitos que sí están engranados a la contabilidad.

Que la autoridad sumó erróneamente los depósitos bancarios de las cuentas abiertas en Banamex y Serfín, pues es suficiente que las Salas sumen los rubros de depósito de los estados de cuenta de los meses de enero a diciembre de 1993, para constatar que existe una discrepancia entre lo realmente depositado y lo determinado por la autoridad; que la autoridad sumó como ingresos los intereses, las comisiones y en algunos casos los cheques devueltos, sin fundamentar la razón que tomó en cuenta para ello.

Que cuando el contribuyente declaró la cantidad de \$4'572,025.00, como ingresos acumulables, previamente realizó el procedimiento contenido en el artículo 119-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta; es decir, a la suma de entradas le restó las salidas y de ahí se obtuvo como diferencia la suma antes precisada; que la autoridad duplica los ingresos, pues aquellos que corresponden a las actividades propias, pagados con cheque, fueron depositados en cuentas bancarias del contribuyente, lo que se demuestra con el estado de resultados y las cuentas auxiliares que reflejan, el primero las entradas y salidas, y los segundos el registro de los cheques relacionado con los pagos de las cartas de porte; es decir, con el ingreso de la actividad; por tanto, si dichos ingresos ya fueron considerados en las salidas al ser depositados en cuentas bancarias, es incorrecto que la autoridad los considere entradas omitidas, pues al hacerlo, está duplicando un ingreso que realmente nunca se percibió.

Que existe una diferencia muy grande entre el impuesto al valor agregado trasladado determinado por la autoridad, y el que realmente trasladó el contribuyente, lo que le ocasiona un grave perjuicio, porque los impuestos trasladados es otro de los conceptos que la autoridad considera como ingresos; que lo anterior se

puede apreciar si se toma en cuenta que, de acuerdo con lo asentado en contabilidad, el impuesto al valor agregado trasladado realmente asciende a \$457,481.33, mientras que la autoridad determinó la suma de \$1'152,450.44.

Que la autoridad no precisó de dónde resultaron los conceptos que menciona en la hoja número 10 de la resolución impugnada, es decir, de dónde le resultaron las cantidades que anota como entradas y salidas, lo cual significa que su acto carece de motivación, y con ello, impide conocer el procedimiento que desarrolló y del que le resultaron las sumas estratosféricas, y al no saber cómo se integran esas cantidades, lógicamente que resulta imposible desvirtuarlas. Que la autoridad tomó en cuenta las deducciones de la actividad del contribuyente como salidas, esto es, el concepto que señala la fracción II del artículo 119, las cantidades de este concepto se encuentran reflejadas en el estado de resultados y en los documentos auxiliares que se anexaron a la demanda.

Que la autoridad omitió aplicar lo dispuesto por el artículo 119-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues en ningún momento hizo referencia al capital contable, ni a la cuenta de capital de aportación, ni mucho menos realizó el procedimiento que contiene dicho numeral.

Esta Juzgadora considera que le asiste la razón a la parte actora en la parte donde afirma que los depósitos bancarios no pueden ser considerados como entradas, ya que de acuerdo con el artículo 119-E, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 1993, se trata de salidas, motivo por el cual tratándose del Régimen Simplificado resulta inaplicable la presunción de ingresos contenida en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

Para la debida resolución de este argumento, es necesario establecer las diferencias jurídicas y contables que existen entre el Régimen General de Actividades Empresariales para personas físicas, y el Régimen Simplificado por las mismas actividades.

Para comenzar, podemos afirmar en términos globales, que el objeto del impuesto sobre la renta es el ingreso obtenido por las personas obligadas a su pago.

Por ende, la obligación tributaria del causante, nace en el momento mismo en que se percibe el ingreso, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios, en un crédito o de cualquier otro tipo.

Lo anterior quiere decir, desde un punto de vista amplio, que se grava todo aquello que represente un valor económico que incide en las utilidades de los causantes, independientemente de que al momento de ingresar a su patrimonio carezcan de liquidez.

Así las cosas, la base del impuesto sobre la renta se constituye por las utilidades obtenidas, y es a éstas a las que habrá de aplicarse la tarifa correspondiente, de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, de tal forma que si no hubiera utilidades, tampoco habría de cubrirse importe alguno, por considerarse que el ingreso acumulable (disminuido con las deducciones permitidas por la ley), no generó utilidad, y aun la posible pérdida fiscal sufrida en un ejercicio, podrá ser disminuida de la utilidad fiscal que en su caso se obtenga en el siguiente.

Ahora bien, dentro del Régimen General por Actividades Empresariales, la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el Título IV, aplicable a las personas físicas, grava los ingresos que momento a momento va obteniendo el particular en la medida que incrementa su patrimonio de manera positiva, repercutiéndole en una utilidad, utilizando para ello mecanismos de cálculo por medio de los cuales se acumulan los ingresos totales del contribuyente, a los cuales se les permite restar las deducciones con la finalidad de obtener la utilidad fiscal empresarial, a que alude el artículo 108-A de la Ley, en los siguientes términos:

Ingresos acumulables por actividades empresariales.

- deducciones autorizadas.
- Pérdidas fiscales pendientes de aplicar.
- = utilidad fiscal empresarial.
- X tarifa del artículo 10 de la Ley.
- = impuesto a enterar.

Por otra parte, en el Régimen Simplificado de las actividades empresariales, instituido en la Ley del Impuesto sobre la Renta mediante la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1989, el resultado fiscal, o base gravable, se determina en términos más simples: restando de los conceptos que la Ley establece como entradas, los conceptos que legalmente son salidas.

Esto significa, en términos doctrinales, que lo que se grava es el concepto contable denominado **flujo efectivo**, cuyo significado podemos consultar en el Moderno Diccionario de Contabilidad, Editorial CEID, México 1996, 2a. Edición, páginas 125 y 112:

“FLUJO EFECTIVO. Proyección de la cantidad de efectivo que necesitará o tendrá una empresa en uno o varios periodos. Su elaboración parte de la existencia inicial en caja, a la que se agregan todas las entradas de efectivo que se esperan en el periodo, luego disminuye las salidas de efectivo presupuestadas para el mismo y de esa manera determina la cantidad de efectivo que existirá en caja al finalizar el periodo. El mismo método se utiliza para proyectar más periodos, tomando como saldo inicial el saldo final del anterior.”

“(…)

“ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO. El que muestra las salidas y entradas en efectivo que se darán en una empresa durante un período determinado, que sirve para detectar el monto y duración de faltantes o sobrantes de efectivo. Frecuentemente se utiliza el nombre en inglés: cashflow.”

Esto nos lleva a colegir que en el Régimen Simplificado, más que gravarse las utilidades del causante, **lo que se grava es el gasto personal** que el actor sustrae de su negocio para sus propias actividades o para actividades diversas (mediante la resta de las salidas a las entradas) simplificando la repercusión de ese gasto personal en la obtención de utilidades, para cuyo cálculo se requieren procedimientos más elaborados.

Por tanto, los conceptos de entradas y salidas culminan en un incremento o decremento neto del efectivo, cuyo flujo, como ya se dijo, es la base gravable en el Régimen Simplificado.

Efectivamente, del esquema de cálculo del artículo 119-B, diseñado por el legislador para contribuyentes del Régimen Simplificado, tenemos que la base gravable se obtiene de la siguiente manera:

entradas de recursos obtenidos.
- salida de recursos.
= Ingreso acumulable.
X tarifa del artículo 141 de la Ley.
= impuesto a enterar.

De esta forma, podemos apreciar que los tratamientos fiscales que se dan a las entradas, son distintos a los tratamientos que se dan a los ingresos acumulables, y en este sentido, si la autoridad, durante el desarrollo de la revisión, utilizó la presuntiva de ingresos de la fracción III del artículo 59, consistente en presumir como ingresos acumulables los depósitos en cuentas bancarias del contribuyente, evidentemente estaba siguiendo un lineamiento que es aplicable típicamente a contribuyentes del Régimen General y no a los del Régimen Simplificado.

Esto es así, ya que los depósitos en cuentas bancarias para los contribuyentes que tributan en el Régimen Simplificado, por decisión del legislador, se consi-

deran como salidas, ello en razón de lo que señala el artículo 119-E, fracción VI, que se transcribe a continuación:

“Artículo 119-E. Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, podrán restar de las entradas a que se refiere el artículo anterior las salidas en efectivo, en bienes o servicios efectuados en el ejercicio que a continuación se señalan:

“(…)

“VI.- Los depósitos e inversiones en cuentas bancarias del contribuyente.”

Por todas las razones expuestas previamente, no es posible equiparar ingreso con entrada, ni salida con deducción, como puede corroborarse con la definición que de ingreso nos ofrece el Moderno Diccionario de Contabilidad, op. cit., página 146:

“INGRESO. Cantidad que entra en poder de uno. Cualquier partida u operación que afecte los resultados de una empresa al aumentar las utilidades o disminuir las pérdidas. **No debe utilizarse como sinónimo de entradas en efectivo o su equivalente que recibe una empresa, pues éstas no afectan los resultados.** Puede haber una entrada sin ingreso, como cuando se consigue un préstamo bancario que no afecta los resultados. Puede haber ingreso sin entrada, como en el caso de una venta a crédito, en donde aun sin recibir el dinero se afectan los resultados y pueden existir las entradas con los ingresos como en el caso de una venta al contado.”

(Esta Juzgadora resalta)

Conforme a lo expuesto, si bien la autoridad, al realizar la fiscalización, encontraron una serie de depósitos en cuentas bancarias del actor, era indebido el presumirlos como ingresos acumulables, ya que en todo caso se debió efectuar un

cotejo entre las entradas y salidas, y si la diferencia era positiva, se debió realizar el cálculo del impuesto omitido, pero dentro del esquema del Régimen Simplificado, y no dentro del Régimen General, como ocurrió en la especie.

Sin embargo, la consideración anterior no quiere decir que sea imposible el aplicar procedimientos y mecánicas presuntivas a los contribuyentes del Régimen Simplificado, puesto que el propio artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, que invocó la autoridad, contiene un tipo de presunción específica para los contribuyentes a los que nos hemos referido, contenida en la fracción VII, que a la letra señala:

“Artículo 59. Para la comprobación de los ingresos, o del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

“(…)

“VII.- Que cuando los contribuyentes obtengan salidas superiores a sus entradas, la diferencia es un ingreso omitido.”

Así las cosas, si lo que en realidad la autoridad encontró fueron depósitos bancarios, que conforme a la Ley de la materia se deben considerar como salidas, lo que se tenía era un esquema de salidas superiores dentro del Régimen Simplificado, supuesto fáctico que no encuadra en la fracción III del artículo 59, como indebidamente lo pretende la autoridad.

En esta línea de pensamiento, si la autoridad precisó que el actor no declaró ingresos por \$6'951,508.02, provenientes de depósitos bancarios, esa suma no debió manejarse como un ingreso acumulable, sino que debió, en su caso, ajustarse al esquema del Régimen Simplificado, para que se realizara el cálculo del impuesto omitido con base en el sistema de entradas y salidas.

Concretando, si la cantidad señalada no fue declarada por el contribuyente, no era correcto, como ya se dijo, manejarla como ingreso acumulable, ya que si correspondía a un flujo de efectivo, que se traducía en un gasto personal del causante, tenía que averiguarse si existía una diferencia positiva entre las entradas y salidas, susceptible de gravarse con el esquema especial de tributación del causante, y al no haberse seguido el procedimiento anterior sino uno diverso, le asiste la razón a la enjuiciante por lo que toca a la determinación de diferencias de impuesto sobre la renta, determinadas por este rubro.

La explicación sobre el objeto y la integración de la base gravable en el Régimen General de Ley y sus diferencias con el Régimen Simplificado, expresadas en este fallo, ya fueron sustentadas por esta Sección, al resolver el juicio 1775/97-03-02-2/99-S2-08-04, resuelto en sesión de 8 de abril de 1999, por unanimidad de 4 votos a favor, Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga, Secretario: Enrique Orozco Moles, donde se sustentó la tesis que a continuación se transcribe:

“IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RÉGIMEN SIMPLIFICADO Y RÉGIMEN GENERAL.- DIFERENCIAS JURÍDICAS ENTRE UNO Y OTRO.- En términos generales, podemos afirmar que el objeto del impuesto sobre la renta es el ingreso obtenido por las personas obligadas a su pago, así la obligación tributaria del causante, nace en el momento mismo en que se tiene el ingreso, bien sea efectivo, en bienes, en servicios o en crédito. Por ello desde un punto de vista amplio, se grava todo aquello que represente un valor económico que incide en las utilidades de los causantes, independientemente de que al momento de ingresar a su patrimonio carezcan de liquidez. La base del impuesto sobre la renta se constituye por las utilidades obtenidas, y es a éstas a las que habrá de aplicarse la tarifa correspondiente, de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, de tal forma que si no hubiera utilidades, tampoco habría de cubrirse importe alguno, por considerarse que el ingreso (disminuido con las deducciones permitidas por la ley), no generó utilidad, y aun la posible pérdida fiscal sufrida en un

ejercicio, podrá ser compensada en el siguiente. Por otra parte, en el Régimen Simplificado de las Actividades Empresariales, contenido en la Sección II, del Título citado, el resultado fiscal, o base gravable, se determina en términos más simples: restando de los conceptos que la Ley establece como entradas, los conceptos que legalmente sean salidas. Esto significa que en este régimen, más que gravarse las utilidades del contribuyente, lo que se grava es el gasto personal que el mismo sustrae del negocio para sus propias actividades o para actividades diversas (mediante la resta de las salidas a las entradas). Por tanto, los conceptos de entradas y salidas culminan en un incremento o decremento neto del efectivo, cuyo flujo es la base gravable en el Régimen Simplificado. De esta forma, podemos concluir que el tratamiento fiscal que da a las entradas, son distintos a los ingresos acumulables, y en este sentido si la autoridad durante el desarrollo de una visita domiciliaria utiliza la presuntiva de ingresos de la fracción III del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, consistente en presumir como ingresos acumulables los depósitos en cuentas bancarias del contribuyente, evidentemente sigue un lineamiento que es aplicable típicamente a contribuyentes del Régimen General, y no a los del Régimen Simplificado, ya que los depósitos en cuentas bancarias para los contribuyentes que tributan en este Régimen por decisión del legislador, se consideran como salidas, ello en razón de lo que señala el artículo 119-E de la Ley de la materia.”

Conforme a lo anterior, los argumentos expresados en la contestación a la demanda, en el sentido de que para que los depósitos sean considerados como salidas deben estar registrados en contabilidad, ya que éste es un requisito establecido para las deducciones por el artículo 136, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en opinión de este Cuerpo Colegiado, no desvirtúan el agravio de la actora, en atención a lo siguiente.

Ciertamente, si bien es cierto que el artículo 119-E, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que sólo se considerarán salidas aquellas que reúnen los requisitos que para las deducciones se establecen en el artículo

136 de la misma Ley, también lo es que el hecho de que un concepto en principio previsto en alguna de las fracciones del artículo citado al inicio, no cumpla con alguno de los requisitos del artículo 136 invocado, ello no lo convierte en entrada, sino que la única consecuencia consiste en que el contribuyente no lo podrá registrar ni declarar como salida.

Al resultar ilegal la liquidación relacionada en los depósitos bancarios observados, esta Sección considera innecesario resolver los argumentos expresados por la actora en el sentido de que dichos depósitos constituyen trasposos de una cuenta a otra, además de que la autoridad sumó incorrectamente las cantidades.

A continuación, esta Juzgadora procede a resolver el concepto de impugnación en la parte donde la actora sostiene que la cantidad de \$4'572,025.00, observada por la autoridad, fue obtenida por el contribuyente como resultado del procedimiento previsto en el artículo 119-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta; es decir, la demandante manifiesta que conforme al precepto mencionado, a las entradas del ejercicio restó las salidas obtenidas en el mismo y como resultado obtuvo la cantidad ya precisada.

Este Cuerpo Colegiado considera que los argumentos anteriores no desvirtúan los motivos y fundamentos utilizados por la demandada para determinar la diferencia de \$971.43, correspondiente a entradas omitidas por concepto de ingresos propios de la actividad del contribuyente, que consiste en la prestación del servicio de autotransporte de carga.

Efectivamente, como quedó asentado en los antecedentes, la liquidadora determinó la suma apenas especificada, al comparar las cantidades anotadas en la declaración del ejercicio en el rubro de entradas por concepto de ingresos propios de la actividad, con las cantidades correspondientes al mismo rubro determinadas durante la fiscalización y conforme a las cartas porte proporcionadas por el propio particular, tal como consta en la hoja 10 de la liquidación, donde la autoridad asentó lo siguiente:

“La omisión de ingresos propios de la actividad en cantidad de \$971.43, se conoció de la confronta de sus registros en el libro de entradas y salidas con la declaración anual del impuesto sobre la renta que fue presentada el 09 de septiembre de 1996 en Banca SERFIN, S.A. y del análisis efectuado a las cartas porte de su actividad preponderante como autotransportista, de lo anterior se desprende que en dicha declaración omitió declarar entradas por concepto de ingresos por prestación del servicio de autotransporte de carga y de la cual existe documentación comprobatoria, y no registró en su libro de entradas y salidas.

“Ahora bien, con respecto a lo anterior, la Ley de la materia establece lo siguiente: ‘Las personas físicas que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como al autotransporte de carga o pasajeros pagaran (sic) el impuesto sobre la renta en los términos establecidos, por (sic)

‘Los ingresos que se deriven de estas actividades independientemente de su monto’, en el artículo 119-A primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio revisado.

“En virtud de lo anterior, y toda vez que se trata de entradas no declaradas por concepto de ingresos por prestación de servicios de autotransporte de carga, y considerando que como persona física con actividad de autotransportista tiene su fuente de riqueza en territorio nacional, esta (sic) obligado al pago del impuesto sobre la renta por los ingresos obtenidos de dichas actividades, esto de conformidad con lo establecido en los artículos 119-B, y 119-D Fracción I, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio revisado; el importe en cantidad de \$971.43 no declarado se analiza como sigue:

“MES	DECLARADO	DETERMINADO	DIFERENCIA
Enero	\$ 265,283.00	\$ 265,283.72	\$.72
Febrero	376,547.00	376,547.63	.63
Marzo	179,805.00	179,805.89	.89
Abril	285,537.00	285,537.40	.40
Mayo	312,008.00	312,971.97	963.97
Junio	492,571.00	492,571.59	.59
Julio	602,903.00	602,903.10	.10
Agosto	459,849.00	459,849.44	.44
Septiembre	483,030.00	483,030.95	.95
Octubre	400,099.00	400,099.65	.65
Noviembre	300,228.00	300,228.77	.77
Diciembre	414,165.00	414,166.32	1.32
“SUMAS	<u>\$4'572,025.00</u>	<u>\$ 4'572,996.43</u>	<u>\$ 971.43”</u>

La parte actora no controvierte ni desvirtúa los anteriores motivos y fundamentos, sino que se limita a señalar que la cantidad de \$4'572,025.00, constituye una diferencia entre las entradas y las salidas del ejercicio, circunstancia que no acredita, en los términos del artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, en virtud de que no ofreció como prueba ni exhibió precisamente los libros de entradas y salidas que está obligado a llevar en los términos del artículo 119-I, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en donde conste que la cantidad referida corresponde a la diferencia de entradas y salidas del ejercicio; por tanto, debe considerarse que dicha cantidad corresponde al monto de los ingresos propios de la actividad declarados como entradas por el contribuyente, como se indica en el oficio impugnado.

La actora también cuestiona la diferencia liquidada por concepto de ingresos propios de la actividad de autotransporte de carga, con los argumentos consistentes en que la autoridad está duplicando un ingreso que realmente nunca se percibió; en este punto, la enjuiciante señala que los ingresos propios de la activi-

dad fueron pagados con cheque y los mismos fueron depositados en cuentas bancarias del contribuyente, lo que en su opinión se demuestra con el estado de resultados y las cuentas auxiliares que reflejan, el primero, las entradas y las salidas y los segundos, el registro de los cheques relacionados con los pagos de las cartas porte.

Esta Juzgadora considera que la parte actora no acredita sus afirmaciones, en términos del artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, en atención a lo siguiente: en primer lugar, si bien es cierto la actora exhibió como pruebas diversas cartas porte agregadas en las fojas 005 a 072 del expediente de nulidad, también lo es que no exhibió documento alguno donde conste que dichas cartas fueron pagadas con cheque; además, tampoco consta que los supuestos cheques que según la actora depositó en cuentas bancarias abiertas a su nombre, hubiesen quedado registrados en el cuaderno de salidas; en este punto conviene señalar que el estado de resultados exhibido como prueba en este juicio, no refleja registros por conceptos de entradas y salidas; además, las cuentas auxiliares anexadas a la demanda tampoco contienen registro alguno de los cheques supuestamente relacionados con las cartas porte.

En esa tesitura, de acuerdo con el artículo 119-D, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los ingresos propios de la actividad deben registrarse como entradas; por tanto, si la propia actora confiesa que el rubro y las cantidades observadas por la autoridad sí corresponde a ingresos propios derivados de la actividad de autotransporte, es jurídico considerar que las diferencias determinadas por la demandada, fueron correctamente consideradas entradas omitidas, máxime que la enjuiciada no acredita que dichas diferencias sí hubiesen sido declaradas, pues no exhibió en este juicio su declaración anual por el ejercicio liquidado.

Por otra parte, aun suponiendo que los ingresos percibidos por actividades propias, posteriormente hubiesen sido depositados en cuentas bancarias, no elimina el efecto fiscal que debe darse al ingreso referido, en el régimen simplificado, precisado en el párrafo anterior, sino que lo único que ocasiona es que el contribu-

yente debe registrar el depósito como salida, en los términos del artículo 119-E, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aclarándose que, como ya quedó apuntado, la actora nunca acreditó dicha circunstancia.

En tales circunstancias, es correcto que la autoridad hubiese considerado como entradas omitidas, las diferencias por concepto de ingresos propios de la actividad, sin que ello implique el haber duplicado los ingresos del contribuyente.

Enseguida, esta Juzgadora procede a resolver los argumentos de la actora consistentes en que la resolución impugnada no se ajusta a derecho, en la parte donde la autoridad determinó diferencias en cantidad de \$1'152,450.43, por concepto de entradas omitidas correspondientes a impuestos trasladados por el contribuyente, determinados por la autoridad con apoyo en el artículo 119-D, fracción IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En relación con este tema, la demandante sostiene que existe una diferencia muy grande entre el IVA trasladado determinado por la autoridad, y el que realmente trasladó el contribuyente, lo que le ocasiona un grave perjuicio.

Es oportuno reiterar que el rubro correspondiente a entradas omitidas por concepto de impuestos trasladados por el contribuyente, se integra por dos partidas a saber: la primera corresponde al valor de actos o actividades del contribuyente por la prestación de servicios de autotransporte, determinados en cantidad de \$4'572,996.43; la segunda partida corresponde a los ingresos determinados presuntivamente, derivados de los depósitos en las cuentas bancarias números 206549-6 y 065-1706939, de Banamex y Serfín, en cantidad de \$6'951,508.02; una vez determinadas dichas cantidades, la autoridad procedió a aplicarles la tasa del 10%, para determinar el impuesto trasladado omitido, arrojando un total por ambas sumas de \$1'152,450.44, de los cuales corresponden: \$457,299.64, a los actos o actividades propias; y \$695,150.88, a los ingresos derivados de depósitos bancarios no registrados en contabilidad, tal como se aprecia en la siguiente transcripción:

“La cantidad determinada de \$1’152,540.44 de entradas por concepto de impuestos trasladados por el contribuyente resulta de aplicar la tasa del 10% al total de sus ingresos en cantidad de \$11’524,504.45, los cuales se integran como a continuación se describen: la cantidad de \$4’572,996.43 de los ingresos registrados en su libro de entradas y salidas por prestación del servicio de autotransporte de carga, misma que se conoció a través de la confronta de la documentación comprobatoria proporcionada por el contribuyente, consistente en el análisis y sumarización del consecutivo de cartas porte expedidas por ingresos por prestación de servicio revisado, y la cantidad de \$6’951,508.02, de las cuentas bancarias números 206549-6 y 065-1706939 de las instituciones bancarias denominadas Banco Nacional de México, S.A. (BANAMEX) y Banca SERFÍN, S.N.C., cuyos depósitos bancarios no fueron registrados en su contabilidad, ni declarados, como sigue:

“CONCEPTO	TOTAL DE INGRESOS	TASA DEL 10%
“INGRESOS PROPIOS DE LA ACTIVIDAD	\$ 4’572,996.43	\$ 457,299.64
“DEPOSITOS BANCARIOS NO REGISTRADOS EN CONTABILIDAD	6’951,508.02	695,150.80
“SUMAS	<u>\$ 11’524,504.45</u>	<u>\$ 1’152,450.44”</u>

Esta Juzgadora considera que la determinación de la cantidad de \$695,150.80 que la demandada consideró como impuesto trasladado, correspondiente a los ingresos determinados presuntamente, no se ajusta a derecho, toda vez que esta partida fue ilegalmente determinada, según quedó demostrado en los párrafos anteriores.

Efectivamente, como ya quedó apuntado, la autoridad consideró que los depósitos en cuentas bancarias observados debían considerarse presuntivamente

como ingresos omitidos, de conformidad con el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, por lo que procedió a considerarlos como entradas, conforme al artículo 119-D, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta; sin embargo, dicha actuación resultó ilegal, ya que el supuesto de ingresos presuntos de referencia, legalmente no puede aplicarse al Régimen Simplificado, motivo por el cual, al resultar ilegal la partida que nos ocupa, tampoco puede dársele efecto alguno para determinar supuestas diferencias por concepto de impuesto al valor agregado trasladado.

En esa tesitura, la cantidad de \$695,150.80, considerada como entradas omitidas, por concepto de impuesto al valor agregado trasladado por el contribuyente, fue ilegalmente liquidada.

Por lo que toca a la partida correspondiente a entradas omitidas en cantidad de \$457,299.64, por concepto de impuesto al valor agregado trasladado, que corresponde al rubro relativo a la actividad de autotransporte, la actuación de la autoridad se ajusta a derecho, en atención a lo siguiente.

En el presente juicio la actora confiesa que sí prestó servicios de autotransporte, además, en ningún momento negó haber efectuado el traslado de un monto equivalente al impuesto causado; por tanto, es legal la actuación de la liquidadora, al determinar que la actora omitió declarar como entrada el rubro que nos ocupa, máxime que la actora no exhibió la declaración anual del impuesto sobre la renta, en donde conste que sí declaró las cantidades que la autoridad consideró omitidas, por tanto, debe considerarse que la actora no desvirtuó los motivos y fundamentos de la liquidación en este aspecto.

Esta Juzgadora considera que resulta infundado el agravio en la parte donde la actora sostiene que la autoridad, para liquidar la contribución omitida, determinó el total de entradas, a la que restó el total de salidas determinadas, y posteriormente aplicó la tarifa de Ley, pero sin fundar y motivar de dónde obtuvo dichos rubros.

En primer lugar, resulta oportuno transcribir el cuadro utilizado por la demandada para liquidar el impuesto sobre la renta del ejercicio:

“CONCEPTOS	DETERMINADO
ENTRADAS	\$12'676,954.88
Menos: <u>SALIDAS</u>	<u>4'578,960.00</u>
INGRESO ACUMULABLE	\$8'097,994.88
Menos: <u>DEDUCCIONES PERSONALES</u>	<u>0.00</u>
<u>INGRESO GRAVABLE</u>	\$8'097,994.88
Menos: LIMITE INFERIOR	<u>91,683.33</u>
Igual a: EXCEDENTE	\$8'006,311.55
Por ciento: Para aplicarse sobre el excedente del limite inferior	<u>%35.00</u>
Igual a: IMPUESTO MARGINAL	\$2'802,209.04
Más: CUOTA FIJA	<u>26,035.47</u>
Según artículo 141: <u>IMPUESTO CORRESPONDIENTE</u>	\$2'828,244.51
Según artículo 141-A: <u>SUBSIDIO ACREDITABLE</u>	12,311.25
<u>CRÉDITO GENERAL</u>	<u>0.00</u>
IMPUESTO DEL EJERCICIO	\$2'815,933.26
Menos: <u>PAGOS PROVISIONALES</u>	<u>0.00</u>
SALDO A CARGO	\$2'815,933.26
Menos: <u>IMPUESTO AL ACTIVO PAGADO</u>	<u>0.00</u>
IMPUESTO A CARGO	\$2'815,933.26
Menos: CRÉDITO AL SALARIO ANUAL (10% S.M.G.)	<u>483.72</u>
IMPUESTO A PAGAR	\$2'815,449.54
Por: <u>Factor de actualización:</u>	<u>2.4548</u>
Actualización	4'095,915.99
“IMPUESTO ACTUALIZADO	<u>\$6'911,365.53”</u>

Al respecto, la actora sostiene que la demandada no proporcionó los elementos suficientes para acreditar el total de entradas determinadas, así como para determinar el total de salidas también determinadas, es decir, según la actora, la autoridad en ningún momento señaló de dónde obtuvo las cantidades totales por ambos conceptos, motivo por el cual quedó en estado de indefensión.

Esta Juzgadora considera que es infundado el agravio, toda vez que la autoridad determinó como entradas totales del ejercicio la cantidad de \$12'676,954.88, de las cuales solamente motivó y fundó la suma de \$8'104,929.88, pues en la propia liquidación especificó que esta suma fue determinada con motivo de la revisión practicada y correspondía a los rubros de salidas **omitidas** por los conceptos de: ingresos propios de la actividad, depósitos en cuentas bancarias no registrados en contabilidad e impuesto al valor agregado trasladado; ahora bien, la diferencia en cantidad de \$4'572,025.00 quedó justificada por la autoridad, ya que en la hoja 5 de su resolución, motiva de dónde se obtuvo o cómo se determinó, pues en dicha hoja se indica que la última cantidad citada corresponde al total de ingresos propios de la actividad **declarados** por el propio contribuyente.

Lo mismo sucede con la cantidad de \$4'578,960.00 determinada como salidas, ya que en relación con esta partida la propia actora confiesa que “la autoridad tomó en cuenta las deducciones de la actividad preponderante como salidas, esto es, el concepto que señala la fracción II del artículo 119-E”.

En opinión de los Magistrados que integran esta Sección es infundado el agravio en la parte donde la actora sostiene que las autoridades omitieron aplicar el procedimiento establecido en el artículo 119-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para calcular el impuesto.

De acuerdo con el último artículo mencionado, cuando en un ejercicio fiscal se determine la existencia de un ingreso acumulable, los contribuyentes podrán calcular el impuesto a su cargo de la siguiente manera: compararán el capital contable actualizado, adicionado con el ingreso acumulable y con el saldo de la

cuenta del capital de aportación al final del ejercicio, de esta manera, cuando el capital contable resulte mayor que el ingreso acumulable, el impuesto se calculará sobre el monto total de dicho ingreso; en cambio, si el capital contable es menor, se entenderá que existe una disminución de capital y se estará a las reglas contenidas en las fracciones I y II.

De lo anterior se advierte que el procedimiento de cálculo del impuesto ya referido, es opcional para el contribuyente, pues la propia Ley establece el procedimiento general en los términos del artículo 119-B, como se explicó en los párrafos anteriores, lo que se corrobora si se toma en cuenta que el artículo 119-G utiliza el término “podrán”, es decir se trata de una norma facultativa, mas no imperativa.

En conclusión, lo procedente es anular el impuesto sobre la renta liquidado, únicamente por lo que toca a los rubros de entradas omitidas en cantidad de \$6'951,508.02, correspondiente a ingresos por depósitos bancarios, y \$695,150.80 correspondiente a impuesto al valor agregado trasladado por concepto de depósitos bancarios. En cambio, resulta legal el impuesto sobre la renta únicamente respecto de los rubros de entradas omitidas en cantidad de \$971.43, correspondiente a ingresos propios de la actividad, y \$457, 299.64 correspondiente a impuestos trasladados por actividades propias.

Enseguida, esta Juzgadora procederá a resolver los agravios expresados por la actora para controvertir la liquidación del impuesto al valor agregado del ejercicio; en este punto conviene señalar que debido a la relación que guarda este concepto con el impuesto sobre la renta liquidado, por concepto de ingresos presuntos supuestamente omitidos y toda vez que en su demanda la actora sostuvo que la autoridad aplicó indebidamente los artículos 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, 4o. y 5o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo conducente es resolver la cuestión efectivamente planteada en forma congruente, en los términos siguientes:

Es oportuno señalar que la demandada liquidó el impuesto al valor agregado con base en dos rubros: 1) el correspondiente al valor de actos o actividades en cantidad de \$6'951,508.02, que se refiere a ingresos determinados presuntivamente, por concepto de cantidades depositadas en cuentas bancarias del contribuyente no engranadas en contabilidad; y 2) el relativo a ingresos propios por prestación de servicios de autotransporte, en cantidad de \$971.43, tal como se aprecia en la siguiente transcripción:

**“II.- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:
A) VALOR NETO DE ACTOS O ACTIVIDADES.
EJERCICIO: DEL 1o. DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1993.**

“Derivado del estudio a la documentación comprobatoria y al libro de entradas y salidas del ejercicio de 1993; así como a los estados de cuenta bancarios números 206549-6 de la institución bancaria denominada Banco Nacional de México, S.A. (BANAMEX) sucursal González Gallo, Guadalajara, los cuales fueron proporcionados por el contribuyente por los meses comprendidos de enero a diciembre de 1993, faltando de proporcionar el mes de marzo por el mismo ejercicio, mismo que fue proporcionado por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores conjuntamente con los estados de cuenta correspondientes a la cuenta número 065-1706939 de Banca SERFIN, S.N.C., sucursal González Gallo, Guadalajara; ambas cuentas a nombre de ‘Barba Rodríguez Manuel’, por los meses comprendidos del 01 de enero al 31 de diciembre de 1993; se observa omitió declarar el valor neto de actos o actividades a la tasa del 10%, en cantidad de \$6'952,479.45, la cual se integra como sigue:

“CONCEPTOS	IMPORTE
“a) VALOR TOTAL DE ACTOS O ACTIVIDADES POR PRESTACIONES DE SERVICIOS	\$ 971.43
b) VALOR TOTAL DE ACTOS O ACTIVIDADES POR DEPÓSITOS BANCARIOS NO REGISTRADOS EN CONTABILIDAD.	<u>\$6’951,508.02</u>
“SUMAS	\$6’952,479.45”

Conforme a lo anterior, esta Juzgadora considera ilegal la determinación del rubro 1) correspondiente a ingresos determinados presuntivamente, toda vez que la autoridad aplicó indebidamente el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, pues como ya quedó asentado en los párrafos anteriores de este fallo, este supuesto, sólo puede aplicarse legalmente para determinar presuntivamente ingresos omitidos en el Régimen General de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por tanto, no puede ser aplicable para el régimen simplificado de dicho impuesto, como ya quedó demostrado, ni para determinar el valor de actos o actividades, para efectos del impuesto al valor agregado.

Para mayor claridad, a continuación se transcribe el precepto de referencia:

“Artículo 59.- Para la comprobación de los ingresos, o del valor de los actos, actividades o activos, por los que se deban pagar contribuciones las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

“I.- Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aun cuando aparezca sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que a menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.

“**II.-** Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.

“**III.-** Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos por los que se deben pagar contribuciones.

“**IV.-** Que son ingresos de la empresa por los que se debe pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y ésta no los registre en contabilidad.

“**V.-** Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos del último ejercicio que se revisa por los que se deba pagar contribuciones.

“**VI.-** Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.

“**VII.-** Que cuando los contribuyentes obtengan salidas superiores a sus entradas, la diferencia resultante es un ingreso omitido.

“**VIII.-** Que los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son

de su propiedad. Los bienes a que se refiere este párrafo se valuarán a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo.”

De la transcripción anterior esta Juzgadora aprecia que, si bien es cierto, en el encabezado del artículo se establece que la autoridad podrá determinar presuntivamente los ingresos o el valor de actos y actividades o el valor de activos, conforme a los distintos supuestos contenidos en las ocho fracciones que integran este numeral, también lo es que ello no significa que del contenido de cada una de las fracciones se puedan determinar presuntivamente los tres objetos de gravamen a los que alude el encabezado, pues esto implicaría interpretar el precepto de manera parcial y aislada.

Ciertamente, no es jurídicamente sostenible considerar que, por ejemplo, de la fracción VIII se puedan determinar al mismo tiempo el valor de activos, ingresos omitidos y el valor de actos o actividades, para determinar diferencias por los conceptos de: impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto al activo; por el contrario, de esta fracción se aprecia que lo único que se puede determinar presuntivamente es el valor de activos y, por tanto, en este supuesto, la autoridad válidamente podrá determinar, en su caso, diferencias omitidas por concepto de impuesto al activo, ya que los bienes referidos en la fracción en estudio constituyen el objeto de gravamen de dicha contribución, conforme a los artículos 1o. y 2o. de la Ley de la materia.

También, conviene recordar que en los párrafos anteriores de este fallo se indicó que la fracción VII es exclusiva por el impuesto sobre la renta del Régimen Simplificado, por lo que no se puede aplicar para determinar impuesto al valor agregado e impuesto al activo.

De la misma manera, la norma contenida en la fracción III, establece que si la autoridad comprueba la existencia de cantidades depositadas en cuentas bancarias del contribuyente revisado que no están engranadas en contabilidad, podrá presumir válidamente que se trata de ingresos por los cuales deben pagarse contri-

buciones; ahora bien, interpretando estrictamente esta fracción, conforme al artículo 5o. del propio Código y en forma armónica con lo dispuesto en el encabezado, esta hipótesis sólo podrá aplicarse para determinar, en su caso, diferencias por concepto de impuesto sobre la renta del Régimen General, ya que la única contribución federal cuyo objeto de gravamen lo constituyen los ingresos, es precisamente el impuesto antes mencionado, de acuerdo con sus artículos 1o. y 74, entre otros. Por consiguiente, este supuesto no puede ser aplicado válidamente para determinar diferencias por concepto de impuesto al valor agregado, ya que el objeto de este gravamen no lo constituyen los ingresos, sino los actos o actividades, consistentes en enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento uso o goce temporal de bienes y la importación o exportación de mercancías, de acuerdo con los artículos 1o. y 29, de la Ley de la materia.

Lo anterior se corrobora, si se toma en cuenta que el hecho de que un contribuyente obtenga ingresos gravados por el impuesto sobre la renta, no necesariamente significa que por ese solo hecho también se cause el impuesto al valor agregado; por ejemplo, cuando una persona con actividades empresariales recibe donativos en efectivo o en bienes, indudablemente percibe un ingreso gravado por la Ley de la materia, pero no realiza ningún acto o actividad gravado por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En esa tesitura, la obtención de un ingreso determinado presuntivamente, en los términos de la fracción en estudio, no significa que el contribuyente hubiese causado el impuesto al valor agregado, pues como ya quedó acreditado, la obtención de ingresos no constituye el objeto gravado de acuerdo con la Ley que regula el último impuesto citado, lo que se corrobora si se toma en cuenta que **fue hasta la reforma que entró en vigor a partir del 1o. de enero de 1999, cuando se adicionó la fracción III en estudio, para incluir dentro de la presunción la determinación del valor de actos o actividades.**

Lo anterior no significa que la autoridad no pueda determinar presuntivamente el valor de actos o actividades, pues el artículo en estudio establece diversos supuestos, por ejemplo, los contenidos en las fracciones I y II, en donde el legislador se refiere a la realización de operaciones, es decir a actos o actividades realizados por el contribuyente, por lo que sólo en los casos expresamente previstos por el artículo 59, es posible determinar presuntivamente el valor de actos o actividades para efectos del impuesto al valor agregado.

Por todo lo anterior, se concluye que las diferencias de impuesto al valor agregado liquidadas por la autoridad, que corresponden a los ingresos determinados presuntivamente por depósitos bancarios no registrados en contabilidad, resultan ilegales.

Sin embargo, como ya quedó apuntado en párrafos anteriores, la autoridad también liquidó impuesto al valor agregado a cargo del contribuyente, al haber determinado diferencias correspondientes al valor de actos o actividades por prestación de servicios de autotransporte, cuya legalidad no quedó desvirtuada.

Efectivamente, como quedó asentado en este fallo, en el capítulo de impuesto sobre la renta, la autoridad determinó una diferencia de \$971.43, por concepto de entradas omitidas correspondientes a ingresos obtenidos por actividades propias del contribuyente, consistente en prestación de servicios de autotransporte de carga. Además, también la autoridad tomó en cuenta la misma partida para determinar el valor de actos o actividades, en este caso correspondientes a la prestación de servicios de autotransporte, y con base en ello determinó las diferencias a cargo del particular en materia del impuesto al valor agregado.

En este punto es conveniente señalar que la partida en estudio no quedó desvirtuada, ya que el contribuyente no exhibe prueba alguna con la cual justifique que las diferencias determinadas sí fueron incluidas en la declaración anual, además de que el contribuyente en ningún momento niega haber realizado los servicios de autotransporte a los que alude la autoridad, por tanto, el impuesto al valor agregado determinado por este concepto es legal.

Únicamente conviene señalar que el argumento de la actora consistente en que el impuesto al valor agregado fue liquidado indebidamente, pues en su opinión la autoridad no tomó en cuenta el impuesto acreditable, en opinión de esta Juzgadora es infundado, toda vez que de la lectura realizada a la hoja 10 de la liquidación impugnada, se aprecia que la autoridad sí tomó en cuenta el impuesto acreditable del ejercicio, en cantidad de \$457,896.00, sin que la actora justifique la existencia de cantidades adicionales por este concepto.

En atención a lo expresado, es nulo el impuesto al valor agregado liquidado, únicamente respecto de la partida en cantidad de \$6'951,508.02, relativo a ingresos por depósitos bancarios no engranados en contabilidad.

(...)

Por lo expuesto y fundado, con apoyo en los artículos 238, fracción IV y 239, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se resuelve:

I.- Es fundada la pretensión de la parte actora, en consecuencia;

II.- Se declara la nulidad de la resolución impugnada, para el efecto asentado en la parte final del considerando octavo.

III.- NOTIFÍQUESE. Con copia autorizada de esta resolución, una vez que quede firme, devuélvanse los autos a la Primera Sala Regional de Occidente y en su oportunidad archívese este expediente.

Así lo resolvió la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 18 de enero del 2000, por unanimidad de 5 votos a favor de los CC. Magistrados Francisco Valdés Lizárraga, Guillermo Domínguez Belloc, Silvia Eugenia Díaz Vega, Luis Carballo Balvanera y Rubén Aguirre Pangburn.

Fue Ponente en el presente asunto la C. Magistrada Licenciada Silvia Eugenia Díaz Vega, cuya ponencia fue aprobada.

Se elaboró el presente engrose el 20 de enero del 2000. Con fundamento en lo previsto por los artículos 22, fracción III y 37, fracción III, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, firman el Magistrado Rubén Octavio Aguirre Pangburn, Presidente de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, ante el Lic. Mario Meléndez Aguilera, Secretario Adjunto de Acuerdos, quien da fe.

IV-P-2aS-279

CONVENCIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE DERECHO DEL MAR.- NO SE VIOLA EL PRINCIPIO DE EXTRATERRITORIALIDAD AL GRAVAR EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO LOS SERVICIOS PORTUARIOS.- No se actualiza la ficción jurídica de la extraterritorialidad a que se refieren los artículos 31 y 32 de la Convención de las Naciones Unidas sobre Derecho del Mar, en el supuesto de un buque mercante extranjero, ya que es sólo aplicable en el caso de los buques en los que se considera que existe representación oficial del Estado al que pertenecen, como serían las naves que integran la marina de guerra de la bandera de aquél u otros destinados a fines no comerciales, puesto que de considerar aplicable dicha extraterritorialidad a todos los buques, incluso los de la marina mercante, equivaldría a extraer de la jurisdicción de cualquier país y otorgar inmunidad a todo tipo de actos y responsabilidades realizados en un buque extranjero, surto en aguas nacionales del país huésped, lo cual en modo alguno es propósito de la citada ficción jurídica. (7)

Juicio No. 8148/98-11-08-1/99-S2-09-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 1º de febrero del 2000, por mayoría de 4 votos a favor y 1 más con los puntos resolutivos.- Magistrada Ponente: María Guadalupe Aguirre Soria.- Presentado por el Magistrado Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. Román Delgado Mondragón.
(Tesis aprobada en sesión privada de 11 de abril del 2000)

IVA

IV-P-2aS-280

CONVENCIÓN Y ESTATUTO GENERAL SOBRE EL RÉGIMEN INTERNACIONAL DE PUERTOS MARÍTIMOS.- RECIPROCIDAD COMPROMETIDA RESPECTO DE IMPUESTOS SOBRE SERVICIOS PRESTADOS A BUQUES EN PUERTOS NACIONALES.- Al trasladar el impuesto al valor agregado por los servicios portuarios que en puertos mexicanos reciben embarcaciones de matrícula extranjera, México no viola el artículo 2o., ni el primer párrafo del artículo 8o. de la Convención y Estatuto General sobre el Régimen Internacional de Puertos Marítimos, ni la reciprocidad comprometida como Estado contratante de esta Convención, dado que ella consiste en otorgar “(...) un tratamiento igual al de sus propios buques o al que diere a buques de cualquier otro Estado en los puertos marítimos que se hallen sobre su soberanía o autoridad (...)”, por lo que siendo la citada contribución aplicable de manera general y sin distinciones a los servicios portuarios prestados a buques nacionales y extranjeros, se da cumplimiento puntual a tal compromiso de reciprocidad. (8)

Juicio No. 8148/98-11-08-1/99-S2-09-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 1° de febrero del 2000, por mayoría de 4 votos a favor y 1 más con los puntos resolutivos.- Magistrada Ponente: María Guadalupe Aguirre Soria.- Presentado por el Magistrado Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. Román Delgado Mondragón. (Tesis aprobada en sesión privada de 11 de abril del 2000)

IVA

IV-P-2aS-281**PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS PORTUARIOS.- NO LE ES APLICABLE LA TASA DEL 0% PREVISTA EN EL ARTÍCULO 29 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, VIGENTE EN 1993, AL NO TRATARSE DE ASISTENCIA TÉCNICA, EN LOS TÉRMINOS DEL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN XI DEL ARTÍCULO 24 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN EL MISMO AÑO.-**

Los servicios portuarios (definidos en el penúltimo párrafo del artículo 14 de la Ley de Navegación y Comercio Marítimos), si bien son servicios técnicos especializados, al ser prestados por personas que cuentan con los conocimientos y el adiestramiento necesarios para ello, no tienen el carácter de asistencia técnica, en virtud de que conforme al concepto establecido en el segundo párrafo de la fracción XI del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1993, se requiere que los servicios profesionales y especializados sean sobre cuestiones no generalmente conocidas aun por especialistas en la materia, requisitos que los servicios portuarios no cumplen, independientemente de que tampoco se encuentran relacionados con un proceso de producción, pues la importación de un insumo es previa a dicho proceso. En tal situación, resulta que los servicios portuarios en cuestión, al no encontrarse en el caso de aplicación de la tasa del 0%, estaban gravados con la tasa del 15%, por lo que dicho gravamen fue trasladado por los prestadores de tales servicios a la empresa naviera extranjera y el reclamo de su devolución es infundado. No se opone a la conclusión que antecede el hecho de que para la aplicación de la tasa el impuesto al valor agregado traiga a colación un concepto contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues contrariamente a lo sostenido por la contribuyente, no se viola el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, ya que como fundamento legal de la negativa de la autoridad, fueron invocados diversos preceptos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y no se está aplicando supletoriamente dicho Ordenamiento Jurídico, sino que simplemente

se utiliza como referencia, al igual que pudo hacerse con respecto a conceptos doctrinarios. (9)

Juicio No. 8148/98-11-08-1/99-S2-09-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 1° de febrero del 2000, por mayoría de 4 votos a favor y 1 más con los puntos resolutiveos.- Magistrada Ponente: María Guadalupe Aguirre Soria.- Presentado por el Magistrado Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. Román Delgado Mondragón. (Tesis aprobada en sesión privada de 10 de abril del 2000)

PROCESAL
(COMPETENCIA DE SALA SUPERIOR)

IV-P-2aS-282

TRATADO INTERNACIONAL EN MATERIA COMERCIAL.- SON COMPETENTES LAS SECCIONES DE LA SALA SUPERIOR, PARA CONOCER DE JUICIOS EN LOS QUE EL ACTOR ALEGUE LA NO APLICACIÓN DE AQUÉL.- Las Secciones de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación son competentes para conocer, en exclusiva, conforme a lo dispuesto por el artículo 20, fracción I, inciso b) de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, de juicios en los que el actor haga valer que no se aplicó a su favor un tratado internacional en materia comercial, por lo que el citado supuesto se surte cuando el demandante alegue que un acto administrativo definitivo en asuntos fiscales de los mencionados en el artículo 11 de la citada Ley Orgánica, le agravia porque omitió aplicar favorablemente lo dispuesto por la Convención y Estatuto General sobre el Régimen Internacional de Puertos Marítimos, mismo que tiene por objeto una parte significativa de la materia comercial, como es la referente al transporte internacional de mercancías. (10)

Juicio No. 8148/98-11-08-1/99-S2-09-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 1° de febrero del 2000, por mayoría de 4 votos a favor y 1 más con los puntos resolutivos.- Magistrada Ponente: María Guadalupe Aguirre Soria.- Presentado por el Magistrado Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. Román Delgado Mondragón. (Tesis aprobada en sesión privada de 11 de abril del 2000)

CONSIDERANDO

PRIMERO.- Esta Segunda Sección de la Sala Superior es competente para conocer del presente asunto en términos de lo dispuesto en el artículo 20, fracción I, inciso b), de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, por tratarse de una resolución fundada en un tratado internacional en materia comercial, y porque el demandante hace valer, entre otros agravios, que no se aplicó a su favor el tratado internacional denominado Convenio y Estatuto General sobre el Régimen Internacional de Puertos Marítimos.

(...)

SÉPTIMO.- (...)

Aduce la actora en este concepto de anulación, violación a los artículos 14 y 16 Constitucionales, en relación con el primer párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto la autoridad manifiesta que, de acuerdo a lo establecido por el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, no le es aplicable la tasa del 0% a los servicios portuarios recibidos por su representada; igualmente se queja de que la autoridad pasa por alto lo que manifestó, en el sentido de que, en la especie, es aplicable el artículo 29, último párrafo de Ley del Impuesto al Valor Agregado, en tanto considera la prestación de servicios personales independientes a la tasa del 0%, siempre que éstos sean aprovechados en su totalidad,

así como lo aducido en escrito de 10 de diciembre de 1997, en donde solicitó la determinación del régimen fiscal respecto del impuesto al valor agregado, antes y después del 31 de diciembre de 1996, fecha esta última en que el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, incluyó la definición de asistencia técnica.

Esta Segunda Sección de la Sala Superior, considera infundado el agravio de la actora, ya que de las constancias de autos se desprende que la autoridad conforme a derecho motiva y funda su resolución, en el sentido de que los servicios portuarios que recibió la demandante por parte de empresas mexicanas, no están sujetos a la tasa 0% como lo pretende la actora, tal como se advierte del acto en controversia a fojas 14 a 19 inclusive, en donde se resuelve:

“(…) Si bien es cierto que los servicios portuarios recibidos **por COMPAÑÍA SUDAMERICANA DE VAPORES, S.A.** constituyen servicios públicos, mismos que son concesionados por el Gobierno Federal a aquellas personas que cumplen con los requisitos de solvencia moral, técnica y económica para explotar dicho servicio, dentro de los límites que fija la Ley de la materia, de ello no se deriva que dichos servicios deban ser considerados como asistencia técnica o servicios técnicos relacionados como lo pretende su representada.

“El artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación establece en su último párrafo: ‘Se entenderá por asistencia técnica la prestación de servicios personales independientes por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos.’

“En este orden de ideas, la interpretación que del término asistencia técnica realiza **COMPAÑÍA SUDAMERICANA DE VAPORES, S.A.** no es correcta, toda vez que los servicios que recibe en puertos mexicanos y que

son prestados individualmente por las concesionarias de servicios portuarios no actualizan el supuesto contenido dentro de la definición de asistencia técnica que señala el último párrafo del artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación arriba transcrito.

“Lo anterior, debido a que los prestadores de servicios portuarios no prestan a **COMPAÑÍA SUDAMERICANA DE VAPORES, S.A.** servicios personales independientes por los cuales se obliguen a proporcionar a esta última, conocimientos no patentables en términos del último párrafo del artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación.

“En atención a lo anterior, es claro que los servicios portuarios recibidos por **COMPAÑÍA SUDAMERICANA DE VAPORES, S.A.** en puertos mexicanos, no pueden ser considerados como asistencia técnica como lo pretende su representada; consecuentemente, en este orden de ideas no es aplicable al caso particular el artículo 29, fracción IV, inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

“Por consiguiente, esta Autoridad considera que el traslado de dicho impuesto realizado por las empresas prestadoras de servicios portuarios a las empresas navieras extranjeras es apegado a derecho.

“Aunado a lo anterior, si bien es cierto que con anterioridad a 1997 sólo existía una definición de asistencia técnica en la Ley del Impuesto sobre la Renta, la misma resultaba aplicable a otros impuestos ya que nunca existió precepto alguno que prohibiera expresamente esa remisión.

“Esta Autoridad fundamenta lo expresado en el párrafo anterior en la tesis de jurisprudencia establecida por la Tercera Sala de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación que a continuación se transcribe, misma que puede ser consultada en el Semanario Judicial de la Federación, 8a. Época, Tomo VII Abril, Tesis J/3a 19/91, página 25, bajo el siguiente rubro.

‘LEYES FISCALES. LA REMISIÓN DE UN ORDENAMIENTO A OTROS EN MATERIA FISCAL, PARA EFECTOS DE INTERPRETACIÓN DE SUS NORMAS, PUEDE HACERSE MIENTRAS NO EXISTA PRECEPTO ESPECÍFICO QUE LA PROHIBA.’ (La transcribe)

“Con base en lo antes mencionado, esta Autoridad considera válido sustentar que con anterioridad a 1997, el concepto de asistencia técnica contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta aplicable al caso particular.

“El artículo 24, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 1996, establecía que por asistencia técnica debía entenderse, la prestación de servicios profesionales especializados con base en conocimientos o principios científicos, comerciales o técnicos, tendientes a la obtención de beneficios en el sector empresarial o profesional, siempre que dichos servicios estuvieran relacionados con un proceso de producción o implicaran una asesoría, consulta o supervisión sobre cuestiones no generalmente conocidas aun por especialistas en la materia, y que los conocimientos o principios con base en los cuales el servicios era prestado, hubiera sido producto de la experiencia y que además fueran no patentables.

“En este orden de ideas, **COMPAÑÍA SUDAMERICANA DE VAPORES, S.A.** en ningún momento ha recibido de las diferentes empresas prestadoras de servicios portuarios, algún servicio de tipo profesional y especializado que se base en conocimientos o principios científicos comerciales o técnicos no patentables, que se relacionen con un proceso de producción o que impliquen una asesoría, consulta o supervisión, por lo que tampoco se actualiza en la especie la hipótesis normativa prevista en la fracción XI del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1996, por lo que dichos servicios no pueden considerarse como asistencia técnica para efectos de la fracción IV, inciso a), del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

“Por último, es pertinente aclarar que el hecho de que los servicios portuarios sean prestados en un buque extranjero, no implica que los mismos se consideren exportados en los términos de la fracción IV, inciso a), y el último párrafo del multicitado artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

“Lo anterior, debido a que si bien los servicios portuarios son recibidos por su mandante dentro de un buque de nacionalidad chilena, ello no significa que los mismos se hayan exportado, ya que, en el caso particular se trata de una nave de la marina mercante a la cual no le es aplicable la ficción legal de la extraterritorialidad, de conformidad con los artículos 31 y 32 de la Convención de las Naciones Unidas sobre Derecho del Mar, de la que México es parte (en delante de la Convención).

“En este orden de ideas, la ficción legal a la que hace referencia no es absoluta, ya que las inmunidades y privilegios de la extraterritorialidad dependen de las diferentes convenciones internacionales que integran el derecho internacional público, y de la reciprocidad que en cada caso y sobre cada materia exista entre los diferentes estados, y en el caso de los buques, sólo se aplica a aquellos buques en los que se considera que existe representación oficial del estado al que pertenecen, como sería el caso de aquellas naves que integran la marina de guerra de dichos países u otros buques de estado destinados a fines no comerciales.

“El considerar que la extraterritorialidad es aplicable a todos los buques, incluso a los de la marina mercante, equivaldría a extraer de la jurisdicción de cualquier país, que no sea el de pabellón, los actos realizados por un buque en aguas extranjeras cuando éstos impliquen responsabilidad civil, o bien, los actos que se realicen cuando éstos impliquen responsabilidad civil, o bien, los actos que se realicen dentro de dicho buque y que tengan consecuencias en el estado ribereño, perturben la paz de éste, o se hubieren iniciado dentro de las aguas interiores de dicho estado, originando una situación de inseguridad jurídica.

“Por otro lado, la Convención mencionada establece en su artículo 2o. que la soberanía del estado ribereño se extiende más allá del territorio de sus aguas interiores a la franja de mar adyacente, designada con el nombre de mar territorial, y que la soberanía sobre dicho mar se ejerce con arreglo a esa Convención y otras normas de derecho internacional.

“En seguida del mar territorial, la misma Convención hace mención a los derechos y obligaciones de los estados ribereños respecto a diferentes figuras jurídicas en que los estados parte han decidido dividir los espacios marinos, figuras en las que dichos estados ejercen su soberanía, aunque limitada por las disposiciones de la misma Convención. Tal es el caso de la Zona Contigua, Zona Económica Exclusiva y Plataforma Continental.

“Por su parte, el artículo 8o., párrafo 1, de la Convención, establece que las aguas situadas en el interior de la línea de base del mar territorial (es decir aquellas aguas que preceden al mar territorial) forman parte de las aguas interiores de un estado, reconociendo que dicho estado ejercerá plena soberanía sobre dichas aguas interiores.

“En este orden de ideas, si los estados ribereños ejercen su soberanía, así como su jurisdicción civil y penal, en el área que abarca el mar territorial con ciertas restricciones y de la misma forma ejercen soberanía en las otras figuras jurídicas a la que se ha hecho referencia, por mayoría de razón, el ejercicio de su jurisdicción y soberanía es absoluta dentro de sus aguas interiores.

“En virtud de que la prestación de los servicios portuarios que recibe **COMPAÑÍA SUDAMERICANA DE VAPORES, S.A.** se realiza dentro de aguas interiores sujetas a la soberanía y jurisdicción de México, y a que la extraterritorialidad es una ficción legal tan solo aplicable a los buques de guerra o de estado con fines distintos a los comerciales, esta Autoridad concluye que los mencionados servicios se prestan dentro del territorio na-

cional y, por lo tanto, están sujetos al pago del impuesto al valor agregado sin que se actualicen en la especie las hipótesis previstas en el artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.”

En efecto, de la transcripción que antecede, de la parte que interesa de la resolución impugnada, se advierte que la demandada vierte los razonamientos que fundan y motivan debidamente el porqué los servicios portuarios recibidos por COMPAÑÍA SUDAMERICANA DE VAPORES, S.A., de empresas concesionadas mexicanas contribuyentes del impuesto al valor agregado, no están sujetos a la tasa del 0%, en términos del artículo 29 de la Ley de la materia, ya que si bien, dichos servicios recibidos por la demandante constituyen servicios públicos concesionados por el Gobierno Federal, también lo es que de acuerdo a lo previsto por el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, no por ello debe entenderse que los mismos deban ser considerados como asistencia técnica o servicios técnicos relacionados.

Además, la autoridad enjuiciada, agregó que en atención a la definición de asistencia técnica que se contiene en el último párrafo del artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, la interpretación que realiza la actora es incorrecta, ya que los servicios que recibe en puertos mexicanos, no se ubican en ese concepto, pues los prestadores de servicios portuarios, no prestaron servicios personales independientes por los cuales se hayan obligado a proporcionarle conocimientos no patentables, y que no obstante que con anterioridad a 1997, sólo existía la definición de asistencia técnica en la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 24, fracción XI, resultaba aplicable a otro impuesto, al no haber existido disposición legal que la prohibiera; que tampoco se podía concluir que en el caso específico se haya actualizado el concepto de asistencia técnica previsto por el citado numeral 15-B del Código Fiscal de la Federación, ya que la demandante en ningún momento recibió servicios portuarios de tipo profesional y especializado, que se apoyara en conocimientos o principios científicos, comerciales o técnicos no patentables, relacionados con un proceso de producción o que implicaran una asesoría, consulta o supervisión.

Igualmente, la autoridad concluyó que en el caso no se actualizaba la hipótesis del último párrafo del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establece “Lo previsto en el primer párrafo de este artículo se aplicará a los residentes en el país que presten servicios personales independientes que sean aprovechados en su totalidad en el extranjero por residentes en el extranjero sin establecimiento o base fija en el país”; puesto que si bien, los servicios portuarios fueron recibidos por la actora en un buque de nacionalidad chilena, ello no implicaba que los mismos se hayan exportado, ya que se trata de una nave de marina mercante, a la que no es posible aplicarle la ficción legal de la extraterritorialidad a que se refieren los artículos 31 y 32 de la Convención de las Naciones Unidas sobre Derechos del Mar, ficción legal sólo aplicable para los buques en los que se considera que existe representación oficial del estado al que pertenecen, como serían las naves que integran la marina de guerra de dichos países u otros buques del estado destinados a fines no comerciales, puesto que de considerar aplicable dicha extraterritorialidad a todos los buques incluso el de la marina mercante, equivaldría a extraer de la jurisdicción de cualquier país, que no sea el de pabellón, cualquier tipo de actos realizados por un buque en aguas extranjeras, dando lugar a situaciones de inseguridad jurídica.

Que por tanto, agregó la autoridad, que si de acuerdo a lo previsto en los artículos 2o. y 8o., primer párrafo de la Convención de las Naciones Unidad sobre Derecho del Mar, la prestación de servicios portuarios que recibe la demandante, **se realiza dentro de aguas interiores sujetas a soberanía y jurisdicción de México y por ello se encuentran sujetos al pago del impuesto al valor agregado.**

Así las cosas, esta Juzgadora concluye en el sentido de que la autoridad fundó su determinación en derecho, asimismo advierte que examinó todos los puntos controvertidos por lo que dio debido cumplimiento a lo ordenado por el artículo 38, fracción III del Código Fiscal de la Federación, no así a lo dispuesto por el numeral 237 del mismo Ordenamiento Legal, invocado por la actora como violado, ya que el mismo, como lo apunta la demandada, sólo es aplicable para las sentencias emitidas por este Tribunal Fiscal de la Federación.

Lo anterior es así, ya que incluso la autoridad le manifestó que los servicios portuarios que recibe, no reúnen las características para ser considerados como asistencia técnica, o servicios relacionados, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 15-B, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, así como el artículo 24, fracción XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor en 1996, por lo que si la actora no controvierte las consideraciones de lo antes señalado, procede reconocer su validez en términos del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación.

(...)

NOVENO.- (...)

En estos agravios, la actora substancialmente manifiesta que de la resolución impugnada se desprende que la autoridad desestimó los argumentos que hizo valer en el punto 4 del escrito de consulta, violando con ello los principios de legalidad y seguridad jurídica, en relación con los artículos 237, primer párrafo y 238, fracción IV (sic), pues indicó que los servicios portuarios prestados a buque extranjero, de acuerdo a lo establecido por los artículos 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y 44 de su Reglamento; así como 36 de la Ley Aduanera, y 49, fracción III, segundo párrafo, de su Reglamento, en vigor hasta el 31 de abril de 1996, se debían considerar exportados; que además, en los incisos del U al A.C. y del A.I. al A.Q., amplía las bases legales por las que considera que dichos servicios portuarios se consideran exportados, esto es, de la interpretación a contrario sensu de lo establecido en la fracción II (sic) del artículo 30 de la Carta Magna, en donde se da la condición de extraterritorialidad a los buques mexicanos, se consideran ciudadanos mexicanos a las personas nacidas en embarcaciones de nacionalidad mexicana; que la autoridad, sujeta el concepto de extraterritorialidad a las definiciones que sobre régimen territorial, espacio aéreo situado sobre el mar territorial y su lecho y subsuelo, así de las aguas interiores, que se contemplan en los artículos 2o. y 8o. de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, los que considera se refieren a los límites territoriales, sin que ello signifique que se

refiera a los buques; que con la conclusión de la demandada, consistente en que, al realizarse la prestación de los servicios portuarios dentro de aguas interiores sujetas a la soberanía y jurisdicción de México, así como que la extraterritorialidad sólo es aplicable a los buques de guerra o de estado con fines distintos a los comerciales, los servicios portuarios se prestan dentro del territorio nacional y, por ello, son sujetos al pago de impuesto, la autoridad pasa por alto lo previsto por los artículos 16, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y 44 de su Reglamento, los cuales establecen respectivamente, que la transportación internacional se presta en el extranjero cuando el viaje se inicia en el extranjero, y que los servicios a que se refiere el artículo 29, fracción IV del mismo Ordenamiento, pueden ser prestados indistintamente en el país o en el extranjero; que asimismo la autoridad apreció en forma equivocada las cuestiones planteadas, ya que la ubicación de la fuente de riqueza corresponde al lugar en donde se aprovechan los servicios, mas no al sitio en donde se realizan.

Esta Juzgadora considera infundados los conceptos de anulación de la actora en virtud de que, como lo manifestó la autoridad en el acto combatido, en el caso no se da la hipótesis del último párrafo del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pues si bien, los servicios fueron recibidos por la empresa demandante dentro de un buque chileno, ello no significa que los mismos se hayan exportado, de acuerdo al citado numeral 29, fracción IV, inciso a), ya que se trata de una nave mercante, a la que no es posible aplicarle la ficción legal de extraterritorialidad, a que se refieren los artículos 31 y 32 de la Convención de las Naciones Unidas sobre Derechos del Mar, pretensión que la autoridad sustenta en el hecho de que la ficción de extraterritorialidad sólo se aplica en el caso de los buques en los que se considera que existe representación oficial del estado al que pertenecen, como lo serían las naves que integran la marina de guerra de dichos países, ya que, de considerar que dicha extraterritorialidad se aplica a todos los buques, incluso a los de la marina mercante, equivaldría a extraer de la jurisdicción de cualquier país, que no sea el de pabellón, cualquier tipo de actos realizados por un buque en aguas extranjeras, lo que originaría inseguridad jurídica.

Luego entonces, si como se advierte de los agravios de la actora, ésta no desvirtuó las manifestaciones de la autoridad vertidas en el acto combatido, subsiste su legalidad.

Sin que sea óbice para lo anterior, la circunstancia de que en el escrito de consulta de 25 de noviembre de 1997, la actora haya dicho que le beneficia el contenido de diversas disposiciones, dado que, como lo apunta la autoridad al formular su defensa:

a.- La demandante no acreditó que en el caso haya recibido la prestación de servicios por concepto de asistencia técnica, como se indicó en el considerando OCTAVO del presente fallo, en donde fueron analizados los argumentos de anulación 5 y 6 del escrito de demanda, evento por el cual no le beneficia lo establecido en el inciso a), fracción IV del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

b.- Si bien, en términos del numeral 44 del Reglamento de la Ley en cita, los servicios que se mencionan en la fracción IV del referido artículo 29 de dicha Ley, pueden ser prestados indistintamente en el país o en el extranjero, también lo es que, en la especie, la actora no demostró que la prestación de servicios concedida se ubique en la hipótesis del artículo 29 en comento.

c.- La actora no precisó en qué sentido le resultaba aplicable lo dispuesto por el artículo 36 de la Ley Aduanera (que establecía: Están obligadas al pago de los impuestos al comercio exterior las personas físicas y las morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo).

d.- Es falso que Petróleos Mexicanos, apoye su criterio de no trasladar el impuesto al valor agregado a la empresa extranjera que adquiere combustible, en términos de lo establecido por el artículo 49, fracción III, segundo párrafo del Reglamento de la Ley Aduanera, en vigor hasta el 30 de abril de 1996, ya que de su lectura se advierte que el Legislador dispuso que las embarcaciones de matricu-

la extranjera deben pagar los impuestos al comercio exterior que cause la totalidad de combustible con que se aprovisionen; en efecto a la letra dicho numeral establece:

“**Artículo 49.-** (...)”

“El aprovisionamiento de combustible será libre de impuestos para:

“(...)”

“**III.-** Las aeronaves, salvo las limitaciones que establezcan los convenios internacionales.

“Las embarcaciones de matrícula extranjera pagarán los impuestos al comercio exterior que cause la totalidad del combustible con que se aprovisionen, (...)”

e.- Son infundadas las argumentaciones vertidas por la actora en los incisos U al A.C. y del A.I. al A.Q. del escrito de demanda, en las que aduce que los servicios portuarios se deben considerar exportados, ello en atención a la interpretación a contrario sensu de lo establecido en la fracción II (sic) del artículo 30 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que concede la condición de extraterritorialidad a los buques mexicanos al considerar mexicanos a los nacidos en embarcaciones de nacionalidad mexicana.

En efecto, en los Estados Unidos Mexicanos, por disposición del Legislador, en el citado numeral 30 Constitucional, se estableció: “(...) Son mexicanos por nacimiento (...) Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes (...)”, lo anterior en atención a la matrícula de dichas embarcaciones, por lo que se genera una vinculación jurídica entre las personas que nacieron ahí y el Estado Mexicano, la cual se estableció en función de la nacionalidad de la cosa.

En esta tesitura, es infundada la pretensión de la actora en el sentido de que a contrario sensu, en términos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el buque chileno surto en puertos mexicanos, tiene nacionalidad chilena y se le debe dar la condición de extraterritorialidad, en virtud de que como se señaló, la nacionalidad debe ser dispuesta por el Legislador correspondiente; por consiguiente, la actora debió probar que en la legislación chilena el Legislador dispuso que las embarcaciones comerciales tienen la característica de ser nacionales, por lo que no es válida la pretensión de la actora en el sentido de aplicar la legislación mexicana (artículo 30, apartado A, fracción III de la Carta Magna) a contrario sensu.

Por otro lado, cabe destacar que, en el caso específico resulta irrelevante que la transportación internacional se considere prestada en el extranjero cuando el viaje inicia en el extranjero, en tanto que en la consulta formulada por la hoy actora, se planteó si respecto a la prestación de servicios portuarios que recibió por parte de empresas mexicanas, se encuentra sujeta de manera directa o por traslado, al pago de impuesto al valor agregado.

Igualmente resulta infundada la pretensión de la demandante en el sentido de que se apreció en forma equivocada las cuestiones que planteó porque la ubicación de la fuente de riqueza corresponde al lugar en donde se aprovechan los servicios, mas no al sitio donde se realizan; en efecto, si bien, lo manifestado por la demandante se actualiza cuando la conducta del sujeto se ubica en los supuestos previstos por los artículos 29, fracción IV, inciso a), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y 44 de su Reglamento, también existen casos como el de COMPAÑÍA SUDAMERICANA DE VAPORES, S.A., en donde la ubicación de la fuente de riqueza corresponde al lugar en donde se efectuaron las actividades, de conformidad con lo previsto por el artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con los numerales 2o. y 8o. de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar.

De todo lo anterior se desprende que la autoridad, contrario a lo estimado por la empresa actora, tomó en consideración todos y cada uno de los argumentos

planteados en la consulta de que se trata y por ello los agravios devienen infundados.

(...)

DÉCIMO.- (...)

En este concepto de anulación, alega la actora que si en el artículo 29, fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se establece que la transportación internacional prestada por buques mexicanos comprende los servicios portuarios, de arribo y salida de los puertos mexicanos, en tanto que los buques chilenos se les traslada el impuesto al valor agregado sin concederles derecho al acreditamiento y la devolución de que gozan las naves mexicanas con tasa 0%, circunstancia por la cual considera no opera la reciprocidad comprometida como Estado contratante en el Convenio y Estatuto General sobre el Régimen Internacional de Puertos Marinos.

Esta Juzgadora considera infundado el presente agravio, ya que como se señala en la resolución impugnada, de conformidad con el artículo 2o. de la Convención y Estatuto General sobre el Régimen Internacional de Puertos Marítimos, cada uno de los Estados contratantes se obligó a dar a los buques de cualquier otro Estado contratante, que arribara a los puertos marítimos que se encontraran bajo su soberanía y jurisdicción, un trato igual al que recibieran sus propios buques o al que dieran a buques de cualquier otro estado; artículo que es transcrito por la actora en su consulta de 25 de noviembre de 1997, a fojas 13 y 14 en los siguientes términos:

“Independientemente de lo anterior, el 9 de diciembre de 1923, México participó y suscribió como Estado Contratante, la CONVENCION Y ESTATUTO GENERAL SOBRE EL RÉGIMEN INTERNACIONAL DE PUERTOS MARÍTIMOS, aprobados por el Senado, según Decreto publicado en el Diario Oficial del 24 de enero de 1933. El depósito del Instru-

mento de Adhesión, se efectuó el 5 de marzo de 1934. Publicados en el Diario Oficial de 17 de septiembre de 1935.

“Entre otros estados contratantes figura Chile.

“En el artículo 2o. de dicho ESTATUTO, se establece lo siguiente:

‘A condición de reciprocidad y bajo reserva prevista en el primer párrafo del artículo 8o., todo Estado Contratante se compromete a conceder a los buques de cualquier otro Estado Contratante, un tratamiento igual al de sus propios buques o al que diere a buques de cualquier otro Estado en los puertos marítimos que se hallen sobre su soberanía o autoridad, por lo que respecta a la libertad de acceso al puerto, el uso de éste y el pleno goce de las facilidades que concede tal Estado a la navegación y a las operaciones comerciales de los buques, las mercancías y los pasajeros que conduzcan.

‘La igualdad de tratamiento establecida en dicha forma, comprenderá las facilidades de toda clase, tales como: señalamiento del lugar donde atracar, facilidades para la carga y descarga, así como en materia de DERECHOS E IMPUESTOS DE CUALQUIER NATURALEZA que se imponga o no por cuenta del Gobierno, de las autoridades públicas, de concesionarios o empresas de toda clase.’

“En Chile, la situación normativa pertinente está regulada en la Ley de Fomento a la Marina Mercante (D.L. No. 3.059, 1979) que, en su artículo 7o. determina expresamente que las empresas navieras extranjeras, comprendidas entre éstas, las de lanchaje, muellaje y de remolcadores, que efectúen transporte de carga y pasajeros desde el exterior y hacia Chile y viceversa, gozarán respecto de estas operaciones el mismo tratamiento indicado en el artículo 36 del D.L. No. 825, de 1974, sobre impuesto a las ventas y servicios. El referido artículo 36, por su parte señala que: ‘LOS EXPORTADORES TENDRÁN DERECHO A RECUPERAR EL IM-

PUESTO que se les hubiera recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad’.

En Chile, el impuesto a las ventas y servicios es equivalente al impuesto al valor agregado mexicano.”

Ahora bien, de conformidad a lo dispuesto en los artículos 1o. tercer párrafo y 14 fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los buques mexicanos que reciben servicios portuarios por parte de las empresas prestadoras en puertos mexicanos, al pagar la contraprestación conducente, también enteran un monto por concepto del impuesto al valor agregado, por lo tanto, si a la empresa actora, también se le traslada el impuesto al valor agregado por los servicios portuarios prestados por empresas mexicanas, resulta evidente la no violación a la Convención y Estatuto General sobre el Régimen Internacional de Puertos Marítimos, ya que como se advierte de lo anterior, las embarcaciones nacionales y extranjeras reciben un trato igualitario, por lo que no existe la distinción que alega la actora entre dichas embarcaciones.

Sin que sea óbice para lo anterior, el hecho de que en Chile los buques mexicanos tengan derecho a recuperar el impuesto a las ventas y servicios pagados sobre operaciones portuarias en puertos chilenos, ya que en la legislación de ese país se dispone que los buques o empresas navieras de nacionalidad chilena que se dediquen a la exportación, como a las empresas navieras de nacionalidad extranjera que realicen transporte de carga desde el exterior de Chile y viceversa, gozan de dicha prerrogativa.

Así es, ya que las palabras “A condición de reciprocidad” contenidas en la Convención que nos ocupa, no implica que en todos los estados contratantes se deba adoptar el mismo tipo de normas respecto al “señalamiento de lugar donde atracar, facilidades para la carga descarga, así como en materia de derechos de cualquier naturaleza”, si se toma en cuenta que ello equivaldría a coartar la soberanía de cada uno de los Estados contratantes para emitir sus propias leyes.

Asimismo, se desestima por infundada la afirmación de la actora en el sentido de que, suponiendo sin conceder que tenga obligación de aceptar el traslado del impuesto al valor agregado, ello no implica que el Estado Mexicano le esté dando el mismo tratamiento que le concede a las embarcaciones mexicanas, puesto que además del traslado que las empresas portuarias mexicanas reciben de quienes les otorgan los servicios portuarios en territorio nacional, también tienen derecho a acreditar dicho impuesto y, en su caso, a solicitar la devolución, de acuerdo con el artículo 29, fracción V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del tenor literal siguiente:

“Artículo 29.- Las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la **tasa del 0%** al valor de la enajenación de bienes o **prestación de servicios**, cuando unos u otros se exporten.

“Para los efectos de esta Ley, se considerará exportación de bienes o servicios:

“(…)

“V.- La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país y los servicios portuarios de carga, descarga, alijo, almacenaje, custodia, estiba y acarreo dentro de los puertos e instalaciones portuarias, **siempre que se presten en maniobras para la exportación de mercancías.**”

(Énfasis añadido)

De la transcripción que antecede se desprende que, para que las empresas residentes en el país calculen el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la prestación de los servicios, existen dos requisitos sine qua non, como lo son, por una parte, que la transportación internacional de los bienes sea prestada por residentes en el país, y que los diferentes servicios portuarios se presten en maniobras para la exportación de mercancías, hipótesis esta última dentro de la cual no se

ubica la conducta de la actora. En efecto, pues, como se indicó en párrafos precedentes, los servicios que recibió la demandante por parte de las diversas empresas portuarias no corresponden a maniobras para la exportación de mercancías; más aún, de la interpretación estricta del numeral que nos ocupa, no puede sino concluirse que la accionante no exporta bienes algunos en términos de lo establecido por el artículo 102 de la Ley Aduanera, el cual establece: “El régimen de exportación definitiva consiste en la salida de mercancías del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado”, circunstancia que evidencia aún más que la autoridad sí respetó lo establecido en la Convención y Estatuto General sobre el Régimen Internacional de Puertos Marítimos respecto a la reciprocidad para el trato de buques extranjeros.

Así es, ya que si la actora hubiera acreditado que los servicios que recibió en puertos marítimos mexicanos se presentaron en maniobras para la exportación de mercancías, luego entonces, la autoridad debió haberle concedido la prerrogativa contenida en la fracción V del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado antes transcrito, en el sentido de que las empresas concesionarias por la prestación de dichos servicios estaban sujetas a la tasa 0% pero al no haber sucedido así, procede reconocer la validez del acto impugnado.

En tales condiciones, si COMPAÑÍA SUDAMERICANA DE VAPORES, S.A., no acredita que los servicios portuarios que le prestaron empresas portuarias mexicanas, guardan relación con alguna actividad de exportación de mercancías, en virtud de que no exhibió probanza alguna que acreditara que son ciertos los hechos que indicó en la consulta del 25 de noviembre de 1997, como se precisa a fojas 22 de la resolución impugnada, en donde se estableció:

“La presente resolución se emite sin prejuzgar sobre la veracidad de la información proporcionada y se limita a las personas y cuestiones que se mencionan, por lo que el Servicio de Administración Tributaria se reserva el derecho de ejercer sus facultades de comprobación conforme a la legislación fiscal aplicable.”

Luego entonces, al no ser cierto que realizó un acto de exportación, los prestatarios de los servicios no podían trasladarle la tasa del 0%, y por lo tanto, ciertamente tampoco tiene derecho a devolución alguna del impuesto al valor agregado.

(...)

Por lo expuesto, y con fundamento en los artículos 236, 237, 239, fracción I y 239-A, del Código Fiscal de la Federación, se resuelve:

I.- La parte actora no acreditó los extremos de su pretensión; en consecuencia,

II.- Se reconoce la validez de la resolución impugnada precisada en el resultado 1o. de este fallo.

III.- NOTIFÍQUESE. Con copia autorizada de esta resolución, remítanse los autos a la Octava Sala Regional Metropolitana de este Tribunal, una vez que haya quedado firme, o en su caso, se resuelva en definitiva el presente asunto; y, en su oportunidad archívese este expediente.

Así lo resolvió la Segunda Sección de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 1º de febrero del 2000, por mayoría de 4 votos con la ponencia modificada de los Magistrados: Guillermo Domínguez Belloc, Silvia Eugenia Díaz Vega, Luis Carballo Balvanera y Rubén Aguirre Pangburn y un voto con los puntos resolutivos del C. Magistrado Francisco Valdés Lizárraga.

Fue Ponente en el presente asunto la Magistrada Licenciada Ma. Guadalupe Aguirre Soria, cuya ponencia, conforme al Acuerdo de esta misma Sección de 5 de enero del 2000, fue presentada por el Magistrado Licenciado Luis Carballo Balvanera, la cual, modificada, se aprobó.

Se formuló el presente engrose el día 18 de febrero del 2000, con fundamento en lo previsto por los artículos 22, fracción III, y 37 fracción III, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, firma el Magistrado Rubén Octavio Aguirre Pangburn, Presidente de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, ante el Licenciado Mario Meléndez Aguilera, Secretario Adjunto de Acuerdos, quien da fe.

ADUANAL

IV-P-2aS-283

VALOR EN LA ADUANA DE LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS.- PARA DETERMINARLO CONFORME AL MÉTODO DE MERCANCÍAS IDÉNTICAS, LA AUTORIDAD DEBE JUSTIFICAR LOS SUPUESTOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 72 DE LA LEY ADUANERA.- De acuerdo con el artículo 64 de la Ley Aduanera, vigente en 1997, la base gravable del impuesto general de importación se constituye por el valor en aduana de las mercancías, el cual se determinará como regla general conforme al valor de transacción de las mercancías, en los términos del artículo citado y del diverso 67 de la misma Ley; sin embargo, cuando no pueda obtenerse dicho valor, entonces, por excepción se aplicará en orden sucesivo y por exclusión los métodos previstos en el artículo 71; este precepto, en su fracción I, se refiere al valor de transacción de mercancías idénticas y para aplicarlo la autoridad debe comparar las mercancías objeto de valoración, con aquellas que hayan sido vendidas para la exportación con destino a territorio nacional, con el propósito de justificar lo siguiente: en primer lugar, que se trata de bienes idénticos; en segundo lugar, que fueron importadas en el mismo momento o en un momento aproximado, además que fueron vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes. Por consiguiente, si la autoridad se limita a citar los precios de las supuestas mercancías idénticas, pero sin proporcionar los datos o elementos que tomó en cuenta para aplicarlos, en los términos antes expresados, su actuación carece de fundamentación y motivación. (11)

Juicio No. 100(20)75/98/1392/97. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 8 de febrero del 2000, por mayoría de 3 votos a favor y 1 voto con los puntos resolutivos.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Miguel Ángel Luna Martínez. (Tesis aprobada en sesión privada de 6 de abril del 2000)

C O N S I D E R A N D O :

(...)

QUINTO.- (...)

Esta Juzgadora considera que resulta fundado el agravio referido en el punto **3o.**, expresado por la actora con el propósito de justificar la ilegalidad de la clasificación arancelaria, cotización y avalúo de las mercancías, que tomó en cuenta la liquidadora para emitir su resolución, en la parte donde se indica que la autoridad no precisa los datos o elementos que tomó en cuenta para valorar las mercancías, de acuerdo con lo siguiente:

La demandante sostiene que la clasificación arancelaria, cotización y avalúo de las mercancías, elaborada es genérica, vaga e imprecisa, ya que la autoridad no especifica cuál es el procedimiento de valuación utilizado, así como tampoco precisó de dónde obtuvo los valores asignados y los elementos que tomó en cuenta para valorar las mercancías, **argumentos que esta Juzgadora considera fundados**, en atención a lo siguiente:

Es oportuno señalar que esta Juzgadora considera que la autoridad sí especificó el método utilizado para valorar las mercancías observadas, al precisar el valor normal o precio de transacción de mercancías idénticas, de acuerdo con los artículos 71, fracción I, de la Ley Aduanera vigente en 1997, lo que se aprecia de la lectura realizada al oficio liquidatorio en las hojas 4 y 5.

Efectivamente, de la simple lectura realizada al dictamen a la clasificación arancelaria, cotización y avalúo elaborado, que se transcribe en la propia resolución impugnada, se aprecia que el perito describe la clase y cantidad de mercancías, señala la fracción arancelaria y el origen de los productos importados, así como el impuesto ad valorem, además, por lo que toca al valor de las mercancías, en cada

uno de los casos consigna tres renglones que corresponden al valor probable unitario, al valor total estimado y al valor en aduana; finalmente, señaló que el valor en aduanas correspondía al precio de mercancías idénticas; sin embargo, omitió asentar todos y cada uno de los datos a que se refiere el primer párrafo del artículo 72 de la Ley Aduanera.

Los preceptos mencionados establecen lo siguiente en la parte que nos interesa:

“**ART. 71.-** Cuando la base gravable del impuesto general de importación no pueda determinarse conforme al valor de transacción de las mercancías en los términos del artículo 64 de esta Ley, o no deriven de una compraventa para la exportación con destino a territorio nacional, se determinará conforme a los siguientes métodos, los cuales se aplicarán en orden sucesivo y por exclusión:

“**I.-** Valor de transacción de mercancías idénticas, determinado en los términos señalados en el artículo 72 de esta ley.

“(…)”

“**ART. 72.-** El valor a que se refiere la fracción I del artículo 71 de esta Ley, será el valor de transacción de mercancías idénticas a las que son objeto de valoración, siempre que dichas mercancías hayan sido vendidas para la exportación con destino a territorio nacional e importadas en el mismo momento que estas últimas o en un momento aproximado, vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración.

“(…)”

De acuerdo con los preceptos transcritos, la base del impuesto general de importación se constituye, por el valor en aduanas de las mercancías, el cual se determinará, como regla general, en los términos de los artículos 64 y 67 de la misma Ley; sin embargo, cuando no pueda obtenerse dicho valor, entonces, por excepción, se aplicarán en orden sucesivo y por exclusión, los métodos previstos en el artículo 71.

En esa tesitura, para determinar la base gravable conforme al método invocado en la resolución impugnada, la autoridad debe comparar las mercancías objeto de valoración, con aquéllas que hayan sido vendidas para la exportación con destino a territorio nacional, con el propósito de justificar lo siguiente: en primer lugar, que se trata de bienes idénticos; en segundo lugar, que fueron importadas en el mismo momento o en un momento aproximado, además, que fueron vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes, cuestiones todas que no se contienen en el dictamen proporcionado por las autoridades.

Efectivamente, las autoridades se limitan a citar los precios, pero no señalan cuáles fueron las mercancías que comparó con aquéllas que fueron objeto de valoración, y mucho menos señala las características de las primeras, con el propósito de justificar que resultaban idénticas a las segundas; además, tampoco señaló cuándo fueron importadas a territorio nacional las supuestas mercancías idénticas, ni señaló cuál fue el nivel comercial y las cantidades vendidas, motivo por el cual, en el asunto sujeto a estudio, legalmente no podían determinar la base gravable del impuesto general de importación conforme al valor de transacción de mercancías idénticas.

En consecuencia, es jurídico considerar que la valoración de las mercancías efectuada por la autoridad carece de la debida fundamentación y motivación.

Es aplicable, por analogía, el precedente IV-P-2aS-65, consultable en la Revista No. 7 de este Tribunal, Cuarta Época, Año II, Febrero de 1999, páginas 124 y 125 que a continuación se transcribe:

“VALOR DE TRANSACCIÓN O PRECIO PAGADO EN LAS MERCANCÍAS.- PARA MODIFICARLO SE DEBE FUNDAR Y MOTIVAR EL VALOR EN ADUANA.- De acuerdo con los artículos 48 y 54, de la Ley Aduanera vigente en 1995, por regla general, las autoridades establecerán la base gravable del impuesto general de importación, conforme al valor en aduana de la mercancía, debiéndose entender por éste el valor de transacción; o bien, cuando no fuera posible determinar dicho valor, deberán utilizarse los valores previstos en el artículo 54, en el orden señalado en el mismo y por exclusión; por consiguiente, para justificar legalmente la utilización del valor de transacción o precio pagado, la autoridad debe precisar los datos o elementos que tomó en cuenta para determinarlo, ya que en caso contrario se dejaría al particular en estado de indefensión.

“Juicio No. 100(20)35/98/(2)231/98-II.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 1o. de octubre de 1998, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra, Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Miguel Ángel Luna Martínez.

“(Tesis aprobada el 1o. de octubre de 1998.)”

Debido a lo expresado, es jurídico considerar que los impuestos y la cuota compensatoria determinados por la autoridad no se ajustan a derecho.

En atención a lo anterior, resulta procedente declarar la nulidad de la resolución impugnada, para el efecto de que la demandada subsane las violaciones cometidas y, una vez hecho lo anterior, dicte la resolución que en derecho proceda.

(...)

Por lo expuesto y fundado, con apoyo en los artículos 236, 237, 238, fracciones II y III y 239 fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se resuelve:

I.- Se deja sin efectos la sentencia dictada por esta Sección el 16 de febrero de 1999, en los términos especificados en el considerando segundo de este fallo.

II.- Es fundada la pretensión de la parte actora, en consecuencia.

III.- Se declara la nulidad de la resolución impugnada, para los efectos asentados en el considerando quinto

IV.- Mediante atento oficio que se gire al Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, remítasele una copia de la presente sentencia, dictada en cumplimiento a la ejecutoria pronunciada en el recurso de revisión R.F.-1717/99.

V.- NOTIFÍQUESE. Con copia autorizada del presente fallo, devuélvanse los autos a la Sala Regional Peninsular, una vez que haya quedado firme o en su caso se resuelva en definitiva el presente asunto, y en su oportunidad archívese este expediente.

Así lo resolvió la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 8 de febrero del 2000, por mayoría de 3 votos a favor de los CC. Magistrados Francisco Valdés Lizarraga, Silvia Eugenia Díaz Vega, Rubén Octavio Aguirre Pangburn y 1 más con los puntos resolutivos del C. Magistrado Guillermo Domínguez Belloc, estando ausente el Magistrado Luis Carballo Balvanera.

Fue Ponente en el presente asunto la C. Magistrada Licenciada Silvia Eugenia Díaz Vega, cuya ponencia fue aprobada.

Se elaboró el presente engrose el 11 de febrero del 2000. Con fundamento en lo previsto por los artículos 22, fracción III y 37, fracción III, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, firman el C. Magistrado Rubén Octavio Aguirre Pangburn, Presidente de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, ante el Lic. Mario Meléndez Aguilera, Secretario Adjunto de Acuerdos, quien da fe.

MULTAS

IV-P-2aS-284

MULTAS.- ES IMPROCEDENTE SU IMPOSICIÓN SI EL PAGO DE LO OMITIDO SE HIZO DESPUÉS DE LA ILEGAL NOTIFICACIÓN DEL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN.- Si el actor demuestra en juicio que el oficio que contiene el requerimiento de informes y documentos con el que la autoridad fiscal pretende iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación, le fue ilegalmente notificado, al no levantarse el acta de notificación en la que se circunstancia el cumplimiento de las formalidades exigidas por los artículos 134, 135 y 137 del Código Fiscal de la Federación y, además, acredita que en el intermedio entre este hecho y la notificación de una orden de visita domiciliaria con la cual la propia autoridad fiscal confirma el ejercicio de sus facultades de comprobación, realizó el pago de las contribuciones omitidas con su actualización y recargos, resultan ilegales las multas impuestas a su máximo nivel y el aumento de éstas por supuesto agravante, dado que, legalmente, el referido pago fue hecho sin que la omisión original hubiere sido “descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades”, dado que este elemento resulta ser uno de los componentes del presupuesto de hecho necesario para la imposición de la multa prevista por el artículo 76, fracción II del mencionado Código, y para el aumento de dicha multa, establecido por el artículo 77, fracción I, inciso c), del propio Ordenamiento Fiscal Federal. (12)

Juicio No. 3037/98-03-01-1/99-S2-09-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 22 de febrero del 2000, por mayoría de 4 votos a favor y 1 voto más con los puntos resolutivos.- Magistrada Ponente: María Guadalupe Aguirre Soria.- Presentada por el Magistrado Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. Salvador Jesús Mena Castañeda. (Tesis aprobada en sesión privada de 22 de febrero del 2000)

C O N S I D E R A N D O :

(...)

TERCERO.- (...)

Esta Segunda Sección de la Sala Superior, considera fundados los argumentos de impugnación que se analizan, con base en los siguientes razonamientos.

En primer lugar se consigna el contenido de los artículos 73 y 76 del Código Fiscal de la Federación, vigente en el ejercicio liquidado de 1996:

“Artículo 73.- No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

“I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.

“II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

“III. La omisión haya sido corregida por el contribuyente con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

“Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán, a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes.”

“Artículo 76.- Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicarán las siguientes multas:

“I. El 50% de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió;

“II. Del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas, en los demás casos.

“Si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos de la fracción I de este artículo, aplicarán el porcentaje que corresponda en los términos de la fracción II sobre el remanente no pagado de las contribuciones.

“El pago de las multas en los términos de la fracción I de este artículo se podrá efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las autoridades dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

“También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido.

“Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda.”

Si la demandante alega en esencia que, el pago de las contribuciones lo realizó en forma espontánea, y no como consecuencia de un requerimiento de las autoridades fiscales, en virtud de que la orden de la visita domiciliaria que se le practicó, le fue notificada el 5 de junio de 1997, cuando los días 7 de marzo y 19 de mayo de dicho año ya había cubierto todas las contribuciones con sus respectivos recargos y actualización, negando para ello en forma lisa y llana en el hecho número 2 del escrito inicial de demanda, que se le haya notificado legalmente el oficio 977 de 14 de febrero del citado año, a través del cual se le solicitó diversa información y documentación como inicio del ejercicio de las facultades de comprobación de las demandadas, haciendo valer al efecto en el primer concepto de impugnación los argumentos tendientes a combatir esa circunstancia, o sea la ilegal notificación del oficio de requerimiento de información y documentación, respecto de los cuales este Cuerpo Colegiado, para resolver la litis realmente planteada en el caso, se pronuncia en los siguientes términos.

En primer término es de señalarse que, en efecto, como lo indican las autoridades en la contestación a la demanda y lo demuestran con su exhibición, en la especie existió citatorio previo para la diligencia de notificación del oficio 977 de fecha 14 de febrero de 1997, mismo que ya fue transcrito en las hojas 24 y 25 de este fallo.

Ahora bien, el mencionado oficio como lo señala la actora, no le fue debidamente notificado conforme a las disposiciones legales aplicables, toda vez que el

notificador no respetó y acató todas y cada una de las formalidades exigidas por los artículos 134, 135 y 137 del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que si bien es cierto que en el citatorio de referencia, consignó que se constituyó en el domicilio fiscal de la enjuiciante, ubicado en el Kilómetro 339 de la Carretera Monterrey-Saltillo, Santa Catarina, Nuevo León, con el fin de notificar el oficio número 324-A-III-7-06-997, y al requerir su presencia se le indicó que no se encontraba, por lo que con fundamento en lo dispuesto por los artículos 134, fracción I y 137 del Código Fiscal de la Federación, dejó el citatorio para que lo esperara en dicho domicilio el día 17 del mencionado mes y año, a las 9:20 horas, manifestándole que de no atenderlo procedería conforme a lo establecido en dichos preceptos; entregando el citatorio al C. FRANCISCO JAVIER SAUCEDO R., en su carácter de tercero, quien firmó de recibido en el propio documento. También resulta, como lo hace valer la demandante, el notificador no cumplió con todas las exigencias formales señaladas en los mencionados artículos, al no haber levantado el acta de notificación correspondiente.

Lo anterior es así, ya que de conformidad a los multicitados artículos del Código Fiscal de la Federación, el notificador está obligado a levantar el acta de notificación correspondiente, en la que se hagan constar los motivos y razones por las que se llevó a cabo la notificación en la forma en que lo hizo.

Además, se tiene presente el criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis número 3/95, que en seguida se transcribe, puesto que, como aconteció en el caso, a pesar de que el citatorio para notificación se dirija sólo a nombre de quien se va a notificar, siendo ésta una persona moral, el mismo debe entenderse también dirigido a su representante legal.

Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: II, Septiembre de 1995. Tesis: 2a./J. 48/95. Página: 140.

“CITATORIOS PARA NOTIFICACIÓN EN MATERIA FISCAL. NO ES NECESARIO, PARA SU VALIDEZ, QUE SE DIRIJAN, ADEMÁS DE A LA PERSONA MORAL INTERESADA, A SU REPRESENTANTE LEGAL.- Si un citatorio para notificación en materia fiscal se dirige a nombre de la persona moral interesada, es claro que esta situación no genera ningún estado de incertidumbre o indefensión, pues las personas morales, como ficciones jurídicas que son, sólo pueden apersonarse al través de dichos representantes. En este sentido, es incuestionable que si el citatorio de referencia se dirige a la persona moral, debe entenderse que se le está dirigiendo por medio de su representante legal.

“Contradicción de tesis 3/95. Entre las sustentadas por el Primer y el Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito. 25 de agosto de 1995. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

“Tesis de Jurisprudencia 48/95. Aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, en sesión pública de veinticinco de agosto de mil novecientos noventa y cinco, por unanimidad de cinco votos de los Ministros: Presidente Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, Mariano Azuela Güitrón, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Sergio Salvador Aguirre Anguiano.”

Por otro lado, se toma en cuenta que si bien es cierto que el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, no establece literalmente la obligación para el notificador de hacer constar las formalidades antes mencionadas, también lo es que las mismas se derivan del propio numeral, en virtud de que es necesario que existan constancias que demuestren fehacientemente cómo se practicó todo el procedimiento de la notificación, ya que, de otra manera, se dejaría al particular en estado de indefensión, al quedar imposibilitado para combatir hechos imprecisos, y ofrecer las pruebas conducentes para demostrar que la diligencia se realizó en forma contraria a lo dispuesto por la ley.

En ese orden de ideas, al no haberse cumplido en el caso con todas y cada una de las formalidades a que se refiere el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, la diligencia de notificación del oficio número 977, de fecha 14 de febrero de 1997, en ningún momento puede surtir efectos legales, y por ende, que en esa fecha pueda considerarse válidamente iniciadas las facultades de comprobación de las autoridades revisoras, ejercitadas en la especie por primera ocasión a través del requerimiento de información y documentación para una fiscalización de escritorio o gabinete; sino que, conforme a derecho, fue hasta el 5 de junio de dicho año con la notificación de la orden de visita domiciliaria contenida en el oficio número 5432 del día 4 del mes y año mencionado en último lugar.

Resulta aplicable al caso la jurisprudencia número III.2o.A.J/2, sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII-Enero, página 81, que a la letra dice:

“NOTIFICACIONES PERSONALES EN MATERIA FISCAL. REQUISITOS QUE DEBEN HACERSE CONSTAR CUANDO NO SE ENCUENTRA A QUIEN SE DEBE NOTIFICAR.- El artículo 137 del Código Fiscal de la Federación no establece literalmente la obligación para el notificador de que, cuando la notificación se efectúe personalmente, y no encuentra a quien debe notificar, el referido notificador levante una acta circunstanciada en la que asiente que se constituyó en el domicilio respectivo; que requirió por la presencia de la persona a notificar, y que por no encontrarse presente le dejó citatorio en el domicilio para que espere a una hora fija del día hábil siguiente. Tampoco establece literalmente que el actuario deba hacer constar de que se constituyó nuevamente en el domicilio; que requirió por la presencia de la persona citada o su representante legal, y que como no lo esperaron en la hora y día fijados en el citatorio, la diligencia la practicó con quien se encontraba en el domicilio o en su defecto con un vecino. Pero la obligación de asentar en actas circunstanciadas los hechos relativos se deriva del mismo artículo 137, ya que es necesario que

existan constancias que demuestren fehacientemente cómo se practicó todo el procedimiento de la notificación. De otra manera se dejaría al particular en estado de indefensión, al no poder combatir hechos imprecisos, ni ofrecer las pruebas conducentes para demostrar que la notificación se hizo en forma contraria a lo dispuesto por la Ley.

“SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

“Amparo directo 27/89. Constructores Asociados Tico, S.A. de C.V. 6 de septiembre de 1989.

“Amparo directo 17/89. Fidel García Contreras. 27 de septiembre de 1989.

“Amparo directo 31/89. Constructores Asociados Tico, S.A. de C.V. 4 de octubre de 1989.

“Amparo directo 11/90. Sindicato de Camioneros de Carga y Similares en Zonas Federales y Locales de Guadalajara. 4 de abril de 1990.

“Amparo directo 45/90. José Reyes Sánchez. 29 de noviembre de 1990.”

De donde se deduce, que si la actora pagó las contribuciones omitidas, su actualización y los recargos respectivos antes de que se le notificara debidamente, conforme a derecho, el ejercicio de sus facultades de comprobación de las autoridades fiscalizadoras, a través de la práctica de una visita domiciliaria, no procede la imposición de la multa máxima por omisión de contribuciones, pretendidamente “descubierta” por las autoridades fiscales, ni aplicar sobre ella un aumento por un supuesto agravante, en virtud de que en forma ilegal las demandadas se basaron en hechos no realizados para su imposición, y no apreciaron los que realmente se presentaron en la especie, dictando en consecuencia, la resolución sancionatoria recurrida en contravención de las disposiciones jurídicas que son aplicables al caso concreto.

En todo caso, atendiendo a los hechos antes referidos, sólo procede, como acepta la propia actora, la multa que imponen por violaciones formales en cantidad de \$35,000.00, al citar en la resolución sancionatoria recurrida, los artículos 81, fracción IV y 82, fracción IV del Código Fiscal Federal vigente cuando se emitió (1997), los cuales establecen que: “A quien cometa la infracción de no efectuar en los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución, se le impondrá como sanción una multa de \$5,000.00 a \$10,000.00.”

Y como se consigna en los folios 35091260397003 y 35091260397003 de la última acta parcial, ya transcritos en este fallo en lo conducente, la actora también cubrió los pagos respectivos al presentar las declaraciones complementarias respectivas, supuestamente a gestión de la autoridad fiscalizadora, lo cual no es verdadero como se expone con antelación.

El contenido de los multicitados artículos es el siguiente:

“**Artículo 81.-** Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias:

“**I.-** No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

“**II.-** Presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos, o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, o bien cuando se presenten con dichas irregularida-

des, las declaraciones en medios electrónicos. Lo anterior no será aplicable tratándose de la presentación de la solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

“**III.-** No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trate de contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes, salvo cuando el pago se efectúe espontáneamente.

“**IV.-** No efectuar en los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución.

“**V.-** No presentar la declaración informativa de las enajenaciones de equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal a que se refiere el artículo 29, último párrafo de este Código, dentro del plazo previsto en dicho precepto, o no presentarla conforme lo establece el mismo.

“**VI.-** No presentar aviso de cambio de domicilio o presentarlo fuera de los plazos que señale el Reglamento de este Código, salvo cuando la presentación se efectúe en forma espontánea.

“**VII.-** Presentar declaración de pago provisional sin cantidad a pagar o sin saldo a favor, siempre que la declaración de pago provisional inmediata anterior haya sido presentada sin cantidad a pagar o sin saldo a favor, así como en el caso en que debiendo de anotar cero en los renglones de la declaración de pago provisional de que se trate, omita realizar dicha anotación en alguno de los renglones o bien, tratándose de retenciones, efectúe anotación en el renglón correspondiente, cuando deba dejar sin anotación la obligación respectiva por no existir retención a enterar.

“**VIII.-** No presentar la información a que se refieren los artículos 17, fracción I de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos o 19,

fracciones VIII y IX de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, dentro del plazo previsto en dichos preceptos, o no presentarla conforme lo establecen los mismos.

“**IX.-** No proporcionar la información a que se refiere el artículo 20, último párrafo de este Código, en los plazos que establecen las disposiciones fiscales.

“**X.-** No proporcionar la información relativa a los clientes que soliciten la impresión de comprobantes fiscales en términos del artículo 29, segundo párrafo de este Código dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales o presentarla incompleta o con errores.

“**XI.-** No incluir a todas las sociedades controladas en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado que presente la sociedad controladora, de conformidad con el artículo 57-B, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

“**XII.-** No presentar los avisos de incorporación o desincorporación al régimen de consolidación fiscal en términos de los artículos 57-I, tercer párrafo y 57-J, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta o presentarlos en forma extemporánea.

“**XIII.-** No proporcionar la información de las personas a las que les hubiera otorgado donativos, de conformidad con los artículos 58, fracción X, 72, fracción III, 112, fracción VIII y 119-I, fracción VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según sea el caso.

“**XIV.-** No proporcionar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales y de asociaciones en participación en los que intervengan, de conformidad con los artículos 58, fracción V, 67-F, fracción

VI, 112, fracción XIII y 119-I, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según sea el caso.

“**XV.-** No proporcionar la información sobre las inversiones que mantengan en acciones de empresas promovidas en el ejercicio inmediato anterior, así como la proporción que representan dichas inversiones en el total de sus activos, de conformidad con el artículo 52-A, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

“**XVI.-** No proporcionar la información a que se refieren el penúltimo y último párrafos del artículo 31 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado o presentarla incompleta o con errores.

“**XVII.-** No presentar la declaración informativa a que se refiere el artículo 8-B de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

“**XVIII.-** No proporcionar la información a que se refiere el artículo 19, fracción II, tercer párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

“**XIX.-** No proporcionar la información en materia de control físico de volumen a que se refiere el artículo 19, fracciones IV, último párrafo y X de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.”

“**Artículo 82.-** A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias a que se refiere el artículo 81, se impondrán las siguientes multas:

“**I.-** Para la señalada en la fracción I:

“a).- De \$400.00 a \$5,000.00, tratándose de declaraciones, por cada una de las obligaciones no declaradas. Si dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se presentó la declaración por la cual se impuso la multa, el contribuyente presenta declaración complementaria de aquélla, declarando contribuciones adicionales, por dicha declaración también se aplicará la multa a que se refiere este inciso.

“b).- De \$400.00 a \$10,000.00, por cada obligación a que esté afecto, al presentar una declaración, solicitud, aviso o constancia, fuera del plazo señalado en el requerimiento o por su incumplimiento.

“c) De \$3,514.00 a \$7,029.00, por no presentar el aviso a que se refiere el primer párrafo del artículo 23 de este Código.

“d).- De \$400.00 a \$1,500.00, en los demás documentos.

“e) De \$500.00 a \$1,600.00, en los demás documentos.

“II.- Respecto de la señalada en la fracción II:

“a).- De \$300.00 a \$1,000.00, por no poner el nombre o domicilio o ponerlos equivocadamente, por cada uno.

“b).- De \$15.00 a \$25.00, por cada dato no asentado o asentado incorrectamente en la relación de clientes y proveedores contenidas en las formas oficiales.

“c).- De \$50.00 a \$100.00, por cada dato no asentado o asentado incorrectamente. Siempre que se omita la presentación de anexos, se calculará la multa en los términos de este inciso por cada dato que contenga el anexo no presentado.

“d).- De \$200.00 a \$500.00, por no señalar la clave que corresponda a su actividad preponderante conforme al catálogo de actividades que publique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, o señalarlo equivocadamente.

“e).- De \$200.00 a \$500.00, en los demás casos.

“f).- De \$220.00 a \$600.00, en los demás casos.

“**III.**- De \$400.00 a \$10,000.00, tratándose de la señalada en la fracción III, por cada requerimiento.

“**IV.**- De \$5,000.00 a \$10,000.00, respecto de la señalada en la fracción IV, salvo tratándose de contribuyentes que de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, estén obligados a efectuar pagos provisionales trimestrales o cuatrimestrales, supuestos en los que la multa será de \$500.00 a \$3,000.00.

“**V.**- Para la señalada en la fracción V, la multa será de \$ 5,857.00 a \$ 23,430.00.

“**VI.**- Para la señalada en la fracción VI la multa será de \$1,000.00 a \$3,000.00.

“**VII.**- Para la señalada en la fracción VII la multa será de \$150.00 a \$200.00.

“**VIII.**- Para la señalada en la fracción VIII, la multa será de \$ 17,391.00 a \$ 52,174.00.

“**IX.**- De \$3,000.00 a \$10,000.00, para la establecida en la fracción IX.

“**X.-** De \$2,000.00 a \$4,000.00, para la establecida en la fracción X. En caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días y, en su caso, la cancelación de la autorización para imprimir comprobantes. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

“**XI.-** De \$45,000.00 a \$60,000.00, para la establecida en la fracción XI, por cada sociedad controlada no incluida en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado.

“**XII.-** De \$13,000.00 a \$20,000.00, para la establecida en la fracción XII, por cada aviso de incorporación o desincorporación no presentado o presentado extemporáneamente, aun cuando el aviso se presente en forma espontánea.

“**XIII.-** De \$3,000.00 a \$10,000.00, para la establecida en la fracción XIII.

“**XIV.-** De \$3,000.00 a \$7,000.00, para la establecida en la fracción XIV.

“**XV.-** De \$25,000.00 a \$50,000.00, para la establecida en la fracción XV.

“**XVI.-** Para la señalada en la fracción XVI:

“a).- De \$5,000.00 a \$8,000.00, por no proporcionar la información a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 31 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

“b).- De \$3,000.00 a \$4,500.00, por no proporcionar la información a que se refiere el último párrafo del artículo 31 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

“**XVII.-** De \$2,000.00 a \$5,000.00, para la establecida en la fracción XVII.

“**XVIII.-** De \$3,000.00 a \$5,000.00, para la establecida en la fracción XVIII.

“**XIX.-** De \$5,000.00 a \$10,000.00, para la establecida en la fracción XIX.”

Finalmente, en efecto, las demandadas no examinaron la totalidad de los argumentos de anulación que la actora hizo valer respecto de la espontaneidad del pago de las contribuciones, y del alegato consistente en que si los argumentos anteriores se determinaban improcedentes, la resolución recurrida también resulta ilegal, en virtud de que se dejó de aplicar las disposiciones fiscales debidas, como lo son los artículos 81, fracción IV y 82, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, ya que, como lo señala textualmente la autoridad en la hoja 8 de dicha resolución, la supuesta omisión en que incurrió es el no haber efectuado oportunamente los pagos provisionales por concepto de retención de sueldos y salarios, así como honorarios y arrendamiento; y por ende, la multa que procede en los términos del artículo 5o. del mencionado Código, es la contemplada en los numerales ya indicados; en virtud de que, en efecto, se concretaron a señalar en todo momento, que el pago fue realizado a gestión de ellas como consecuencia de la visita domiciliaria practicada.

Lo anterior es así, toda vez que en la resolución combatida las autoridades al resolver los agravios quinto y séptimo del recurso, manifiestan lo siguiente:

“**QUINTO Y UNDÉCIMO.-** Del análisis a los análogos agravios se desprende la ineficacia de las argumentaciones vertidas por la hoy recurrente, toda vez que la autoridad al fundamentar su resolución para la imposición de las multas en el numeral 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, lo hizo correctamente, según se pasa a demostrar.

“La ocursoante desea que la autoridad le manifieste la fecha en que descubrió la omisión que la lleva a determinar las multas que ahora impugna,

manifestando que si ‘confiesa’ que fue durante el desarrollo de la visita domiciliaria, esto implica que, como ésta se inició el 5 de junio de 1997, y las omisiones (según lo declara la propia recurrente y además lo acredita con las fotocopias de las declaraciones que se describen en el inciso G) de este oficio resolutivo, a las cuales se les otorga el valor que corresponde a los documentos privados en los términos de los artículos 203 y 207 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la materia fiscal) fueron corregidas en fechas 7 de marzo y 19 de mayo de 1997, es por ende que éstas se hicieron de forma espontánea.

“El razonamiento efectuado por la contribuyente resulta de una indebida interpretación al artículo 76, fracción II del Código Fiscal de la Federación, pues si bien es cierto, en la última acta parcial de fecha 3 de octubre de 1997 se hicieron constar los hechos u omisiones conocidos a partir de la fecha de notificación del oficio número 324-A-III-7-06-772-977, de fecha 14 de febrero de 1997, esta constatación no implica que con esa fecha (3 de octubre de 1997) la autoridad haya iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación, ni tampoco la del inicio de la visita domiciliaria, pues como se desprende de la citada última acta parcial a folio No. 35091260397003 (misma que se aporta como prueba y que se valora como corresponde a los documentos públicos, de conformidad con el artículo 130 del Código Fiscal de la Federación) el inicio de las facultades de comprobación se efectuó con el requerimiento efectuado a la recurrente en fecha 17 de febrero de 1997, fecha ésta en que se efectuó la notificación del oficio número 977, de 14 de febrero de 1997, por lo tanto, y según propia confesión de la recurrente al haber corregido sus omisiones en fechas 7 de marzo y 19 de mayo de 1997, es obvio que lo hizo a gestión de la autoridad, pues dichas fechas son posteriores a las del inicio de las facultades ejercidas por la autoridad emisora.

“Sirve de apoyo lo establecido por el artículo 73 del Código Tributario Federal, el cual en lo conducente señala:

“(Se transcribe)

“En lo referente a que, resulta válido cuestionarse cómo y de qué forma se enteró y descubrió la autoridad la omisión imputada queda debidamente esclarecido con la transcripción que en lo conducente se contiene en el folio No. 35091260397003 de la última acta parcial de la orden de visita multicitada, en la cual señala la autoridad:

‘(...) Ahora bien, los hechos y omisiones conocidos a partir de la fecha de notificación del oficio antes referido así como a la fecha en que se está levantando la presente última acta parcial y que en relación a la revisión practicada a las declaraciones presentadas, registros contables y auxiliares, pólizas de ingresos y egresos y demás documentación comprobatoria exhibida por la contribuyente visitada, se conoció lo siguiente: (...)’

“Por lo tanto, los alegatos de la contribuyente impugnadora carecen de sustento jurídico para desvirtuar la validez de la resolución ahora controvertida.”

“**SÉPTIMO.-** Del análisis del correlativo punto de agravios se llega a la conclusión de que la autoridad al emitir la imposición de las multas lo efectuó conforme a derecho. La recurrente señala que se está en presencia de una misma supuesto (sic) de infracción, como lo es el no efectuar, en los términos de las disposiciones fiscales, los pagos provisionales de una contribución, lo cual no es verdad.

“Efectivamente, nos encontramos con diversas omisiones cometidas por la contribuyente, mismas que infringen dos disposiciones como lo son el artículo 76, fracción III del Código Tributario Federal, y por el cual se le impone una multa (de fondo), equivalente al 100% de los pagos provisionales no enterados oportunamente; y la otra, por el hecho previsto por el numeral 81, fracción IV del citado Código, es decir, por no haber efectuado

en los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución se le impuso una multa (de forma) por la cantidad de \$35,000.00.

“En ese contexto resulta insuficiente el argumento que nos ocupa para revocar la resolución impugnada, toda vez que es erróneo lo manifestado por la recurrente al señalar que sólo se cometió una sola infracción, y por lo tanto, solamente se debió aplicar la sanción prevista en el artículo 82, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

“A mayor abundamiento, el agravio que nos ocupa es infundado, en razón de que la autoridad fiscalizadora advirtió, en ejercicio pleno de sus facultades, la omisión en el entero de contribuciones retenidas a terceros, como son los casos de retención de sueldos y salarios, así como por honorarios y arrendamiento, cuya suma actualizada al 19 de mayo de 1997 ascendió a la cantidad de \$13’372,113.00, correspondientes a los meses de junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 1996, mismos que debieron enterarse el 17 de junio, 17 de julio, 17 de agosto, 18 de septiembre, 17 de octubre, 17 de noviembre, 17 de diciembre de 1996 y 17 de enero de 1997 respectivamente. Ello, según se advierte de la página 8 de la resolución a debate.

“Así también, cabe destacar que fue el mismo contribuyente visitado quien se autocorrigió tal situación a través de la presentación de los pagos provisionales no efectuados o presentados en menor cantidad que la debida, los cuales se dieron a conocer en la última acta parcial de fecha 3 de octubre de 1997 (levantada a folios números 35091240397001, 35091250397002, 35091260397003, 35091320397004, 35091280397005, 35091290397006, 350913904907, 35091400497008, 35091410497009, 35091420497010, 35091430497011, 35091440497012, 35091450497013 y 35091460497014).

“En ese orden de ideas, resulta indiscutible que procede la infracción de fondo y le corresponde la sanción impuesta con base en el artículo 76, fracción II del citado Código, y no como contrariamente lo asume la recurrente que debió de aplicarse la infracción de forma; ya que se enteró, a gestión de autoridad, una obligación de pago establecida por la ley, como lo es el retener y enterar.

“En esas condiciones, se debe concluir que el artículo 76 del referido Código es claro al disponer que las sanciones en él contenidas serán aplicables cuando, con motivo de la comisión de una o varias infracciones, se omita el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, es decir, sanciona infracciones previstas ya en otros artículos del Código Tributario Federal y no establece hipótesis de infracción alguna. Tan es así, que están establecidas para sancionar la comisión de infracciones que originan la omisión de contribuciones, las cuales ya están establecidas en otros preceptos del Código Fiscal de la Federación, y no establece hipótesis de infracción alguna, como en el caso es la infracción del artículo 81, fracción IV del Ordenamiento Tributario de referencia, con la cual se omite el pago de contribuciones por la falta de efectuar el pago provisional o presentados en cantidad menor.

“Así pues, el artículo 76 de marras no establece hipótesis de infracción alguna, sino está establecido para sancionar la comisión de infracciones que originan la omisión de contribuciones; y si es el caso de que la contribuyente se encontró en el supuesto de agravante previsto en el artículo 75, fracción III del citado Código, así como que no efectuó oportunamente los pagos provisionales o presentados en cantidad menor por concepto de retenciones de sueldos y salarios, así como por honorarios y arrendamiento en los términos expuestos con antelación, luego entonces, debe concluirse pues que resulta aplicable perfectamente el invocado artículo 76 del Código Fiscal de la Federación.”

Por lo tanto, se concluye declarar la nulidad parcial de la resolución impugnada y de la liquidación recurrida en revocación, en virtud de que los hechos que las motivaron fueron distintos y se apreciaron en forma equivocada, asimismo, se dictaron en contravención de las disposiciones aplicables, en virtud de haber efectuado la actora el pago espontáneo de las contribuciones omitidas, sin que hubiese mediado, conforme a derecho, gestión alguna por parte de las autoridades fiscales, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación.

Al ser fundados los argumentos de nulidad anteriormente analizados, este Cuerpo Colegiado considera innecesario el estudio de los demás conceptos de impugnación que hace valer la demandante, en virtud de que cualquiera que fue su resultado no variaría el sentido de este fallo.

En mérito de lo expuesto y con fundamento en los artículos 236, 237, 238, fracción IV, 239, fracción II y 239-A del Código Fiscal de la Federación, se resuelve:

I.- La actora probó sus pretensiones, en consecuencia;

II.- Se declara la nulidad parcial de la resolución impugnada, así como la nulidad parcial de la resolución recurrida en revocación, en los términos señalados en este fallo.

III.- NOTIFÍQUESE. Con copia autorizada de esta resolución devuélvanse los autos a la Primera Sala Regional del Noreste una vez que haya quedado firme o en su caso se resuelva en definitiva el presente asunto y en su oportunidad archívese este expediente.

Así lo resolvió la Segunda Sección de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión de 22 de febrero del 2000, por mayoría de cuatro votos de los CC. Magistrados Licenciados Guillermo Domínguez Belloc, Silvia Eugenia

Díaz Vega, Luis Carballo Balvanera, Rubén Aguirre Pangburn y uno con los resolutivos del Magistrado Francisco Valdés Lizárraga.

Fue Ponente en el presente asunto la C. Magistrada Licenciada Ma. Guadalupe Aguirre Soria, (presentado por el Magistrado Luis Carballo Balvanera, de conformidad con el acuerdo pronunciado por esta Segunda Sección de la Sala Superior, el día 5 de enero del 2000), cuya ponencia modificada se aprobó.

Se formuló el presente engrose el día 25 de febrero del dos mil, con fundamento en lo previsto por los artículos 22, fracción III y 37, fracción III, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, firma el Magistrado Rubén Aguirre Pangburn, Presidente de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, ante el C. Secretario de Acuerdos Adjunto, Licenciado Mario Melendez Aguilera, quien da fe.

PROCESAL
(SENTENCIAS DE SALA SUPERIOR)

IV-P-2aS-285

JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.- ES OBLIGATORIA SU APLICACIÓN AUN CUANDO NO EXISTA AGRAVIO ALGUNO AL RESPECTO, POR TRATARSE DE UNA CUESTIÓN DE ORDEN PÚBLICO.- Este Tribunal no puede dar más de lo que pide el particular ni algo diferente, pues incurriría en los vicios de ultra o extra petita. Por otra parte, el mismo Tribunal únicamente puede conceder la nulidad por la misma causa por la que la solicita el actor; es decir, se encuentra vinculado por la causa petendi; sin embargo, la ley permite se declare la nulidad por causas ajenas cuando éstas son de orden público. El artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, enuncia dos de ellas sin que ello signifique que son las únicas. Así, la noción de orden público es un concepto jurídico impreciso que por su propia naturaleza no debe ser definido, pues depende su aplicación de los casos concretos; ello no impide, como ha acontecido con el penúltimo párrafo del artículo 238, del Código citado, que el legislador defina algunos casos que considere de orden público. En este orden de ideas, este Tribunal considera que el artículo 76-Bis, fracción I de la Ley de Amparo, aun cuando no lo señale expresamente, considera de orden público la no aplicación de una norma considerada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ello es así, pues la necesidad de preservar el orden constitucional, fue lo que llevó al legislador de amparo a permitir la suplencia de la deficiencia de la queja en todas las materias cuando existe jurisprudencia de nuestro máximo Tribunal, considerando inconstitucional un precepto legal. Por lo tanto, la jurisprudencia que decreta la inconstitucionalidad de algún dispositivo legal o de una ley, es una cuestión de orden público. Razón por la cual, aun cuando el actor no invoque expresamente agravio alguno sobre la inconstitucionalidad en contra de una multa fundada en un precepto legal declarado inconstitucional, el Tribunal Fiscal de la Federación, al tener conocimiento de la

jurisprudencia que declara inconstitucional este precepto, deberá aplicarla por ser de orden público. (13)

Juicio No. 100(14)16/95/13106/94.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 2 de marzo del 2000, por mayoría de 4 votos a favor y 1 voto en contra.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretario: Lic. Enrique Orozco Moles.
(Tesis aprobada en sesión del 2 de marzo del 2000)

PRECEDENTE:

IV-P-2aS-150

Juicio No. 9502/98-11-02-2/99-S2-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 27 de abril de 1999, por unanimidad de 4 votos.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretaria: Lic. Mónica Guadalupe Osornio Salazar.

C O N S I D E R A N D O :

(...)

CUARTO.- (...)

A juicio de esta Segunda Sección, resulta infundado el agravio anterior en virtud de lo siguiente.

Tocante a la cantidad de \$246,000.00, así como la cantidad de \$61'500,000.00, la accionante señala que fueron registradas con un importe de \$61'254,000.00 en la póliza de diario número 7, y que la misma representa el neto entre ambas cantidades.

Por una parte, como ya se ha sostenido en este fallo, la exhibición singular de una póliza no es suficiente para avalar una partida que pretende hacerse deducible, porque se trata de un documento que es elaborado por el propio contribuyente.

A mayor abundamiento, se considera incorrecto el argumento de la actora, ya que del estudio realizado a la póliza número 7, visible a fojas 66 del expediente en que se actúa, se aprecia que solamente existen dos asientos: a) con el rubro *Bancos* en la columna “debe” se asienta la cantidad de \$61’254,000.00, y b) con el rubro *Acreedores Diversos* en la columna “haber” se plasma la cantidad de \$61’254,000.00, sin que exista ninguna forma de deducir lo que la actora asevera en el sentido de que representa el neto entre ambas cantidades, además de que de cualquier forma, conforme al artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, los asientos contables siempre deben ser analíticos, lo cual implica que las operaciones deben asentarse pormenorizadamente, de tal suerte que, aun cuando lo contenido en la póliza no se puede considerar un asiento contable, de todas formas el mismo resulta ambiguo, y, en consecuencia, no reúne los requisitos legales que el actor asevera haber cumplido.

Tocante a los depósitos en la cuenta de la actora por cantidades de \$50’000,000.00 y \$699’000,000.00, expresa la contribuyente que derivan del pago de pólizas de seguros, tal y como consta en el cheque número 194, a nombre de Seguros Monterrey, no obstante, del estudio efectuado a las probanzas que exhibe la accionante, y en especial al cheque 194, visible a fojas 39 del expediente, se observa que es un cheque de caja suscrito por una cantidad distinta, es decir, por la suma de \$12’559,720.00, aunado a que el cheque se giró a favor de Juan Fernando Rueda Irigoyen y/o Alfonso Cassab, por lo cual no se acredita la manifestación del particular.

En lo tocante a la cantidad de \$82’886,893.00, la parte actora precisa que se refiere al pago de honorarios enterados a Arrendadora Financiera Monterrey, S.A., mismos que, en su opinión, son estrictamente indispensables para la obten-

ción de sus ingresos, y que se encuentran debidamente registrados en las pólizas de egresos que acompaña; sin embargo, del estudio de las pólizas que el actor acompañó visibles a fojas 38, 43, 47, 51, 58, 66, 68, y 76 del expediente, en ninguna de ellas aparece un asiento contable por la cantidad señalada, y en segundo lugar, tampoco se expresan los motivos, fundamentos y razones por los cuales las erogaciones correspondientes efectivamente reúnen el requisito de ser estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos del actor.

Se invoca al efecto la tesis del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación de la Octava Época, Tomo V, Segunda Parte 1, página 238, que señala:

“IMPUESTO SOBRE LA RENTA. GASTOS ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES PARA EFECTOS DE DEDUCIBILIDAD SEGÚN LA LEY VIGENTE EN 1983.- El artículo 136, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1983, establecía que eran deducibles los gastos estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se debía pagar el impuesto. De ahí que, al no estar debidamente acreditado que los gastos incidieron directamente en la obtención efectiva de los ingresos objeto del gravamen, los mismos no eran deducibles.

“Amparo directo 1942/89. Eduardo Turnbull Brehm. 9 de enero de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. Antonieta Azuela de Ramírez. Secretario: Marcos García José”

(El subrayado es nuestro)

Por lo tanto, y a manera de precisión, en el caso de los ingresos omitidos, cabe mencionar que la enjuiciante acreditó que algunos de ellos eran gastos deducibles y no ingresos acumulables, y a propósito de las erogaciones, en algunos casos se demostró también el destino de las mismas, exhibiendo la documentación comprobatoria, de modo que parcialmente se prueba la acción del particular demandante.

Por otro lado, esta Segunda Sección procede a declarar la nulidad de la multa impuesta a la accionante, en virtud de que la misma se sustenta en el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1991, el cual contenía un sistema de imposición de sanciones declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación número J. 10/95, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, julio de 1995, Novena Época, Página 19, que sostiene:

“MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES.- Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.

“Amparo en revisión 2071/93. Grupo de Consultores Metropolitanos, S.A. de C.V. 24 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Indalfer Infante González.

“Amparo directo en revisión 1763/93. Club 202, S.A. de C.V. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

“Amparo directo en revisión 866/94. Amado Ugarte Loyola. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Enrique Escobar Ángeles.

“Amparo en revisión 900/94. Jovita González Santana. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

“Amparo en revisión 928/94. Comerkin, S.A. de C.V. 29 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.”

La jurisprudencia antes citada es aplicable para anular la sanción a pesar de que la actora no haya hecho valer agravio en su contra, en términos de la tesis IV-P-2aS-150, sustentado por esta Segunda Sección, publicado en la Revista de este Órgano Colegiado del mes de octubre de 1999, página 162, que acota:

“JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.- ES OBLIGATORIA SU APLICACIÓN AUN CUANDO NO EXISTA AGRAVIO ALGUNO AL RESPECTO, POR TRATARSE DE UNA CUESTIÓN DE ORDEN PÚBLICO.- Este Tribunal no puede dar más de lo que pide el particular ni algo diferente, pues incurriría en los vicios de ultra o extra petita. Por otra parte, el mismo Tribunal únicamente puede conceder la nulidad por la misma causa por la que la solicita el actor; es decir, se encuentra vinculado por la causa petendi; sin embargo, la ley permite se declare la nulidad por causas ajenas cuando éstas son de orden público. El artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, enuncia dos de ellas sin que ello signifique que son las únicas. Así, la noción de orden público es un concepto jurídico impreciso que por su propia naturaleza no debe ser definido, pues depende su aplicación de los casos concretos; ello no impide, como ha acontecido con el penúltimo párrafo del artículo 238, del Código citado, que el legislador defina algunos casos que

considere de orden público. En este orden de ideas, este Tribunal considera que el artículo 76-Bis, fracción I de la Ley de Amparo, aun cuando no lo señale expresamente, considera de orden público la no aplicación de una norma considerada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ello es así, pues la necesidad de preservar el orden constitucional, fue lo que llevó al legislador de amparo a permitir la suplencia de la deficiencia de la queja en todas las materias cuando existe jurisprudencia de nuestro máximo Tribunal, considerando inconstitucional un precepto legal. Por lo tanto, la jurisprudencia que decreta la inconstitucionalidad de algún dispositivo legal o de una ley, es una cuestión de orden público. Razón por la cual, aun cuando el actor no invoque expresamente agravio alguno sobre la inconstitucionalidad en contra de una multa fundada en un precepto legal declarado inconstitucional, el Tribunal Fiscal de la Federación, al tener conocimiento de la jurisprudencia que declara inconstitucional este precepto, deberá aplicarla por ser de orden público. (16)

“Juicio No. 9502/98-11-02-2/99-S2-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 27 de abril de 1999, por unanimidad de 4 votos.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretaria: Lic. Mónica Guadalupe Osornio Salazar.

“(Tesis aprobada en sesión de 27 de abril de 1999)

“PRECEDENTES:

“Juicio No. 100(14)51/98/1460/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 15 de abril de 1999, por mayoría de 3 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Susana Ruíz González.

“Juicio No. 100(20)21/97/1151/96.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 3 de febrero

de 1998, por mayoría de 3 votos a favor y 1 en contra.- Magistrada Ponente: Guadalupe Aguirre Soria.- Secretario: Dr. Arturo Esquivel Vázquez.”

Consecuentemente, procede se declare la nulidad parcial de la resolución controvertida, para el efecto de que la autoridad emita otra en la que, tocante a la determinación de la cantidad de \$978'834,368.00, considerada como ingresos no registrados, se establezca que las cantidades de \$10'869,355.00, \$10'869,353.00, \$10'966,243.00, \$10'966,243.00, sí se encuentran acreditadas con la documentación pertinente, y para que se ajuste la determinación de diferencias de impuesto al valor agregado, y los accesorios en razón de que su liquidación se sustentó en las diferencias determinadas por concepto de impuesto sobre la renta, que parcialmente han quedado anuladas conforme a lo resuelto en este fallo.

Por lo antes expuesto, y con fundamento en el artículo 104, fracción I-B de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con los diversos 236, 237, 238, fracción IV, 239, fracción III y 239 bis, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, en vigor hasta el 1o. de enero de 1996 se resuelve:

- I.** Se deja insubsistente la sentencia definitiva de 22 de abril de 1997.
- II.** La actora probó parcialmente su acción, en consecuencia
- III.** Se declara la nulidad parcial de la resolución impugnada para los efectos consignados en la parte final del considerando cuarto de este fallo.
- IV.** Se declara la nulidad lisa y llana de la multa impuesta
- V.** Mediante oficio que se gire al Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito remítasele copia certificada del presente fallo emitido en cumplimiento a la ejecutoria de la revisión fiscal R.F. 4724/98.

VI. NOTIFÍQUESE. Con copia autorizada de esta resolución. Una vez que quede firme devuélvanse los autos a la Sexta Sala Regional Metropolitana y en su oportunidad archívese este expediente.

Así lo resolvió la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión efectuada el 2 de marzo del 2000, por mayoría de cuatro votos a favor de la ponencia modificada de los CC. Magistrados Francisco Valdés Lizárraga, Guillermo Domínguez Belloc, Silvia Eugenia Díaz Vega y Rubén Aguirre Pangburn, y un voto en contra del Magistrado Luis Carballo Balvanera exclusivamente por lo que respecta a la multa.

Fue ponente en el presente asunto el Magistrado Francisco Valdés Lizárraga, cuya ponencia se aprobó.

Se elaboró el presente engrose el 19 de mayo del 2000, con fundamento en lo previsto por los artículos 22, fracción III, y 37, fracción III, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. Firma el Magistrado Rubén Aguirre Pangburn, Presidente de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, ante el Licenciado Mario Meléndez Aguilera, Secretario Adjunto de Acuerdos, quien da fe.

IVA

IV-P-2aS-286

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- ES IMPROCEDENTE LA DEVO-
LUCIÓN DEL QUE SE TRASLADÓ A LAS EMPRESAS NAVIERAS EX-
TRANJERAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL PAÍS, POR
LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PORTUARIOS.-** Si bien es cierto que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15, fracción VI de la Ley de la materia vigente en el año de 1995, los servicios de transportación marítima internacional de bienes prestados por personas no residentes en el país, como lo es la actora, se encuentran exentos del pago del impuesto, ello no la exime de aceptar la traslación que del mismo se le hace como parte del precio que paga por los bienes y servicios adquiridos en calidad de consumidor final, pues además de así disponerse expresamente en el artículo 3o. primer párrafo de la citada Ley, obedece a la mecánica misma de la contribución, que al tratarse de un impuesto indirecto que grava el consumo, implica que el sacrificio económico incida en el consumidor final del bien o servicio de que se trate, aun cuando no sea contribuyente del tributo. (14)

Juicio No. 8669/99-11-01-9/138/99-S2-08-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 23 de marzo del 2000, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretaria: Lic. Mónica Guadalupe Osornio Salazar.
(Tesis aprobada en sesión privada de 23 de marzo del 2000)

EN EL MISMO SENTIDO:

IV-P-2aS-287

Juicio No. 7935/99-11-01-4/348/00-S2-06-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 4 de mayo del 2000, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Susana Ruiz González.

IVA

IV-P-2aS-288

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- LOS SERVICIOS PORTUARIOS PRESTADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL PAÍS SE ENCUENTRAN GRAVADOS A LA TASA GENERAL DEL IMPUESTO Y NO A LA DEL 0%, AL NO TENER LA CALIDAD DE SERVICIOS DE ASISTENCIA TÉCNICA EXPORTADOS, SEGÚN LO DISPONE EL ARTÍCULO 29 DE LA LEY DE LA MATERIA.- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29, fracción IV, inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el año de 1995, se consideraba exportación de un servicio, entre otros supuestos, cuando se tratara de asistencia técnica, en cuyo caso, la tasa aplicable no era la general sino la excepcional del 0%, según lo dispone el primer párrafo de dicho numeral. Sin embargo, los servicios portuarios no constituyen servicios de asistencia técnica, al no ubicarse en la definición contenida en el segundo párrafo de la fracción IX del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues no se trata de servicios relacionados con un proceso de producción o que impliquen una asesoría, consulta o supervisión sobre cuestiones no generalmente conocidas aun por especialistas en la materia y, por tanto, les es aplicable la tasa general del 10%. (15)

Juicio No. 8669/99-11-01-9/138/99-S2-08-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 23 de marzo del 2000, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Francisco ValdésLizárraga.- Secretaria: Lic. Mónica Guadalupe Osornio Salazar.
(Tesis aprobada en sesión privada de 23 de marzo del 2000)

EN EL MISMO SENTIDO:

IV-P-2aS-289

Juicio No. 7678/99-11-09-1/379/00-S2-07-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 6 de abril del 2000, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Miguel Ángel Luna Martínez.

IV-P-2aS-290

Juicio No.8671/99-11-09-9/223/00-S2-07-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 6 de abril del 2000, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Rafael García Morales.

IV-P-2aS-291

Juicio No. 7935/99-11-01-4/348/00-S2-06-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 4 de mayo del 2000, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Susana Ruiz González.

COMERCIO EXTERIOR

IV-P-2aS-292

**RECIPROCIDAD INTERNACIONAL.- SIGNIFICADO DE LA PREVIS-
TA EN EL ARTÍCULO 2o. DE LA CONVENCIÓN Y ESTATUTO GENE-
RAL SOBRE EL RÉGIMEN INTERNACIONAL DE PUERTOS MARÍTI-
MOS.-** El artículo 2o. de la Convención y Estatuto General sobre el Régimen Internacional de Puertos Marítimos, señala que: “(...) todo Estado contratante se compromete a conceder a los buques de cualquier otro Estado contratante, un

tratamiento igual al de sus propios buques o al que diere a buques de cualquier otro Estado, en los puertos marítimos que se hallen bajo su soberanía o autoridad”. Esto significa dar el mismo tratamiento legal a los buques de los países contratantes que se da a cualquier otro y no, como lo pretende la negociación actora, en aplicar en su beneficio la legislación tributaria de su país. Así, la reciprocidad prevista en esta Convención se satisface plenamente con que el Estado Mexicano aplique por igual su legislación tributaria federal tanto a nacionales como a extranjeros suscriptores o no de la Convención. (16)

Juicio No. 8669/99-11-01-9/138/99-S2-08-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 23 de marzo del 2000, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretaria: Lic. Mónica Guadalupe Osornio Salazar. (Tesis aprobada en sesión privada de 23 de marzo del 2000)

EN EL MISMO SENTIDO:

IV-P-2aS-293

Juicio No. 7678/99-11-09-1/379/00-S2-07-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 6 de abril del 2000, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Miguel Ángel Luna Martínez.

IV-P-2aS-294

Juicio No.8671/99-11-09-9/223/00-S2-07-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 6 de abril del 2000, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Rafael García Morales.

IV-P-2aS-295

Juicio No. 7935/99-11-01-4/348/00-S2-06-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 4 de mayo del 2000, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Susana Ruiz González.

GENERAL

IV-P-2aS-296

SUPLETORIEDAD.- EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ESTABLECE EL SISTEMA DE SUPLETORIEDAD, APLICABLE A TODO EL RÉGIMEN TRIBUTARIO FEDERAL.- El Código Fiscal de la Federación constituye el ordenamiento que establece los principios generales aplicables a todo el sistema tributario federal y dentro de estas normas, el artículo 5o. prevé el principio que regula el sistema de supletoriedad, a saber “(...) A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común”. En este contexto, resulta evidente que sólo podrá aplicarse el derecho federal común en defecto del derecho fiscal federal, a grado tal que si un ordenamiento fiscal determinado se refiere a cierta figura o término jurídico, pero no lo define o desarrolla, siempre que dentro del sistema de normas tributarias federales exista una disposición expresa que defina esa figura o término, esta disposición será la aplicable supletoriamente. Por estas razones, si en el caso concreto la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el año de 1995, no definía la figura de “asistencia técnica”, pero otra norma fiscal sí la definía claramente, como lo es el artículo 24, fracción XI, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esta norma debe aplicarse supletoriamente. (17)

Juicio No. 8669/99-11-01-9/138/99-S2-08-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 23 de marzo del 2000, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretaria: Lic. Mónica Guadalupe Osornio Salazar. (Tesis aprobada en sesión privada de 23 de marzo del 2000)

EN EL MISMO SENTIDO:

IV-P-2aS-297

Juicio No. 7678/99-11-09-1/379/00-S2-07-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 6 de abril del 2000, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Miguel Ángel Luna Martínez.

IV-P-2aS-298

Juicio No.8671/99-11-09-9/223/00-S2-07-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 6 de abril del 2000, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Rafael García Morales.

IV-P-2aS-299

Juicio No. 7935/99-11-01-4/348/00-S2-06-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 4 de mayo del 2000, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Susana Ruiz González.

C O N S I D E R A N D O :

(...)

CUARTO.- (...)

A juicio de los suscritos Magistrados que integran esta Segunda Sección de la Sala Superior, resultan infundados los argumentos de la actora, como se razonará a continuación.

Primeramente, cabe puntualizar, que del análisis de la resolución controvertida, contrariamente a lo argumentado por la parte actora, se desprende que sí se expusieron las razones, causas y circunstancias que justifican plenamente la determinación de la autoridad demandada de negar la devolución del impuesto al valor agregado solicitada por la enjuiciante, amén de citarse los preceptos legales que sustentan tales consideraciones, por lo que si tales razonamientos externados en el acto a debate, se encuentran correctamente sustentados en las normas jurídicas citadas, el acto se encuentra suficientemente fundado y motivado.

La autoridad demandada no fue omisa en atender lo manifestado por la actora en el escrito libre anexo a la solicitud de devolución del impuesto al valor agregado, ya que cuando la autoridad le precisa que carece de fundamento legal su pretensión en el sentido de que no tiene obligación de pagar el impuesto al valor agregado por traslado, únicamente da respuesta al argumento planteado, evento por el cual no debe considerarse que la autoridad haya apreciado en forma distinta las cuestiones formuladas en el referido escrito.

Lo anterior se corrobora con la siguiente transcripción de parte de la resolución impugnada:

“En relación a sus argumentos citados en los puntos 1 y 3, se señala que el artículo 31, fracción IV Constitucional, establece que es obligación de los mexicanos el contribuir con los gastos públicos, así como de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que se resida, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

“En relación con este precepto el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación vigente, claramente establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas y es el caso que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece en su numeral 1o. que, están obligados al pago del impuesto las personas físicas y las morales que en territorio nacional, realicen los actos o

actividades que, de la fracción I a la IV señala el propio artículo, aclarando en su antepenúltimo párrafo que el contribuyente trasladará dicho impuesto en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios, entendiéndose por traslado del impuesto, el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en la ley.

“De lo anterior se desprende que el impuesto al valor agregado es un impuesto clasificado como indirecto, es decir, es una contribución en la que el que está obligado no sufre el impacto económico, ya que está legalmente permitido el traslado expreso o tácito del gravamen a los adquirentes de bienes y servicios.

“En efecto, en este tipo de contribuciones el sujeto pasivo es el contribuyente que realiza la actividad afecta al tributo, pero está prevista su traslación, por lo que finalmente quien sufre el impacto económico es el consumidor final, es decir, a través de la mecánica del gravamen se lleva a cabo la persecución, traslado e incidencia del impuesto en la que se distingue al sujeto jurídico del impuesto y el económico, entendiéndose por éste a la persona física o moral que siendo el consumidor final que paga el gravamen no lo puede trasladar porque se encuentra obligado a aceptarlo por los servicios que en territorio nacional reciba, adquiera, importe, use, o goce temporalmente, sin que sea necesario ser sujeto pasivo del impuesto por no tener establecimiento en territorio nacional (...)”

De donde se aprecia que la autoridad sí cita fundamentos legales y expone razonamientos tendientes a motivar la negativa del derecho de la actora para que le sea devuelta la cantidad solicitada.

Tiene aplicación la jurisprudencia sustentada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 72, Sexta Parte, página 158 que dice:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. VIOLACIÓN FORMAL Y MATERIAL.- Cuando el artículo 16 Constitucional establece la obligación para las autoridades de fundar y motivar sus actos, dicha obligación se satisface, desde el punto de vista formal, cuando se expresan las normas legales aplicables, y los hechos que hacen que el caso encaje en las hipótesis normativas. Pero para ello basta que quede claro el razonamiento substancial al respecto, sin que pueda exigirse formalmente mayor amplitud o abundancia que la expresión de lo estrictamente necesario para que substancialmente se comprenda el argumento expresado. Sólo la omisión total de motivación, o la que sea tan imprecisa que no dé elementos al afectado para defender sus derechos o impugnar el razonamiento aducido por las autoridades, podrá motivar la concesión del amparo por falta formal de motivación y fundamentación. Pero satisfechos estos requisitos en forma tal que el afectado conozca la esencia de los argumentos legales y de hecho en que se apoyó la autoridad, de manera que quede plenamente capacitado para rendir prueba en contrario de los hechos aducidos por la autoridad, y para alegar en contra de su argumentación jurídica, podrá concederse, o no, el amparo, por incorrecta fundamentación y motivación desde el punto de vista material o de contenido pero no por violación formal de la garantía de que se trata, ya que ésta comprende ambos aspectos.”

Por otro lado, cabe apuntar que si bien es cierto que la empresa demandante no es contribuyente del impuesto al valor agregado, es decir, no es sujeto directo de la causación del impuesto al valor agregado, pues la actividad que realiza, consistente en el transporte marítimo internacional de bienes, en su calidad de residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, que por disposición expresa del artículo 15, fracción VI de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el año de 1995, no se encuentran gravadas, tal y como se aprecia de la siguiente transcripción:

“Artículo 15.- No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

“**I a V.-** (...)”

“**VI.-** El transporte marítimo internacional de bienes prestado por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. En ningún caso será aplicable lo dispuesto en esta fracción tratándose de los servicios de cabotaje en territorio nacional.

“(...)”

También es incuestionable que esta circunstancia, en modo alguno avala o soporta que tenga derecho a la devolución del impuesto que como parte del precio por los servicios que a ella le prestaron le fue trasladado por proveedores de servicios portuarios, atento a lo señalado por el artículo 1o. de la señalada Ley, además de que en la propia Ley citada, en el artículo 3o., se establece con claridad meridiana que todo sujeto, inclusive cuando no cause la contribución, debe aceptar el traslado del impuesto por los bienes y servicios que adquiera, ya que se está ante hipótesis diferentes, pues el artículo 15 se refiere a que no se pagará el impuesto al valor agregado por la prestación del servicio de transporte marítimo internacional de bienes prestado por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, mientras que los artículos 1o. y 3o. se refieren al traslado del impuesto por los bienes y servicios que adquiridos, en este caso, por los servicios portuarios recibidos por la actora.

Al efecto los artículos 1o. y 3o. de la Ley de la materia señalan lo siguiente:

“**Artículo 1o.-** Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en ley, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

“**I.-** (...)”

“**II.-** Presten servicios independientes.

“**III y IV.-** (...)”

“El contribuyente **trasladará dicho impuesto**, en forma expresa y por separado, **a las personas que** adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, **o reciban los servicios**. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley.”

“**Artículo 3o.-** La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas **o cualquiera otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación a que se refiere el artículo 1o.** y, en su caso, pagar el impuesto al valor agregado y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley.”

De estas disposiciones, claramente se desprende en primer lugar, que contrariamente a lo expuesto por la parte actora, en la resolución impugnada sí se cita la norma concreta que sustenta claramente el hecho de que tiene que aceptar el traslado del impuesto al valor agregado por los bienes y servicios que adquiera, pues dichos artículos fueron señalados y razonados en la foja 3 de la resolución impugnada.

En segundo lugar, que en este contexto, pretender que por el hecho de no ser contribuyente del tributo no debe aceptar el traslado del impuesto, implica, indudablemente, confundir la mecánica del impuesto, que a continuación se explica.

El impuesto al valor agregado se encuentra ubicado, dentro de la clasificación de las contribuciones directas e indirectas, en las denominadas contribuciones indirectas, las cuales gravan el consumo; se distingue por tres características esenciales, a saber, “**la percusión, la traslación del tributo y la incidencia**”.

La *percusión* radica en el acto formal por el cual el tributo recae sobre el contribuyente de derecho, o sea, el sujeto que por designación o por coerción legislativa, debe pagar el impuesto, es decir, quien tiene el impacto momentáneo del impuesto.

De acuerdo a nuestra legislación, los sujetos en los que repercute el impuesto, de acuerdo al artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, son las personas físicas o morales que, en territorio nacional realicen los actos o actividades consistentes en la enajenación de bienes, presten servicios independientes u otorguen el uso temporal de bienes o importen bienes y servicios.

Por otro lado, la *traslación* del impuesto es el fenómeno por el cual el contribuyente de derecho (aquél al que hace referencia el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado), logra transferir la carga a otras personas que, devienen así en los contribuyentes de hecho, circunstancia que en la especie se encuentra regulada en el antepenúltimo párrafo del mismo artículo, en donde se señala que: **se entiende por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios**, de un monto equivalente a lo que la ley respectiva establezca como impuesto. La traslación es el paso de la carga impositiva a otra persona.

Por último, tenemos la *incidencia*, **que indica el sacrificio económico o la carga efectiva que soporta el que adquiere el bien o servicio, que en el caso lo es el consumidor final**, quien, por cierto, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 32, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo reciente como parte del precio del bien o servicio que adquirió.

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas, al respecto nos ilustra:

“TRASLACIÓN DEL IMPUESTO. I. La traslación del impuesto es el proceso por medio del cual el sujeto señalado por la ley como causante del gravamen -la persona sobre la cual se establece el impacto del impuesto- obliga a otras personas a cubrirlo.

“INCIDENCIA FISCAL. I. La incidencia fiscal del impuesto es el efecto causado por el proceso de traslación, que determina el sujeto sobre el cual recae el impacto económico del tributo. Es decir, la persona que una vez verificada la traslación del impuesto, por medio de la elevación del precio de los productos o servicios, es quien finalmente paga el gravamen. **II.** Cualquier impuesto que se relacione con la producción de bienes o con la prestación de servicios y que recaiga sobre los bienes destinados a dichas actividades, constituye un aumento a los gastos o costos de las empresas y la reacción de los empresarios afectados es trasladarlo a los consumidores como parte del precio.”

Sin embargo, quien eventualmente reciente la carga económica no se constituye por ese hecho, en contribuyente de derecho, que es quien tiene las obligaciones y derechos que de la norma pudieran derivar, pues no debe perderse de vista que es un impuesto al consumo, esto es, que la carga económica del mismo recae en el consumidor final, quien, desde luego, no tiene derecho a que se le devuelva lo que como parte de los precios pagados le fue trasladado.

Cabe puntualizar aquí, que de aceptarse la postura de la parte actora en cuanto que al no ser sujeto del impuesto se le debe devolver lo que se le trasladó, sería tanto como llegar al inadmisibles extremo que todos aquellos sujetos nacionales o extranjeros que por disposición legal no son contribuyentes del tributo, a manera de ejemplo, una ama de casa, pudieran pedir la devolución del impuesto al valor agregado que como parte del precio le es trasladado en la compra de bienes o servicios o en el uso temporal de bienes, pues esto, además de carecer del mínimo sustento legal, implicaría desvirtuar la naturaleza misma de la contribución, que, se insiste, se estableció para gravar el consumo de bienes y servicios.

Lo anterior debido a que en las contribuciones indirectas, como el impuesto al valor agregado, el obligado a pagarlas no sufre el impacto económico, ya que está legalmente permitido el traslado del gravamen a los adquirentes de bienes y servicios.

Por estos motivos, resulta por completo irrelevante si la empresa tiene establecimiento permanente en México y si su actividad se encuentra gravada o no, pues el punto medular para negar la devolución, que desde luego esta Sección estima correcto, es que por disposición expresa del artículo 3o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, debe aceptar el traslado del impuesto, como cualquier otro sujeto, aun cuando no sea contribuyente del mismo.

Ahora bien, de acuerdo a los términos establecidos en la ley, los obligados a enterar al fisco federal el impuesto al valor agregado son los contribuyentes del mismo, que por tener tal carácter tienen también la posibilidad legal de acreditar en contra de todo el impuesto que ellos trasladaron el impuesto que les fue trasladado y, en su caso, de resultar un saldo a favor, podrán solicitar la devolución, pero esto sólo en virtud de ser contribuyentes del tributo, pero en el caso de la parte actora, en su carácter de consumidor final, que no es sujeto del tributo, no tiene derecho a la devolución, pues basta remitirse a la tercera de las características que rigen esta contribución, que es la *incidencia*, es decir, la absorción final de la carga económica.

En conclusión, de acuerdo con el artículo 3o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo que el contribuyente traslada no es el impuesto causado, sino un monto equivalente, motivo por el cual la relación jurídico tributaria se establece entre quienes realizan los actos o actividades gravados y el fisco, de lo que se sigue que el sujeto económico o sujeto incidido, no es contribuyente como lo determinó la demandada.

De lo anterior se concluye que no existe cantidad pagada indebidamente, por lo que no es aplicable el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Tiene aplicación a lo anterior la siguiente tesis sostenida por la Primera Sección de este Tribunal:

“IV-P-1aS-59

“IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- ES IMPROCEDENTE LA DEVOLUCIÓN DEL QUE SE TRASLADÓ A LAS EMPRESAS NAVIERAS EXTRANJERAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL PAÍS, POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PORTUARIOS.- Si bien es cierto que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15, fracción VI de la Ley de la materia vigente en el año de 1992, los servicios de transportación marítima internacional prestados por personas no residentes en el país, como lo es la actora, se encuentran exentos del pago del impuesto, ello no la exime de aceptar la traslación que del mismo se le hace como parte del precio que paga por los bienes y servicios adquiridos en calidad de consumidor final, pues además de así disponerse expresamente en el artículo 3o. primer párrafo de la citada Ley, obedece a la mecánica misma de la contribución, que al tratarse de un impuesto indirecto que grava el consumo, implica que el sacrificio económico incida en el consumidor final del bien o servicio de que se trate, aun cuando no sea contribuyente del tributo. (3)

“Juicio No. 100(21)16/98/14658/97.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 16 de marzo de 1999, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Jorge A. García Cáceres.- Secretario: Lic. Ricardo Arteaga Magallón.
“(Tesis aprobada en sesión privada de 16 de marzo de 1999)”

No es óbice para esta conclusión el que la parte actora diga que la Ley de Navegación dispone que la transportación marítima se compone de la carga en el puerto de origen hasta la descarga en el puerto de destino y la entrega al destinatario, por lo que en tal transportación internacional se encuentran englobados los

servicios portuarios. Al efecto se transcriben los artículos 1o. , 98, 101 y 102 de la Ley de Navegación:

“Artículo 1o.- Es objeto de esta Ley regular las vías generales de comunicación por agua, la navegación y los servicios que en ella se prestan, la marina mercante mexicana, así como los actos, hechos y bienes relacionados con el comercio marítimo.

“(...)”

“Artículo 98.- Se entiende por contrato de transporte de mercancías por agua, aquél en virtud del cual la empresa naviera o el operador se obliga, ante el embarcador o cargador mediante el pago de un flete, a trasladar mercancía de un punto a otro y entregarlas a su destinatario o consignatario.

“Este contrato constará de un documento denominado conocimiento de embarque, que deberá expedir la empresa naviera o el operador a cada embarcador, el cual además será un título representativo de mercancías y un recibo de éstas a bordo de la embarcación.

“(...)”

“Artículo 101.- Las disposiciones de este capítulo se aplicarán a los contratos de transporte por agua siempre que se dé alguno de los siguiente supuestos:

“I.- Que el puerto de carga o descarga previsto en el conocimiento de embarque esté situado en territorio mexicano;

“(...)”

“**Artículo 102.-** El naviero y el que expida el conocimiento de embarque a nombre propio será responsable de las mercancías desde el momento en que se colocan bajo su custodia, hasta el momento de su entrega.

“La empresa naviera o el operador, al recibir las mercancías bajo su custodia, expedirá a cada embarcador un documento provisional de recibido para embarque, que ampare la entrega de las mercancías y en cuanto éstas sean embarcadas, expedirá el conocimiento de embarque respectivo, que será canjeado por el documento provisional.

“Se considerará que las mercancías son entregadas cuando estén en poder del destinatario o a su disposición, de acuerdo con el contrato, esta ley o los usos y costumbres internacionales, o en poder de una autoridad o tercero a quienes según las disposiciones legales aplicables hayan de entregarse.”

De las anteriores transcripciones se desprende que el objeto de la Ley de Navegación es regular las vías generales de comunicación por agua, la navegación y los servicios que en ella se prestan, la marina mercante mexicana, así como los actos, hechos y bienes relacionados con el comercio marítimo; asimismo, se da la definición del contrato de transporte de mercancías por agua, y las obligaciones contractuales que derivan del mismo; sin embargo, tal ordenamiento legal resulta inaplicable entratándose de la traslación del impuesto al valor agregado, por lo que este Órgano Colegiado aprecia que la demandante incurrió en una incorrecta apreciación de lo dispuesto en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

“**Artículo 5o.-** Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

“Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. **A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común** cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

(El énfasis es nuestro)

En primer lugar es de señalarse que el Código Fiscal de la Federación constituye un ordenamiento que establece principios generales aplicables a todo el sistema tributario federal, circunstancia que desde luego se avala por lo dispuesto en el artículo recién transcrito, es más, la interpretación armónica de este precepto permite concluir que el sistema de normas fiscales es una unidad que se rige por los mismos principios y, entre éstos, tenemos uno de vital importancia que se contiene en el propio artículo 5o., que dice: *A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común.*

Así, sólo la ausencia de norma fiscal expresa posibilita la aplicación supletoria del derecho federal común, por lo que si el sistema de normas fiscales federales es un todo, lo que se avala de lo dispuesto en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación y éste, a su vez, señala que a falta de norma fiscal expresa se aplicará el derecho federal común, se tiene que si la Ley del Impuesto al Valor Agregado es el ordenamiento jurídico que grava la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios, señalando específicamente lo relativo al *traslado del impuesto causado, aun y cuando a quien se le traslade no sea causante de tal impuesto*, entonces se tiene que sí existe norma fiscal expresa aplicable, de ahí que tratándose de la traslación del impuesto al valor agregado no sea aplicable la Ley de Navegación y Comercio Marítimo y la Ley de Navegación que señala la actora.

Abundando a lo anterior, aun en el caso de que fuera aplicable la Ley de Navegación, la demandante se encontraba obligada a probar su acción, en térmi-

nos de lo señalado por el artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, lo cual no aconteció, al no exhibir las documentales respectivas, ello en virtud de que la fracción I del artículo 101 de la Ley de Navegación establece que las disposiciones de ese Capítulo II, son aplicables siempre **“Que el puerto de carga o descarga previsto en el conocimiento de embarque esté situado en territorio mexicano”**.

Por tanto, a efecto de demostrar que la transportación de mercancías por agua forma parte del acto de transportación marítima internacional, resultaba necesario, en el caso, acreditar que en todos y cada uno de los conocimientos de embarque que expidió la actora, se determinó **“Que el puerto de carga o descarga previsto en el conocimiento de embarque”**, se sitúa en territorio nacional.

Igualmente, torna irrelevante el argumento de la actora, el hecho de que tampoco anexó los documentos con los que acreditara fehacientemente, que en su oportunidad, las empresas portuarias mexicanas le prestaron los servicios portuarios de carga, descarga, estiba, alijo, fumigación, etc.

QUINTO.- (...)

Esta Segunda Sección concluye que los argumentos de la actora son infundados, según se explica a continuación.

Primeramente, cabe puntualizar, que del análisis de la resolución controvertida, contrariamente a lo argumentado por la parte actora, se desprende que sí se expusieron las razones, causas y circunstancias que justifican plenamente la determinación de la autoridad demandada de negar la devolución del impuesto al valor agregado solicitada por la enjuiciante, amén de citarse los preceptos legales que sustentan tales consideraciones, por lo que si tales razonamientos externados en el acto a debate, se encuentran correctamente sustentados en las normas jurídicas citadas, el acto se encuentra suficientemente fundado y motivado.

La autoridad demandada no fue omisa en atender lo manifestado por la actora en el escrito libre anexo a la solicitud de devolución del impuesto al valor agregado, ya que cuando la autoridad le precisa que carece de fundamento legal su pretensión en el sentido de que los servicios portuarios que le son prestados no tienen el carácter de exportación de asistencia técnica, únicamente da respuesta al argumento planteado, evento por el cual no debe considerarse que la autoridad haya apreciado en forma distinta las cuestiones formuladas en el referido escrito.

Lo anterior se corrobora con la siguiente transcripción de parte de la resolución impugnada:

“En relación a que de acuerdo con el artículo 29, fracción IV inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 44 de su Reglamento, las operaciones celebradas están sujetas a la tasa del 0%, cabe precisar que no le es aplicable lo señalado en el articulado citado toda vez que el mismo está encaminado a la exportación de la asistencia técnica, situación que no se actualiza en el caso que nos ocupa, ya que se tratan de servicios concesionados que de ninguna manera tiene esa característica. En efecto la asistencia técnica, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 24, fracción XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual es válido aplicar supletoriamente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, se define como la prestación de servicios profesionales especializados con base en conocimientos o principios científicos, comerciales o técnicos, tendientes a la obtención de beneficios en el sector empresarial o profesional, siempre que dichos servicios estén relacionados con un proceso de producción o que implique una asesoría, consulta o supervisión sobre cuestiones no generalmente conocidas aun por los especialistas en la materia, y que los conocimientos o principios con base en los cuales el servicio es prestado, sean producto de la experiencia no patentable.

“Lo anterior no ocurre en la especie por tratarse, como lo indica Compañía Sudamericana de Vapores, S.A., de servicios de arribo, atraque, carga y descarga de mercancía que transportan desde y hacia México, servicios que de ninguna manera se prestan con base en conocimientos o principios científicos, comerciales o técnicos, ni que tiendan a la obtención de beneficios en el sector empresarial o profesional, ni están relacionados con un proceso de producción, ni mucho menos implica una asesoría, consulta o supervisión sobre cuestiones generalmente no conocidas, aun por especialistas en la materia, concluyéndose que el hecho de recibir estos servicios no los convierte en asistencia técnica, ni tampoco el que los servicios citados se proporcionen por personas concesionadas en los puertos mexicanos puesto que esto no les da la característica de asistencia técnica.

“Por otra parte, el artículo 44 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece, que el aprovechamiento de dichos servicios comprende tanto los que se presten en el territorio nacional como los que proporcionen en el extranjero, lo cual no varía la conclusión anterior, puesto que primero se tiene que cumplir con el requisito de que en la especie, se trate de servicios de asistencia técnica, para poder aplicar el contenido de dicho numeral, lo cual no se actualiza en el presente caso como ha quedado precisado.

“Por lo que toca de que el artículo 30 de la Ley invocada aplica la tasa del 0% al exportador de bienes o servicios, aun cuando se preste en territorio nacional, siempre y cuando se adecue a los numerales 29, fracción IV inciso a) de la citada Ley y 44 de su Reglamento, tampoco le asiste la razón puesto que en ningún momento se ha probado que los servicios que recibió tuvieran la característica de asistencia técnica, por lo que también estos argumentos carecen de validez.”

De donde se aprecia que la autoridad sí cita fundamentos legales y expone razonamientos tendientes a motivar la negativa del derecho de la actora para que le sea devuelta la cantidad solicitada.

Tiene aplicación la jurisprudencia sustentada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 72, Sexta Parte, página 158, que dice:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. VIOLACIÓN FORMAL Y MATERIAL.- Cuando el artículo 16 constitucional establece la obligación para las autoridades de fundar y motivar sus actos, dicha obligación se satisface, desde el punto de vista formal, cuando se expresan las normas legales aplicables, y los hechos que hacen que el caso encaje en las hipótesis normativas. Pero para ello basta que quede claro el razonamiento substancial al respecto, sin que pueda exigirse formalmente mayor amplitud o abundancia que la expresión de lo estrictamente necesario para que substancialmente se comprenda el argumento expresado. Sólo la omisión total de motivación, o la que sea tan imprecisa que no dé elementos al afectado para defender sus derechos o impugnar el razonamiento aducido por las autoridades, podrá motivar la concesión del amparo por falta formal de motivación y fundamentación. Pero satisfechos estos requisitos en forma tal que el afectado conozca la esencia de los argumentos legales y de hecho en que se apoyó la autoridad, de manera que quede plenamente capacitado para rendir prueba en contrario de los hechos aducidos por la autoridad, y para alegar en contra de su argumentación jurídica, podrá concederse, o no, el amparo, por incorrecta fundamentación y motivación desde el punto de vista material o de contenido pero no por violación formal de la garantía de que se trata, ya que ésta comprende ambos aspectos.”

Por otro lado, es menester realizar algunas precisiones y la primera de ellas es en el sentido de establecer que si bien la tasa del impuesto al valor agregado

aplicable para la exportación de bienes o servicios es del 0%, también lo es que para determinar, para efectos de la propia Ley, si en un caso determinado existe una exportación, es necesario remitirse a lo que establece el artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que precisamente regula esta situación y que es del tenor siguiente:

“**Artículo 29.-** Las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten.

“**I a III.-** (...)”

“**IV.-** El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto de:

“**a)** Asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con ésta e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

“**b)** Operaciones de maquila para exportación en los términos de la legislación aduanera.

“**c)** Publicidad.

“**d)** Comisiones y mediaciones.

“**e)** Seguros y reaseguros, así como afianzamientos y reafianzamientos.

“**f)** Operaciones de financiamiento.”

En este contexto, no basta con que un servicio determinado se preste a un extranjero e inclusive, en el extranjero, sino que es menester, para poder considerarlo exportado de acuerdo a la Ley de la materia, y por consiguiente sujeto a la tasa del 0%, que se trate de uno de los servicios a que limitativamente se refiere la fracción IV en sus seis incisos del artículo en mención.

Por esta razón, para poder considerar que los servicios portuarios adquiridos por la negociación actora fueron exportados de acuerdo a lo que dispone el transcrito artículo 29, fracción IV, era menester ineludible que probara fehacientemente el que dichos servicios se ubican en cualquiera de los supuestos a que se refieren los seis incisos, lo que en la especie no aconteció.

En efecto, la parte actora, insistentemente, pretende que los servicios adquiridos deben ubicarse en el rubro de “*asistencia técnica*”, sin embargo, esta Sección adquiere convicción de que lo resuelto por la autoridad demandada en el sentido de no considerar tales servicios como asistencia técnica es correcto.

Es necesario, para poder resolver esta cuestión, remitirse a lo que establece el artículo 24 fracción XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que es el que define el término de asistencia técnica y cuyo texto es de la siguiente redacción:

“**24.-** Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

“**I a X.-** (...)”

“**XI.-** Que tratándose de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México, y en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado; y que no consiste en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.”

“Para los efectos de esta Ley, **se entenderá por asistencia técnica** la prestación de servicios profesionales especializados con base en conocimientos o principios científicos, comerciales o técnicos, tendientes a la ob-

tención de beneficios en el sector empresarial o profesional, **siempre que dichos servicios** estén relacionados con un proceso de producción o que **impliquen una asesoría, consulta o supervisión sobre cuestiones no generalmente conocidas aun por especialistas en la materia**, y que los conocimientos o principios con base en los cuales el servicio es prestado, sean producto de la experiencia y no patentables.”

(El énfasis es nuestro)

De lo anterior, se desprende los siguientes elementos.

a) Se entiende por asistencia técnica la prestación de servicios profesionales especializados con base en conocimientos científicos, comerciales o técnicos y;

b) Que dichos servicios están relacionados con un proceso de producción o impliquen una asesoría, consulta o supervisión sobre cuestiones generalmente no conocidas, aun por especialistas en la materia.

En este contexto, se tiene que los servicios portuarios adquiridos por la parte actora no constituyen o no tienen la calidad de asistencia técnica, pues no se probó en la instancia administrativa, ni ahora en juicio, que tales servicios se ubiquen en dicho supuesto normativo.

En efecto, no debe perderse de vista que uno de los elementos esenciales del concepto de asistencia técnica radica en que deben estar relacionados en un proceso de producción (lo que en la especie no sucede), o bien, que impliquen una asesoría, consulta o supervisión sobre cuestiones generalmente no conocidas aun por especialistas en la materia. De donde se sigue que lo que debió probar la actora era que los servicios recibidos consistieron en eso precisamente y, en el caso, no existen elementos para considerar que la carga, descarga, alijo, almacenamiento, transbordo, estiba y desestiba, constituyan servicios de la naturaleza ya descrita.

Abundando a lo anterior, el Diccionario de la Real Academia Española, da las siguientes definiciones: carga (acción de cargar), descarga (acción y efecto de descargar), alijo (acción de alijar; que significa aligerar, aliviar la carga de una embarcación o desembarcar toda la carga), almacenaje (que se pongan en guarda cosas en almacén o depósito), transbordo (acción y efectos de transbordar), estiba (colocación conveniente de los pesos en un buque, con relación a sus condiciones marítimas), de donde se corrobora que tales servicios no se refieren a cuestiones generalmente no conocidas aun por especialistas en la materia.

En esta tesitura, no existe ningún elemento para poder siquiera considerar que tales servicios, prestados a toda embarcación que atraca en puertos mexicanos, impliquen aplicar conocimientos tan especializados que ni siquiera son generalmente del dominio de los propios especialistas y menos aún que signifiquen una asesoría, consulta o supervisión.

Así se tiene que no es suficiente con que una negociación preste servicios técnicos para considerarlos asistencia técnica, sino que es menester que se trate de consultas, asesorías o supervisiones sobre cuestiones no generalmente conocidas aun por especialistas en la materia, pues de lo contrario, se podría llegar al absurdo de considerar que toda prestación de servicios que impliquen cierta especialización y conocimientos (que lo son prácticamente todos), se traducen en asistencia técnica, lo que desde luego no fue la intención del legislador.

Adicionalmente es de señalarse que el hecho de que los servicios que recibió la demandante sean obligatorios, no les da el carácter de asistencia técnica. Tampoco se los da el hecho de que se trate de servicios que no cualquiera puede prestar, pues tal circunstancia no se traduce en que se trate de una asesoría, consulta o supervisión sobre cuestiones no conocidas generalmente por especialistas en la materia.

Por otro lado, debe señalarse que el hecho de que los servicios recibidos, constituyen una concesión administrativa, que para otorgarla suponga ciertas ca-

pacidades técnicas y especialización, tampoco implica que se trate de asistencia técnica, pues en todo caso, los servicios prestados por este tipo de negociaciones, tampoco se ubican en la definición legal del concepto.

Aún más, los términos de asesoría, consulta y supervisión significan: dar o tomar consejo o dictamen; pedir parecer, dictamen o consejo, conferir con una o varias personas sobre lo que se debe de hacer en un negocio; y, ejercer la inspección superior en determinados casos, respectivamente. De donde se sigue que la prestación del servicio consistente en asistencia técnica, es decirle a las negociaciones cómo solventar una situación determinada, aplicando conocimientos que no son generalmente conocidos incluso por especialistas en la materia, en tanto que tratándose de los servicios portuarios, la empresa que los presta no asesora o supervisa a la actora, sino realiza ella misma las actividades de carga, descarga, alijo, estiba, desestiba, transbordo, etc.

Ahora, aun y cuando para poder desarrollar los servicios la gente que lo haga requiera tomar cursos en instituciones de capacitación, ello solamente indicaría que el personal esté calificado para tal efecto, pero no que sus funciones se traduzcan en asistencia técnica, pues no puede perderse de vista que la realización de cualquier actividad que requiera la aplicación de conocimientos técnicos, científicos o de cualquier otra naturaleza, supone que las personas que lo realizan, en general, se encuentran calificadas para tal efecto, pero precisamente lo que distingue a los de asistencia técnica, de acuerdo a la definición antes relatada, es que se trate, se reitera, de servicios que impliquen una asesoría, consulta o supervisión sobre cuestiones generalmente no conocidas **aun por especialistas en la materia.**

En este orden de ideas, si la parte actora no demostró, tal y como la obliga el artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, que los servicios portuarios recibidos eran asistencia técnica de acuerdo a la definición que provee el artículo 24, fracción XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es incontrovertible que tales servicios se encuentran gravados en la tasa general, vigente en el año de 1995 del 10% y no a la tasa del 0%, que pretende.

No es óbice para esta conclusión el que la parte actora diga que indebidamente la autoridad se apegó a la definición de asistencia técnica prevista en el señalado artículo 24, fracción XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que no puede suplir a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya que esta Juzgadora aprecia que la demandante incurrió en una incorrecta apreciación de lo dispuesto en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, según se explica.

El artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, dispone:

“**Artículo 5o.-** Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

“Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. **A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común** cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

(El énfasis es nuestro)

Primeramente, debe establecerse que el Código Fiscal de la Federación constituye un ordenamiento que establece principios generales aplicables a todo el sistema tributario federal, circunstancia que desde luego se avala por lo dispuesto en el artículo recién transcrito, es más, la interpretación armónica de este precepto permite concluir que el sistema de normas fiscales es una unidad que se rige por los mismos principios y, entre éstos, tenemos dos, uno que se refiere a que las normas que establecen cargas a los particulares son las que se refieren al *sujeto, objeto, base, tasa o tarifa*, las cuales son de aplicación estricta, y otro de vital importancia que se contiene en el propio artículo 5o., que dice: *A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común.*

En esta tesitura, el concepto de lo que se entiende por asistencia técnica no forma parte de los rubros contenidos en la transcripción que antecede, esto es, sujeto, objeto, base o tarifa; luego entonces, conforme a derecho, la autoridad podía remitirse a la definición del concepto de asistencia técnica, contenido en el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, más aún cuando en el Código Fiscal de la Federación no se precisaba lo que debía entenderse por tal concepto, por lo tanto, la autoridad válidamente acudió al concepto de asistencia técnica contenido en la citada fracción XI del referido numeral 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cual es conforme a derecho, ello de acuerdo al contenido de la siguiente tesis de jurisprudencia, sustentada por la Tercera Sala de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, del tenor siguiente:

Octava Época. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: VII-Abril. Tesis: 3a./J. 19/91. Página: 25.

“LEYES FISCALES. LA REMISIÓN DE UN ORDENAMIENTO A OTROS EN MATERIA FISCAL, PARA EFECTOS DE INTERPRETACIÓN DE SUS NORMAS, PUEDE HACERSE MIENTRAS NO EXISTA PRECEPTO ESPECÍFICO QUE LA PROHIBA.- Para determinar el contenido y alcance de un precepto es necesario acudir a otros que estén relacionados sin que para ello sea necesario remisión expresa. Es decir, mientras no exista un precepto específico que prohíba la remisión a otros preceptos del mismo o de otros ordenamientos, dicha remisión puede hacerse.

“Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Ausente: Mariano Azuela Güitrón.

“Amparo en revisión 1825/89. Rectificaciones Marina, S.A. de C.V. 23 de noviembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

“Amparo en revisión 1720/90. Administraciones y Coordinaciones, S.A. de C.V. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

“Amparo en revisión 2217/90. Proveedores de Servicios Equipo y Materiales, S.A. de C.V. 11 de marzo de 1991. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: Abraham Calderón.

“Amparo en revisión 873/89. Explosivos Mexicanos, S.A. de C.V. 8 de abril de 1991. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Turnbull.

“Tesis de Jurisprudencia 19/91 aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el quince de abril de mil novecientos noventa y uno. Unanimidad de cuatro votos de los señores ministros: Presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez y José Antonio Llanos Duarte.

“NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 40, Abril de 1991, pág. 15.”

Así, sólo la ausencia de norma fiscal expresa posibilita la aplicación supletoria del derecho federal común, cuestión sensiblemente distinta a la que plantea la parte actora, en el sentido de pretender la supletoriedad del derecho federal común cuando en un solo ordenamiento tributario no existe norma expresa.

En otras palabras, si el sistema de normas fiscales federales es un todo, lo que se avala de lo dispuesto en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación y éste, a su vez, señala que a falta de norma fiscal expresa se aplicará el derecho federal común, tenemos que si la Ley del Impuesto al Valor Agregado no define el concepto de asistencia técnica, pero otra norma fiscal, como lo es, el artículo 24 fracción XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sí lo hace, es perfectamente

válido, de acuerdo al principio contenido en el artículo 5o. mencionado, aplicar supletoriamente el artículo 24 citado y no el derecho federal común.

Cabe puntualizar que respecto de este punto, la parte actora señala que son aplicables la Ley de Navegación y Comercio Marítimo y la Ley de Navegación, sin embargo, dichos cuerpos normativos no establecen la definición de asistencia técnica que sí prevé la norma fiscal.

Más aún, la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado permite la aplicación supletoria de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues aquélla, en el artículo 4o., se remite a ésta para los requisitos de las deducciones, remisión que de ninguna manera podía limitarse, como lo pretende la actora, a las deducciones, pues carecería de todo sustento jurídico y de la más elemental lógica el que para los efectos del acreditamiento del impuesto al valor agregado, por concepto de gastos de asistencia técnica, la Ley de la materia sí pueda hacer referencia a la definición de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **pero para efectos de conceptualizar esa misma figura** para lo relativo a la exportación de dichos servicios, no puede hacerse esa referencia.

Es decir, el aceptar como válida la pretensión de la actora, provocaría un absoluto estado de incertidumbre jurídica, pues no obstante de tratarse de la misma ley y del mismo concepto, sólo que en dos contextos, en un caso sí pueda atenderse a la definición de otro ordenamiento y en otro caso no, pues esto además de ser ilógico, sería contrario al texto expreso del segundo párrafo del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación.

Por otro lado, en ambos ordenamientos se prevé la figura de la asistencia técnica, pero lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado es insuficiente, por lo que sí es necesaria la remisión al ordenamiento supletorio. Por último, esta aplicación supletoria, lejos de contrariar el contenido de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relativo a la asistencia técnica, la complementa perfectamente.

Por último, y sólo a mayor abundamiento, no debe perderse de vista que de acuerdo a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entrándose de operaciones con el público en general, entendidas aquellas que se realizan con los adquirentes del bien o servicio, como es el caso de la empresa actora, respecto de los servicios recibidos, el impuesto al valor agregado que se les traslada forma parte del precio.

En este contexto, si la empresa actora considera que indebidamente se les trasladó un impuesto, aumentando con ello el precio del servicio adquirido, en todo caso, debió ser un problema a solucionarse con el propio proveedor, quien, en opinión de la demandante, le cobró de más y no ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pretendiendo que se le devuelva parte del precio pagado, porque no existe absolutamente ningún soporte legal que obligue a la autoridad a soportar o asumir los gastos y costos de las negociaciones, sino que estos traslados deben formar parte del costo de la negociación.

En consecuencia, no existe la violación invocada por la actora al artículo 29, fracción IV, inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado toda vez que, si la autoridad concluyó que la prestación de los servicios portuarios otorgados por empresas mexicanas, no implicaron que se haya proporcionado asistencia técnica, ya que la actora no recibió servicios de tipo profesional y especializado que se apoyaran en conocimientos o principios científicos, comerciales o técnicos no patentables, relacionados con un proceso de producción o que implicara una asesoría, consulta o supervisión; para que la actora acreditara la procedencia de su pretensión debió demostrar lo contrario, por ello si no lo hizo, no puede alegar que la demandada dejó de aplicar el numeral debido invocado en su favor.

Tienen aplicación los siguientes precedentes sustentados por la Primera Sección de la Sala Superior de este Tribunal:

“IV-P-1aS-60

“IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- LOS SERVICIOS PORTUARIOS PRESTADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL PAÍS SE ENCUENTRAN GRAVADOS A LA TASA GENERAL DEL IMPUESTO Y NO A LA DEL 0%, AL NO TENER LA CALIDAD DE SERVICIOS DE ASISTENCIA TÉCNICA EXPORTADOS, SEGÚN LO DISPONE EL ARTÍCULO 29 DE LA LEY DE LA MATERIA.- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29, fracción IV, inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el año de 1992, se consideraba exportación de un servicio, entre otros supuestos, cuando se tratara de asistencia técnica, en cuyo caso, la tasa aplicable no era la general sino la excepcional del 0%, según lo dispone el primer párrafo de dicho numeral. Sin embargo, los servicios portuarios y servicios conexos a éstos, que se encuentran definidos en los artículos 14, penúltimo párrafo, 14-D, 14-F y 272 de la Ley de Navegación y Comercio Marítimos, aun cuando suponen que quienes lo prestan cuentan con los conocimientos y elementos técnicos necesarios para tal efecto, lo cierto es que no constituyen servicios de asistencia técnica, al no ubicarse en la definición contenida en el segundo párrafo de la fracción IX del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues no se trata de servicios relacionados con un proceso de producción o que impliquen una asesoría, consulta o supervisión sobre cuestiones no generalmente conocidas aun por especialistas en la materia y, por tanto, les es aplicable la tasa general del 10%. (4)

“Juicio No. 100(21)16/98/14658/97.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 16 de marzo de 1999, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Jorge A. García Cáceres.- Secretario: Lic. Ricardo Arteaga Magallón.”

“IV-P-1aS-62

“SUPLETORIEDAD.- EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ESTABLECE EL SISTEMA DE SUPLETORIEDAD, APLICABLE A TODO EL RÉGIMEN TRIBUTARIO FEDERAL.- El Código Fiscal de la Federación constituye el ordenamiento que establece los principios generales aplicables a todo el sistema tributario federal y dentro de estas normas, el artículo 5o. prevé el principio que regula el sistema de supletoriedad, a saber ‘(...) A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común’. En este contexto, resulta evidente que sólo podrá aplicarse el derecho federal común en defecto del derecho fiscal federal, a grado tal que si un ordenamiento fiscal determinado se refiere a cierta figura o término jurídico, pero no lo define o desarrolla, siempre que dentro del sistema de normas tributarias federales exista una disposición expresa que defina esa figura o término, esta disposición será la aplicable supletoriamente. Por estas razones, si en el caso concreto la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el año de 1992, no definía la figura de ‘asistencia técnica’, pero otra norma fiscal sí la definía claramente, como lo es el artículo 24, fracción XI, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esta norma debe aplicarse supletoriamente. (6)

“Juicio No. 100(21)16/98/14658/97.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 16 de marzo de 1999, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Jorge A. García Cáceres.- Secretario: Lic. Ricardo Arteaga Magallón.
“(Tesis aprobada en sesión privada de 13 de abril de 1999)

En cuanto hace a su argumento de que los servicios portuarios que recibe son exportados, de acuerdo a lo señalado en el artículo 29 fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es de señalarse lo siguiente.

Tal disposición legal señala a la letra:

“**Artículo 29.-** Las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten.

“Para los efectos de esta ley, se considera exportación de bienes o servicios:

“**I.-** La que tenga el carácter de definitiva, en los términos de la legislación aduanera.

“(...)”

Ahora bien, el artículo 73 de la Ley Aduanera señala:

“**Artículo 73.-** El régimen de exportación definitiva consiste en la salida de mercancías del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado.”

En la especie, si bien los servicios portuarios fueron recibidos por la actora en un buque de nacionalidad chilena, ello no implica que se hayan *exportado*, ya que se trata de una nave de marina mercante, a la que no es posible aplicarle la ficción legal de la extraterritorialidad a que se refieren los artículos 31 y 32 de la Convención de la Naciones Unidas sobre Derechos del Mar, ficción legal sólo aplicable para los buques en los que se considera que existe representación oficial del Estado al que pertenecen, como serían las naves que integran la marina de guerra de dichos países u otros buques del Estado destinados a fines no comerciales, puesto que de considerar aplicable dicha extraterritorialidad a todos los buques, incluso el de la marina mercante, equivaldría a extraer de la jurisdicción de cualquier país, que no sea el de pabellón, cualquier tipo de actos realizados por un buque en aguas extranjeras dando lugar a situaciones de inseguridad jurídica.

SEXTO.-

(...)

Esta Segunda Sección considera que los argumentos hechos valer por la accionante resultan ser infundados.

En primer lugar, tal y como se puede observar de la resolución impugnada, la autoridad demandada sí se ocupó de resolver el argumento de la negociación actora planteado en el escrito libre anexo a su solicitud de devolución en cuanto hace a la Convención y Estatuto General sobre el Régimen Internacional de Puertos Marítimos, el cual fue planteado en los siguientes términos:

“Por lo tanto México no está dando la reciprocidad comprometida como Estado contratante de la **CONVENCIÓN Y ESTATUTO GENERAL SOBRE EL REGIMEN INTERNACIONAL DE PUERTOS MARÍTIMOS**, a buques de nacionalidad chilena que arriban a puertos mexicanos, a los que debería otorgar el mismo tratamiento que en impuestos y derechos portuarios se otorga a embarcaciones mexicanas, es decir, se les otorga el derecho a acreditamiento y por consiguiente a la devolución respectiva.”

Mientras que la autoridad en la resolución impugnada señaló lo siguiente:

“En cuanto al artículo 2o. de la Convención y Estatuto General sobre el Régimen Internacional de Puertos Marítimos, cabe señalar que México no niega la reciprocidad comprometida como Estado contratante, al dar el tratamiento que conforme a las leyes mexicanas corresponde a su mandante.”

De donde se aprecia que no existe ausencia de fundamentación y motivación de la autoridad, ya que con antelación al párrafo que se transcribió con anterioridad, la autoridad ya había señalado y explicado en la propia resolución impugnada, el tratamiento fiscal y la mecánica en materia de impuesto al valor

agregado que se encuentra plasmada en la legislación mexicana, al señalar que tal negociación tiene que aceptar el traslado del impuesto al valor agregado por los servicios portuarios que le son prestados.

Ahora bien, es menester establecer que efectivamente de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los tratados internacionales suscritos por México y ratificados por el Senado de la República son Ley Suprema de la Nación y desde luego, deben ser observados por la autoridad, sin embargo, en el caso concreto, la autoridad, en ningún momento, violentó la Convención relatada.

En efecto, en el artículo 2o. de la Convención y Estatuto General sobre el Régimen Internacional de Puertos Marítimos, que es en la que la demandante pretende sustentar su posición, textualmente establece:

“A condición de reciprocidad y bajo reserva prevista en el primer párrafo del artículo 8o., todo Estado contratante **se compromete a conceder a los buques de cualquier otro Estado contratante, un tratamiento igual al de sus propios buques o al que diere a buques de cualquier otro Estado, en los puertos marítimos que se hallen bajo su soberanía o autoridad**, por lo que respecta a la libertad de acceso al puerto, el uso de éste y el pleno goce de las facilidades que concede tal Estado a la navegación y a las operaciones comerciales de los buques, las mercancías y los pasajeros que conduzcan.

“La igualdad de tratamiento establecida en dicha forma, comprenderá las facilidades de toda clase, tales como: señalamiento de lugar donde atracar, facilidad para la carga y descarga, así como en materia de DERECHOS E IMPUESTOS DE CUALQUIER NATURALEZA que se imponga o no por cuenta del Gobierno, de las autoridades públicas, de concesionarios o empresas de toda clase.”

De la simple lectura que se realice de este precepto, se desprende, sin lugar a dudas, que la empresa actora incurre en una inadecuada interpretación de su contenido, ya que de la transcripción del artículo 2o. de esta Convención, se observa que la reciprocidad consiste en que los países suscriptores del tratado deben dar el mismo trato a los buques de los países participantes que dan a los buques tantos nacionales o de cualquier otro país.

De este modo, si todos los buques que utilizan los servicios portuarios en territorio mexicano, tanto los nacionales como los extranjeros, incluidos los que no suscribieron el Convenio, de acuerdo a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deben aceptar la traslación de este impuesto por los bienes o servicios que adquieran, es evidente que, en virtud de la reciprocidad, la parte actora también debe aceptarlo.

Tiene aplicación a lo anterior el siguiente precedente sostenido por la Primera Sección de la Sala Superior de este Tribunal:

“IV-P-1aS-61

“RECIPROCIDAD INTERNACIONAL.- SIGNIFICADO DE LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 2o. DE LA CONVENCIÓN Y ESTATUTO GENERAL SOBRE EL RÉGIMEN INTERNACIONAL DE PUERTOS MARÍTIMOS.- El artículo 2o. de la Convención y Estatuto General sobre el Régimen Internacional de Puertos Marítimos, señala que: ‘(...) todo Estado contratante se compromete a conceder a los buques de cualquier otro Estado contratante, un tratamiento igual al de sus propios buques o al que diere a buques de cualquier otro Estado, en los puertos marítimos que se hallen bajo su soberanía o autoridad’. Esto significa dar el mismo tratamiento legal a los buques de los países contratantes que se da a cualquier otro y no, como lo pretende la negociación actora, en aplicar en su beneficio la legislación tributaria de su país. Así, la reciprocidad prevista en esta Convención se satisface plenamente con que el Estado Mexicano apli-

que por igual su legislación tributaria federal tanto a nacionales como a extranjeros suscriptores o no de la Convención. (5)

“Juicio No. 100(21) 16/98/14658/97.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 16 de marzo de 1999, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Jorge A. García Cáceres.- Secretario: Lic. Ricardo Arteaga Magallón.
“(Tesis aprobada en sesión privada de 16 de marzo de 1999)”

En este orden de ideas y toda vez que la parte actora no desvirtúa la presunción de legalidad de que gozan los actos de autoridad, como lo es el impugnado, se impone reconocer la validez del acto combatido.

Por lo expuesto, y con apoyo en los artículos 11, fracción I y 20, fracción I, inciso b) de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, en relación con los diversos 236, 237 y 239, fracción I del Código Fiscal de la Federación, es de resolverse y se resuelve:

I.- La actora no probó los extremos de su pretensión, en consecuencia,

II.- Se reconoce la validez de la resolución impugnada precisada en el resultado 1o. de este fallo.

III.- NOTIFÍQUESE.- Con copia debidamente autorizada de esta resolución, devuélvase los autos del juicio de nulidad a la Primera Sala Regional Metropolitana, una vez que haya quedado firme o en su caso se resuelva en definitiva el presente fallo, archívese este expediente.

Así lo resolvió la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión del día veintitrés de marzo del dos mil, por unanimidad de cuatro votos de los CC. Magistrados Francisco Valdés Lizárraga, Guillermo Domínguez Belloc, Luis Carballo Balvanera y Rubén Aguirre Pangburn. Estuvo

ausente la C. Magistrada Silvia Eugenia Díaz Vega. Fue ponente en este asunto el Magistrado Francisco Valdés Lizárraga, cuya ponencia con adición se aprobó.

Se elaboró el presente engrose el día once de abril del dos mil. Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 22, fracción III y 37, fracción III, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, firman el Magistrado Rubén Aguirre Pangburn, Presidente de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, ante el Lic. Mario Meléndez Aguilera, Secretario Adjunto de Acuerdos, quien da fe.

COMERCIO EXTERIOR

IV-P-2aS-300

CERTIFICADO DE ORIGEN.- NO ES NECESARIA SU FORMALIZACIÓN POR EL ORGANISMO O AUTORIDAD DEL PAÍS DE ORIGEN DE LAS MERCANCÍAS CUANDO SE TRATA DE PAÍSES MIEMBROS DE LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO.- Si bien es cierto, que el Formato de Certificado de País de Origen establecido en el Anexo III del Acuerdo por el que se establecen las normas para la determinación del país de origen de las mercancías y las disposiciones para su certificación en materia de cuotas compensatorias, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de agosto de 1994, contiene un campo 11, relativo a la formalización del certificado por parte del organismo o autoridad del país de origen de las mercancías, también lo es que el Instructivo para el llenado de dicho Formato, señala que el campo 11 deberá ser llenado conforme a la fracción II del artículo 5o. del propio Acuerdo, la cual dispone que la formalización debe asentarse cuando se trate de mercancías de un país listado en el Anexo VI del mismo Acuerdo o de un país no miembro del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio. Por consiguiente, tratándose de mercancías de los Estados Unidos de América, no es necesario que el Certificado de Origen se encuentre formalizado, ya que dicho país es miembro de la Organización Mundial del Comercio y no está incluido en la lista del Anexo VI. (18)

Juicio No. 14587/98-11-07-2/339/00-S2-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión de 4 de mayo del 2000, por unanimidad de cinco votos a favor.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretario: Lic. Enrique Orozco Moles.
(Tesis aprobada en sesión de 4 de mayo del 2000)

PRECEDENTE:

IV-P-2aS-43

Juicio No. 100(21)5/98/752/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 25 de agosto de 1998, por mayoría de 4 votos a favor y 1 voto en contra.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Miguel Ángel Luna Martínez.

C O N S I D E R A N D O :

(...)

TERCERO.- (...)

En otro contexto, si bien, al momento de fincarse los créditos fiscales la autoridad mencionó que los certificados de origen debían ser, además formalizados, y no presentados en formato libre, no le asiste la razón, en virtud de que con base en el Acuerdo y el anexo III, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de agosto de 1994, que contiene el instructivo de llenado de esta clase de certificados, si bien incluye una lista de países cuyos certificados de origen deben ser formalizados, en dicho listado no se encuentra Guatemala.

Es oportuno mencionar que el artículo quinto del Acuerdo por el que se establecen normas para la determinación del país de origen de mercancías importadas y las disposiciones para su certificación, en materia de cuotas compensatorias, publicado oficialmente el 30 de agosto de 1994, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO QUINTO.- El certificado de País de Origen contenido en el anexo III deberá reunir los siguientes requisitos:

“I.- Estar llenado de conformidad con lo dispuesto en el instructivo contenido en el anexo III.

“II.- Estar formalizado por el organismo o autoridad extranjera señalado en el instructivo contenido en el anexo III cuando se trate de mercancías de un país listado en el anexo VI o de un país no miembro del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio.

“III.- Tratándose de mercancías que, de acuerdo a las Reglas de País de Origen, sean de un país no miembro del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, estar legalizado por la representación diplomática de los Estados Unidos Mexicanos ante dicho país.”

Una vez asentado lo anterior, esta Segunda Sección considera que en el asunto sujeto a estudio, los certificados de país de origen exhibidos por la actora en este juicio no necesitaban cumplir con el requisito establecido en la fracción III, del ARTÍCULO QUINTO antes transcrito, ya que, de acuerdo con dicha fracción, los únicos certificados de origen que ameritan ser legalizados conforme a las leyes mexicanas, son aquellos que provengan de algún país no miembro de la Organización Mundial de Comercio (OMC), así como de alguno de los países listados en el Anexo VI del propio Acuerdo.

La República de Guatemala es miembro de la Organización Mundial de Comercio, además de no aparecer en la referida lista, por lo cual no es necesaria la legalización del certificado de origen por el Consulado Mexicano o su certificación ante Notario Público.

Tampoco es necesario el cumplimiento del requisito contenido en la fracción II, del artículo quinto, consistente en la formalización del certificado de origen por el organismo o autoridad extranjera, ya que este requisito se exige cuando se trate de mercancías de un país listado en el Anexo VI o de un país no miembro del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, actualmente Orga-

nización Mundial de Comercio, mientras que tal como quedó asentado en los párrafos anteriores, en el asunto que nos ocupa, las mercancías provienen de Guatemala, quien es miembro de la referida Organización, aunado a que no se encuentra en las exclusiones del Anexo VI.

Es de aplicar, por analogía, la tesis IV-P-2aS-43, de esta Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, publicada en la Revista de este Cuerpo Colegiado del mes de diciembre 1998, página 211, que menciona:

“CERTIFICADO DE ORIGEN.- NO ES NECESARIA SU FORMALIZACIÓN POR EL ORGANISMO O AUTORIDAD DEL PAÍS DE ORIGEN DE LAS MERCANCÍAS CUANDO SE TRATA DE PAÍSES MIEMBROS DE LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO.- Si bien es cierto, que el Formato de Certificado de País de Origen establecido en el Anexo III del Acuerdo por el que se establecen las normas para la determinación del país de origen de las mercancías y las disposiciones para su certificación en materia de cuotas compensatorias, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de agosto de 1994, contiene un campo 11, relativo a la formalización del certificado por parte del organismo o autoridad del país de origen de las mercancías, también lo es que el Instructivo para el llenado de dicho Formato, señala que el campo 11 deberá ser llenado conforme a la fracción II, del artículo 5o. del propio Acuerdo, la cual dispone que la formalización debe asentarse cuando se trate de mercancías de un país listado en el Anexo VI del mismo Acuerdo o de un país no miembro del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio. Por consiguiente, tratándose de mercancías de los Estados Unidos de América, no es necesario que el certificado de origen se encuentre formalizado, ya que dicho país es miembro de la Organización Mundial del Comercio y no está incluido en la lista del Anexo VI. (24)

“Juicio No. 100(21)5/98/752/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 25 de

agosto de 1998, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Miguel Ángel Luna Martínez.

“(Tesis aprobada en sesión de 25 de agosto de 1998)”

Sin embargo, de los cuatro certificados de origen que presenta la accionante, sólo dos reúnen los requisitos que el Acuerdo publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de agosto de 1994, estatuye como necesarios para que se consideren válidos.

En efecto, en el Anexo III, del citado Acuerdo, relativo al Instructivo para el Llenado del Certificado de País de Origen, precisa que en el campo número 4 de los certificados se debe contener:

“(…)”

“CAMPO 4: Indique la clasificación arancelaria a seis dígitos que corresponda conforme al Sistema Armonizado para cada mercancía descrita en el campo 5.

“(…)”

Ahora bien, se aprecia de autos que la contribuyente exhibe 4 certificados de origen de la mercancía que importó, en los que se lee textualmente:

El primer certificado de origen, visible a fojas 69, señala:

“CERTIFICADO DE ORIGEN

“LA CÁMARA DE COMERCIO DE GUATEMALA, hace constar:

“a) Que el día de hoy se ha presentado a sus oficinas a requerir la emisión del presente certificado el señor ADA CARRERA, quien manifestó actuar en nombre de MAYA

TEXTIL, S.A., comerciante, domiciliado en KM. 30.5 CARRETERA AL PACÍFICO, AMATITLÁN, GUATEMALA, C.A.; y bajo juramento declaró que las mercaderías abajo especificadas, enviadas por vía TERRESTRE en el FURGON DE COSTA A COSTA que zarpó (zarpará) de TECÚN UNAM/GUATEMALA, el 28-08-95, a la orden de GAITEX, S.A. DE C.V., con destino a MÉXICO, D.F.

“Son de origen o producción GUATEMALTECA

MARCAS	CANTIDAD	ESPECIFICACIÓN DE LAS MERCANCÍAS	PESO BRUTO	NETO	VALOR
“GAITEX, S.A. DE C.V. FERNANDO DE ALBA IXTLIXÓCHITL #25-1b COL. OBRERA MÉXICO, D.F. C.P. 06800 C.C. GAI-770331-CI8		TELAS: TUNIS, COLONIAL, PANT’S, RACHEL <u>SALDOS DE HILOS</u> <u>TEÑIDOS</u>	Kls: 18,066.00	Kls 17,608.00	Us\$= 64,312.00
“UN 458 BULTOS EN FARDOS QUE TIENEN 42,194.00 METROS EN TELA DE ALGODÓN JAZZ, GALLO,					

“Las mercancías arriba descritas son productos de GUATEMALA

“Según se desprende de la documentación presentada al efecto y analizada por esta Cámara, de lo cual se firma el presente certificado por el requirente y por el Gerente de la Cámara de Comercio de Guatemala, en la ciudad de Guatemala

“De agosto de 1995

“NUEVA DIRECCIÓN
MAYA TEXTIL, S.A.
Km. 30.5 Carretera

CÁMARA DE COMERCIO DE GUATEMALA

al Periférico Amatitlán
Guatemala, C.A.

“REQUIRENTE
GERENTE
“(Rúbrica ilegible)”

ORIGINAL

(Rúbrica ilegible)”

El segundo certificado exhibido, visible a fojas 72, establece lo siguiente:

“CERTIFICADO DE ORIGEN

“LA CÁMARA DE COMERCIO DE GUATEMALA, hace constar:

“Que el día de hoy se ha presentado a sus oficinas a requerir la emisión del presente certificado, el señor ADA CARRERA, quien manifestó actuar en nombre de MAYA TEXTIL, S.A., comerciante, domiciliado en KM. 30.5 CARRETERA AL PACÍFICO, AMATITLÁN, GUATEMALA, C.A.; y bajo juramento declaró que las mercaderías abajo especificadas, enviadas por vía TERRESTRE en el FURGÓN DE COSTA A COSTA que zarpó (zarpará) de TECÚN UNAM/GUATEMALA el 25-10-95, a la orden de GAITEX, S.A. DE C.V., con destino a MÉXICO D.F.

“Son de origen o producción GUATEMALTECA

“MARCAS	ESPECIFICACIÓN DE LAS MERCANCÍAS	PESO BRUTO	NETO	VALOR
“GAITEX, S.A. DE C.V. FERNANDO DE ALBA IXTLIXÓ-CHITL #25-1b COL. OBRERA MÉXICO, D.F. C.P. 06800 R.F.C. GAI-770331-CI-8	TELAS: TUNIS, COLONIAL, JAZZ, GALLO, PANT’S, RACHEL <u>SALDOS DE HILOS</u> TEÑIDOS.	19,988.00	Kls 17,608.00	Us\$= 65,778.50

"SON 435 BULTOS EN FARDOS QUE CONTIENEN: TELA DE ALGODÓN CON UN TOTAL DE 32,678.00 METROS.	(TEJIDOS DE ALGODÓN 100%)			
--	---------------------------	--	--	--

“Las mercancías arriba descritas son productos de GUATEMALA, según se desprende de la documentación presentada al efecto y analizada por esta Cámara, de lo cual se firma el presente certificado por el requirente y por el Gerente de la Cámara de Comercio Guatemala, en la ciudad de Guatemala

“25 de agosto de 1995.

“NUEVA DIRECCIÓN
 MAYA TEXTIL, S.A.
 Km. 30.5 Carretera
 al Periférico Amatitlán,
 Guatemala, C.A.

CÁMARA DE COMERCIO DE GUATEMALA

“REQUIRENTE
 GERENTE
 “(Rúbrica ilegible)

ORIGINAL

(Rúbrica ilegible)”

El tercer certificado de origen exhibido, visible a fojas 73 del expediente, muestra lo que a continuación se transcribe:

<p>“CERTIFICADO DE PAÍS DE ORIGEN (INSTRUCCIONES AL REVERSO) LLENAR A MÁQUINA O CON LETRA DE MOLDE</p>		<p>1. Exportador MAYA TEXTIL, S.A. KILÓMETRO 30 ½, CARRETERA AL PACÍFICO, AMATITLÁN, GUATEMALA, C.A.</p>		
<p>“2. Productor: MAYA TEXTIL, S.A. KILÓMETRO 30 ½, CARRETERA AL PACÍFICO, AMATITLÁN, GUATEMALA, C.A.</p>		<p>3. Importador GAITEX, S.A. DE C.V. FERNANDO DE ALBA IXTLIXÓCHITL No. 25 1-B COL. OBRERA C.P. 06800, MÉXICO, D.F. R.F.C. GAI-770331-C18</p>		
“4. Clasificación arancelaria	5. Descripción y cantidad de la(s) mercancía(s)	6. Factura	7. Criterio de origen	8 País de origen
<p>“5208.43.01 52008.49.01 52008.49.01 52008.49.01 5210.39.99 520888.39.01</p>	<p>TELA TUNIS TELA COLONIAL TELA JAZZ TELA GALLO TELA PANTS TELA RACHEL</p> <p>(SALDOS DE HILOS TEÑIDOS) (TELA DE ALGODÓN 100%)</p> <p>TOTAL: 458 BULTOS EN FARDOS QUE CONTIENEN: 42,194.00 METROS DE TELA DE ALGODÓN KLS. PESO BRUTO: 18,066.00 KLS. PESO NETO: 17,608.00</p>	<p>09770</p>	<p>C</p>	<p>GUATEMALA</p>

<p>“9. Persona o entidad que certifica. Declaro, bajo protesta de decir verdad, que la información contenida en este documento es verdadera y exacta. Me comprometo a comunicar por escrito a todas las personas a quienes entregue el presente certificado, de cualquier cambio que pudiera afectar la exactitud o validez del mismo. Este certificado se compone de __ hojas, incluyendo todos sus anexos.</p> <p>“MAYA TEXTIL, S.A. KILOMETRO 30 1/2 CARRETERA AL PACÍFICO, AMATITLÁN, GUATEMALA, C.A.</p> <p>“ADA CARRERA (Rúbrica ilegible)</p> <p>(Nombre y firma)</p>	<p>10. Declaración del importador. Declaro, bajo protesta de decir verdad, que la información contenida en este documento es verdadera y exacta y me hago responsable de comprobar lo aquí declarado. Estoy consciente que será responsable por cualquier declaración falsa u omisión hecha en o relacionada con el presente documento. Me comprometo a conservar y prestar a la autoridad competente la información, documentos y pruebas necesarios que respalden el contenido del presente certificado, así como comunicar por escrito a dicha autoridad de cualquier cambio que pudiera afectar la exactitud o validez del mismo.</p> <p>LIC. DAVID GAISTMAN MENACHE (R</p> <p>(Nombre y firma)</p>
<p>“11. Organismo o autoridad extranjera. Declaro que he tenido a mi vista la información, documentos y pruebas suficientes, a mi buen entender, para comprobar que la información contenida en el presente certificado es verdadera y exacta.</p>	
<p>“GUATEMALA, EL 25 DE AGOSTO DE 1995 (Rúbrica ilegible)</p> <p>“(Ciudad, país, fecha, firma y sello)”</p>	

El carto certificado de origen exhibido, visible a fojas 74, distingue:

“CERTIFICADO DE PAÍS DE ORIGEN (INSTRUCCIONES AL REVERSO) LLENAR A MÁQUINA O CON LETRA DE MOLDE		1. Exportador MAYA TEXTIL, S.A. KILÓMETRO 30 ½, CARRETERA AL PACÍFICO, AMATITLÁN, GUATEMALA, C.A.		
“2. Productor: MAYA TEXTIL, S.A. KILÓMETRO 30 ½, CARRETERA AL PACÍFICO, AMATITLÁN, GUATEMALA, C.A.		3. Importador GAITEX, S.A. DE C.V. FERNANDO DE ALBA IXTLIXÓCHITL No. 25 1-B COL. OBRERA C.P. 06800, MÉXICO, D.F. R.F.C. GAI-770331-C18		
“4. Clasificación arancelaria	5. Descripción y cantidad de la(s) mercancía(s)	6. Factura	7. Criterio de origen	8 País de origen
“5208.39.01 6002.99.99 5212.12.01 5209.42.01 5208.52.01 5208.11.01 5211.42.01	TELA TUNIS AFELPADOS TELA JERSEY FRANJEADO TELA RESORTE 1 X 1 TELA MARINO ÍNDIGO TELA RAIN TELA COLONIAL TELA LOCA # 14 ÍNDIGO (MEZCLILLA) (TELA DE ALGODÓN 100%) TOTAL: 435 BULTOS EN FARDOS QUE CONTIENEN: 32,678.00 METROS DE TELA DE ALGODÓN KLS. PESO BRUTO: 19,988.00 KLS. PESO NETO: 19,553.00	09770	C	GUATEMALA

<p>“9. Persona o entidad que certifica. Declaro bajo protesta de decir verdad, que la información contenida en este documento es verdadera y exacta. Me comprometo a comunicar por escrito a todas las personas a quienes entregue el presente certificado, de cualquier cambio que pudiera afectar la exactitud o validez del mismo. Este certificado se compone de ___ hojas, incluyendo todos sus anexos</p> <p>MAYA TEXTIL, S.A. KILOMETRO 30 1/2 CARRETERA AL PACÍFICO AMATITLÁN, GUATEMALA, C.A</p>	<p>10. Declaración del importador. Declaro bajo protesta de decir verdad, que la información contenida en este documento es verdadera y exacta y me hago responsable de comprobar lo aquí declarado. Estoy consciente que será responsable por cualquier declaración falsa u omisión hecha en o relacionada con el presente documento. Me comprometo a conservar y prestar a la autoridad competente la información, documentos y pruebas necesarios que respalden el contenido conferido del presente certificado, así como comunicar por escrito a dicha autoridad de cualquier cambio que pudiera afectar la exactitud o validez del mismo.</p>
<p>“ADA CARRERA (Rúbrica ilegible)</p> <p>(Nombre y firma)</p>	<p>LIC. DAVID GAISTMAN MENACHE (R</p> <p>(Nombre y firma)</p>
<p>“11. Organismo o autoridad extranjera. Declaro que he tenido a mi vista la información, documentos y pruebas suficientes, a mi buen entender, para comprobar que la información contenida en el presente certificado es verdadera y exacta.</p>	
<p>“GUATEMALA, EL 24 DE OCTUBRE DE 1995</p> <p>“(Ciudad, país, fecha, firma y sello)”</p>	

En este orden de ideas, queda demostrado que la actora compró la mercancía que importó, a la empresa Maya Textil, S.A. con residencia en Guatemala, y parcialmente se acredita por la enjuiciante que se trató de la adquisición de productos de origen guatemalteco, cuestión que se acredita solamente respecto de los dos últimos certificados de origen exhibidos, visibles a fojas 73 y 74 de autos, y que al efecto expidió la autoridad de dicho país, con lo que queda corroborado que la mercancía amparada con esos dos certificados no es originaria de la República Popular China, y, por ende, no está sujeta al pago de la cuota compensatoria de 331% que determinó la autoridad.

No obstante, como ya se explicó, por los dos primeros certificados de origen que se exhiben, visibles a fojas 69 y 72 del expediente, no se acredita el origen de la mercancía, ya que no consignan la fracción arancelaria que corresponde a las mercancías amparadas en dichos documentos.

Dichos documentos se valoran en términos de los artículos 234 del Código Fiscal de la Federación y 210 del Código Federal de Procedimientos Civiles, ya que los mismos contienen manifestaciones contrarias a los intereses de la actora, en razón de que en los certificados citados no se asienta la fracción arancelaria que corresponde a las mercancías cuyo origen se certifica, y, por tanto, los certificados de mérito no cumplen con lo establecido en el Anexo III (específicamente por lo que toca al Campo 4), del Acuerdo por el que se Establecen las Normas para la Determinación del País de Origen de Mercancías Importadas y las Disposiciones para su Certificación, en Materia de Cuotas Compensatorias, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de agosto de 1994, que ha quedado transcrito con antelación.

Es importante resaltar que la omisión en el señalamiento de la clasificación arancelaria en el certificado de origen no puede considerarse únicamente como un formulismo excesivo, toda vez que, al no señalarse la clasificación arancelaria en que se encuentran las mercancías que ampara un certificado de origen, no es posible esclarecer el trato arancelario que debe dispensarse a las mercancías im-

portadas por la actora, debido a que, para determinar el arancel aplicable, es necesario ubicar a las mercancías importadas en la fracción arancelaria que les corresponde, de acuerdo con la descripción contenida en la propia fracción, y conforme a las reglas generales y complementarias contenidas en la ley.

Por tanto, si en los dos certificados de origen que nos ocupan no se asienta la fracción arancelaria que les corresponde a las mercancías importadas, entonces no es posible determinar el trato arancelario que se les debe aplicar, y tampoco se acredita la afirmación de la accionante en el sentido de que son originarias de la República de Guatemala.

En esa virtud, toda vez que dos de los cuatro certificados de origen exhibidos por la demandante no cumplen con las reglas contenidas en el acuerdo publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de agosto de 1994, se concluye que los actos combatidos son parcialmente nulos, sólo por lo que toca a los certificados de origen que obran a fojas 73 y 74 del expediente, debiendo reconocerse la validez por cuanto hace a las mercancías que se consignan en los certificados consultables a fojas 69 y 72, los que ya han quedado transcritos con antelación.

Así pues, como al resolverse los recursos de revocación controvertidos en el presente juicio no se exhibieron los certificados de origen, sino que dichos documentos fueron ofrecidos y exhibidos hasta esta fase contenciosa, procede se declare la nulidad parcial de los oficios 325-SAT-R7-L47-02829 y 02821, para el efecto de que la autoridad resuelva los recursos de revocación agotados por el actor, y considere que las mercancías amparadas en los certificados de origen de las fojas 73 y 74 de autos, que se transcriben en el presente considerando, acreditan fehacientemente que las mercancías en ellos amparadas son de origen guatemalteco, y se anule la determinación de créditos fiscales respectiva, y por lo que toca a las mercancías de los certificados que carecen del asiento de las fracciones arancelarias, al no acreditarse el origen que les reputa el actor, se reconozca la validez de los créditos que por las mismas se determinó.

Por lo expuesto, y con apoyo en los artículos 236, 237, 238, fracción IV, y 239, fracciones I, II y III, y 239-A, del Código Fiscal de la Federación; y 20, fracción I, inciso c), de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, es de resolverse y se resuelve:

I. El actor probó parcialmente su pretensión; por lo que.

II. Se declara la nulidad parcial de las resoluciones impugnadas, precisadas en el resultando 1o. de este fallo, para los efectos precisados en la parte final del considerando tercero de esta resolución.

III. NOTIFÍQUESE. Con copia autorizada de esta resolución. Una vez que quede firme devuélvase los autos a la Séptima Sala Regional Metropolitana y en su oportunidad archívese este expediente.

Así lo resolvió la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión efectuada el 4 de mayo del 2000, por unanimidad de cinco votos a favor de la ponencia de los CC. Magistrados Francisco Valdés Lizárraga, Guillermo Domínguez Belloc, Silvia Eugenia Díaz Vega, Luis Carballo Balvanera y Rubén Aguirre Pangburn.

Fue ponente en el presente asunto el Magistrado Francisco Valdés Lizárraga, cuya ponencia se aprobó.

Se elaboró el presente engrose el 10 de mayo del 2000, con fundamento en lo previsto por los artículos 22, fracción III, y 37, fracción III, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. Firma el Magistrado Rubén Aguirre Pangburn, Presidente de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, ante el Licenciado Mario Meléndez Aguilera, Secretario Adjunto de Acuerdos, quien da fe.

SEGUNDA PARTE
CRITERIOS AISLADOS

PLENO

FIANZAS

FIANZAS.- LAS OTORGADAS A FAVOR DE LA FEDERACIÓN PARA GARANTIZAR OBLIGACIONES FISCALES A CARGO DE TERCEROS, SE EXTINGUEN POR PRESCRIPCIÓN EN UN TÉRMINO DE CINCO AÑOS, CONFORME AL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- El artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas en su primer párrafo establece en forma armónica todo el procedimiento a seguir en cuanto a las fianzas en general otorgadas a favor de la Federación y del Distrito Federal, de los Estados y Municipios, exceptuando de las reglas en él contenidas a las fianzas que se otorguen a favor de la Federación para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, y dispone que en ese tipo de fianzas se estará a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, por lo que debe estimarse que este Ordenamiento Legal es el aplicable en todo lo relacionado con la exigibilidad de la garantía, incluyendo el aspecto de extinción de la obligación, pues el invocado artículo 95 no hace esa distinción, sino que simplemente remite al Código Tributario Federal, el cual constituye la ley especial que habrá de prevalecer sobre la ley general, que en el caso lo es la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, puesto que esta última no tiene un propósito eminentemente fiscal. Si bien es cierto que el artículo 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas prevé la caducidad como medio de extinción de la obligación garantizada, también lo es que el numeral 95 expresamente establece que se harán efectivas las fianzas fiscales en los términos que dispone el Código Fiscal de la Federación; señalándose que en el artículo 143 de dicho Código se establece la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución para hacerse exigible la obligación garantizada, con las modalidades que el propio precepto señala, y en los artículos 145 al 150 se indica el procedimiento correspondiente, dentro del cual el artículo 146 no establece la caducidad como medio de extinción de obligaciones determinadas, sino la prescripción, la cual opera en un término de cinco años. (1)

Contradicción de sentencias No. 100(A)-II-130/96/8462/96(A)-II-220/96/5192/95/16938/97-11-11-2/17747/97-11-11-2 Y OTROS/99-PL-09-01.- Resuelta por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión de 13 de octubre de 1999, por mayoría de 6 votos a favor y 4 votos en contra.- Magistrada Ponente: María Guadalupe Aguirre Soria.- Secretario: Lic. Román Delgado Mondragón.

(Tesis aprobada en sesión de 13 de octubre de 1999)

C O N S I D E R A N D O :

(...)

CUARTO.- (...)

De las transcripciones anteriores, se desprende que los artículos 93, 93 bis, 94 y 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas y 143 del Código Fiscal de la Federación, establecen distintos tratamientos y procedimientos para la efectividad de las pólizas de fianzas, atendiendo a la naturaleza de los sujetos beneficiarios y al tipo de obligaciones garantizadas.

Al respecto se dan tres clases de procedimientos:

1.- Cuando los beneficiarios son distintos de la Federación, el Distrito Federal, los Estados o los Municipios, el procedimiento previo a la efectividad de la fianza, está regulado en los artículos 93, 93 bis y 94 antes invocados, dentro del cual debe vencerse a la afianzadora, y comienza con la reclamación a la institución fiadora;

2.- Otro procedimiento se establece cuando los beneficiarios de la fianza son la Federación, el Distrito Federal, los Estados o los Municipios, siempre que tratándose de la Federación, no se hayan garantizado obligaciones fiscales a cargo de terceros, **en esta hipótesis es opcional para los beneficiarios** seguir los trámites de los artículos 93 y 93 bis, o hacer efectiva la fianza conforme al artículo 95 de la Ley en cita;

3.- Un tercer procedimiento es el que establece el artículo 143 del Código Fiscal de la Federación, **que opera tratándose de fianzas otorgadas a favor de la Federación, para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros**, y que se identifica con el procedimiento económico coactivo, en el que se aplican normas especializadas que configuran un procedimiento de excepción, congruente con la naturaleza de las obligaciones garantizadas, el interés social y las facultades de ejecutividad propias del fisco, siendo éste el procedimiento que, en el caso a estudio de la contradicción de sentencias, deriva de las pólizas de fianza expedidas para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, y por lo tanto, es el que debe seguirse, tal como se sostiene en el criterio de la Segunda Sección de la Sala Superior, ya que estas fianzas son de naturaleza fiscal y se otorgan a favor de la Federación.

Cabe señalar que si bien es cierto que el artículo 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, prevé que las instituciones de fianzas se liberan por prescripción en un plazo de tres años, también lo es que su artículo 95 establece una regla de excepción tratándose de fianzas otorgadas a favor de la Federación para garantizar obligaciones fiscales, atendiendo al carácter del beneficiario y a la obligación que garantizan; señalando dicho precepto que deberá estarse a lo ordenado por el Código Fiscal de la Federación para hacer efectivas dichas fianzas y, por su parte, los artículos 143 y 146 del Código Fiscal de la Federación, establecen como medio de extinción de obligaciones la prescripción, de donde se tiene que tratándose de las pólizas de fianzas de que se trata, el artículo 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas resulta inaplicable, en virtud de que el Código Fiscal de la Federación, que es la ley especial, por regular en forma directa el procedimiento

legal para hacer exigible una fianza que garantice una obligación fiscal, se encuentra por encima de la ley general, que en el caso es la citada Ley Federal de Instituciones de Fianzas, puesto que ésta no tiene un propósito eminentemente fiscal e incluso se remite al Código Tributario, como se desprende del citado numeral 95 de la Ley en cita, en donde se prevé la mencionada regla de excepción.

En efecto, tratándose de fianzas fiscales en las que la Federación es la beneficiaria y se garantice el pago de una obligación fiscal a cargo de un tercero, el artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas en su primer párrafo, parte final, expresamente establece que se harán efectivas en los términos que dispone el Código Fiscal de la Federación, por lo que debe estimarse que este Ordenamiento es el aplicable en todo lo relacionado con la exigibilidad de la garantía, **incluyendo el aspecto de extinción de la obligación, que como ya quedó aclarado opera por prescripción**, pues sería incorrecto considerar, como se establece en el criterio sostenido por la Décimo Primera Sala Regional Metropolitana, que dicho Código sólo sea aplicable en lo relativo al procedimiento para hacer exigible la fianza conforme a lo dispuesto en el artículo 143 del Código en cita, ya que el invocado numeral 95 de la referida Ley no hace esa distinción, ya que expresamente establece que en los casos de que se trata “se estará a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación”, por lo que partiendo del principio de que donde la ley no distingue, el Juzgador tampoco debe distinguir, en esas condiciones se tiene que el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación que se contiene dentro del procedimiento administrativo de ejecución, resulta aplicable en el particular, debido a que, en este último precepto legal, se prevé cuándo se extinguirán los créditos fiscales, como lo es el que deriva de las pólizas de fianza en comento, motivo por el cual no existe necesidad para acudir a otro ordenamiento legal, toda vez que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 146 se ocupa de regular la figura jurídica de la prescripción, el cual es el medio extintivo de obligaciones en las fianzas fiscales otorgadas a favor de la Federación, debiéndose señalar que en este tipo de fianzas, expedidas para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, no cobra aplicación el artículo 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, tal como fue resuelto por la Segunda Sección de esta Sala Superior en el

criterio que se sostiene debe prevalecer en la presente contradicción, porque se refiere al procedimiento específico de la “reclamación” establecido por el artículo 93 y 93 bis de la referida Ley, de ahí que, si en el caso se trata de fianzas fiscales otorgadas a favor de la Federación, es incuestionable que el medio de extinción de la obligación que emana de la misma, lo constituye la prescripción, la cual opera en un término de cinco años, tal como se resolvió en los recursos de apelación números 100(A)-II-130/96/8462/96, 100(A)-II-220/96/5192/95 y 100(A)-II-118/96/5282/95, de fechas 13 de febrero los dos primeros, y 23 de mayo de 1997, fallos que, como se señala en los antecedentes de la presente contradicción quedaron firmes, ya que los Tribunales Colegiados ante los que se promovieron los amparos respectivos en contra de los mismos, se pronunciaron en el sentido de negarlo.

En efecto, si en los casos que nos ocupa se garantiza un crédito fiscal, ya liquidado, exigible, y es aceptando como tal por una parte el obligado principal, que debemos entender en el fiado y por la otra la Federación, que resulta ser el acreedor, o bien puede ser el fiado un responsable solidario que está otorgando la garantía ante la Federación, pero sobre un crédito ya cuantificado, ciertamente éste no puede ser otro que un crédito fiscal. Si por otro lado, como se vio, la propia Ley Federal de Instituciones de Fianzas en su numeral 95, remite para el cobro de ese crédito que ya está determinado, aceptado por el fiado, por el acreedor, en caso de incumplimiento por la afianzadora a su obligación de responder pues la consecuencia sería proceder a su cobro, sin necesidad de un procedimiento previo de reclamación o de homologación por alguna otra ley; luego entonces, con ello se confirma que son conforme a derecho las decisiones emitidas por la Segunda Sección en los recursos de apelación citados en los antecedentes de esta contradicción.

Corrobora la postura de este Pleno, la siguiente tesis del Poder Judicial, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al mes de agosto de 1999, página 756, del tenor literal siguiente:

“FIANZAS, PRESCRIPCIÓN DE LAS, TRATÁNDOSE DE LAS OTORGADAS A FAVOR DE LA FEDERACIÓN, PARA GARANTIZAR OBLIGACIONES FISCALES A CARGO DE TERCEROS.- Las fianzas que otorgan las instituciones a favor de la Federación, del Distrito Federal, de los Estados y de los Municipios, se hacen efectivas a elección del beneficiario, siguiendo los procedimientos establecidos en los artículos 93 y 93 bis de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, **excepto las que se otorguen a favor de la Federación para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, en cuyo caso debe estar a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación.** Por lo tanto, cuando se trate de fianzas fiscales y la Federación requiera el pago correspondiente, para que opere la figura jurídica de la prescripción, es necesario que transcurra el término de cinco años que establece el artículo 146 del ordenamiento citado en último término, acorde con la excepción prevista expresamente por el artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas.

“SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

“I. 7o. 53 A

“Revisión Fiscal 3517/98.- Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras.- 18 de noviembre de 1998.- Unanimidad de votos.- Ponente: María Simona Ramos Ruvalcaba.- Secretario: Ángel Corona Ortíz.”

Así entonces, en consideración de este Pleno el criterio que debe prevalecer en el caso, es el sostenido por la Segunda Sección de esta Sala Superior, que originó el precedente número III-PS-II-170, mismo que aquí se reitera, del tenor siguiente:

“FIANZAS.- LAS OTORGADAS A FAVOR DE LA FEDERACIÓN, PARA GARANTIZAR OBLIGACIONES FISCALES A CARGO DE

TERCEROS, SE EXTINGUEN POR PRESCRIPCIÓN EN UN TÉRMINO DE CINCO AÑOS, CONFORME AL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL LA FEDERACIÓN.- El artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas en su primer párrafo establece en forma armónica todo el procedimiento a seguir en cuanto a las fianzas en general otorgadas a favor de la Federación y del Distrito Federal, de los Estados y Municipios, exceptuando de las reglas en él contenidas, a las fianzas que se otorguen a favor de la Federación para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, y dispone que en ese tipo de fianzas se estará a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, por lo que debe estimarse que este ordenamiento legal es el aplicable en todo lo relacionado con la exigibilidad de la garantía, incluyendo el aspecto de extinción de la obligación, pues el invocado artículo 95 no hace esa distinción, sino que simplemente remite al Código Tributario Federal, el cual constituye la ley especial que habrá de prevalecer sobre la ley general, que en el caso lo es la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, puesto que esta última no tiene un propósito eminentemente fiscal. Si bien es cierto que el artículo 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas prevé la caducidad como medio de extinción de la obligación garantizada, también lo es que el numeral 95 expresamente establece que se harán efectivas las fianzas fiscales en los términos que dispone el Código Fiscal de la Federación; señalándose que en el artículo 143 de dicho Código se establece la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución para hacerse exigible la obligación garantizada, con las modalidades que el propio precepto señala, y en los artículos 145 al 150 se indica el procedimiento correspondiente, dentro del cual el artículo 146 no establece la caducidad como medio de extinción de obligaciones determinadas, sino la prescripción, la cual opera en un término de cinco años.”

Por lo expuesto y con fundamento en los artículos 16, fracciones IV y XIV, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y 261 del Código Fiscal de la Federación, se resuelve:

I.- Es procedente la contradicción de sentencias planteada por la Magistrada Silvia Eugenia Díaz Vega, Presidenta de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

II.- Debe prevalecer el criterio sustentado por la Segunda Sección de la Sala Superior de este Tribunal.

III.- Publíquese la tesis que se cita en la parte considerativa de este fallo en la Revista de este Tribunal.

IV.- NOTIFÍQUESE. Con copia autorizada de esta resolución, devuélvanse los autos de los juicios de nulidad a las Salas Regionales respectivas de este Tribunal, una vez que haya quedado firme, o en su caso, se resuelva en definitiva el presente asunto, y en su oportunidad archívese este expediente.

Así lo resolvió el H. Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión celebrada el 13 de octubre de 1999, por mayoría de 6 votos con la Ponencia modificada de los CC. Magistrados, Licenciados Luis Malpica de Lamadrid, María Consuelo Villalobos Ortíz, Rubén Octavio Aguirre Pangburn, Silvia Eugenia Díaz Vega, Guillermo Domínguez Belloc y Luis Carballo Balvanera y 4 en contra de los CC. Magistrados, Licenciados Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, Jorge Alberto García Cáceres, quien se reservó su derecho a formular voto particular, Alma Peralta Di Gregorio y María Guadalupe Aguirre Soria, quien se reservó su derecho a formular voto particular al que se adhirieron los Magistrados Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, así como Alma Peralta Di Gregorio. Estuvo ausente el C. Magistrado, Licenciado Francisco Valdés Lizárraga.

Fue Ponente en el presente asunto la C. Magistrada Licenciada Ma. Guadalupe Aguirre Soria, cuya ponencia se modificó.

Se formuló el presente engrose el día treinta de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, con fundamento en lo previsto por los artículos 26, fracción

VI y 37, fracción III de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, firma el C. Magistrado, Licenciado Luis Carballo Balvanera, Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación, ante la C. Lic. Graciela Buenrostro Peña, Secretaria General de Acuerdos, quien da fe.

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA LA MAGISTRADA MARÍA GUADALUPE AGUIRRE SORIA, EN LA CONTRADICCIÓN DE SENTENCIAS 100(A)-II-130/96/8462/96(A)-II-220/96/5192/95/16938/97-11-11-2/17747/97-11-11-2 Y OTROS/99-PL-09-01

La suscrita se aparta del criterio de la mayoría que considera la aplicación del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación para efectos de determinar la extinción por prescripción de las fianzas otorgadas a favor de la Federación, para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros.

De ninguna manera se comparte la resolución a que se llega, por las razones que a continuación se exponen:

El artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas efectúa una remisión al Código Fiscal de la Federación para los procedimientos de ejecución de las fianzas; mas ***no de su extinción***, máxime que ***se trata de una obligación mercantil*** según el artículo 2o. de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas; procedimiento de ejecución que se encuentra en el artículo 143, tercer párrafo, incisos a) y b), del Código Fiscal de la Federación y que prevé únicamente cuáles son los documentos que deberán acompañarse al requerimiento de pago y en qué plazo deberá pagarse el mismo (dispositivo con contenido casi idéntico al de las actuales fracciones II, III y IV del artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas para fianzas en favor de organismos y dependencias públicas), ***no siendo aplicable por lo tanto ni el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación para la caducidad de la garantía, ni el 146 del Código Fiscal de la Federación para su prescripción.***

En efecto, como ya se ha precisado en párrafos anteriores, el artículo 2o. de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas le otorga naturaleza mercantil a las fianzas que emitan las instituciones autorizadas, sin importar la calidad de la parte beneficiaria de la fianza, en este caso, de la autoridad administrativa; dispositivo que a la letra dice:

“Artículo 2o.- Las fianzas y los contratos que en relación con ellas otorguen o celebren las instituciones de fianzas, **serán mercantiles para todas las partes que intervengan**, ya sea como beneficiarias, solicitantes, fiadas, contrafiadoras u obligadas solidarias, excepción hecha de la garantía hipotecaria.”

Lo que se corrobora y reafirma con la Exposición de Motivos de las Reformas y Adiciones a la Ley de la materia, publicadas en el Diario Oficial de la Federación, el miércoles 14 de julio de 1993, Exposición que señalaba lo siguiente:

“En la iniciativa que ahora someto a la consideración de esa Soberanía se plasman las principales directrices que permitirán a las instituciones enfrentar las actuales condiciones de apertura y competitividad a través de la adopción de medidas que les faciliten alcanzar una mayor y más flexible capacidad operativa; simplificar y agilizar el servicio de afianzamiento; diversificar más las responsabilidades asumidas y **con base en las disposiciones de la legislación mercantil, se establecen procedimientos convencionales de ejecución de las garantías constituidas a su favor.**”

Por lo que si bien es cierto, que el artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas efectúa una remisión al Código Fiscal de la Federación en lo relativo al procedimiento de ejecución para hacer efectiva una garantía, el que como ya se indicó se encuentra contemplado en el artículo 143 del Código Fiscal de la Federación para el caso específico de tales fianzas y cuyo contenido es casi idéntico al de las fracciones II, III y IV del artículo 95 de la Ley antes referida, **no por ello se considera que el referido Código regule a la extinción de una**

obligación mercantil, por no existir texto expreso en tal sentido, en el artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, ni mucho menos en el Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior es sustentado por el Poder Judicial Federal en la Jurisprudencia 1.3o.a.J/7, visible en las páginas 715, 716 y 717 de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación del mes de marzo de 1996 y que dice:

“CADUCIDAD DE FIANZAS OTORGADAS A FAVOR DE LA FEDERACIÓN, DISTRITO FEDERAL, ESTADOS Y MUNICIPIOS. LEGISLACIÓN APLICABLE.- A efecto de determinar la legislación aplicable en materia de caducidad de fianzas otorgadas a favor de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, es menester distinguir en primer término la naturaleza jurídica del contrato de fianza, de la naturaleza de la obligación garantizada. Las fianzas son de naturaleza mercantil, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2o. de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, en tanto que la naturaleza jurídica de la obligación garantizada se ve determinada por la relación o negocio jurídico que le dio origen. Diferenciados los conceptos mencionados, **se sigue que en materia de instituciones de fianzas, la legislación aplicable es la Ley Federal de Instituciones de Fianzas**, en estricta aplicación de lo dispuesto por su artículo 1o.; principio ratificado por el legislador en la exposición de motivos de las reformas y adiciones de la propia Ley, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 14 de julio de 1993, que establece que únicamente en materia de ejecución de fianzas expedidas a favor de la autoridad se introduce la modalidad de que, a elección del beneficiario, se pueda seguir el procedimiento de conciliación, juicio arbitral en amigable composición, o bien el procedimiento administrativo de ejecución como procedimiento especial que permite el cobro de la fianza de una manera más ágil y expedita. Así las cosas, es criterio de este tribunal que la legislación aplicable en materia de fianzas y específicamente respecto de la institución jurídica de la caducidad, será la propia ley de la materia, en su artículo 120, no

siendo óbice para lo anterior que el artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, inscrito en el Título III, Capítulo IV, relativo a Procedimientos Especiales, remita al procedimiento administrativo de ejecución previsto por el artículo 143 del Código Fiscal de la Federación para requerir el cobro de fianzas cuando es beneficiario la Federación, Estados o Municipios, puesto que este procedimiento, como antes se señaló, tiene como único fin lograr el cobro de la fianza de una manera rápida y eficaz, **sin que dicho procedimiento afecte o modifique el carácter mercantil de la fianza y la aplicación de la ley específica de la materia.**

“TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO”

Así también, resulta perfectamente aplicable la Jurisprudencia I.7o.A.J/4 del propio Poder Judicial, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IX, Enero de 1999. Pág. 656, en cuyo texto indica:

“FIANZAS. ES VÁLIDO PACTAR SUS FORMAS DE EXTINCIÓN DADA SU NATURALEZA MERCANTIL.- Las fianzas son de naturaleza mercantil por disposición expresa de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, la cual en su artículo 2o. establece que: “Las fianzas y los contratos, que en relación con ellas otorguen o celebren las instituciones de fianzas, serán mercantiles para todas las partes que intervengan ...”; al margen de las partes que intervengan en ellas; así, dichos actos son regulados por la legislación de la materia, como lo es el Código de Comercio, cuya aplicación está respaldada por la misma ley en comento, pues este último ordenamiento legal en su artículo 113, establece que en lo no previsto en ella se aplicará supletoriamente la legislación mercantil, la cual a su vez, en su artículo 78 prevé que las partes contratantes quedan en aptitud de obligarse hasta el límite de su voluntad, incluso respecto de la forma y términos en que se extingan las obligaciones convenidas. Por esta razón cuando se suscita una controversia en relación al término para la extinción de las facultades

des de la autoridad fiscal, para hacer efectivas las fianzas constituidas a su favor y deba dilucidarse si se estará a lo previsto por la ley de la materia al respecto o a lo convenido por las partes, **es claro que debe respetarse la voluntad de éstas expresada en dicho convenio.**

“SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO”

En este orden de ideas, debe precisarse que el contrato de fianza es de garantía y es un contrato accesorio acerca de una obligación principal, ya que se trata de dos obligaciones distintas, esto se nota claramente al reconocerse que **el objeto del contrato mercantil de fianza es el de crear una obligación subsidiaria para la institución afianzadora de pagar por el deudor contribuyente, si éste no lo hace; y con ello una subrogación.** En otras palabras, un cambio en el sujeto del crédito, con lo cual el fiador se convierte en acreedor del deudor principal.

De tal manera que la institución afianzadora que pague el crédito se subroga en todos los derechos que el acreedor (autoridad fiscal) tenía contra el deudor (contribuyente), según el artículo 2830 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal.

Lo anterior se corrobora de la simple lectura de los artículos 2828 y 2829 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal, que establece los términos en que la institución afianzadora, como fiadora, debe ser indemnizada por el fiado de la deuda principal, de los intereses y gastos, así como de los daños y perjuicios.

Con lo que se prueba ampliamente que la fianza no es un accesorio del crédito fiscal y que se transforme en un crédito fiscal, máxime que según el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, de manera casuística, asevera que los únicos accesorios de las contribuciones y que participan de la naturaleza de éstas,

los son los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por cheque devuelto; siendo las disposiciones fiscales de aplicación estricta, de conformidad al artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, no puede considerarse ningún otro accesorio distinto a los antes señalados, y mucho menos a la fianza para homologarla a un crédito fiscal, que es una obligación fiscal determinada en cantidad líquida según el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación (en congruencia con el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación de 1967 abrogado), la que se extingue por las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, y la fianza se extingue por las disposiciones de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas.

En otras palabras, no se señala que por garantizar créditos fiscales (que son obligaciones fiscales cuantificadas en cantidad líquida), la garantía pierda su naturaleza mercantil para adquirir otra de carácter fiscal y se extinga de manera distinta a lo previsto en el artículo 120 in fine de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, máxime que la caducidad que se encuentra contemplada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, se refiere a la pérdida de la facultad de la autoridad fiscal de determinar la obligación fiscal (que no sería el caso), mas no a exigir el pago del crédito fiscal que siempre presupone una liquidación de la obligación fiscal en una cantidad precisa; con lo cual mucho menos se podría aplicar la figura de la caducidad.

Además de que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado que:

“(…) es de hacerse notar que el Código Fiscal de la Federación al que remite expresamente el artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas para el efecto del procedimiento a seguir, a fin de hacer efectivas las fianzas otorgadas a favor de la federación para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, **no contempla la figura de la caducidad de la manera en que lo prevé la citada Ley Federal de Instituciones de Fianzas en su artículo 120, pues dicho Código en su artículo 67 sólo hace**

referencia a la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por omisiones a las disposiciones relativas, lo cual difiere substancialmente del tratamiento que, respecto de la figura de la caducidad, otorga el invocado artículo 120 y, por tanto, resulta inaplicable.

“Por lo que hace a la institución de la prescripción prevista en el mismo Código en su artículo 146, obviamente que tampoco resulta aplicable, dado su particular regulación.”

Lo anterior es visible en el cuarto considerando de la ejecutoria que resolvió la contradicción de tesis 86/95 y produjo la jurisprudencia 2a./J.33/96 (invocada por la apelante) y que se encuentra publicado en las páginas 234 y 235 del Semanario Judicial de la Federación correspondiente al mes de agosto de 1996, y cuyo rubro es:

“FIANZAS OTORGADAS EN FAVOR DE LA FEDERACIÓN PARA GARANTIZAR OBLIGACIONES FISCALES A CARGO DE TERCEROS, ES INAPLICABLE EL ARTÍCULO 120 DE LA LEY FEDERAL DE INSTITUCIONES DE FIANZAS, EN CUANTO PREVÉ LA CADUCIDAD EN FAVOR DE LAS INSTITUCIONES GARANTES.”

En similar sentido se expresó el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito con su jurisprudencia VIII.2o. J/1 visible en el Semanario Judicial de la Federación correspondiente al mes de junio de 1995, páginas 308 y 309, que dice:

“FIANZAS, TÉRMINO PARA LA CADUCIDAD DE LAS. CUANDO GARANTIZAN CRÉDITOS FISCALES.- Para establecer el término en que una institución de fianzas queda liberada de su obligación por caducidad, no tiene porque atenderse a lo establecido por el Código Fiscal de la Federación. Lo anterior en virtud de que el artículo 120 de la Ley Federal

de Instituciones de Fianzas, modificado por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 14 de junio de 1993, establece específicamente la forma en que una afianzadora se libera de sus obligaciones por caducidad, cuando el beneficiario (independientemente de que sea la Federación o no y se trate o no de crédito fiscal la obligación garantizada), no presente la reclamación de la fianza dentro del término legal de ciento ochenta días naturales concedidos para ello, a partir de la fecha en que se vuelva exigible por incumplimiento del fiado la obligación garantizada; esto es, la inactividad del beneficiario de la garantía durante el término referido, es sancionada por la citada ley, con la pérdida o extinción del derecho para hacer efectiva la fianza. Lo anterior, al margen de que el artículo 95 de la citada Ley de Instituciones de Fianzas, remita al Código Fiscal de la Federación, supuesto que esto lo hace únicamente en lo relativo al procedimiento de cómo hacer efectiva una fianza que garantiza obligaciones fiscales a favor de la Federación (procedimiento adjetivo), **lo que no implica en modo alguno que remita al mencionado Código en lo relativo a las figuras jurídicas de prescripción o caducidad (que refieren al derecho sustantivo), máxime que el Código Tributario citado regula en forma diversa a la Ley en comento las figuras de caducidad y prescripción y además, acorde a la hermenéutica jurídica, sólo en la hipótesis que determinado ordenamiento legal no establezca la disposición normativa que regula un caso concreto, sería procedente la aplicación supletoria de otro cuerpo legal de diversa naturaleza, lo que, como queda claro, no acontece en la especie.”**

De atender el criterio mayoritario, se vulneran una serie de jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que interpretan precisamente a esta Ley Federal de Instituciones de Fianzas que fue publicada el 29 de diciembre de 1950 en el Diario Oficial de la Federación, y que sustentan lo aquí expresado y contrarían los argumentos mayoritarios de que la fianza, por garantizar una obligación fiscal a cargo de un tercero adquiere una naturaleza de crédito fiscal, jurisprudencias que dicen lo siguiente:

Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Época: 5a. Tomo CXXVIII. Página: 352.

“FIANZA. NUNCA PUEDE SER CRÉDITO FISCAL.- La obligación contractual que nace de un contrato de fianza no puede ser un impuesto, porque no se ha fijado unilateralmente y con carácter de obligación general por el Estado. Tampoco es un derecho en los términos del artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación, pues no es la contraprestación requerida por el Poder Público en pago de servicios administrativos prestados por él. No es tampoco producto, porque no es ingreso que percibe el Estado por actividades propias o por explotación de sus bienes, ni es ingreso ordinario del erario a título de impuesto, derecho, rezago o multa. Por tanto el pago derivado de un contrato de fianza no cae en ninguna de las situaciones previstas por los cinco primeros artículos del Código Fiscal de la Federación; y por tanto, de acuerdo con los artículos 12 y 113 de la Ley de Instituciones de Fianzas, debe concluirse que **nunca una obligación contractual de tal carácter que se rige por el derecho privado puede ser transformada en un crédito fiscal regido por el derecho público.**”

Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Época: 5a. Tomo: CXXVIII. Página: 351

“CRÉDITO FISCAL, NATURALEZA DEL.- La Constitución al facultar al Congreso de la Unión para legislar en materia de comercio, no lo autoriza para la promulgación de leyes que cambien la esencia jurídica de actos o procedimientos fiscales. La autorización de la Constitución es sólo para promulgar leyes encaminadas al mejor régimen normativo de actos mercantiles pero no para mudar la naturaleza jurídica de éstos, haciendo que una obligación de carácter comercial se convierta en crédito fiscal, ni para darles doble carácter estableciendo que para los particulares sean de derecho privado y para el Estado sean de orden público; pues nuestra Constitución reserva esta clase de facultades trascendentales al legislador constituyente,

y dentro del régimen de facultades expresas que es el nuestro, es obvio que, al no estar consignadas en la Constitución para el legislador ordinario, éste no puede arrogárselas.”

Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Época: 5a. Tomo: CXXIX. Página: 136

“**FIANZA, ORIGINA CRÉDITO MERCANTIL Y NO FISCAL.-** El argumento esencial consistente en que el legislador está en aptitud de dictar normas que transformen una obligación mercantil en crédito fiscal, como en el caso, en que se trata del pago de una fianza cuyo beneficiario es el Estado, sin que éste prive de defensa a la compañía afianzadora. El argumento anterior no es suficiente para sostener la constitucionalidad de los preceptos legales reclamados y decretos de 26 de diciembre de 1953. En primer lugar, porque las recurrentes no indican, salvo su deseo pragmático de obtener el beneficio unilateral de la celeridad en el pago por el uso de una vía propia de la soberanía del Estado, qué motivos jurídicos son los que han de prevalecer para hacer que las fianzas otorgadas a favor del Estado deban de hacerse efectivas en una vía privilegiada, cuando en tales casos el propio Estado no interviene como autoridad, sino como mero beneficiario de una pura relación contractual. En segundo lugar, porque las facultades otorgadas por la Constitución al legislador ordinario para dictar norma sobre las constituciones jurídicas establecidas y cuya existencia supone al legislador constituyente, no abarcan las de trastornar la naturaleza de dichas instituciones, esto es, la facultad de desnaturalizarlas, ni las de sustituir por otros sus elementos esenciales. Acontece que mediante una simple declaración legislativa **se pretende cambiar una obligación contractual de naturaleza mercantil en un crédito fiscal, lo cual contraría nuestro pacto fundamental**, que sólo autoriza al H. Congreso de la Unión para legislar en materia de comercio, es decir, para la promulgación de leyes encaminadas al mejor régimen normativo de los actos, problemas o situaciones de tal naturaleza; pero no para cambiar la esencia jurídica de los actos, ni para

darles un doble carácter reconociendo que para los particulares sean de derecho privado y declarando que para el Estado lo son de derecho público, pues nuestra Carta Magna reserva al legislador constituyente esta clase de facultades tan trascendentales, y como estamos en un régimen de facultades expresas, es claro que al no estar consignadas en la Constitución para el legislador ordinario, el mismo no puede irrogárselas. En tercer lugar es **de advertirse que nos encontramos en presencia de una obligación puramente contractual, que por su esencia y naturaleza jurídica repugna y excluye los caracteres que identifican al crédito fiscal. El que nace de un contrato de fianzas no puede ser un impuesto, porque no ha sido fijado unilateralmente y con carácter de obligatorio por el Estado, y menos comprende una situación jurídica en la que se encuentre un indeterminado número de personas.** Tampoco es un derecho en los términos del artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación, pues no es la contraprestación requerida por el Poder Público en pago de servicios administrativos prestados por él. No se está en presencia de un producto, porque tampoco es un ingreso que percibe el Estado por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público o por la explotación de sus bienes **ni menos se trata de algún ingreso ordinario del Erario Federal no clasificable como impuesto, derecho o producto, ni se trata de algún rezago o multa. Por tanto, si el pago derivado de un contrato de fianza no cae en ninguna de las situaciones previstas por los cinco primeros artículos del citado Código Fiscal de la Federación, y, si por otra parte, como convienen las recurrentes en sus agravios, de acuerdo con los artículos 12 y 113 de la Ley de Instituciones de Fianzas todo lo relativo a contrato de fianzas es mercantil para todos los que intervengan como beneficiarios, solicitantes, fiados, contrafiadores u obligados solidarios, debe concluirse que nunca una obligación contractual que se rige por el derecho privado puede ser transformada en crédito fiscal sin desnaturalizar las instituciones jurídicas y los principios generales del derecho,** además de que, como ya se dijo, para esto las autoridades no tienen facultades constitucionales, toda

vez que nuestra Constitución se funda precisamente en esos principios generales de derecho y los acepta, así como sus instituciones, al mencionarlas en su articulado sin hacer una definición de las mismas cambiando o tratando de variar alguno de sus elementos. En cuarto lugar cabe advertir que las reformas señaladas implican una censurable pretensión de invalidez por órganos subordinados del Ejecutivo Federal, como la Secretaría de Hacienda y sus dependencias, la soberanía de los Estados, al intentar sustraer de la jurisdicción rígida marcada por la Constitución, asuntos de naturaleza mercantil, cuando se trata de fianzas otorgadas a favor de alguna autoridad estatal, ya que sujetan a las autoridades de los Estados a la jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Federación, el cual por ser un órgano administrativo que forma parte del Poder Ejecutivo Federal, no tiene competencia para resolver asuntos que de acuerdo con la Constitución General de la República y particulares de los Estados, deben ser resueltos por el Poder Judicial. Por lo que se refiere a que ante el Tribunal Fiscal de la Federación se pueden hacer valer todos los elementos de defensa tendientes a atacar la exigibilidad, aumento y existencia del crédito que se cobra, cabe advertir que lo anterior no está expresamente dispuesto ni en los artículos reformados de la Ley de Instituciones de Fianzas, ni en la fracción VIII del artículo 160 del Código Fiscal de la Federación; aparte de que no hay que olvidar que el mencionado Tribunal Fiscal de la Federación es simplemente un Tribunal de anulación y no de plena jurisdicción, por lo que se encontraría impedido para resolver de todas las situaciones que se le presentaran, ya que su función sólo debe limitarse a declaraciones de nulidad.”

Novena Época. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo IX, Abril de 1999. Tesis V.1o.J/16. Página 361.

“FIANZAS OTORGADAS EN FAVOR DE LA FEDERACIÓN PARA GARANTIZAR OBLIGACIONES FISCALES A CARGO DE TERCEROS, SON INAPLICABLES LOS ARTÍCULOS 67 Y 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN CUANTO A LAS FI-

GURAS JURÍDICAS DE CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN.- Tratándose del procedimiento para hacer efectivas las fianzas otorgadas en favor de la Federación para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, el artículo 95 de la Ley que rige la materia, remite al Código Fiscal de la Federación. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó, que por lo que se refiere a ese tipo de garantías, la figura de la caducidad a que alude el dispositivo 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas no es aplicable, porque el beneficiario es la Federación. En igual forma, **determinó que las figuras jurídicas de la caducidad y de la prescripción, que prevén los artículos 67, fracción II, y 146 del Código Fiscal de la Federación, tampoco son aplicables**, porque la primera sólo hace referencia a la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por omisiones a las disposiciones relativas; y la segunda, por su particular regulación. Por tanto, no es jurídicamente aceptable que se estime que opera la caducidad de esta facultad en el plazo de cinco años, conforme al artículo 67, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, pues dicha disposición legal no es exactamente aplicable al caso, dado que no se configura la hipótesis jurídica que contempla, como se estableció al resolver la contradicción de tesis número 86/95 sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 203, Tomo IV, agosto de 1996, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación de rubro: ‘FIANZAS OTORGADAS EN FAVOR DE LA FEDERACIÓN PARA GARANTIZAR OBLIGACIONES FISCALES A CARGO DE TERCEROS, ES INAPLICABLE EL ARTÍCULO 120 DE LA LEY FEDERAL DE INSTITUCIONES DE FIANZAS, EN CUANTO PREVÉ LA CADUCIDAD EN FAVOR DE LAS INSTITUCIONES GARANTES.’

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Novena Época. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo IX, Julio de 1999. Tesis: VIII. 1o. 35 A. Página 867.

“FIANZAS, CLASIFICACIÓN DE LAS. ATENDIENDO A LOS BENEFICIARIOS DE LAS MISMAS Y A LA PROCEDENCIA O NO DE LAS INSTITUCIONES DE CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN.-

De una interpretación armónica de los artículos 93, 93 bis, 95, 120 y 130 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, se desprende la existencia de cuatro grandes categorías o rubros en que pueden clasificarse las fianzas, atendiendo a favor de quién se otorgan o expiden y a la procedencia de las instituciones de caducidad y prescripción, siendo estas: 1) Cuando el beneficiario sea cualquier persona (procedimiento ordinario o general, según tesis 33/96 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación), situación regulada en los artículos 93, 93 bis y 120, párrafos primero a tercero de la Ley Federal de Instituciones Fianzas, caso en el cual la exigibilidad de cobro requiere de una etapa previa de reclamación, siendo el único caso en el que puede operar la caducidad. Sin embargo, una vez constituido el derecho para hacer efectiva la póliza, podrá quedar sujeto a prescripción si el acreedor no la interrumpe con su actuación. Esta prescripción se actualiza al transcurrir el plazo legal para que prescriba la obligación garantizada o, en su defecto, el de tres años, lo que resulte menor, liberándose la institución de fianzas en este evento, de su obligación de pago. 2) Cuando los beneficiarios sean la Federación, el Distrito Federal, las entidades federativas o los Municipios, por conceptos genéricos, pueden optar por el referido procedimiento ordinario o por el privilegiado. Este segundo se rige por los artículos 95 y 120, párrafo tercero, segunda parte, de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas. En este segundo evento, actualizados los supuestos en él contemplados, la autoridad ejecutora puede proceder a requerir directamente el pago a la afianzadora. No opera la caducidad y sólo puede darse la prescripción. 3) Cuando la fianza se otorgue ante autoridades judiciales del orden penal, caso asimilable y análogo al procedimiento privilegiado. En este evento, el procedimiento se rige preferentemente por

el artículo 130 y supletoriamente por lo dispuesto en los artículos 95 y 120, tercer párrafo, segunda parte, todos ellos de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas. En este caso tampoco puede operar la caducidad, pues no existe la fase de reclamación que es privativa del procedimiento ordinario. 4) Cuando la fianza tenga por objeto garantizar el cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo de terceros, aplica el artículo 143 del Código Fiscal de la Federación y se denomina procedimiento excepcional. En consecuencia, resulta claro que la etapa de la ‘reclamación’ que establecen los artículos 93, 93 bis y 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, sólo tiene razón de ser dentro del procedimiento ordinario o general que desarrollan los dos preceptos primeramente mencionados, puesto que determinan el inicio del mismo y, en ese aspecto, la caducidad a que se refiere el artículo 120 sólo atañe a los casos subsumibles en los citados numerales, pero no cuando se esté en el evento de aplicación del artículo 95 del mismo Ordenamiento Legal.”

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Por lo anterior, se corrobora el reconocimiento de la naturaleza mercantil de las fianzas que garantizan obligaciones fiscales a cargo de terceros, las cuales no se regulan como crédito fiscal, no siendo aplicable, en consecuencia, ni el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación para la caducidad de la garantía, ni el 146 del mismo Código, para su prescripción.

Corrobora lo anteriormente manifestado, el hecho de que la empresa afianzadora sólo se compromete en los términos del contrato, en cuanto al monto, conceptos que incluye el plazo de su vigencia, mismos que no pueden ser modificados después de aceptado el contrato de fianza, cuyos términos y condiciones deben ser respetados, con base en el artículo 78 del Código de Comercio, de aplicación supletoria, que señala que en las convenciones mercantiles, cada quien se obliga en la manera y en los términos que quiso obligarse, razón por la cual, de ninguna manera puede desconocerse lo pactado en la fianza que se pretenda hacer

efectiva, limitación que ha sido aceptada reiteradamente por el Poder Judicial Federal.

Por las razones aquí expuestas, es que difiero del criterio mayoritario, dado que erróneamente considera la extinción de la obligación de la afianzadora a la luz de lo previsto en el Código Fiscal, artículo 146, y no conforme a la Ley de la materia, es decir, la Ley Federal de Instituciones de Fianzas.

MAG. MA. GUADALUPE AGUIRRE SORIA.

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA LA MAGISTRADA ALMA PERALTA DI GREGORIO, EN LA CONTRADICCIÓN DE SENTENCIAS 100(A)-II-130/96/8462/96(A)-II-220/96/5192/95/16938/97-11-11-2/17747/97-11-11-2 Y OTROS/99-PL-09-01

LA SUSCRITA MAGISTRADA DIFIERE EL CRITERIO MAYORITARIO PLASMADO EN EL FALLO DE ESTE JUICIO Y AL COMPARTIR EN LO FUNDAMENTAL CON LO EXTERNADO EN EL VOTO PARTICULAR POR LA MAG. MA. GUADALUPE AGUIRRE SORIA, SE ADHIERE AL MISMO

MAG. ALMA PERALTA DI GREGORIO.

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MAGISTRADO LUIS HUMBERTO DELGADILLO GUTIÉRREZ, EN LA CONTRADICCIÓN DE SENTENCIAS 100(A)-II-130/96/8462/96(A)-II-220/96/5192/95/16938/97-11-11-2/17747/97-11-11-2 Y OTROS/99-PL-09-01

EL SUSCRITO MAGISTRADO DIFIERE DEL CRITERIO MAYORITARIO PLASMADO EN EL FALLO DE ESTE JUICIO Y AL COMPARTIR

EN LO FUNDAMENTAL EL CRITERIO EXPRESADO POR LA MAG. MA. GUADALUPE AGUIRRE SORIA, SE ADHIERE A SU VOTO PARTICULAR

MAG. LUIS HUMBERTO DELGADILLO GUTIÉRREZ.

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MAGISTRADO JORGE ALBERTO GARCÍA CÁCERES, EN LA CONTRADICCIÓN DE SENTENCIAS 100(A)-II-130/96/8462/96(A)-II-220/96/5192/95/16938/97-11-11-2/17747/97-11-11-2 Y OTROS/99-PL-09-01

El Magistrado Jorge Alberto García Cáceres, se reservó su derecho para formular voto particular, el cual se expresa en los siguientes términos:

V O T O P A R T I C U L A R

La mayoría de los Magistrados que integran este Pleno de la Sala Superior consideraron que el criterio que debe prevalecer al resolver la presente contradicción de sentencias es el sustentado por la Segunda Sección que se refleja en la tesis cuyo rubro es: **“FIANZAS. LAS OTORGADAS A FAVOR DE LA FEDERACIÓN PARA GARANTIZAR OBLIGACIONES FISCALES A CARGO DE TERCEROS, SE EXTINGUEN POR PRESCRIPCIÓN EN UN TÉRMINO DE CINCO AÑOS, CONFORME AL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.”**

Disiento de la postura anteriormente resumida, porque si bien considero que el artículo 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, es inaplicable para regular los términos en que se extingue la obligación de las empresas afianzadoras, en tratándose de fianzas expedidas para garantizar obligaciones fiscales federales a cargo de terceros, por las razones que en este aspecto se desarrollan correctamente en el fallo, lo cierto es que estimo que la extinción de la fianza tampoco puede estar determinada por el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, por las razones que enseguida me permito exponer:

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación regula los términos en que se extinguen los créditos fiscales, pues tal precepto es del tenor literal siguiente:

“Art. 146.- **El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.**”

“El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

“Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.”

Por su cuenta, el crédito fiscal se encuentra definido por el artículo 4o. del mismo Código Tributario, que textualmente señala:

“Art. 4o.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

“La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.”

Sin embargo, la obligación subsidiaria asumida por la empresa afianzadora, que garantiza una obligación fiscal líquida a cargo del fiado, no constituye un crédito fiscal, pues su naturaleza es diversa, en la medida que deriva de un contrato mercantil de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 2o. de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, mismo que se define por el artículo 2794 del Código Civil para el Distrito Federal en asuntos del orden común, y para toda la República en asuntos del orden federal, “como el contrato por el cual una persona se compromete con el acreedor a pagar por el deudor si éste no lo hace.”

Esto es, la obligación que el deudor del crédito fiscal tiene con el Fisco Federal, es distinta a la que tiene la empresa afianzadora, virtud a la celebración de un contrato de fianza, pues sus orígenes y naturaleza son distintos. De esta manera, para extinguir la obligación subsidiaria asumida por la fiadora, no puede aplicarse una norma que regula exclusivamente la extinción de la obligación principal esto es, el crédito fiscal, pues una y otra son obligaciones diversas.

Ahora, el hecho de que para la extinción de la obligación derivada de la expedición de fianzas expedidas para garantizar obligaciones fiscales federales a cargo de terceros, no se aplique el artículo 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, por las razones correctamente planteadas en el fallo, ni lo dispuesto en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, no significa que la vigencia de la fianza sea eterna o indefinida, pues su extinción debe regirse por lo dispuesto en el artículo 2842 del Código Civil ya citado, cuyo texto es:

“Art. 2842.- La obligación del fiador se extingue al mismo tiempo que la del deudor y por las mismas causas que las demás obligaciones.”

En este orden de ideas, si la obligación garantizada se trata de un crédito fiscal, de acuerdo a la norma preinserta, la obligación subsidiaria se extinguirá al mismo tiempo y por las mismas causas que la obligación principal concreta, de tal modo que si el citado crédito fue pagado por el deudor principal, o bien, su cobro ya no es posible porque el crédito prescribió, en esa misma medida se extinguirá la

obligación de la afianzadora, pero es en virtud de que fue el principal el que se extinguió, por la causa que fuere, lo que impide que la garantía se haga efectiva.

El establecer que la obligación de la afianzadora se extingue por prescripción en los términos del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, supondría en principio, que pudiera llegar a extinguirse en un momento distinto al crédito garantizado, lo cual es simplemente inadmisibles. En efecto, pudiera darse el caso, de que al deudor principal se le requiriera de pago con cierta regularidad y esto impidiera la consumación de la prescripción por su constante interrupción, pero a la empresa afianzadora, a pesar de podersele requerir, por haberse actualizado los supuestos de exigibilidad de la garantía, no se hizo, transcurridos cinco años a partir del momento de exigibilidad, tendría que considerarse prescrita su obligación, a pesar de que la principal esté vigente, lo cual, se insiste, es inadmisibles.

Por estas razones considero que las obligaciones derivadas de un contrato de fianza, no prescriben ni a la luz del artículo 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, ni a la luz del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, lo que en todo caso prescribe es el crédito fiscal garantizado y sólo en virtud de esto, la consecuencia será que los créditos no puedan ser exigidos ni al deudor principal, ni al subsidiario.

MAG. JORGE ALBERTO GARCÍA CÁCERES.

PROCESAL
(INCIDENTES)

DOMICILIO FISCAL.- PARA LOS EFECTOS DE DETERMINAR LA COMPETENCIA TERRITORIAL DE LAS SALAS REGIONALES DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE TENERSE COMO TAL EL DOMICILIO QUE SE SEÑALA EN LA DEMANDA.- El primer párrafo del artículo 31, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, como regla general, dispone que las Salas Regionales conocerán de los juicios por razón de territorio respecto del lugar donde se encuentre el domicilio fiscal del demandante; por su parte, el diverso 208, fracción I, del Código Fiscal Federal, prevé que en la demanda debe indicarse el nombre y **domicilio fiscal** y en su caso domicilio para recibir notificaciones del actor, estableciendo también en su último párrafo la **presunción** de que el domicilio fiscal del actor es el que se señale en la demanda, contemplando como salvedad el que la autoridad acredite lo contrario. Luego entonces, **dicha presunción impera**, en el sentido de tener como domicilio fiscal del actor el que éste señale en la demanda, aún cuando de las constancias de autos aparezca uno diverso. (2)

Incidente de Incompetencia No. 771/99-09-01-7/8203/99-11-11-1/99-PL-09-02.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión de 2 de febrero del 2000, por mayoría de 6 votos a favor y 5 votos en contra.- Magistrada Ponente: María Guadalupe Aguirre Soria.- Secretario: Lic. Román Delgado Mondragón.

(Tesis aprobada en sesión de 17 de mayo del 2000)

C O N S I D E R A N D O :

(...)

TERCERO.- (...)

El Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, considera que la Sala competente para conocer del asunto es la Regional del Sureste.

En primer término, se señala que el artículo 208 del Código Fiscal de la Federación vigente, establece en lo conducente:

“Artículo 208.- La demandada deberá indicar:

“I.- El nombre y domicilio fiscal y en su caso domicilio para recibir notificaciones del demandante.

“(…)

“Se presume que el domicilio señalado en la demanda es el fiscal, salvo que la autoridad demuestre lo contrario. El domicilio fiscal servirá para recibir notificaciones cuando no se señale uno convencional diferente.”

(Lo resaltado y subrayado es de esta Juzgadora)

En segundo lugar, se transcribe en lo conducente la hoja número 1 de la demanda:

“LIC. JOSÉ LUIS BOURGET PIETRASANTA, con el carácter de apoderado legal para pleitos y cobranzas de la empresa TELÉFONOS DE MÉXI-

CO, S.A. DE C.V., personalidad que acredita en términos del testimonio notarial que acompaña a la presente, **señalando como domicilio para oír y recibir notificaciones el despacho 1, del edificio marcado con el número 203 de la Avenida Heroico Colegio Militar de la Colonia Reforma de esta Ciudad**, y autorizando para que las oigan y reciban, (...)

“Por medio del presente escrito y con fundamento por lo dispuesto por los artículos 207, 208, 209, 238 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación, vengo a promover juicio de nulidad en contra de la autoridad que más adelante señalo, **por lo que en cumplimiento a lo establecido en el artículo 208 del citado Código**, manifiesto lo siguiente:

“I.- NOMBRE Y DOMICILIO DEL DEMANDANTE:

“TELÉFONOS DE MÉXICO, S.A. DE C.V., **con domicilio en Matamoros número 102, Colonia Centro de esta ciudad de Oaxaca de Juárez, Oax.**

“(...)”

Ahora bien, en el caso, atendiendo debidamente a lo dispuesto en el numeral de referencia, como se precisa en el resultando 3 de este fallo, y en la transcripción del acuerdo dictado el 1o. de julio de 1999, por la Décima Primera Sala Regional Metropolitana, para declinar la competencia de conocer el asunto, considero en estricto derecho que la actora señaló expresamente como su domicilio, además del convencional designado para oír y recibir notificaciones, el ubicado en Matamoros No. 102, col. Centro, Oaxaca, Oax.

Lo cual es correcto, de conformidad al artículo en cita, relacionado con los diversos 28, fracción IX y 31 de la Ley Orgánica de este Tribunal, que en seguida se transcriben, en virtud de que la competencia territorial de las Salas Regionales de este Órgano Jurisdiccional, se determina atendiendo el lugar donde se encuen-

tra el domicilio fiscal de la demandante, como regla general, ya que el segundo de los numerales establece varios supuestos de excepción, que en el caso no resultan aplicables.

“**ARTÍCULO 28.-** El territorio nacional, para los efectos del artículo anterior, se divide en las siguientes regiones:

“(…)”

“**IX. Del Sureste, con jurisdicción en los Estados de Chiapas y Oaxaca.**

“(…)”

“**ARTÍCULO 31.- Las Salas Regionales conocerán de los juicios por razón del territorio respecto del lugar donde se encuentra el domicilio fiscal del demandante,** excepto en los siguientes casos:

“**I.** Se trate de empresas que formen parte del sistema financiero en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

“**II.** Tengan el carácter de controladora o controlada en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y determinen su resultado fiscal consolidado.

“**III.** El demandante resida en el extranjero y no tenga domicilio fiscal en territorio nacional.

“**IV.** El demandante resida en México y no tenga domicilio fiscal.

“En los casos señalados en las tres primeras fracciones, será competente la Sala Regional dentro de cuya jurisdicción territorial se encuentre la sede de la autoridad que dictó la resolución impugnada. Tratándose de la fracción IV, se atenderá al domicilio del particular.

“Cuando la demandante sea una autoridad que promueva la nulidad de una resolución administrativa favorable a un particular, será competente la Sala Regional dentro de cuya jurisdicción se encuentre la sede de dicha autoridad.”

Es decir, la Décima Primera Sala Regional Metropolitana, para declinar la competencia de conocer el presente asunto, interpretó y aplicó correctamente la disposición legal correspondiente, o sea, lo establecido expresamente por el legislador en el artículo 208, fracción I y último párrafo del Código Fiscal de la Federación, ya que el caso se ubica completamente dentro del supuesto normativo que contempla dicho numeral, consistente en que el domicilio señalado en la demanda es el fiscal; sin que en la especie se dé, hasta el momento, la excepción que al respecto prevé el numeral en comento, consistente en que la autoridad demuestre lo contrario, o sea que el domicilio señalado en la demanda, aparte del convencional para oír y recibir notificaciones, no sea el fiscal de la demandante, en virtud de que dicha autoridad aún no ha sido emplazada a juicio.

(...)

Por lo expuesto y con fundamento en los artículos 217, fracción I y 218 del Código Fiscal de la Federación; 16, fracción III de la Ley Orgánica de este Tribunal, es de resolverse y se resuelve:

I.- Es procedente y fundado el incidente de incompetencia planteado por la Décimo Primera Sala Regional Metropolitana, en consecuencia;

II.- Es competente por razón de territorio para conocer del juicio promovido por TELÉFONOS DE MÉXICO, S.A. DE C.V., la Sala Regional del Sureste, bajo el número de expediente 771/99-09-01-7.

III.- Remítanse las actuaciones a dicha Sala, para que continúe con la tramitación del procedimiento.

IV.- Remítase copia de esta sentencia a la Décimo Primera Sala Regional Metropolitana para su conocimiento.

V.- NOTIFÍQUESE. Con copia autorizada de esta resolución remítanse los autos a la Sala Regional del Sureste de este Tribunal, una vez que haya quedado firme, o en su caso, se resuelva en definitiva el presente asunto; y, en su oportunidad archívese este expediente.

Así lo resolvió el Pleno de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 2 de febrero del 2000, por mayoría de 6 votos a favor de los CC. Magistrados Licenciados: Jorge Alberto García Cáceres, Ma. Consuelo Villalobos Ortiz, Francisco Valdés Lizárraga, Luis Carballo Balvanera, Guillermo Domínguez Belloc y Ma. Guadalupe Aguirre Soria; y 5 votos en contra de los CC. Magistrados: Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, Luis Malpica de Lamadrid, Alma Peralta Di Gregorio, Rubén Octavio Aguirre Pangburn y Silvia Eugenia Díaz Vega. Reservándose su derecho para formular voto particular el Magistrado Rubén Octavio Aguirre Pangburn, así como la Magistrada Silvia Eugenia Díaz Vega; adhiriéndose al voto del Magistrado Rubén Octavio Aguirre Pangburn el Magistrado Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.

Fue Ponente en el presente asunto la C. Magistrada María Guadalupe Aguirre Soria, cuya ponencia se aprobó.

Se formuló el presente engrose el día 10 de febrero del 2000, con fundamento en lo previsto por los artículos 26, fracción VI y 37, fracción III, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, firma la C. Magistrada Ma. Guadalupe Aguirre Soria, Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación, ante la C. Licenciada Graciela Buenrostro Peña, Secretaria General de Acuerdos, quien da fe.

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MAGISTRADO RUBÉN AGUIRRE PANGBURN EN EL INCIDENTE DE INCOMPETENCIA No. 771/99-09-01-7/8203/99-11-11-1/99-PL-09-02.

“La carga de la información no atañe a los hechos de los cuales deriva el poder del juez (...)” Carnelutti.

No estoy de acuerdo con la sentencia que resolvió el incidente de incompetencia promovido por la Décima Primera Sala Regional Metropolitana en el juicio citado al rubro, mi discrepancia con la mayoría se deriva de que me parece inaceptable que aceptemos que la empresa actora: Teléfonos de México, S.A. de C.V. tenga un domicilio fiscal diferente cada vez que resolvemos un incidente de incompetencia en relación con un juicio en el que dicha empresa sea la actora. Así se pueden relacionar distintos domicilios –todos ellos supuestamente son el domicilio fiscal de Teléfonos de México, S.A. de C.V.- correspondientes a juicios resueltos en los últimos meses por el Pleno de nuestro Tribunal:

- Parque Vía 198, 4o. piso, oficina 402, México D.F. (7179/89-11-09-1/99-PL-02-04)
- Mártires de Tacubaya 107, Santa María Ixcotel, Santa Lucía del Camino, Oax. (797/99-09-01-6/8202/99-11-10-1/99-PL-09-02)
- Heroico Colegio Militar 1003, Oaxaca, Oaxaca. (349/99-09-01-7/6552/99-PL-02-02)
- Matamoros 102, Oaxaca, Oax. Este último corresponde al supuesto domicilio fiscal manifestado en este juicio.

La Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación no permite que el actor escoja libremente la Sala Regional que conozca del juicio; por el contrario, establece como regla general el que la competencia territorial se determine en razón del domicilio fiscal del demandante. Por su parte, el Código Fiscal de la Federación establece como domicilio fiscal de las personas morales residentes en México, la administración principal del negocio, lo que supone un único domicilio fiscal por cada persona moral. Por lo tanto, no es posible que Teléfonos de México tenga simultáneamente varios domicilios fiscales, aceptarlo implica permitir que la actora escoja, por razones ajenas a las legales, ante qué Sala quiere promover.

En general, el Tribunal Fiscal de la Federación en sus sentencias debe buscar que la verdad legal se corresponda con la verdad real. No siempre ha sido así, y tuvieron que pasar muchos siglos para que se aceptara ese postulado que en la época actual debería de ser aceptado por todos.

El primer testimonio de la investigación de la verdad en el procedimiento judicial griego con que contamos se remonta a la *iliada* (Michel Foucault. “La Verdad y las Formas Judiciales” pág. 39 y sigs.):

“Se trata de la historia de la disputa de Antíloco y Menelao durante los juegos que se realizaron con ocasión de la muerte de Patroclo. En aquellos juegos hubo una carrera de carros que, como de costumbre, se desarrollaba en un circuito con ida y vuelta, pasando por una baliza que debía rodearse tratando de que los carros pasaran lo más cerca posible. Los organizadores de los juegos habían colocado en este sitio a alguien que se hacía responsable de la regularidad de la carrera. Homero llama a este personaje, sin nombrarlo personalmente, testigo, aquel que está allí para ver. La carrera comienza y los dos primeros competidores que se colocan al frente a la altura de la curva son Antíloco y Menelao. Se produce una irregularidad y cuando Antíloco llega primero, Menelao eleva una queja y dice al juez o al jurado que ha de dar el premio, que Antíloco ha cometido una irregularidad. Cuestionamiento, litigio, ¿cómo establecer la verdad? Curiosamente, en este

texto de Homero no se apela a quien observó el hecho, el famoso testigo que estaba junto a la baliza y que debía atestiguar qué había ocurrido. Su testimonio no se cita y no se le hace pregunta alguna. Solamente se plantea la querrela entre los adversarios Menelao y Antíloco, de la siguiente manera: después de la acusación de Menelao –‘tú cometiste una irregularidad’- y de la defensa de Antíloco –‘yo no cometí irregularidad’- Menelao lanza un desafío: ‘pon tu mano derecha sobre la cabeza de tu caballo; sujeta con la mano izquierda tu fusta y jura ante Zeus que no cometiste irregularidad’. En ese instante, Antíloco, frente a este desafío, que es una prueba, renuncia a ella, no jura y reconoce así que cometió irregularidad.”

En la actualidad, uno de los principios generales comunes a todos los actos del proceso es el de “veracidad”. Es un deber de las partes y de todos quienes participamos en el juicio, forma parte del respeto a la dignidad de la justicia y a los principios de lealtad y buena fe en el proceso (Véscobi 1999).

En primer término, debe situarse en su justa dimensión el problema de las cargas de la información. En un proceso de carácter dispositivo, la parte que no prueba los hechos que fundan su pretensión no obtendrá una sentencia estimatoria, pero este principio no es aplicable a toda la información relevante para el proceso. Bajo la denominación genérica de “hecho notorio” se excluyen de las cargas de la información, los llamados “hechos jurídicos procesales” o sea aquellos que interesan primordialmente al órgano de juzgamiento.

Carnelutti lo explica con claridad (Instituciones, TI, págs. 342 y 343):

“(…) la carga de la información *no atañe a los hechos de los cuales deriva el poder del juez (hechos jurídicos procesales) de proveer sobre la demandada*, (en nuestro caso, normalmente será el actor, pues nuestra Ley determina la competencia territorial siguiendo, como regla general, el foro del actor) no tanto porque la parte no tenga interés en la información acerca de ellos, cuanto porque dicho poder no puede depender de su juicio; por eso el

juez puede establecer, aun sin iniciativa de parte, los hechos relevantes en orden a su competencia o a la capacidad o a la legitimación de una parte (...)”

Lo anterior es sin duda una de las consecuencias de considerar como de “orden público” las instituciones básicas del proceso, entre ellas, la competencia del órgano de juzgamiento.

Por su parte, el Poder Judicial de la Federación ha distinguido dos especies de hecho notorio:

1. Los que son del conocimiento de todos, esto es, son del dominio público.
2. Los que tienen conocimiento (se refiere a los juzgadores) por su propia actividad.

Así, en materia de domicilio, el Poder Judicial de la Federación ha resuelto:

“HECHO NOTORIO, LO ES EL DOMICILIO DE UNA AUTORIDAD.- De conformidad con el artículo 88 del Código Federal de Procedimientos Civiles, aplicable supletoriamente a la materia de amparo, los juzgadores ante la omisión de la ley o de algunas de las partes, pueden invocar hechos notorios, de los que ya tienen convicción, porque están en el conocimiento de todos, esto es, son del dominio público, o bien, de los que tienen conocimiento por su propia actividad, y precisamente este es el caso del domicilio de una autoridad, ya sea responsable o tercera perjudicada en el juicio, en virtud de que por la actividad que desarrollan al impartir justicia es de su conocimiento la ubicación del domicilio de las autoridades, así como puede ser del conocimiento del público en general, que acude ante ellas para consultar, tramitar o realizar un acto jurídico.

“Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo en revisión 1883/91. Baños Bolivar de México, S.A. 10 de julio de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.”

Otras tesis en sentido similar son las que tienen los siguientes rubros:

“HECHO NOTORIO. LOS MINISTROS PUEDEN INVOCAR COMO TAL, LAS EJECUTORIAS EMITIDAS POR EL TRIBUNAL PLENO O POR LAS SALAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA.- (...)

“Tesis de jurisprudencia 27/97. Aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal en sesión privada de veintisiete de junio de mil novecientos noventa y siete, por unanimidad de cinco votos (...)”

“HECHO NOTORIO. LO CONSTITUYE PARA UN JUEZ DE DISTRITO LOS DIVERSOS ASUNTOS QUE ANTE ÉL SE TRAMITAN.- (...)”

Jurisprudencia del Tribunal Colegiado del Vigésimo Segundo Circuito. Enero de 1997.

Finalmente, deseo transcribir una jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el que el hecho notorio deviene exclusivamente del conocimiento del juzgador y no del conocimiento de todos como pretende la mayoría en su sentencia:

“PERIODO VACACIONAL DE LA AUTORIDAD JURISDICCIONAL RESPONSABLE. CONSTITUYE UN HECHO NOTORIO QUE PUEDE SER INVOCADO DE OFICIO POR EL JUZGADOR DE AMPARO. El periodo vacacional de la autoridad jurisdiccional responsable constituye un hecho notorio, en virtud de que forma parte del bagaje

cultural que es propio del círculo o grupo de los juzgadores de amparo, sobre todo si se toma en cuenta que en la actualidad las reformas constitucionales y legales en vigor a partir de 1988, han permitido la activación y aceleramiento de la desconcentración de los órganos judiciales federales, de modo que su multiplicación y mayor distribución geográfica favorecen su cercanía a las autoridades responsables localizadas dentro de su jurisdicción y, en consecuencia, propician su inmediatez, que les permite enterarse de **un hecho tan relevante para su función**, como lo es el periodo vacacional de las autoridades responsables cuyos actos juzgan cotidianamente; por ello, el periodo vacacional de la autoridad responsable, que debe ser descartado del término dentro del cual debe presentarse la demanda de garantías, no necesita ser alegado ni probado por el quejoso, puesto que al ser un hecho notorio puede ser invocado de oficio por los juzgadores de amparo, con base en el artículo 88 del Código Federal de Procedimientos Civiles, supletorio de la Ley de Amparo.

“El Tribunal Peno en su sesión privada del jueves diecinueve de mayo de mil novecientos noventa y cuatro asignó el número 16/1994 a esta tesis de jurisprudencia aprobada en la ejecutoria dictada por el Tribunal Pleno (...)”

Por lo tanto, es tarea nuestra compatibilizar el concepto de hecho notorio, circunscrito en estos casos a los hechos jurídico procesales, y la presunción contenida en el último párrafo del artículo 208 del Código Fiscal de la Federación.

En primer término, debe reconocerse que al ser el hecho notorio un concepto jurídico indeterminado, el mismo debe precisarse en cada caso, lo que significa que su determinación atenderá según se trate, fundamentalmente, a cualesquiera de las siguientes circunstancias:

1. Tratándose de los hechos fundamento de la pretensión, se atenderá, por regla general, a un hecho del dominio público.

2. En el caso de los hechos jurídico procesales, en los que las partes no necesariamente tienen interés en su esclarecimiento, se podrá atender – como señala el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación- a los hechos que forman parte del bagaje cultural del juzgador.

En segundo término, debe precisarse que el hecho notorio es un dato que por definición no requiere prueba, y por lo tanto, prevalece sobre una presunción “juris tantum”, la cual es un medio de prueba.

Así lo había resuelto el Pleno, como se resume en el siguiente precedente:

“HECHO NOTORIO. CONCEPTO JURÍDICO INDETERMINADO, EL CUAL AL NO REQUERIR SER PROBADO, PREVALECE SOBRE UNA PRESUNCIÓN IURIS TANTUM PARA EFECTO DE DETERMINAR EL DOMICILIO FISCAL.- El primer párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, otorga a este Tribunal la facultad de invocar hechos notorios, los cuales, como se sabe, son un concepto jurídico indeterminado el cual debe ser precisado en cada caso; sin embargo, al ser la presunción un medio de prueba y el hecho notorio un dato que no requiere ser probado, dicha presunción no tiene aplicación. Así, cuando por el grado de conocimiento se deduzca en forma indubitable un dato, se estará en presencia de un hecho notorio, el cual no admitirá prueba en contrario. Por lo tanto, si el actor en su demanda señala un domicilio -aunque lo califique como fiscal- no se estará a lo dispuesto por el último párrafo del artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, cuando el domicilio sea un hecho notorio, debiendo, en consecuencia, atender a este último domicilio para los efectos de que la sala en cuyo ámbito de competencia se encuentre el mismo, la asuma para conocer del juicio o continúe con su instrucción.”

Incidente de incompetencia No. 2506/98-02-01-1/3306/99-11-10-8/99-PL-06-02. Actor: Comisión Federal de Electricidad. Resuelto en sesión de: 11 de agosto de 1999. Por: Mayoría de 6 votos a favor, 2 con los puntos resolutivos y 1

en contra. Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn. Secretaria: Lic. Susana Ruiz González.

(Precedente aprobado en sesión de 8 de noviembre de 1999 y publicado en la Revista 21)

Inicialmente, la mayoría del Pleno mantuvo el criterio anterior para posteriormente aceptar como hecho notorio únicamente los datos que forman parte del dominio público y que, por lo tanto, son del conocimiento de todos, incurriendo, de paso, en la contradicción entre la llamada verdad legal y la real, regresamos a los tiempos de la querrela entre Antíloco y Menelao.

MAG. RUBÉN AGUIRRE PANGBURN.

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MAGISTRADO LUIS HUMBERTO DELGADILLO GUTIÉRREZ EN EL INCIDENTE DE INCOMPETENCIA No. 771/99-09-01-7/8203/99-11-11-1/99-PL-09-02.

EL SUSCRITO MAGISTRADO, EN SESIÓN DE PLENO CELEBRADA EL DÍA 2 DE FEBRERO DEL 2000, SE RESERVÓ SU DERECHO PARA FORMULAR VOTO PARTICULAR. SIN EMBARGO, DE LA LECTURA REALIZADA AL FORMULADO POR EL MAGISTRADO RUBÉN AGUIRRE PANGBURN, **SE ADHIERE** A ÉL, DADA SU COINCIDENCIA CON LOS ARGUMENTOS EXPUESTOS.

MAG. LUIS HUMBERTO DELGADILLO GUTIÉRREZ.

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA LA MAGISTRADA SILVIA EUGENIA DÍAZ VEGA EN EL INCIDENTE DE INCOMPETENCIA No. 771/99-09-01-7/8203/99-11-11-1/99-PL-09-02.

La C. Magistrada Silvia Eugenia Díaz Vega se aparta del criterio de la mayoría, toda vez que la Comisión Federal de Electricidad es un órgano descentrali-

zado de la Administración Pública Federal, con sede en la ciudad de México y por ende, corresponde el conocimiento del juicio a alguna de las Salas Regionales Metropolitanas, la que en el caso concreto resulta ser la Décima Primera Sala Regional Metropolitana.

El artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, lo que contiene es una presunción legal que, como medio de prueba, permite partir de un dato conocido para llegar a uno desconocido, por lo tanto, aun cuando la ley permite que el domicilio fiscal que señale en la demanda se considere como el fiscal, el hecho notorio tiene un mayor alcance probatorio, y por ende debe concluirse que la Sala competente territorialmente lo es la Décima Primera Sala Regional Metropolitana, máxime si se toma en consideración que el primer párrafo del artículo 237 del Ordenamiento antes invocado, otorga a este Tribunal la facultad de invocar hechos notorios.

Por otra parte, de no ser así se incurre en graves contradicciones al considerar que el domicilio fiscal “el cual es el único” se encuentra en distintas regiones del país, según se encuentren las oficinas, sucursales o delegaciones de Teléfonos de México, S.A. de C.V.

Uno de los principios generales del derecho que debe de respetarse siempre es el principio de congruencia en los fallos que emite una Institución, y en el caso, ese principio se ha roto, pues la mayoría considera domicilio fiscal en diferentes ámbitos del país, según sea el negocio que se trata, cuando olvida que el domicilio fiscal es único, y éste se encuentra ubicado en el Distrito Federal, y por tanto, son competentes las Salas Regionales para conocer de los asuntos que inicie este organismo en contra de las resoluciones a que se refiere la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

MAG. SILVIA EUGENIA DÍAZ VEGA.

SALAS REGIONALES

OCTAVA SALA REGIONAL METROPOLITANA

IVA

CONDUCTORES DE CAMIONES QUE TRANSPORTAN MERCANCÍA DE PROCEDENCIA EXTRANJERA, NO PUEDEN SER SUJETOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, EN TÉRMINOS DE LOS ARTÍCULOS 1° Y 24, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- Atendiendo a la regla general que consigna el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta (considerando que establecen cargas, las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa), tendríamos que concluir que de acuerdo al numeral 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, son sujetos de este impuesto únicamente quienes enajenen bienes, presten servicios independientes, concedan el uso o goce temporal de bienes y aquéllos que importen bienes o servicios, luego entonces, si la autoridad emisora de la resolución impugnada pretende establecer un crédito fiscal, en términos del artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con el diverso 24, fracción I, del Ordenamiento Legal en comento, a las personas que con el carácter de “choferes” transportan en territorio nacional mercancía de procedencia extranjera, resulta inconcuso que su actuación deviene ilegal, pues ello no implica de forma alguna que éstos sean los sujetos del citado impuesto, pues al caso no son quienes están importando bienes o servicios, ya que no introdujeron al país dichos bienes, sino únicamente los transportaban a petición de la empresa

importadora, esto es, ellos no realizaron la importación, entendiéndose ésta como la introducción al país de mercancías de procedencia extranjera, por lo que resulta por demás que no se adecuan a lo previsto por el multicitado artículo 1º, ni al diverso 24, fracción I, de la Ley de la Materia. (1)

Juicio No. 10036/99-11-08-7.- Sentencia de 25 de enero de 2000, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Celina Macías Raygoza.- Secretaria: Lic. Rosa Guadalupe Olivares Castilla.

C O N S I D E R A N D O :

(...)

QUINTO.- (...)

Antes de resolver el concepto de anulación que nos ocupa, se deja establecido que la litis en el presente agravio, se encuentra encaminada a determinar si los hoy actores, como conductores de los camiones que transportaban la mercancía de procedencia extranjera, son sujetos del impuesto al valor agregado, en términos del artículo 1º de la Ley de la materia y 24, fracción I del mismo ordenamiento legal, tal como fue resuelto por la autoridad en el acto que se combate, para lo cual resulta necesario establecer cuál es la naturaleza jurídica del citado impuesto, así como quiénes son los sujetos del mismo, como uno de sus elementos esenciales.

Al efecto, el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece:

“ARTÍCULO 1º.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

“I.- Enajenen bienes.

“II.- Presten servicios independientes.

“III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

“**IV.- Importen bienes o servicios.**

“...”

(el énfasis es nuestro)

Por su parte el artículo 24, de la Ley de la materia, señala:

“**ARTÍCULO 24.- Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o de servicios:**

“**I.- La introducción al país de bienes.**

“II.- La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.

“III.- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.

“IV.- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.

“V.- El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14, cuando se presten por no residentes en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.”

(el énfasis es nuestro)

De las transcripciones anteriores, tenemos que **son sujetos del impuesto** que nos ocupa, las personas físicas o morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes: enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes e **importen bienes o servicios**.

Ahora bien, atendiendo a la regla general de derecho que consigna el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta (considerando que establecen cargas las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa) tendríamos que concluir que **son sujetos del impuesto al valor agregado únicamente quienes** enajenen bienes, presten servicios independientes, concedan el uso o goce temporal de bienes y **aquellos que importen bienes o servicios**.

Por otra parte, la legislación tributaria nacional establece capítulos especiales en cada tributo para describir el **objeto** respectivo del gravamen y para ello, es necesario señalar qué entendemos por objeto del impuesto.

Manifiesta Sergio Francisco de la Garza, (citado por Javier Moreno Padilla en el Objeto del Impuesto al Valor Agregado, página 82) que el objeto del tributo es “la imposición de la realidad económica que trata de someterse a la imposición”, argumentando el licenciado Javier Moreno Padilla, que esta descripción en ocasiones no se refiere estrictamente a la mencionada realidad económica, sino que además incluye la fuente de donde se obtienen estos recursos patrimoniales, y que en tales condiciones el objeto del impuesto tiene que referirse a la situación legal de donde se originan los tributos, esto es, el hecho imponible.

En ese orden de ideas, el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entre otros, destaca los actos o actividades que constituyen el objeto de dicho impuesto, gravando entre otros **la importación de bienes y servicios**, mismos que quedan debidamente enumerados por el artículo 24 de la ley de cuenta, de la siguiente manera:

“I.- La introducción al país de bienes.

“II.- La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.

“III.- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.

“IV.- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.

“V. El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14, de la citada ley, cuando se presenten por no residentes en el país.”

De lo anteriormente expuesto, esta Juzgadora estima que el concepto de anulación que se estudia, resulta fundado, atento a las siguientes consideraciones.

De la lectura integral a la resolución impugnada, se advierte que la autoridad procede a determinar el impuesto al valor agregado a cargo de los hoy actores, en los siguientes términos:

“IV.- Del análisis de todas y cada una de las mercancías que integran el presente expediente en el que se actúa, se concluye que la mercancía (...) Se encuentra legalmente en el País; (...) No obstante lo anterior, conforme al

campo 57 del instructivo de llenado del pedimento de importación, contenido en el anexo 1 de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 1998, la forma del pedimento de importación cuyo destino sea la región fronteriza, debe imprimirse en color verde, por lo que en ningún caso la mercancía podrá circular con alguno de los ejemplares por una zona diferente del país a la corresponda (sic) conforme al color, excepto del blanco que podrá circular por todo el país. (...) se tiene por cometida la infracción a que se refiere el artículo 124 (sic), fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, **en relación con el artículo primero del citado ordenamiento, toda vez que se internaron mercancías extranjeras procedentes de la franja fronteriza al resto del territorio nacional** exento de Advalorem, así como también sin estar sujeto a permiso, ni a regulaciones no arancelarias. **En tal virtud**, al haberse detectado la mercancía amparada por un pedimento de color verde en zona diferente a la aplicable para ese color, **deberá determinarse la diferencia en el impuesto al valor agregado, ya que únicamente se cubrió el 10% del impuesto al valor agregado y al detectarse dicha mercancía en el interior del país, el impuesto al valor agregado que se debe cubrir es del 15%, existiendo una diferencia correspondiente en los términos de la fracción II del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, ...**

“V.- ... el infractor ha causado el Impuesto al Valor Agregado de acuerdo con lo establecido por los **artículos 1º, Fracción IV** y 24 fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; disposiciones que para el caso señalan que están obligados al pago del referido impuesto las personas físicas y morales que en territorio nacional **importen bienes y servicios entendiéndose como tal, la introducción al país, de bienes.**

“... ”

“En mérito de todo lo anteriormente expuesto y considerado, se procede a determinar un crédito fiscal a cargo del C. FÉLIX PONDE MALDONADO Y MARTÍN HERNÁNDEZ TREJO **en su carácter de conductores** y el C. ALVARO PADILLA LECANDA en su carácter de Agente Aduanal, (...)

“ ...

“PRIMERO.- Se declara que los C. FÉLIX PONDE MALDONADO Y MARTÍN HERNÁNDEZ TREJO en su carácter de conductores (...) cometieron la infracción señalada en el considerando cuarto de la presente resolución.

“ ... ”

(el énfasis es nuestro)

Cierto, el que los impetrantes hayan transportado las mercancías importadas por una empresa, como en el caso lo es INDUSTRIAS AGROPLÁSTICAS DE ENSENADA, S.A. DE C.V., ello no implica de forma alguna que sean los sujetos del impuesto al valor agregado, pues al caso, no son quienes están importando bienes o servicios, ya que no introdujeron al país dichos bienes, sino únicamente los transportaban a petición de la empresa importadora, es decir, los hoy actores trasladaron de la franja fronteriza nacional, al resto del país dichas mercancías, por lo que no resulta legal que la autoridad pretenda determinar a su cargo el impuesto al valor agregado omitido, ya que ellos no realizaron la importación, entendiéndose ésta como la introducción al país de mercancías de procedencia extranjera, por lo que resulta inconcuso que no se adecuan a lo previsto por el artículo 1° de la Ley de la materia.

Lo anterior es así, pues la demandada pierde de vista que los actores del presente juicio no son los sujetos del impuesto al valor agregado, en virtud de que

no son los importadores, según se acredita con el pedimento de importación 3029-8000020, visible a fojas 39 de autos, ya que el importador lo es al caso, INDUSTRIAS AGROPLÁSTICAS DE ENSENADA, S.A. DE C.V.

Luego entonces, es incuestionable que si la autoridad, no obstante refiere que les determina el impuesto al valor agregado como sujetos de este impuesto, su actuación deviene ilegal, pues tal como quedó precisado en párrafos precedentes, el carácter con que les determina el impuesto al valor agregado, no encuadra, en lo previsto por el numeral 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y mucho menos en lo dispuesto por el diverso numeral 24, fracción I, de la citada Ley.

(...)

Por lo antes expuesto y con fundamento en lo previsto por los artículos 236, 237, 238, fracción IV y 239, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, se resuelve:

I.- Resultó procedente el presente juicio, en el que los actores, lograron acreditar las pretensiones de su acción, por consiguiente:

II.- SE DECLARA LA NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA, precisada en el resultando 1, del presente fallo, por los fundamentos y motivos vertidos en el mismo.

NOTIFÍQUESE

Así lo resolvieron y firman **POR UNANIMIDAD DE VOTOS**, los CC. Magistrados que integran la Octava Sala Regional Metropolitana de este Tribunal, ante la C. Secretaria de Acuerdos, que actúa y da fe.

PROCESAL
(IMPROCEDENCIA)

IMPROCEDENCIA DEL JUICIO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN CONTRA DE ACTOS QUE SE REFIERAN A LAS BAJAS DE LOS MILITARES EN EL EJÉRCITO MEXICANO.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 11, fracción V, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, las Sala Regionales pueden conocer de los juicios promovidos en contra de resoluciones definitivas que: nieguen o reduzcan las pensiones o demás prestaciones sociales que concedan las leyes a favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes, por lo tanto, si se impugna una resolución mediante la cual se determine o decrete la baja de un militar en el Ejército Mexicano, este Tribunal está impedido para conocer respecto de tal situación, por carecer de competencia material para tal efecto. (2)

Juicio No. 4958/99-11-08-4.- Sentencia de 31 de enero de 2000, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Celina Macías Raygoza.- Secretaria: Lic. María del Carmen Urzaiz Osorio.

CONSIDERANDO:

(...)

TERCERO.- (...)

A juicio de los suscritos Magistrados integrantes de esta Sala, es **fundada** la causal de improcedencia y sobreseimiento sometida a estudio, de conformidad con los siguientes razonamientos de derecho:

Efectivamente, teniendo a la vista la resolución de fecha 27 de abril de 1990, con número de oficio R.4119, la cual fue aportada por el Secretario de la Defensa Nacional en su contestación, misma que se encuentra agregada a fojas 309 del expediente en que se actúa, se desprende que se trata de un informe entre diversas autoridades militares, en el que se comunica la baja del Ejército Mexicano, del C. Héctor López García, parte actora en el presente juicio, resultando pertinente transcribir en la parte que nos interesa, dicho oficio:

“POR ACUERDO DEL C. GENERAL SECRETARIO DE LA DEFENSA NACIONAL, con fundamento en el Artículo 170, fracción II, Apartado “A” de la LEY ORGÁNICA DEL EJÉRCITO Y FUERZA AÉREA MEXICANOS, con fecha VEINTICUATRO DE ABRIL DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA el C. Capitán 2/o. de Infantería Retirado HÉCTOR LÓPEZ GARCÍA (454928), causa baja de la situación de Retiro y del EJÉRCITO MEXICANO, por así haberlo solicitado.”

De la transcripción anterior, resulta evidente que dicho oficio versa sobre la baja de un miembro del Ejército Mexicano, por lo que realizando un análisis al artículo 11 de la Ley Orgánica de este Tribunal Fiscal de la Federación, es inconcuerso que este Órgano Colegiado no está facultado para atender a las pretensiones del actor, respecto de la resolución de fecha 27 de abril de 1990, con número de oficio R-4119, emitida por el C. Director General de Personal de la Secretaría de la Defensa Nacional, en razón de que la citada Ley, no otorga competencia para conocer y resolver sobre cuestiones inherentes a la situación de los militares frente al Instituto Armado.

Ello en virtud, de que la fracción V, del artículo 11, de la citada Ley Orgánica de este Tribunal, únicamente confiere facultades para conocer sobre la legalidad de aquellas resoluciones que: **nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes a favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o**

derechohabientes, hipótesis jurídica en la que de ninguna forma encuadra el aludido oficio R-4119 que nos ocupa, puesto que el mismo, además de ser una comunicación entre autoridades dependientes de la Secretaría de la Defensa Nacional, se refiere a la baja del entonces militar en el Ejército Mexicano, situación sobre la cual este Tribunal está impedido para conocer, por carecer de competencia material para tal efecto.

En tales consideraciones, se actualiza la causal de improcedencia prevista en la fracción II, del artículo 202, del Código Fiscal de la Federación, siendo procedente decretar el sobreseimiento del presente juicio, únicamente por lo que respecta al oficio R-4119, de fecha 27 de abril de 1990, emitida por el C. Director General de Personal de la Secretaría de la Defensa Nacional, con fundamento en la fracción II, del artículo 203, del mismo ordenamiento legal invocado.

(...)

Por lo hasta aquí expuesto, con fundamento en los artículos 236, 237, 238, fracción I y 239, fracciones II y III, del Código Fiscal de la Federación es de resolverse y se resuelve:

I.- Ha resultado fundada la causal de improcedencia hecha valer por el C. Secretario de la Defensa Nacional, en consecuencia:

II.- Se **SOBRESEE** el presente juicio, únicamente por cuanto al oficio No. R-4119, de fecha 27 de abril de 1990, emitido por el Director General de Personal, de la Secretaría de la Defensa Nacional.

III.- Ha resultado fundada la pretensión de la actora; en consecuencia,

IV.- SE DECLARA LA NULIDAD de la resolución contenida en el oficio 1.0.3.1.2/250/99, emitida el 15 de febrero de 1999, por el C. Director General del

Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, para los efectos precisados en la parte final del último Considerando del presente fallo.

V.- NOTIFÍQUESE.

Así lo resolvieron y firman, los CC. Magistrados que integran la Octava Sala Regional Metropolitana del Tribunal Fiscal de la Federación, Licenciados **CELINA MACÍAS RAYGOZA**, como Instructora en el presente juicio, **RAFAEL IBARRA GIL Y MARÍA DEL PILAR FAJARDO AMBIA**, como Presidenta de Sala, ante la C. Secretaria de Acuerdos **LIC. MARÍA DEL CARMEN URZAIZ OSORIO**, quien da fe.

INFONAVIT

CADUCIDAD.- PLAZO A PARTIR DEL CUAL CORRE EL TÉRMINO PARA LA DETERMINACIÓN DE APORTACIONES DEL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES.-

En términos del artículo 30, fracción I, segundo párrafo de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, las facultades de la autoridad para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales y determinar las aportaciones omitidas y sus accesorios, se extinguen en el término de cinco años no sujeto a interrupción, plazo que empezará a contarse a partir de la fecha en que el propio Instituto tenga conocimiento del hecho generador de la obligación omitida, por lo que si de la resolución impugnada no se advierte la fecha en que la autoridad conoció el hecho generador y ésta no demuestra en el juicio la fecha en que tuvo conocimiento de la conducta omisa de la contribuyente, debe computarse dicho plazo a la luz del artículo 35 de la citada ley, mismo que establece los momentos en que debe hacerse el pago de las aportaciones a dicho Instituto. (3)

Juicio No. 13940/99-11-08-1.- Sentencia de 31 de enero de 2000, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Celina Macías Raygoza.- Secretaria: Lic. Ma. Guadalupe Vázquez Centeno.

C O N S I D E R A N D O :

(...)

QUINTO.- (...)

Los Magistrados que suscriben, estiman substancialmente fundado el concepto de anulación que nos ocupa y suficiente para declarar la nulidad de la resolu-

ciones impugnadas, en virtud de que a la fecha en que se notificaron éstas, resultaban caducas las facultades de la autoridad para calcular las contribuciones omitidas, por concepto de aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

En efecto, lo anterior es así, pues en términos de lo dispuesto por el artículo 30, fracción I, párrafo segundo de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, las facultades de la autoridad para comprobar el cumplimiento de las disposiciones de dicha ley, así como para determinar las aportaciones omitidas y sus accesorios, se extinguen en el término de cinco años no sujeto a interrupción, contados a partir de la fecha en que el propio Instituto tenga conocimiento del hecho generador de la obligación omitida.

De lo anterior, cabe señalar que, si bien es cierto la enjuiciante no precisa la fecha en que la autoridad tuvo conocimiento del hecho generador, no menos lo es, que para el caso, se estima que era a la propia demandada a quien correspondía haber determinado la fecha en que conoció del mismo en términos del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación; y en los actos impugnados, no se advierte la fecha en que tuvo conocimiento de tal hecho generador, por lo que si el artículo 35 de la Ley de la Materia, establece cada cuando se deben realizar las aportaciones señaladas en la fracción II del artículo 29 de la citada Ley, esta Juzgadora estudiará los conceptos de anulación, a la luz del primer dispositivo citado, sin que ello necesariamente implique que se esté supliendo la deficiencia de la queja.

En esos términos, tenemos que el artículo 35, de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, textualmente establece:

“Artículo 35.- El pago de las aportaciones señaladas en la fracción II del artículo 29, será por bimestres vencidos, a más tardar el día diecisiete de los meses de enero, marzo, mayo julio, septiembre y noviembre de cada año.”

De lo anterior, tenemos que si la obligación del patrón hoy actor, de pagar las aportaciones por los bimestres 2°, 3°, 4°, 5° y 6° de 1992, debieron realizarse a más tardar el día 17 del mes subsecuente al bimestre que comprenda en este caso de los meses de mayo, julio, septiembre, noviembre de ese mismo año y enero de 1993. Por lo que respecta a la correspondiente por el 1er. Bimestre de 1993, ésta tuvo que haber sido enterada a más tardar el día 17 de marzo del citado año. Con lo anterior, resulta que la autoridad, al día siguiente, esto es, el día 18 de esos meses y años, tuvo expedita su facultad para determinar los pagos omitidos por el hoy enjuiciante, por lo que si realiza la notificación de la liquidación impugnada en el presente juicio hasta el 16 de julio de 1999, es incuestionable que a esta última fecha su facultad para requerir el cobro de las aportaciones omitidas, se encuentra afecto de caducidad.

Ciertamente, y como ya se señaló con anterioridad, la actora acreditó su acción en términos del artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, es decir, ya que a la fecha de emisión de las resoluciones impugnadas, las facultades de la autoridad demandada para liquidarle los bimestres 2° a 6° de 1992 y 3° de 1993, se encontraban afectas de caducidad.

En efecto, la autoridad en el caso que nos ocupa, debió haber probado la fecha en la que tuvo conocimiento del hecho generador de la obligación liquidada, sin que sea válido, como ya se señaló, que le revierta la carga de la prueba a la actora argumentando que ésta no señala en qué fecha tuvo conocimiento la demandada, pues este hecho no es propio de la enjuiciante, sino de las autoridades.

Por lo tanto, si la liquidación por el primer bimestre de 1993, se encuentra caduca, en los términos del precepto antes transcrito, mucho más la referida a los anteriores bimestres liquidados.

En ese orden de ideas esta Juzgadora procede a declarar la nulidad de la resolución impugnada, en términos del artículo 238, fracción IV, del Código Fiscal

de la Federación, toda vez que tal como se precisó en los párrafos que anteceden, a la fecha de la notificación del acto que se impugna, es decir, 16 de julio de 1999, sus facultades para requerir las aportaciones omitidas por los bimestres referidos al ejercicio de 1992 y 1993, se encontraban afectas de caducidad.

Por lo antes expuesto y de conformidad con lo dispuesto por los artículos 236, 237, 238, fracción IV y 239, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, se resuelve:

I.- Resultó procedente el presente juicio, en el que la parte actora demostró las pretensiones de su acción, en consecuencia:

II.- SE DECLARA LA NULIDAD LISA Y LLANA de las resoluciones impugnadas, precisadas en el resultando 1° de este fallo, por los fundamentos y motivos vertidos en el mismo.

NOTIFÍQUESE.

Así lo resolvieron y firman POR UNANIMIDAD DE VOTOS, los CC. Magistrados que integran la Octava Sala Regional Metropolitana de este Tribunal, ante la C. Secretaria de Acuerdos, que actúa y da fe.

PRIMERA SALA REGIONAL DEL NOROESTE

FIANZAS

FIANZAS.- NULIDAD LISA Y LLANA POR INCOMPETENCIA DEL FUNCIONARIO QUE EMITIÓ EL REQUERIMIENTO DE PAGO.- Si la afianzadora que es requerida por la obligación garantizada, promueve juicio de nulidad y el Tribunal Fiscal de la Federación, resuelve declarar la nulidad lisa y llana del requerimiento de pago impugnado, ello no significa la pérdida del derecho de la autoridad requirente para que de nueva cuenta lleve o pueda llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, con el objeto de obtener el pago de la garantía contenida en la póliza de fianza, de la cual es beneficiaria, dado que no debe confundirse el procedimiento administrativo de ejecución, con la obligación fiscal que fue materia de garantía por parte de la afianzadora, puesto que la obligación garantizada subsiste, con independencia de que como en el caso concreto el procedimiento de ejecución se hubiese iniciado por un funcionario incompetente, dado que la declaratoria de nulidad lisa y llana sólo puede alcanzar a nulificar el procedimiento de ejecución forzosa, mas no a la existencia formal de la obligación garantizada; por lo que en ese aspecto no puede invalidarse el nuevo requerimiento de pago al ser un acto completamente distinto del que se declaró su nulidad en un juicio fiscal diverso. (4)

Juicio No. 1089/99-01-01-2.- Sentencia de 28 de septiembre de 1999, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Gamaliel Olivares Juárez.- Secretario: Lic. Lázaro Figueroa Ruiz.

CONSIDERANDO:

(...)

TERCERO.- (...)

A juicio de los suscritos magistrados igualmente se considera infundado el argumento en estudio, toda vez que si bien es cierto tal y como lo sostienen y aceptan ambas partes, con fecha 21 de mayo de 1998, se dictó sentencia en el expediente 2140/97, en el que esta Primera Sala Regional del Noroeste, del Tribunal Fiscal de la Federación, resolvió que el requerimiento de pago número 26-01/004/97 de 17 de enero de 1997, a través del cual primeramente la Oficina para Cobros del Instituto Mexicano del Seguro Social, reclamó el cumplimiento de la obligación con cargo a la póliza de fianza número 4-B-028235 que expidió la afianzadora hoy actora para garantizar por el fiado Servicios Profesionales Cobra, S.A. de C.V., el cumplimiento del convenio de reconocimiento de adeudo y pago en parcialidades que fue celebrado el día 15 de octubre de 1996, y el cual la hoy actora se comprometió a garantizar con el contenido de la póliza de fianza que hoy se reclama, y si en dicha resolución se resolvió declarar la nulidad lisa y llana del requerimiento de pago que se impugnó en dicho juicio fiscal, ello no significa la pérdida del derecho de la autoridad requirente para de nueva cuenta llevar a cabo el procedimiento de ejecución con el objeto de obtener el pago de la garantía contenida en la póliza de fianza de la cual es beneficiaria.

Lo anterior, en razón de que no debe confundirse el procedimiento administrativo de ejecución con la obligación fiscal que fue materia de garantía por parte de la afianzadora, puesto que dicha obligación fiscal subsiste con independencia de que como en el caso el procedimiento de ejecución para lograr el cumplimiento de la garantía, se haya iniciado por una autoridad que es incompetente para ello, y que al impugnarse ante este Tribunal se haya resuelto declarar la nulidad lisa y

llana del requerimiento de pago primeramente impugnado, dado que dicha declaratoria de nulidad sólo alcanza al procedimiento de ejecución forzosa, mas no a la existencia formal de la obligación garantizada, en este caso, a que la afianzadora siga siendo responsable del incumplimiento que el fiado realizó en relación con el convenio de reconocimiento de adeudo y pago en parcialidades que celebró con el Instituto demandado; en consecuencia, se llega a la conclusión de que sí le asistía el derecho a la Oficina para Cobros del Instituto Mexicano del Seguro Social, Delegación Sinaloa para emitir el requerimiento de pago impugnado, y que la nulidad lisa y llana del primer requerimiento de pago no afecta su validez, puesto que es un acto completamente distinto del que se emitió el día 17 de enero de 1997, y por lo mismo, debe reconocerse la validez y legalidad de dicho acto de molestia.

Por lo anteriormente expuesto y con fundamento en lo que disponen los artículos 236, 237 y 239, fracción II del Código Fiscal de la Federación, se resuelve:

I.- La parte actora no probó su acción, en consecuencia;

II.- Se reconoce la validez de la resolución impugnada, por los motivos precisados en los considerandos segundo y tercero de la presente resolución.

III.- NOTIFÍQUESE POR CORREO A LA ACTORA Y POR OFICIO A LAS AUTORIDADES.

Así lo resolvieron y firman los CC. Magistrados que integran la Primera Sala Regional del Noroeste del Tribunal Fiscal de la Federación, ante el C. Secretario Licenciado LÁZARO FIGUEROA RUIZ, que da fe.

ADUANAL

TESTIGOS.- CONDICIONES PARA QUE PUEDAN SER DESIGNADOS POR LOS INSPECTORES ACTUANTES.-

De conformidad con lo previsto por el artículo 150 de la Ley Aduanera, cuando la autoridad levante el acta de inicio del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, embargando precautoriamente las mercancías, debe requerirse al interesado para que designe dos testigos, apercibiéndolo de que de no hacerlo o si los designados no aceptan fungir como tales, quien practique la diligencia los designará. En tal sentido se obtiene que los inspectores que en este caso llevaron a cabo la revisión física y documental del vehículo materia del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, si tenían facultades para nombrar a los testigos de asistencia, siempre y cuando se surtiera alguna de las siguientes hipótesis: A).- Que no hayan sido nombrados por el interesado a pesar del requerimiento que se le hizo para este efecto. B).- Que los testigos designados no acepten el nombramiento para actuar con este cargo. En la especie, si bien existe constancia de que se requirió al hoy demandante para que designara testigos y se le apercibió de que en caso de negativa serían nombrados por el personal actuante, no existe constancia de que se haya actualizado alguno de los supuestos de referencia, sino únicamente se desprende del acta de inicio que se le requirió para la designación de testigos e inmediatamente los inspectores procedieron a designarlos, sin que se haya circunstanciado si fue porque no fueron nombrados por el interesado o si los nombrados no aceptaron el cargo; en tales condiciones, la actuación de referencia resulta contraria al contenido del artículo 150 de la Ley Aduanera, por lo que resulta procedente declarar la nulidad de la resolución impugnada para el efecto de que se reponga el procedimiento administrativo a partir de la violación formal analizada. (5)

Juicio No. 86/99-01-01-2.- Sentencia de 14 de febrero de 2000, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Ponente: Gamaliel Olivares Juárez.- Secretario: Lic. Juan Carlos Encinas Valdez.

CONSIDERANDO:

(...)

QUINTO.- (...)

Para quienes suscriben el presente fallo, el concepto de anulación en estudio es fundado y suficiente para declarar la nulidad de la resolución impugnada a través de la presente instancia, ya que es efectivamente cierto que al levantarse el acta que dio inicio al Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera en contra del hoy demandante, no se circunstanció debidamente lo referente a la designación de los testigos que intervinieron en dicha diligencia.

Efectivamente, de la primera página del acta de fecha 15 de mayo de 1997, consultable en el folio 033 del presente expediente fiscal, se desprende la manera en que fueron designados los testigos:

“(...) ACTO SEGUIDO EL PERSONAL ACTUANTE CONFORME A LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 150 DE LA LEY ADUANERA, REQUIRIÓ AL CONDUCTOR PARA QUE DESIGNARA DOS TESTIGOS, APERCIBIÉNDOLO QUE EN CASO DE NEGATIVA SERÍAN NOMBRADOS POR EL PERSONAL ACTUANTE, SIENDO DESIGNADOS LOS MISMOS POR MARTÍN SAMUEL NORIEGA VILLA Y ACEPTANDO ÉSTOS EL NOMBRAMIENTO, QUEDANDO COMO TALES DICHOS TESTIGOS SE IDENTIFICARON (...)”.

Ahora bien, tal y como lo sostienen las partes, dicha actuación se encuentra regulada por el artículo 150 de la Ley Aduanera, mismo que en su parte relativa establece lo siguiente:

“(…) Deberá requerirse al interesado para que designe dos testigos y señale domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la circunscripción territorial de la autoridad competente para tramitar y resolver el procedimiento correspondiente, salvo que se trate de pasajeros, en cuyo caso, podrán señalar un domicilio fuera de dicha circunscripción, apercibiéndolo de que, de no hacerlo o de señalar uno que no le corresponda a él o a su representante, las notificaciones que fueren personales se efectuarán por estrados. Si los testigos no son designados o los designados no aceptan fungir como tales, quien practique la diligencia los designará”.

De conformidad con el citado precepto legal, es cierto que el personal actuante tiene facultad para nombrar a los testigos de asistencia, pero sólo cuando se actualicen las siguientes dos hipótesis: A).- En el caso de que los testigos no sean designados por la persona con la que se entienda la diligencia de fiscalización y B).- En el caso de que los testigos designados por esta persona no acepten el nombramiento para actuar con este cargo. En la especie, si bien existe constancia de que se le otorgó el derecho al C. Jorge Alberto Muñoz Islas para que designara dos testigos, y se le apercibió de que en caso de negativa serían nombrados por el personal actuante, no existe constancia de que se haya procedido a la designación de los referidos testigos por parte del personal actuante ante la negativa de nombrarlos por parte del hoy actor, o en su caso, porque los que designó no aceptaron el cargo; sino únicamente se desprende del acta de referencia que se le requirió para tal designación e inmediatamente los inspectores procedieron a designarlos ellos mismos.

Tal actuación, resulta contraria al contenido del artículo 150 de la Ley Aduanera, pues por lo menos en el acta en estudio se debió plasmar el motivo por el cual

el personal adscrito a la Secretaría de Finanzas procedió a la designación de los testigos porque para ello era condición sine qua non la negativa del conductor del vehículo para nombrarlos o que los mencionados testigos se hayan negado a recibir este nombramiento; al no existir constancia en la referida acta de lo anterior, es obvio que no existe la debida circunstanciación que justificara al personal actuante para llevar a cabo la designación de los testigos.

Bajo este contexto, la actuación del personal verificador que dio sustento a la resolución impugnada es violatoria del artículo 150 de la Ley Aduanera, motivo por el que se procede a declarar la nulidad de esta última para el efecto de que las autoridades fiscalizadoras procedan a reponer el procedimiento a partir de la violación citada anteriormente.

(...)

Por lo anteriormente expuesto y con fundamento en lo que disponen los artículos 236, 237, 238, fracción III y 239, fracción III del Código Fiscal de la Federación, se resuelve:

I.- La parte actora probó su acción, en consecuencia;

II.- Se declara la nulidad de la resolución impugnada, por los motivos y para los efectos que se señalan en el considerando quinto del presente fallo.

III.- NOTIFÍQUESE POR CORREO AL ACTOR Y POR OFICIO A LAS AUTORIDADES.

Así lo resolvieron y firman los CC. Magistrados que integran la Primera Sala Regional del Noroeste del Tribunal Fiscal de la Federación, ante el C. Secretario Licenciado **JUAN CARLOS ENCINAS VALDEZ**, que da fe.

ADUANAL

MULTA.- CARECE DE MOTIVACIÓN Y FUNDAMENTACIÓN AQUELLA QUE SE IMPONE POR NO CUMPLIRSE CON EL REQUISITO DE ETIQUETADO DE INFORMACIÓN COMERCIAL, CUANDO EN EL ACTA DE HECHOS LEVANTADA CON MOTIVO DE LA VISITA DOMICILIARIA NO SE HIZO CONSTAR QUE LA MERCANCÍA DETECTADA ADOLECÍA DE TAL REGULACIÓN NO ARANCELARIA.- Conforme a lo dispuesto en el artículo 46, fracción I del Código Fiscal de la Federación en relación con el 150, 151 y 155 de la Ley Aduanera, de toda visita en el domicilio fiscal, se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos y omisiones que se hubieren conocido, los cuales hacen prueba plena de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas para efecto de cualquiera de las cargas tributarias a cargo del visitado, luego entonces y si la conducta infractora que se sanciona estriba en que diversa mercancía adolecía del etiquetado de información comercial, empero en el acta de hechos correspondiente no se hizo asentar tal omisión, se colige que la multa impuesta derivada de la supuesta omisión carece de soporte legal por cuanto que de las actuaciones propias del procedimiento de fiscalización, específicamente del acta circunstanciada que para tal efecto se levantó, no se asentó la conducta de no hacer (ausencia del requisito de etiquetado de información comercial), por tanto la resolución en la cual se sanciona, carece de motivo y fundamento para tal determinación. (6)

Juicio No. 1631/98.- Sentencia de 21 de febrero de 2000, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Ponente: Carlos Miguel Moreno Encinas.- Secretario: Lic. Ricardo Moreno Millanes.

C O N S I D E R A N D O :

(...)

SEXTO.- (...)

Para esta juzgadora el anterior concepto de anulación resulta fundado y suficiente para declarar la nulidad solicitada por cuanto que la resolución impugnada carece de motivo y fundamento para la determinación de la multa derivada de la supuesta omisión de la regulación y restricción no arancelaria, relativa al etiquetado de información comercial. En efecto conforme a lo dispuesto en el artículo 46, fracción I del Código Fiscal de la Federación en relación con el 150, 151 y 155 de la Ley Aduanera, de toda visita en el domicilio fiscal, se levantará acta en que se hará constar en forma circunstanciada los hechos y omisiones que se hubieren conocido, los cuales hacen prueba plena de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas para efecto de cualquiera de las cargas tributarias a cargo del visitado, luego entonces y si la conducta infractora que se le imputa al hoy enjuiciante reviste en que diversa mercancía (casos 01, 02, 03, 04 y 15 del inventario físico de mercancías) adolecía del etiquetado de información comercial, empero en el acta de inicio que hace las veces de acta final, de fecha 20 de abril de 1998, y que obra agregada en autos a folios 18 a 22 no se hizo asentar tal omisión - resaltando que si bien ésta hace alusión a una hoja de trabajo elaborado por el visitador que forma parte integrante del acta final, lo cierto es que al no exhibirlo la parte actora, de encontrarse tal irregularidad asentada en el mismo la demandada tenía la obligación de acercarlo a juicio con la finalidad de desvirtuar los extremos pretendidos por el accionante, obligación procesal que omiten las demandadas- se colige que la multa impuesta derivada de la supuesta omisión carece de soporte legal por cuanto que de las actuaciones propias del procedimiento de fiscalización, específicamente del acta circunstanciada que para tal efecto se levantó no se asentó la conducta de no hacer (ausencia del requisito de etiquetado de información

comercial sobre las mercancías relativas a los números de casos 01, 02, 03, 04 y 15 del inventario físico) que se le imputa al enjuiciante. Por lo que en las apuntadas condiciones y al ubicarnos en la causal de ilegalidad prevista en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación no resta más a esta juzgadora que declarar la nulidad de la resolución impugnada únicamente por lo que respecta a la multa impuesta derivada de la supuesta irregularidad que se le imputa al hoy actor.

(...)

Por lo anteriormente expuesto y con fundamento en los artículos 202, fracción XIV, 203, fracciones II y V, 209, fracción IV y penúltimo párrafo, aplicados a contrario sensu, 236, 237, 238, fracciones II y IV y 239, fracción II y III del Código Fiscal de la Federación, esta Sala;

RESUELVE :

I.- Ha resultado procedente pero infundada la causal de improcedencia y sobreseimiento que delata la autoridad demandada, en consecuencia;

II.- NO ES DE SOBRESEERSE, NI SE SOBRESEE EL PRESENTE JUICIO.

III.- La parte actora probó su acción en este juicio, en consecuencia.

IV.- Se declara la nulidad de la resolución impugnada que quedó debidamente precisada en el resultando 1° del presente fallo, por los motivos y fundamentos expuestos en sus considerandos sexto y octavo, así como para los efectos indicados en su considerando séptimo.

V.- NOTIFÍQUESE.

Así lo resolvieron y firman los magistrados que integran la Primera Sala Regional del Noroeste del Tribunal Fiscal de la Federación, ante el C. Secretario de Acuerdos, Licenciado **Ricardo Moreno Millanes**, quien da fe.

SEGUNDA SALA REGIONAL HIDALGO MÉXICO

PROCESAL

CONTESTACIÓN DE DEMANDA.- SE TENDRÁ POR PRESENTADA EN LA FECHA EN QUE LA PIEZA POSTAL QUE LA CONTENGA, SEA DEPOSITADA EN LA OFICINA DE CORREOS, SIEMPRE QUE LA AUTORIDAD QUE LA FORMULA TENGA SU DOMICILIO LEGAL FUERA DE LA POBLACIÓN DONDE SE ENCUENTRE LA SEDE DE LA SALA DEL TRIBUNAL FISCAL QUE ESTÉ CONOCIENDO DEL ASUNTO EN EL QUE LA CONTESTANTE SEA PARTE.- De acuerdo con el principio de igualdad procesal de las partes, lo dispuesto por el artículo 207, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, también será aplicable a los casos en que las demandadas, teniendo su domicilio legal fuera de la población donde se encuentre la sede de la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que esté conociendo de un asunto en el que sean parte, remitan sus promociones a dicha Sala por correo certificado con acuse de recibo, debiéndose tener por interpuestas en la fecha en que sean depositadas en la oficina postal, siempre que dicha oficina sea aquélla en la que se encuentre el domicilio legal de la autoridad remitente. (7)

Juicio No. 3402/98.- Sentencia de 29 de octubre de 1999, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Rafael Sandoval Giles.- Secretaria: Lic. Josefina Natividad Soto Pérez.

CONSIDERANDO:

(...)

SEGUNDO.- (...)

Después de analizar los argumentos hechos valer por la reclamante, los integrantes de la Sala los consideran fundados, en virtud de que la parte recurrente, con la prueba aportada en esta instancia, acredita, misma que consiste en la copia de la guía postal número EE 35292688 9MX expedida por la oficina del Servicio Postal Mexicano ubicada en Toluca, en la cual aparece que efectivamente el día 23 de marzo de 1999, fue depositada ante ella una pieza postal enviada por la autoridad demandada, la cual iba dirigida a esta Segunda Sala Regional Hidalgo-México con sede en Tlalnepantla, México, documental a la que por su carácter se le da valor probatorio pleno en los términos del artículo 234, fracción I del Código Fiscal de la Federación, y considerando que la autoridad demandada tiene su sede en la Ciudad de Toluca de Lerdo, Estado de México, esto es, fuera de la población donde esta Sala tiene su sede, entonces resulta que de acuerdo con la aplicación del principio de igualdad procesal de las partes, lo dispuesto por el artículo 207, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, que previene que el escrito de demanda podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibo, si el demandante tiene su domicilio fuera de la población donde está la sede, en cuyo caso se tendrá como fecha de interposición del escrito, aquella en que la pieza postal fue depositada en la oficina de correos que ha quedado señalada, por lo que en aplicación del citado principio de igualdad procesal, también se debe considerar que cuando las demandadas tengan su domicilio legal, fuera de la población donde esté la sede de la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que esté conociendo de un asunto en el que sean parte, las promociones que remitan a dicha Sala por correo certificado con acuse de recibo, se deben tener por interpuestas en la fecha en que sean depositadas en la oficina postal, siempre que dicha oficina sea aquella en la

que se encuentre el domicilio legal de la autoridad remitente, como sucedió en la especie, razón por la cual debe considerarse que el escrito de contestación de demanda que en el presente asunto fue depositado por las demandadas el día 23 de marzo de 1999, en la oficina postal de Toluca de Lerdo, Estado de México, fue presentado ante este Tribunal el mismo día de su depósito en la oficina postal y no en la fecha en que se recibió en la Oficialía de Partes común de las Salas Regionales Hidalgo-México, y en esos términos resulta que dicha presentación fue hecha en tiempo, si se considera que la demanda le fue notificada a las demandadas el día 15 de enero de 1999, según consta en el acuse de recibo del Servicio Postal Mexicano del oficio número 16-II-3-425 que obra en el expediente en que se actúa, por lo que de esa fecha al 23 de marzo del mismo año, en que fue depositada la contestación de la demanda en la oficina postal de Toluca, no habían transcurrido en exceso los 45 días que tenía la autoridad para dar contestación a la demanda, siendo por ello procedente revocar el auto reclamado, para que la instrucción del juicio dicte otro en el que, si no existe alguna otra causal de improcedencia, tenga por contestada la demanda por parte de la Delegación del Estado de México Poniente del Instituto Mexicano del Seguro Social.

Por lo expuesto y con fundamento en el artículo 243 del Código Fiscal de la Federación, se resuelve.

I.- Es procedente y fundado el recurso de reclamación que se resuelve, en consecuencia.

II.- Se revoca el auto de fecha 6 de abril de 1999, por el que se tuvo por no contestada la demanda por parte del Jefe de Servicios Jurídicos de la Delegación en el Estado de México Poniente del Instituto Mexicano del Seguro Social; para el efecto de que la instrucción emita otro en el que, de no existir alguna otra causa de improcedencia, se admita la contestación de demanda planteada por la reclamante.

III.- NOTIFÍQUESE por correo certificado con acuse de recibo a la parte actora y por oficio a las autoridades.

Así lo resolvieron y firman los CC. Magistrados que integran la Segunda Sala Regional Hidalgo-México del Tribunal Fiscal de la Federación, Licenciados **RUBÉN ÁNGELES ENRÍQUEZ** en su carácter de Presidente, **ANA BERTHA THIERRY AGUILERA** y **RAFAEL SANDOVAL GILES** como instructor en el presente juicio, ante la Secretaria de Acuerdos, Licenciada **JOSEFINA NATIVIDAD SOTO PÉREZ**, que actúa y da fe.

**PROCESAL
(DEMANDA)**

CUANDO LA PARTE ACTORA ENVÍE SU DEMANDA DESDE LA POBLACIÓN DONDE TIENE SU DOMICILIO FISCAL, Y EL ENVÍO LO HAGA A TRAVÉS DEL SERVICIO DENOMINADO MEXPOST PRESTADO POR EL SERVICIO POSTAL MEXICANO; SE TENDRÁ COMO FECHA DE PRESENTACIÓN AQUELLA EN QUE EL DEPÓSITO SE HIZO EN LA OFICINA POSTAL.- Considerando que el Servicio Postal Mexicano tiene entre otras funciones la de prestar el servicio público de correos, y que el denominado servicio MEXPOST, de conformidad con lo previsto en el artículo 437 de la Ley de Vías Generales de Comunicación, reúne el requisito de correspondencia registrada, en la que se otorga recibo por cada pieza, tanto en su depósito como en su transmisión y entrega, el cual se denomina «guía de depósito», es de concluirse que con independencia del nombre que reciba dicho servicio, nos encontramos ante correspondencia registrada con acuse de recibo, y por consecuencia debe ser tomada como tal para los efectos previstos en el artículo 207, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación. (8)

Juicio No. 2558/99.- Sentencia de 14 de febrero de 2000, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Rafael Sandoval Giles.- Secretaria: Lic. Josefina Natividad Soto Pérez.

CONSIDERANDO:

(...)

SEGUNDO.- (...)

A juicio de los suscritos magistrados integrantes de esta Sala, el agravio que se esgrime resulta fundado y en consecuencia suficiente para revocar el acuerdo recurrido, en virtud de que efectivamente concatenando en forma armónica lo previsto en el artículo 207 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, en relación con lo dispuesto en los artículos 1° y la fracción I del 3° del DECRETO POR EL QUE SE CREA EL ORGANISMO DESCENTRALIZADO DENOMINADO SERVICIO POSTAL MEXICANO, que en la parte conducente dicen:

“ARTÍCULO 207.- ...

“La demanda podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibo si el demandante tiene su domicilio fuera de la población donde esté la sede de la Sala o cuando ésta se encuentre en el Distrito Federal y el domicilio fuera de él, siempre que el envío se efectúe en el lugar en que resida el demandante.

“ARTÍCULO 1°.- Se crea un organismo descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propio, denominado Servicio Postal Mexicano, cuyo objeto principal es la prestación del servicio público de correos.»

“ARTÍCULO 3°.- Son funciones del Organismo las siguientes:

“I.- Prestar el servicio público de correos.

“...”

De lo cual concluimos que si bien es cierto, el servicio de MEXPOST, es prestado por un órgano descentralizado, también lo es, que al tener entre otras funciones la de prestar el servicio público de correos, sin que establezca limitación alguna al respecto, entonces deberá entenderse que las funciones que tiene, no reducen tal prestación las distintas modalidades en específico del servicio de correos, sino que las funciones que presta son todas y cada una de las que tenía

asignado el correo, entre las que se encuentran la de envío de correspondencia de cualquier clase, por el servicio denominado MEXPOST, y si tenemos presente que el transcrito artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, señala que la demanda podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibo, y considerando que el servicio de MEXPOST fue creado de conformidad con lo establecido en los artículos 421 y 425 de la Ley de Vías Generales de Comunicación, misma que en sus artículos 427 y 437 establece lo siguiente:

“**ARTÍCULO 427.**- Son correspondencia todos lo objetos que se depositan en el correo para su transporte y entrega. Por su naturaleza, la correspondencia es de primera, segunda, tercera, cuarta o quinta clases; por su tratamiento es ordinaria o registrada, y por su destino, es interior o internacional.”

“**ARTÍCULO 437.**- Correspondencia registrada es aquella por la que se otorga recibo por cada pieza, tanto en su depósito, como en su transmisión y entrega.”

Derivado de lo anterior, es claro que si en la especie el Servicio Postal Mexicano tiene entre otras funciones la de prestar el servicio público de correos, y si a través del servicio denominado Mexpost, reúne el requisito de correspondencia registrada, según lo dispone el artículo 437 ya citado, en la que otorga recibo por cada pieza, tanto en su depósito como en su transmisión y entrega, y si en el caso concreto hay un documento que se denomina “guía de depósito”, uno de cuyos ejemplares es entregado al remitente y otro al destinatario previo recabar las firmas de ambos, según se advierte en el ángulo inferior izquierdo de dicha guía, es de concluirse, que efectivamente, con independencia del nombre que reciba dicho servicio, nos encontramos ante correspondencia registrada con acuse de recibo, sin que sea óbice para ello el hecho de que no se denomine de esa manera, y por consecuencia debe ser tomada como tal para los efectos previstos en el anteriormente transcrito artículo 207, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Adicionalmente, cabe aclarar que la Ley de Vías Generales de Comunicación no contempla en ninguno de sus artículos, el servicio denominado como certificado con acuse de recibo, razón por la cual al no encontrarse previsto de esa manera en la ley específica que lo regula, el numeral 207 del Código Fiscal de la Federación que lo contempla, va más allá de lo previsto en dicha Ley, la cual es la realmente aplicable por tratarse de la ley de la materia, luego entonces resulta aplicable al caso el principio de derecho que reza: “Donde la Ley no distingue, no cabe distinguir”, razón de más para considerar que en la especie, la demanda de nulidad fue interpuesta el 29 de junio de 1999, al ser esa la fecha en que fue depositada en la oficina de Toluca del Servicio Postal Mexicano, utilizando para ello el referido servicio Mexpost.

Ante ese orden de ideas, causa convicción a esta Sala, el hecho de que al ser depositada por el actor la demanda en una oficina del Servicio Postal Mexicano, a través de la modalidad en el servicio denominada Mexpost, la cual reúne las características de otorgar recibo por cada pieza, tanto en su depósito como en su transmisión y entrega, nos encontramos ante una pieza registrada, por ende, el envío de la demanda a través del servicio denominado Mexpost del Servicio Postal Mexicano es correcto, dado que se ajusta a lo contemplado para tal situación en el segundo párrafo del artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, en consecuencia, es procedente el agravio expuesto por el recurrente al ser fundado y suficiente para revocar el acuerdo de 8 de julio de 1999, mediante el cual la instrucción en el presente juicio desechó por improcedente la demanda que nos ocupa.

(...)

En mérito de lo expuesto y con fundamento en los artículos 242 y 243 del Código Fiscal de la Federación, se resuelve:

I.- Resulta procedente el recurso de reclamación interpuesto por **GEORGES ALEXIS BECERRIL MARIAUD**.

II.- La parte actora probó su acción, en consecuencia,

III.- Se revoca el acuerdo de 8 de julio de 1999, por el que la instrucción desechó la demanda intentada por el reclamante, para el efecto precisado en la última parte del considerando segundo de esta sentencia.

IV.- NOTIFÍQUESE POR CORREO CERTIFICADO CON ACUSE DE RECIBO A LA PARTE ACTORA Y POR OFICIO A LAS AUTORIDADES DEMANDADAS.

Así lo resolvieron y firman los CC. Magistrados que integran la Segunda Sala Regional Hidalgo México, Licenciados **ANA BERTHA THIERRY AGUILERA**, en su carácter de Presidenta, **RUBÉN ÁNGELES ENRÍQUEZ** y **RAFAEL SANDOVAL GILES**, como Instructor en el presente juicio, ante la C. Secretaria de Acuerdos, Licenciada JOSEFINA NATIVIDAD SOTO PÉREZ, quien actúa y da fe.

TERCERA SALA REGIONAL DEL GOLFO-CENTRO

ADUANAL

CLASIFICACIÓN ARANCELARIA DE MERCANCÍAS QUE SE ENCUENTRAN DESCRITAS NOMINALMENTE EN EL CAPÍTULO CORRESPONDIENTE DE LA LEY GENERAL DE IMPORTACIÓN E INCLUSIVE SE IDENTIFICA A SU DESTINATARIO.- Atendiendo a lo establecido en las 2a. y 3a. Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado y sus notas explicativas, entratándose de la importación, tanto de llantas, como corbatas y cámaras reconocibles como concebidos para trenes metropolitanos (METRO), la clasificación arancelaria de dichas mercancías debe entenderse en la fracción 40.11.99.01, ya que en su texto se contempla nominalmente, tanto la descripción de los productos, como de su destinatario, sin que exista otra posibilidad para su correcta clasificación, ya que se trata de mercancías que aun y cuando se presenten por separado, las mismas se encuentran concebidas para ser adaptadas unas a las otras en forma complementaria, para que al ensamblarse constituyan una unidad funcional para ser usada exclusivamente en trenes metropolitanos.(9)

Juicio No. 646/97-07-03-6.- Sentencia de 4 de febrero de 2000, aprobada por unanimidad de 3 votos.- Magistrada Ponente: María Teresa de Jesús Islas Acosta.- Secretario: Lic. Luis Alfredo Renero Rodríguez.

CONSIDERANDO:

(...)

TERCERO.- (...)

De lo anterior, se tiene que tal y como consta a fojas 102 y 103 del expediente en que se actúa, donde corre agregada la copia del pedimento de importación No. 3200-6001174, documental cuyo contenido no ha sido controvertido, por lo que se le otorga valor probatorio pleno, en términos de lo dispuesto en el artículo 234 del Código Fiscal de la Federación, se tiene que el día 26 de julio de 1996, fue presentada para su despacho aduanero, por el importador SISTEMA DE TRANSPORTE COLECTIVO, la mercancía consistente en 365 piezas de llantas para el metropolitano con sus cámaras y corbatas, bajo la fracción arancelaria número 40.11.99.01, cuya descripción dispone «Reconocibles como concebidos exclusivamente para trenes metropolitanos (METRO),» con un advalorem del 10%; lo que no deja lugar a duda, que al existir una partida específica, dentro del Capítulo 40 de Ley del Impuesto General de Importación, esa debe ser la aplicable a las mercancías importadas en el caso que se estudia, ya que en ella se designa nominalmente a los artículos e incluso su destinatario, aunado a que al tratarse de mercancías que aun y cuando se presente por separado, las mismas se encuentran concebidas para ser adaptadas unas a las otras en forma complementaria, para que al ensamblarse constituyan una unidad funcional para ser usada exclusivamente en trenes metropolitanos; argumento este último, que aun y cuando se presume cierto, por obvio de la actividad del importador, bajo protesta de decir verdad el SISTEMA DE TRANSPORTE COLECTIVO, lo ratificó en su comunicado DCE-AT-3009/96, de fecha 16 de julio de 1996, dirigido a la Administración de la Aduana de Veracruz, documental que en copia obra en autos a foja 116, otorgándosele valor probatorio pleno, ya que no fue controvertido su contenido.

En este orden de ideas, la fracción arancelaria 40.11.99, con descripción “Los demás”, bajo la cual la autoridad resolvió reclasificar la mercancía en comento, es de considerarse como indebidamente aplicable, ya que ante la existencia de una descripción específica y al tratarse de mercancías que aunque presentadas por separado, se encuentran vinculadas entre sí, para obtener el funcionamiento para el cual fueron concebidas, no resulta legalmente procedente incorporar su clasificación arancelaria en un concepto genérico, como lo pretende la autoridad, tal y

como se desprende de lo contenido en el primer párrafo de la página 2 del oficio 324-A-VI-9-9328, emitido por la Administración Local de Auditoría Fiscal de Veracruz, donde se citó lo siguiente:

“AL MOMENTO DE EFECTUAR LA REVISIÓN FÍSICA Y DOCUMENTAL DEL PEDIMENTO DE IMPORTACIÓN ME PERCATÉ QUE LAS 176 CÁMARAS Y 176 CORBATAS DEBEN CLASIFICARSE A LA FRACCIÓN ARANCELARIA 4013.90.99 DE ADVALOREM 20% PIEZA Y SUJETA AL REQUISITO DE ‘ETIQUETADO’; ESTA MERCANCÍA EN NINGÚN MOMENTO HACE JUEGO COMO SE PRETENDE EN LO DECLARADO EN EL PEDIMENTO, PUES EN LA FACTURA SE ENCUENTRAN SEPARADAS LAS LLANTAS Y LAS CÁMARAS ADEMÁS QUE NI EN CANTIDAD HACEN JUEGO; PARA QUE SE CONSIDERE A LA FRACCIÓN ARANCELARIA QUE DECLARARON DEBERÍAN HABER FACTURADO CON LA SIGUIENTE DESCRIPCIÓN ‘LLANTA CONJUNTA, CÁMARA Y CORBATA’ CON UNA SOLA CANTIDAD Y UN SOLO PRECIO; EL AJUSTE CORRECTO PARA LAS 176 CÁMARAS Y 176 CORBATAS ES EL SIGUIENTE: VALOR EN ADUANA \$22,981.00, DICE: ADVALOREM \$2,298.00, DERECHO DE TRÁMITE \$184.00, IMPUESTO AL VALOR AGREGADO \$3,819.00, TOTAL \$6,301.00; DEBE DECIR: ADVALOREM \$4,596.00, DERECHO DE TRÁMITE \$184.00, IMPUESTO AL VALOR AGREGADO \$4,164.00, TOTAL \$8,944.00; POR LO QUE EXISTE UNA OMISIÓN A FAVOR DEL FISCO DE \$2,643.00; COMO NO PRESENTA ETIQUETAS NO CUMPLE CON EL ETIQUETADO COMO LO MARCA EL ACUERDO QUE IDENTIFICA LAS FRACCIONES ARANCELARIAS DE LA TARIFA DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN EN LAS CUALES SE CLASIFICAN LAS MERCANCÍAS QUE DEBEN OSTENTAR ETIQUETAS DE INFORMACIÓN COMERCIAL EN IDIOMA ESPAÑOL EN EL PUNTO DE ENTRADA DE LA MERCANCÍA AL PAÍS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL DÍA 29 DE DICIEM-

BRE DE 1995 Y EL DÍA 28 DE JUNIO DE 1996 EL ANTERIOR CAMBIO DE FRACCIÓN ARANCELARIA SE BASA EN LAS REGLAS GENERALES PRIMERA Y SEXTA Y REGLAS COMPLEMENTARIAS PRIMERA, SEGUNDA Y TERCERA TODAS ELLAS CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO SEGUNDO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN.”

Ahora bien, por lo que se refiere al cumplimiento del etiquetado de mercancías, con la información comercial en idioma español, no le resulta aplicable a las contenidas en el pedimento No. 3200-6001174, ya que las mismas fueron presentadas para su importación por el SISTEMA DE TRANSPORTE COLECTIVO, para ser utilizadas exclusivamente en trenes metropolitanos y no para su comercialización, situación que en párrafos anteriores quedó contemplada.

Cabe señalar que a mayor abundamiento, en el presente caso destaca lo resuelto por la Aduana Marítima de Veracruz, al emitir el oficio No. 4142-II-A-5-11624, de fecha 18 de septiembre de 1996, documental que obra en autos a foja 125 a 127, a la que se le otorga pleno valor probatorio a su contenido, acorde a lo previsto en el artículo 234 del Código Fiscal de la Federación, de cuyo análisis en lo conducente, sobresale que al haberse estado en presencia de una situación similar al caso planteado en el presente juicio, ya que se trataba de idénticas mercancías y del mismo importador, la autoridad emisora consideró para la correspondiente clasificación de la mercancía presentada para su importación, la fracción arancelaria número 40.11.99.01, criterio que coincide con el considerado en el presente fallo.

Consecuentemente, siendo que mediante la resolución impugnada, la autoridad confirmó la validez de lo contenido en el oficio 324-A-VI-9-9328, de fecha 23 de septiembre de 1996, emitido por la Administración Local de Auditoría Fiscal de Veracruz, esto resulta a todas luces improcedente, ya que en base a las anteriores consideraciones, es evidente la indebida apreciación que de los hechos realiza

la autoridad al emitir el acto ahora combatido, razón por la cual se declara su nulidad lisa y llana, con fundamento en lo dispuesto en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, y en apego a lo previsto en el último párrafo del artículo 237 y fracción IV del artículo 238 del referido Código, se declara la correspondiente nulidad del oficio 324-A-VI-9-9328, ya que la determinación del crédito fiscal a cargo del hoy actor, resulta improcedente atendiendo los razonamientos antes expuestos.

Por lo expuesto y con fundamento en los artículos 237, 238, fracción IV y 239, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, se resuelve,

I.- Es procedente el juicio de nulidad promovido por el C. ENRIQUE HINOJOSA AGUERREVERE.

II.- La parte actora probó su acción en el presente juicio, en consecuencia;

III.- Se declara la nulidad de la resolución impugnada que quedó precisada en el resultando 1° de este fallo y con fundamento en lo dispuesto en el último párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, se declara la nulidad del oficio 324-A-VI-9-9328, de fecha 23 de septiembre de 1996, emitido por la Administración Local de Auditoría Fiscal de Veracruz.

IV.- NOTIFÍQUESE.

Así lo resolvieron y firman los CC. Magistrados que integran la Tercera Sala Regional del Golfo Centro del Tribunal Fiscal de la Federación, siendo instructora del presente juicio la Licenciada **MARÍA TERESA DE JESÚS ISLAS ACOSTA**, ante el C. Lic. **Luis Alfredo Renero Rodríguez**, Secretario de Acuerdos, que actúa y da fe.

**PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
(ACTOS DE INVESTIGACIÓN)**

APROVECHAMIENTOS.- LA DETERMINACIÓN DE SU MONTO REPRESENTA UN ACTO DE AUTORIDAD QUE COMO TAL DEBE CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.-

En términos del artículo 3° del Código Fiscal de la Federación, se entiende por aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado, distintos de las contribuciones, los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Interpretando tanto el artículo 3° como, por exclusión, el 2°, fracción IV, ambos del ordenamiento en cita, se consideran también aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado en la prestación de servicios en ejercicio de funciones de derecho público, cuando éstos se presten por organismos desconcentrados y sus contraprestaciones no estén previstas en la Ley Federal de Derechos. En tal razón, si bien existe una diferencia entre las contribuciones y los aprovechamientos, lo cierto es que participan de la misma naturaleza al ser ambos, ingresos públicos del Estado y poseer la calidad de créditos fiscales en términos del artículo 4° del ordenamiento tributario en cita. Como consecuencia, el Estado, a través de actos unilaterales, imperativos y coercitivos puede determinarlos, liquidarlos y hacerlos efectivos, pues entratándose de los aprovechamientos, su monto es fijado por el Estado, sin condicionamiento o limitación alguna de carácter contractual por parte de la persona que recibe el servicio. Empero, si bien es cierto que la fijación de los montos de los aprovechamientos es una facultad propia del Poder Ejecutivo Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin la intervención que entratándose de contribuciones corresponde al Poder Legislativo de la Unión, dicha atribución no puede considerarse de carácter discrecional sino reglada por el Legislativo Federal cuando éste, a través de la Ley de Ingresos de la Federación correspondiente al ejercicio, decide que la determinación de los montos de los aprovechamientos se haga con base en ciertos criterios y referencias. Por tanto, si en el caso la Ley de

Ingresos de la Federación correspondiente al ejercicio fiscal de 1997, en su artículo 9º, párrafo segundo, así como de sus fracciones I y II, determinó que para la fijación del monto de los aprovechamientos se deben de considerar criterios de eficiencia económica y saneamiento financiero, mismos que para no dejarlos en el campo de la subjetividad de la autoridad deben de formarse conforme a una referencia internacional o nacional, con mayor razón, el acto a través del cual la autoridad fije el monto de dichos ingresos, debe de cumplir con la garantía de debida fundamentación y motivación que para todo acto de autoridad que afecte la esfera jurídica de los gobernados es exigida por el artículo 16 de la Constitución Federal.(10)

Juicio No. 944/97-07-03-7.- Sentencia de 15 de febrero de 2000, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Ponente: Juan Manuel Terán Contreras.- Secretario: Lic. Raúl Ojeda Parada.

C O N S I D E R A N D O :

(...)

QUINTO.- (...)

En concepto de los suscritos Magistrados que integran este Cuerpo Colegiado, lo argumentado por el actor en el agravio en estudio, resulta fundado y suficiente para declarar la nulidad de la resolución impugnada conforme a los razonamientos que a continuación se expresan.

Para comprender el concepto y alcance y naturaleza de los aprovechamientos, debemos partir de lo que al respecto es previsto por el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 2º, fracción IV y 3º primer párrafo, a cuyo tenor se establece lo siguiente:

“Artículo 2.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

“IV.- Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

“Artículo 3.- Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.”

De una interpretación armónica de los numerales en cita, se entiende que los aprovechamientos son ingresos que percibe el Estado, por servicios que presta en ejercicio de funciones de derecho público distintos de las contribuciones, entre las que se encuentran precisamente los derechos. Luego entonces, al excluirse de la categoría de los derechos a los ingresos que percibe el Estado por prestar servicios en sus funciones de derecho público, cuando éstos sean prestados por órganos desconcentrados como en el caso lo es la Comisión Nacional del Agua, de conformidad con el artículo 3º, fracción V, de la Ley de Aguas Nacionales, y sus contraprestaciones no se encuentren, previstas en la Ley Federal de Derechos, es entendible que las cantidades que fueron autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para cobrar, como consecuencia del suministro de agua en bloque para uso industrial, en el caso de la empresa demandante, al no encontrarse

previstas en la Ley Federal de Derechos, no tienen el carácter de contribuciones, sino de aprovechamientos. Sin embargo, tanto contribuciones como aprovechamientos participan de la naturaleza de ser ingresos públicos del Estado y, por tanto, poseen legalmente la cualidad de ser créditos fiscales. Lo anterior se corrobora con el texto del artículo 4º, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, que en su parte conducente establece.

“Artículo 4.- Son créditos fiscales que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.”

Al darles a los aprovechamientos el rango de créditos fiscales, como consecuencia, el Estado, a través de actos unilaterales, imperativos y coercitivos, puede determinarlos, liquidarlos y hacerlos efectivos, o en otros términos, con relación a los mismos, ejerce actos de autoridad. En este sentido de comprender a los aprovechamientos como créditos fiscales y, por tanto, ser objeto de actos de autoridad, aun y cuando no sean ingresos tributarios, se ha pronunciado en criterio aislado la Segunda Sala Regional Metropolitana de este Tribunal, al decir:

Tercera Época.

Instancia: Segunda Sala Regional Metropolitana.

R.T.F: Año VIII. No. 85. Enero 1995.

Tesis: III-PSR-II-71

Página: 23

MATERIA FISCAL.- SU CONCEPTO.-

“Conforme a lo dispuesto en los artículos 2º, 3º y 4º del Código Fiscal de la Federación, debe entenderse por materia fiscal, lo relativo a las facultades de

comprobación, liquidación, pago, devolución, exención, prescripción o el control de los créditos fiscales, que tengan o no un origen tributario, puesto que dentro de estas últimas quedan comprendidas las provenientes de la aplicación de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos y de las multas propuestas por violación a las normas administrativas de carácter federal dado que los mismos se clasifican como aprovechamientos los cuales a su vez son considerados como créditos fiscales en términos de los preceptos anteriormente invocados.

“Juicio No. 14422/92.- Sentencia de 17 de agosto de 1993, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Sergio Martínez Rosaslanda.- Secretaria: Licenciada María Luisa de Alba Alcántara.

“(Tesis aprobada en sesión de 12 de enero de 1995).”

Si bien es cierto, como lo sostiene la autoridad demandada, que los aprovechamientos no pueden considerarse como impuestos, también lo es que, contrario a lo argumentado por la propia autoridad, tanto unos como otros, al ser ingresos públicos del Estado y tener el carácter de créditos fiscales, los procedimientos utilizados por éste para su determinación, liquidación y exigibilidad, revisten el carácter de actos de autoridad, pues aun y cuando como lo afirma la enjuiciada, la fijación de la base de cálculo de los impuestos no es un elemento propio de los aprovechamientos, lo cierto es que legalmente el monto de éstos es fijado por el Estado en forma unilateral, sin que existan condicionamientos o limitaciones contractuales por parte de la persona que recibe el servicio, aunque claro está, la fijación del monto de los aprovechamientos no puede hacerse al arbitrio y discrecionalidad de la autoridad competente, sino que ésta debe de seguir ciertos lineamientos y considerar determinados factores de cálculo, precisamente para establecer el monto correspondiente; y es ahí donde este acto de determinación unilateral es condicionado por la garantía de legalidad establecida en el artículo 16 constitucional, pues el manto protector de ésta, abarca todo acto de autoridad que

ocasiona molestia a la esfera jurídica de los gobernados, y en el caso el acto a través del cual la antes Dirección General de Política de Ingresos autoriza a la Comisión Nacional del Agua el monto de los aprovechamientos a cobrar por concepto de suministro de agua en bloque del acueducto Uspanapa-La Cangrejera, al ser un acto unilateral del Estado, es un acto de autoridad que incide en la persona, domicilio, papeles y posesiones de la hoy parte actora, ya que como consecuencia de dicho acto se está determinando una obligación de carácter fiscal que debe de cubrir la enjuiciante, la cual debe de estar debidamente fundada y motivada.

No es fundado lo argumentado por la autoridad demandada al decir que tal autorización no es un acto de autoridad que incida en la esfera de derechos del actor, y por la circunstancia de que el oficio que contiene dicha autorización no va dirigido al demandante, por lo que se trata de un trámite de carácter interno que en nada afecta ni depara perjuicio directo al demandante, ya que como ha quedado precisado en el párrafo precedente, dicho oficio de autorización contiene un acto de autoridad, pues como la propia demandada lo acepta, anexo al mismo se agregaron las tablas con las cuotas de aprovechamientos por servicios de agua en bloque para el ejercicio fiscal de 1997, lo que se traduce en un acto de determinación de ingresos públicos, siendo que dicho acto, aun cuando el oficio que lo contiene haya sido dirigido por la autoridad demandada, al Gerente de la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal de la Comisión Nacional del Agua, lo cierto es que ésta lo dio a conocer al actor, por lo que en ese momento dicho acto fue exteriorizado afectando la esfera jurídica del accionante, pues como se ha dicho, a través del mismo se le da a conocer al gobernado la determinación de una obligación fiscal.

De una lectura que esta Juzgadora procede a efectuar del artículo 9° de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1997, se aprecia que en términos del mismo se establece textualmente lo siguiente:

“ARTÍCULO 9°.- El Ejecutivo Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, queda facultado para fijar o modificar los

aprovechamientos que se cobrarán en el ejercicio fiscal de 1997, por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público o por la prestación de servicios en el ejercicio de las funciones de derecho público por los que no se establecen derechos.

“Para establecer el monto de los aprovechamientos a que hace referencia este artículo, por la prestación de servicios, y por el uso o aprovechamiento de bienes, se tomarán en consideración criterios de eficiencia económica y saneamiento financiero de los organismos públicos que realicen dichos actos conforme a lo siguiente:

“I.- La cantidad que deba cubrirse por concepto de uso o aprovechamiento de bienes y servicios que tienen referencia internacional, se fijará considerando el cobro que se efectúe por el uso o aprovechamiento o la prestación del servicio de similares características en países con los que México mantiene vínculos comerciales.

“II.- Los aprovechamientos que se cobren por el uso o disfrute de bienes y por la prestación de servicios que no tengan referencia internacional, se fijarán considerando el costo de los mismos, siempre que se derive de una valuación de dichos costos en los términos de eficiencia económica y saneamiento financiero.

“III.- Se podrán establecer aprovechamientos diferenciales por el uso o aprovechamiento de bienes o prestación de servicios, cuando éstos respondan a estrategias de comercialización o racionalización y se otorguen de manera general. A los organismos que omitan total o parcialmente el cobro o entero de los aprovechamientos establecidos en los términos de esta Ley se les disminuirá del presupuesto que les haya sido asignado para el ejercicio a las entidades correspondientes, una cantidad equivalente a dos veces el valor de la omisión efectuada.

“Durante el ejercicio de 1997, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público aprobará los montos de los aprovechamientos que cobren las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, aun cuando su cobro se encuentre previsto en otras leyes. Para tal efecto, las dependencias o entidades interesadas estarán obligadas a someter para su aprobación, durante los meses de enero a marzo de 1997, los montos de los aprovechamientos que tengan una cuota fija o se cobren de manera regular. Los aprovechamientos que no sean sometidos a la aprobación o que no sean aprobados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no podrán ser cobrados por la dependencia o entidad de que se trate a partir del 1° de abril de dicho año, salvo que se trate de aprovechamientos por concepto de multas o cuotas compensatorias. Tratándose de aprovechamientos distintos a los antes señalados, las dependencias y entidades interesadas deberán someter para su aprobación a la citada Secretaría el monto de los aprovechamientos que pretendan cobrar, en un plazo no menor de cinco días anteriores a la fecha de su entrada en vigor.”

Lo anterior corrobora precisamente el razonamiento expresado en este Considerando, pues del texto del numeral en cita, se desprende que si bien es cierto que el Ejecutivo Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultado para fijar, es decir, determinar el monto de los aprovechamientos correspondientes al ejercicio fiscal de 1997, por la prestación de servicios en ejercicio de las funciones de derecho público por los que no se establecen derechos, también lo es que dicha facultad no puede considerarse de carácter discrecional, sino que ésta es una facultad reglada por el propio Poder Legislativo, por lo que con mayor razón debe de ser fundada y motivada, pues en términos del párrafo segundo del numeral en comento, así como de sus fracciones I y II, para establecer el monto de los aprovechamientos se deben de considerar ciertos criterios y referencias. En efecto, los criterios que se deben de considerar son el de eficiencia económica y el saneamiento financiero de la empresa, criterios que para no dejarlos en el campo de la subjetividad de la autoridad, deben de formarse conforme a

una referencia internacional considerando el cobro que se efectúe por la prestación del servicio con similar característica en países con los que México tenga vínculos comerciales, o en caso de que no exista referencia internacional, se debe de considerar el costo de la prestación del servicio que derive de una valuación de los mismos en términos de eficiencia económica y saneamiento financiero.

En esta tesitura, en concepto de este Cuerpo Colegiado, el acto impugnado, para considerarse suficientemente fundado y motivado, debe de emitirse considerando los lineamientos y parámetros establecidos en el artículo 9° de la Ley de Ingresos de la Federación, y mediante el acto que determine el monto de dichos aprovechamientos se le debe de dar a conocer al gobernado la aplicación de los criterios y referencias arriba mencionados. En tal razón, considerando que se encuentra acreditado en autos que al actor a través de los actos impugnados, únicamente se le dio a conocer el monto de los aprovechamientos autorizados para el ejercicio fiscal de 1997 y que por concepto de suministro de agua en bloque para uso industrial se le iban a cobrar, sin que se haya fundado y motivado la debida aplicación del artículo 9° de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1997 respecto de los criterios y referencias que sirvieron de base para tal determinación, esta Sala concluye que se violó en su perjuicio lo dispuesto en el artículo 16 constitucional actualizándose por tanto la causal de nulidad prevista en la fracción II, del artículo 238, del Código Fiscal de la Federación, siendo procedente declarar la nulidad de la resolución impugnada consistente en el oficio No. 341-162 de fecha 25 de abril de 1997 emitido por el hoy Director General de Política de Ingresos por Impuestos y de Coordinación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y como consecuencia la contenida en el oficio No. BOOE.43.3.7.-AUC/97/188 de fecha 29 de abril de 1997 emitido por el Residente General de Operación del Acueducto Usapanapa-La Cangrejera de la Gerencia Estatal de Veracruz de la Comisión Nacional del Agua, para el efecto de que la autoridad demandada funde y motive debidamente su acto, dándole a conocer al demandado los criterios y referencias que en debida aplicación del artículo 9° de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1997, sirvieron de

lineamiento para la determinación de los montos de los aprovechamientos referidos.

(...)

En mérito de lo anteriormente expuesto, y con fundamento en lo dispuesto en los artículos 236, 237, 238, fracción II y 239, fracción III, es de resolverse y se resuelve.

I.- Ha resultado infundada la causal de improcedencia invocada por las autoridades demandadas, por lo que no es de sobreseer ni se sobresee el presente juicio.

II.- La parte actora probó su acción, en consecuencia.

III.- Se declara la nulidad para los efectos precisados en la última parte del considerando quinto de esta sentencia.

IV.- NOTIFÍQUESE.

Así lo resolvieron y firman los CC. Magistrados que integran la Tercera Sala Regional del Golfo-Centro del Tribunal Fiscal de la Federación, **LIC. JOSÉ ANTONIO RODRÍGUEZ MARTÍNEZ**, en su carácter de Presidente, **LIC. MARÍA TERESA DE JESÚS ISLAS ACOSTA**, y **LIC. JUAN MANUEL TERÁN CONTRERAS** como Magistrado Instructor, ante la presencia del C. Secretario de Acuerdos, Lic. Raúl Ojeda Parada, quien actúa y da fe.

RESPONSABILIDAD DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS

SERVIDORES PÚBLICOS DE LAS INSTITUCIONES DE BANCA DE DESARROLLO.- LA COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES, A TRAVÉS DE SU ÓRGANO DE CONTROL INTERNO, ES LA AUTORIDAD COMPETENTE PARA APLICAR LA LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS CON RELACIÓN A LOS.- El artículo 4° de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, prevé que entrándose de Sociedades Nacionales de Crédito, así como entidades paraestatales que formen parte del sistema financiero, entre otras, quedan sujetas por cuanto a su constitución, organización, funcionamiento, control, evaluación y regulación a su legislación específica, y sólo en casos de que ésta no regule alguna materia en particular, se aplicará supletoriamente la propia Ley Federal de las Entidades Paraestatales. Consecuentemente, si de conformidad con lo establecido en los artículos 1°, punto 12, último párrafo, 2°, 5° y 26 de la Ley Orgánica del Sistema Banrural; 1°, 2°, 3° y 30 de la Ley de Instituciones de Crédito, y 1° de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el Banco de Crédito Rural del Pacífico Sur filial del Banco Nacional de Crédito, es una institución de crédito que como banca de desarrollo con el carácter de Sociedad Nacional de Crédito posee la naturaleza jurídica de ser una entidad de la Administración Pública Federal, el marco jurídico bajo el cual se deben conducir, su organización, funcionamiento, control y las relaciones entre éste y el Ejecutivo Federal o cualquiera de sus dependencias, debe ser la ley especial que en el caso lo es la Ley de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, atendiendo al principio de derecho de que la ley especial debe prevalecer sobre la general. Por tanto, si en términos del artículo 4°, fracción XXVII de la Ley en cita, se prevé la facultad expresa y exclusiva de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores para aplicar a los servidores públicos de las instituciones de banca de desarrollo las disposiciones, así como las sanciones previstas en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos que correspondan a las contralorías internas, es de concluirse que ésta, y no otra autoridad del

ramo, es la competente para tal efecto, sin que sea óbice a lo anterior que en la propia fracción XXVII del artículo 4° en comento, se otorgue dicha facultad sin perjuicio de las sanciones que en términos de la Ley de Responsabilidades citada, compete aplicar a la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo, pues en el caso en cuestión se trata de dos órganos de control interno, esto es, el de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores como órgano desconcentrado y el del Banco de Crédito Rural del Pacífico Sur, S.N.C., siendo competente para el caso el primero de ellos. (11)

Juicio No. 1581/98-07-03-7.- Sentencia de 22 de febrero de 2000, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Ponente: Juan Manuel Terán Contreras.- Secretario: Lic. Raúl Ojeda Parada.

CONSIDERANDO:

(...)

TERCERO.- (...)

De lo anterior es de desprenderse que tanto el inicio como la substanciación del procedimiento administrativo de determinación de responsabilidades, así como la imposición de la sanción administrativa consistente en inhabilitación, correspondió a la Contraloría Interna en el Banco de Crédito Rural del Pacífico Sur, S.N.C., siendo el hoy actor en aquel entonces Gerente de Operaciones Bancarias en el mismo.

Sobre el particular, el Banco de Crédito Rural del Pacífico Sur, de conformidad con la Ley Orgánica del Sistema Banrural es una Sociedad Nacional de Crédito filial del Banco Nacional de Crédito Rural integrante del Sistema Banrural y con carácter de institución de banca de desarrollo que presta el servicio de banca y crédito, pues en sus artículos 1° punto 12, último y párrafo, 2°, 5° y 26, se establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 1º.- La presente Ley rige la organización y el funcionamiento del Sistema Banrural y de las sociedades nacionales de crédito siguientes que lo integran:

“I.- Banco Nacional de Crédito Rural.

“(…)

“12.- Banco de Crédito Rural del Pacífico Sur,

“(…)

“Todas ellas instituciones de banca de desarrollo, cada una con personalidad jurídica y patrimonio propios.”

“ARTÍCULO 2º.- Las sociedades nacionales de crédito, integrantes del Sistema Banrural, en su carácter de instituciones de banca de desarrollo, prestarán el servicio público de banca y crédito con sujeción a los objetivos y prioridades del sistema nacional de planeación, específicamente del programa nacional de financiamiento del desarrollo y de los programas de alimentación y de desarrollo rural integral, para promover y financiar las actividades y sectores que les son encomendados en la presente Ley.

“ARTÍCULO 5º.- El Banco Nacional de Crédito Rural es una institución de banca de desarrollo, constituida con el carácter de Sociedad Nacional de Crédito, en los términos de la Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito.

“ARTÍCULO 26.- Los bancos regionales de crédito rural son sociedades nacionales de crédito, instituciones de banca de desarrollo, y filiales del Banco Nacional de Crédito Rural, Sociedad Nacional de Crédito, institu-

ción de banca de desarrollo, con el cual formarán el Sistema Banrural, pudiéndose ostentar con ese carácter y publicar estados contables en que se consoliden las cifras de los balances individuales de las instituciones que lo integran.”

Correlacionado con las disposiciones legales arriba transcritas, en términos de los artículos 1º, 2º, 3º y 30 de la Ley de Instituciones de Crédito, misma que abrogó a la entonces Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito, se prevé lo siguiente:

“ARTÍCULO 1º.- La presente Ley tiene por objeto regular el servicio de banca y crédito; la organización y funcionamiento de las instituciones de crédito; las actividades y operaciones que las mismas podrán realizar; su sano y equilibrado desarrollo; la protección de los intereses del público; y los términos en que el Estado ejercerá la rectoría financiera del Sistema Bancario Mexicano.”

“ARTÍCULO 2º.- El servicio de banca y crédito sólo podrá prestarse por instituciones de crédito, que podrán ser:

“I.- Instituciones de banca múltiple, y

“II.- Instituciones de banca de desarrollo.”

“ARTÍCULO 3º.- El Sistema Bancario Mexicano estará integrado por el Banco de México, las instituciones de banca múltiple, las instituciones de banca de desarrollo, el Patronato del Ahorro Nacional y los fideicomisos públicos constituidos por el Gobierno Federal para el fomento económico, así como aquéllos que para el desempeño de las funciones que la ley encomienda al Banco de México, con tal carácter se constituyan.”

“ARTÍCULO 30.- Las instituciones de banca de desarrollo son entidades de la Administración pública Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, constituidas con el carácter de sociedades nacionales de crédito, en los términos de sus correspondientes leyes orgánicas y de esta Ley.”

Luego entonces, se desprende que el Banco de Crédito Rural del Pacífico Sur, filial del Banco Nacional de Crédito, es una institución de crédito, que como institución de banca de desarrollo es una entidad de la Administración Pública Federal con el carácter de Sociedad Nacional de Crédito y al respecto, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en su artículo 1° establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 1°.- La presente Ley establece las bases de organización de la Administración Pública Federal, centralizada y paraestatal.

“La Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, integran la Administración Pública Centralizada.

“Los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de fianzas y los fideicomisos, componen la administración pública paraestatal.”

Bajo este contexto legal, el Banco de Crédito Rural del Pacífico Sur, S.N.C., como institución de banca de desarrollo y como entidad de la Administración Pública Federal, forma parte del sector paraestatal de la misma, sector que es regulado por la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, y en cuyo artículo 1° se establece que:

“ARTÍCULO 1°.- La presente Ley, Reglamentaria en lo conducente del artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tiene por objeto regular la organización, funcionamiento y control de las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal.

“Las relaciones del Ejecutivo Federal, o de sus dependencias, con las entidades paraestatales, en cuanto unidades auxiliares de la Administración Pública Federal, se sujetarán, en primer término, a lo establecido en esta Ley y sus disposiciones reglamentarias y, sólo en lo no previsto, a otras disposiciones según la materia que corresponda.”

“ARTÍCULO 2°.- Son entidades paraestatales las que con tal carácter determina la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.”

De conformidad con lo anterior, la Ley Federal de las Entidades Paraestatales representa en primer término el marco jurídico bajo el cual se debe de regir y regular la organización, funcionamiento y *control* de las entidades paraestatales, así como las relaciones entre éstas y el Ejecutivo Federal o cualquiera de sus dependencias, y sólo en lo no previsto en la propia ley, se aplicarán otras disposiciones según la materia que corresponda. Por lo tanto, siendo el Banco de Crédito Rural del Pacífico Sur, S.N.C., una entidad paraestatal, según ha quedado precisado en líneas anteriores, las normas para regular su control y sus relaciones con las dependencias del Ejecutivo Federal, como en el caso lo es la Contraloría Interna en el propio Banco de Crédito Rural del Pacífico Sur, misma que depende de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, son precisadas en la propia Ley Federal de las Entidades Paraestatales, y en cuyo artículo 4° expresamente se establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 4°.- El Banco de México, las sociedades nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y fianzas, los fondos y fideicomisos públicos de

fomento así como las entidades paraestatales que formen parte del sistema financiero, quedan sujetas por cuanto a su constitución, organización, funcionamiento, control, evaluación y regulación a su legislación específica. Les será aplicable esta Ley en las materias y asuntos que sus leyes específicas no regulen.”

Bajo las anteriores premisas, siendo el Banco de Crédito Rural del Pacífico Sur, una institución de crédito de banca de desarrollo con el carácter de sociedad nacional de crédito y que como entidad paraestatal de la Administración Pública Federal, forma parte del sistema financiero nacional, considerando lo que la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 7B, fracción III, párrafo cuarto, entiende como sistema financiero, debemos entender que en términos del artículo 4° de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, el Banco de Crédito Rural del Pacífico Sur, S.N.C, queda sujeto en cuanto a su constitución, organización, funcionamiento, *control*, evaluación y regulación a la legislación específica de la materia, siendo ésta la Ley de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de abril de 1995, pues del texto de sus artículos 1°, 2° y 3°, se podrá desprender que el objeto de dicha ley es supervisar y regular a las entidades financieras o del sector financiero como lo son las instituciones de crédito, a través del órgano desconcentrado Comisión Nacional Bancaria y de Valores. En efecto, en dichos numerales se establece lo siguiente:

“Artículo 1.- Se crea la Comisión Nacional Bancaria y de Valores como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con autonomía técnica y facultades ejecutivas en los términos de esta Ley.”

“Artículo 2.- La Comisión tendrá por objeto supervisar y regular, en el ámbito de su competencia, a las entidades financieras, a fin de procurar su estabilidad y correcto funcionamiento, así como mantener y fomentar

el sano y equilibrado desarrollo del sistema financiero en su conjunto, en protección de los intereses del público.

“También será su objeto supervisar y regular a las personas físicas y demás personas morales, cuando realicen actividades previstas en las leyes relativas al citado sistema financiero.”

“Artículo 3.- Para los efectos de la presente Ley se entenderá por:

“... ”

“IV.- Entidades del sector financiero o entidades, a las sociedades controladoras de grupos financieros, instituciones de crédito, casas de bolsa, especialistas bursátiles, bolsas de valores, sociedades operadoras de sociedades de inversión, sociedades de inversión, almacenes generales de depósito, uniones de crédito, arrendadoras financieras, empresas de factoraje financiero, sociedades de ahorro y préstamo, casas de cambio, sociedades financieras de objeto limitado, instituciones para el depósito de valores, instituciones calificadoras de valores, sociedades de información crediticia, así como otras instituciones y fideicomisos públicos que realicen actividades financieras y respecto de los cuales la Comisión ejerza facultades de supervisión.”

Y es el caso, que en el artículo 4º, fracción XXVII, de la Ley en cita, prevé como facultad de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores lo siguiente:

“Artículo 4.- Corresponde a la Comisión:

“... ”

“XXVII.- Aplicar a los servidores públicos de las instituciones de banca múltiple en las que el Gobierno Federal tenga el control por su participación accionaria y de las instituciones de banca de desarrollo las disposiciones, así como las sanciones previstas en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos que correspondan a las contralorías internas, sin perjuicio de las que en términos de la propia Ley, compete aplicar a la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo.”

En esta tesitura, de conformidad con el artículo 4º, fracción XXVII de la Ley de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, es facultad de ésta, aplicar a los servidores públicos de las instituciones de banca de desarrollo, como lo es precisamente el Banco de Crédito Rural del Pacífico Sur, S.N.C., las disposiciones y las sanciones previstas en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos que correspondan a las Contralorías Internas y sin perjuicio de las que en términos de la propia Ley Federal de Responsabilidades compete aplicar a la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo, lo que se debe de entender que en el caso de servidores públicos de las instituciones de banca de desarrollo sólo la Comisión Nacional Bancaria y de Valores es la autoridad facultada para aplicar las disposiciones y sanciones previstas en la Ley en cita, no pudiendo coexistir dicha facultad a favor de otro órgano que en el caso sería la Contraloría Interna en el Banco de Crédito Rural del Pacífico Sur, S.N.C.

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuyo sentido y alcance se sustenta la causal de nulidad prevista en el artículo 238, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, al consagrar una faceta del principio de legalidad de nuestro sistema jurídico, diciendo que todo acto de autoridad que trascienda a la esfera jurídica de los gobernados debe cumplir entre otras condiciones, el que sea emitido por quien tenga competencia para ello, entendiendo por tal, un conjunto de facultades expresamente establecidas en un ordenamiento legal, se traduce en que, en caso de que un acto emitido por una autoridad no corresponda al conjunto de facultades expresas que le otorga algún ordena-

miento legal, tal acto se extralimita del marco de actuación propio de la autoridad, por lo que dicho acto contraviene el artículo 16 constitucional.

En el caso, si la Contraloría Interna en el Banco de Crédito Rural del Pacífico Sur, S.N.C., ejerció las facultades previstas en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, en específico las establecidas en los artículos 49, 53, fracción IV, 56, fracción V, 57, 60 y 64 de la Ley de la materia, y con respecto de un servidor público que presta sus servicios en instituciones de banca de desarrollo, tal actuación contraviene la garantía de legalidad establecida en el artículo 16 constitucional, pues en términos del artículo 4° de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, con relación directa al 4°, fracción XXVII de la Ley de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, entrándose de servidores públicos de las instituciones de banca de desarrollo, la aplicación de los numerales arriba referidos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos es competencia expresa y exclusiva de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores. En efecto, la competencia de la Contraloría Interna en el Banco de Crédito Rural del Pacífico Sur, S.N.C., no se establece de forma expresa en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, competencia expresa que sí se deriva del artículo 4° de la Ley de las Entidades Paraestatales, con relación al 4°, fracción XXVII de la Ley de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores para con esta Comisión. Lo anterior deriva precisamente de una lectura que se haga de los citados numerales de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos y que a continuación se transcriben:

***“ARTÍCULO 49.- En las dependencias y entidades de la Administración Pública se establecerán unidades específicas, a las que el público tenga fácil acceso, para que cualquier interesado pueda presentar quejas y denuncias por incumplimiento de las obligaciones de los servidores públicos, con las que se iniciará, en su caso, el procedimiento disciplinario correspondiente.*”**

“La Secretaría establecerá las normas y procedimientos para que las instancias del público sean atendidas y resueltas con eficiencia.”

“ARTÍCULO 53.- Las sanciones por falta administrativa consistirán en:

“I.- Apercibimiento privado o público;

“II.- Amonestación privada o pública.

“III.- Suspensión;

“IV.- Destitución del puesto;

“V.- Sanción económica; y

“VI.- Inhabilitación temporal para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el servicio público.”

“ARTÍCULO 56.- Para la aplicación de las sanciones a que hace referencia el artículo 53 se observarán las siguientes reglas:

“I.- El apercibimiento, la amonestación y la suspensión del empleo, cargo o comisión por un período no menor de tres días ni mayor de tres meses, serán aplicables por el superior jerárquico;

“II.- La destitución del empleo, cargo o comisión de los servidores públicos, se demandará por el superior jerárquico de acuerdo con los procedimientos consecuentes con la naturaleza de la relación y en los términos de las leyes respectivas;

“III.- La suspensión del empleo, cargo o comisión durante el período al que se refiere la fracción I, y la destitución de los servidores públicos de confianza, se aplicarán por el superior jerárquico;

“IV.- La Secretaría promoverá los procedimientos a que hacen referencia las fracciones II y III, demandando la destitución del servidor público responsable o procediendo a la suspensión de éste cuando el superior jerárquico no lo haga. En este caso, la Secretaría desahogará el procedimiento y exhibirá las constancias respectivas al superior jerárquico;

“V.- La inhabilitación para desempeñar un empleo, cargo o comisión en el servicio público, será aplicable por resolución que dicte la autoridad competente, y

“VI.- Las sanciones económicas serán aplicadas por la contraloría interna de la dependencia o entidad.”

“ARTÍCULO 57.- Todo servidor público deberá denunciar por escrito a la contraloría interna de su dependencia o entidad los hechos que, a su juicio, sean causa de responsabilidad administrativa imputables a servidores públicos sujetos a su dirección.

“La contraloría interna de la dependencia o entidad determinará si existe o no responsabilidad administrativa por el incumplimiento de las obligaciones de los servidores públicos, y aplicará las sanciones disciplinarias correspondientes.

“El superior jerárquico de la dependencia o entidad respectiva enviará a la Secretaría copia de las denuncias cuando se trate de infracciones graves o cuando, en su concepto, y habida cuenta de la naturaleza de los

hechos denunciados, la Secretaría deba, directamente, conocer el caso o participar en las investigaciones.”

“ARTÍCULO 60.- La contraloría interna de cada dependencia o entidad será competente para imponer sanciones disciplinarias.”

Si bien es cierto que en términos del artículo 49 de la Ley en cita, correlacionado con los artículos 37, fracción XII, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y 62, fracción I, de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, se establece la existencia en cada dependencia o entidad de la Administración Pública Federal de un órgano de control interno, y que éste, de conformidad con el numeral 57, párrafo segundo, determinará si existe o no responsabilidad administrativa por el incumplimiento de las obligaciones de los servidores públicos, y en su caso, aplicará las sanciones disciplinarias correspondientes; y que en términos del artículo 53, fracción VI, de entre las sanciones administrativas que se pueden aplicar, está la consistente en inhabilitación temporal para desempeñar empleo, cargo o comisión en el servicio público, sanción para cuya aplicación se debe estar conforme a lo dispuesto en la fracción IV del artículo 56, en el sentido de que la misma será aplicable por resolución que dicte la autoridad competente, también lo es que el órgano de control interno para aplicar las disposiciones en cita, lo debe ser el que esté expresamente facultado para ello, siendo que en el caso sí existe una ley especial como acontece con la Ley de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores que faculta a un órgano en específico para aplicar la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, atendiendo al principio de derecho de que la ley especial prevalece sobre la general, constitucional y legalmente quien posee la facultad para aplicar la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos respecto de funcionarios que prestan sus servicios en instituciones de banca de desarrollo, como en el caso acontece, lo es la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, no así la Contraloría Interna en el Banco de Crédito Rural, pensar lo contrario se traduciría en considerar que ambos órganos de control interno tendrían facultades para iniciar el procedimiento disciplinario y aplicar

las sanciones correspondientes en términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, situación que no es prevista en los ordenamientos legales en cita, ya que del texto de los mismos no se deriva una facultad concurrente o coexistente en tal sentido, siendo que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, y en el caso de la Contraloría Interna en el Banco de Crédito Rural del Pacífico Sur, S.N.C., no se desprende en forma expresa facultad alguna en la ley última citada, que le permita aplicarla respecto de servidores públicos de las instituciones de banca de desarrollo.

No le asiste la razón a la autoridad demandada al argumentar que con las reformas a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, a la Ley Federal de las Entidades Paraestatales y a la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, publicadas en el Diario Oficial de la Federación en fecha 24 de diciembre de 1996, se le haya facultado para la aplicación de esta última ley citada, ya que las mismas se refieren en forma genérica a los órganos de control interno de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, los cuales conforme a dichas reformas, en el caso de las entidades paraestatales, son parte integrante de la estructura propia de dichas entidades pero dependiendo de la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo, aun y cuando en la fracción I, del artículo 62 de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, se faculte a los órganos de control interno de éstas para determinar la responsabilidad administrativa de los servidores públicos de las entidades e imponer las sanciones aplicables en los términos de la ley de la materia, puesto que dicho numeral resulta inaplicable al caso, salvo por supletoriedad, ya que como se ha precisado en líneas anteriores, el artículo 4° de la propia Ley, excluye del ámbito de aplicación de la misma, entre otras, a las sociedades nacionales de crédito y entidades paraestatales que formen parte del sistema financiero, sujetándolas al marco jurídico que en su caso corresponda, conforme a la legislación específica.

En tal razón, partiendo de la base que la autoridad demandada determinó la responsabilidad administrativa y aplicó las sanciones correspondientes al hoy ac-

tor en términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, pretendiendo acreditar su competencia en términos de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, siendo que la misma es una ley que resulta inaplicable entratándose de servidores públicos que prestan sus servicios en instituciones de banca de desarrollo, salvo por supletoriedad, es decir, respecto de asuntos que no sean regulados en ésta, por disposición expresa de su propio artículo 4º, y toda vez que en el caso no se actualiza supuesto alguno de supletoriedad, ya que en forma expresa es establecida la competencia de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores para aplicar la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, así como para sancionar en términos de la misma, de conformidad con el artículo 4º, fracción XXVII de la Ley de la materia, a los servidores públicos de las instituciones de banca de desarrollo, las actuaciones de la Contraloría Interna en el Banco de Crédito Rural del Pacífico Sur, S.N.C., para con el hoy actor, desde el citatorio, pasando por la substanciación del procedimiento de determinación de responsabilidades hasta la aplicación de la sanción administrativa, derivan de una autoridad incompetente para tal efecto, y por tanto, están viciadas en su origen, siendo entonces la resolución impugnada ante esta Sala y que resolvió el recurso de revocación interpuesto por el actor, fruto de actos viciados. Consecuentemente, se actualiza la causal de nulidad prevista en la fracción I del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, siendo procedente declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada por ser actos viciados de origen.

(...)

En mérito de lo anteriormente expuesto y con fundamento en lo dispuesto en los artículos 236, 237, 238, fracción I y 239, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, es de resolverse y se resuelve.

I.- La parte actora probó su acción, en consecuencia.

II.- Se declara la nulidad de la resolución impugnada.

III.- NOTIFÍQUESE.

Así lo resolvieron y firman los CC. Magistrados que integran la Tercera Sala Regional del Golfo-Centro del Tribunal Fiscal de la Federación, LIC. JUAN MANUEL TERÁN CONTRERAS como Magistrado Instructor, LIC. JOSÉ ANTONIO RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, en su carácter de Presidente, y LIC. MARÍA TERESA DE JESÚS ISLAS ACOSTA, ante la presencia del C. Secretario de Acuerdos, Lic. Raúl Ojeda Parada, quien actúa y da fe.

TERCERA PARTE

**JURISPRUDENCIA Y TESIS DEL PODER
JUDICIAL FEDERAL**

JURISPRUDENCIA

PLENO

HOSPEDAJE. EL ARTÍCULO 41, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO NO AFECTA EL INTERÉS JURÍDICO DE LOS PRESTADORES DE ESE SERVICIO EN LOS ESTADOS DE LA REPÚBLICA, EN RELACIÓN CON LA OBLIGACIÓN DE PAGAR EL IMPUESTO LOCAL RESPECTIVO.- Del análisis sistemático de los artículos 31, fracción IV, 73, fracciones VII, X y XXIX-A, 117, 118, 122 y 124 de la Constitución Federal se advierte que es obligación de los gobernados contribuir al gasto público no sólo de la Federación, sino también del Distrito Federal, de los Estados y de los Municipios y que la facultad para legislar en materia impositiva no siempre es exclusiva de la Federación, sino que en ocasiones concurre con los Estados, por lo que, incluso, una misma fuente de ingresos puede estar gravada tanto por la Federación como por las entidades federativas, acorde con la facultad genérica establecida en la fracción VII del artículo 73 constitucional, excepción hecha de las materias previstas en la fracción XXIX-A del mismo artículo 73. Consecuentemente, al no estar dentro de tal exclusividad la facultad de imponer contribuciones a la prestación de servicios y al comercio interno y menos, en particular, a la prestación de servicios de hospedaje, la misma concurre, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 124 de la Constitución Federal, tanto en la Federación como en los Estados, facultad que no deriva de lo dispuesto por el artículo 41, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en virtud de que lo que éste prevé es el sistema de coordinación fiscal, reconociendo que respecto de la prestación de esos servicios se pueden imponer contribuciones locales, pero ello no significa que los tributos que sobre el particular establezcan las Legislaturas Locales tengan su fuente legal en ese dispositivo, sino que tanto la facultad tributaria federal como la estatal derivan de la Carta Magna. Por tanto, el referido artículo no afecta el interés jurí-

dico de los prestadores del servicio de hospedaje en los Estados de la República, en cuanto a su pretensión de reclamar las leyes locales que gravan la prestación de dichos servicios. (1)

S.J.F. IX. Época. T. XI. Pleno, abril 2000, p. 58

INFONAVIT. LA OBLIGACIÓN DE PAGAR LAS APORTACIONES PATRONALES A PESAR DE QUE EL TRABAJADOR SE ENCUENTRE EN SITUACIÓN DE INCAPACIDAD RECONOCIDA POR EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL, NO QUEBRANTA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- El artículo 29, penúltimo párrafo, de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de enero de 1997, al establecer que subsistirá la obligación del pago de aportaciones durante el tiempo en que el trabajador se encuentre con una incapacidad reconocida por el Instituto Mexicano del Seguro Social, no quebranta los principios tributarios de proporcionalidad y equidad consagrados en el artículo 31, fracción IV, constitucional, pues si bien el artículo 42, fracción II, de la Ley Federal del Trabajo establece como causa de suspensión temporal de las obligaciones de prestar el servicio y pagar el salario, sin responsabilidad para el trabajador y el patrón, la incapacidad temporal ocasionada por un accidente o enfermedad que no constituya un riesgo de trabajo, debe tomarse en cuenta que la obligación de pagar las aportaciones, si bien tiene un origen laboral por responder a una obligación de tal carácter, constituye una contribución peculiar con un claro sentido social y de solidaridad que no tiene que atender, con un rigorismo absoluto, para efectos de establecer el criterio que debe regir la proporcionalidad, al salario base de cotización, pues aunque tal salario, dentro de los límites establecidos por el legislador, constituye la base de la contribución, su inexistencia no puede llevar a la conclusión de que deben también suspenderse las aportaciones, porque la obligación a cargo de los patrones de realizarlas, no deriva sólo del beneficio que recibe por el

trabajo que se desempeña, sino principalmente de la obligación que el artículo 123, apartado A, fracción XII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, les impone de realizar estos gastos de previsión social para contribuir al problema habitacional de la clase trabajadora, lo que impide el dejar de prestarle servicios al trabajador por causas que son ajenas a su voluntad, como es el accidente o enfermedad, en tanto la relación laboral continúa vigente aunque se encuentren suspendidas sus obligaciones principales, sin que tampoco se quebrante con ello el principio de equidad, porque la obligación relativa se encuentra prevista, por igual, para todos los patrones. (2)

S.J.F. IX. Época. T. XI. Pleno, abril 2000, p. 60

SEGUNDA SALA

RENTA. FORMA EN QUE DEBE CALCULARSE, EN EJERCICIOS REGULARES, EL FACTOR DE ACTUALIZACIÓN EN RELACIÓN A PÉRDIDAS FISCALES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 55 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO.- De la interpretación sistemática de los artículos 55 y 7o., fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se colige que el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió, hasta el último mes del mismo y que, para determinar el valor de un bien o de una operación al término de un periodo, se utilizará el factor de actualización que se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo. Por tanto, como la finalidad de actualizar las pérdidas fiscales es conocer su real valor en un momento determinado, la operación aritmética que se debe efectuar para obtener el factor de actualización a que alude el segundo de los preceptos mencionados, estriba en dividir el Índice

Nacional de Precios al Consumidor del mes de diciembre entre el propio índice correspondiente al mes de julio, que es el primer mes de la segunda mitad del ejercicio regular, que consta de doce meses, considerando en su integridad al último de los meses indicados. (3)

S.J.F. IX. Época. T. XI. 2ª. Sala, abril 2000, p. 164

RENTA. PARA OBTENER EL FACTOR DE ACTUALIZACIÓN EN RELACIÓN A PÉRDIDAS FISCALES, PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 55 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, DEBE ACUDIRSE A LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 7o. DE LA PROPIA LEY.- Conforme al artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio debe ser actualizado multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió, hasta el último mes del propio ejercicio. En ese sentido para realizar la actualización se requiere de dos elementos, a saber, el primero correspondiente al monto de la pérdida fiscal y el segundo, consistente en el factor de actualización. En tal virtud como el precepto citado no determina la forma como debe obtenerse el factor de actualización, debe acudirse a lo dispuesto en la fracción II del artículo 7o. de ese cuerpo de leyes, la cual establece que cuando esa ley prevenga el ajuste o actualización de los valores de bienes u operaciones que por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país han variado, para determinar el valor de un bien o de una operación al término de un periodo, se utilizará el factor de actualización que se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente al periodo, entre el correspondiente al mes más antiguo del mismo. (4)

S.J.F. IX. Época. T. XI. 2ª. Sala, abril 2000, p. 200

**TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA
ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO**

ALEGATOS EN EL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL, NO FORMAN PARTE DE LA LITIS.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 104, fracción I-B de la Constitución Federal, el recurso de revisión fiscal se sujetará a los trámites que la Ley de Amparo fije para la revisión en amparo indirecto; ahora bien, aun cuando el artículo 79 de este último ordenamiento faculta a los Tribunales Colegiados de Circuito para corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos constitucionales y legales que se estimen violados, examinar en su conjunto los conceptos de violación y los agravios «así como los demás razonamientos de las partes», sin embargo, del análisis del citado precepto se advierte que se logra resolver la cuestión efectivamente planteada mediante el análisis de las consideraciones que sustenten la sentencia recurrida, examinadas a la luz de los argumentos expresados en vía de agravios, ya que sólo estos planteamientos pueden formar parte de la litis en la revisión fiscal, en congruencia con lo dispuesto en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación; razón por la cual, las manifestaciones vertidas por el actor a través de un escrito de alegatos, constituyen simples opiniones carentes de la fuerza procesal que la propia ley le reconoce al escrito de expresión de agravios, de ahí que no constituya una obligación para el Tribunal Colegiado entrar al estudio de dichos razonamientos. (5)

S.J.F. IX. Época. T. XI. T.C. del 6° C., abril 2000, p. 847

TESIS

PLENO

PEDIMENTO ADUANAL. LA IMPOSIBILIDAD DE RECTIFICARLO EN SU INTEGRIDAD, DESPUÉS DE ACCIONADO EL MECANISMO DE SELECCIÓN ALEATORIA, NO CONSTITUYE UN ACTO DE PRIVACIÓN DE BIENES O DERECHOS EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL (ARTÍCULO 62 DE LA LEY ADUANERA VIGENTE HASTA EL 31 DE MARZO DE 1996).- El precepto referido de la Ley Aduanera, al limitar la posibilidad de modificar el pedimento aduanal, después de haber accionado el mecanismo de selección aleatoria, no constituye un acto de privación, en los términos del artículo 14 constitucional, toda vez que éste debe constituir la pérdida o menoscabo de un bien o derecho como consecuencia de un actuar de la autoridad que constituya un fin en sí mismo, con existencia independiente, lo que no se satisface en el numeral señalado de la Ley Aduanera, en función de que la consecuencia de no poder rectificar el pedimento aduanal en su integridad deriva, no de un acto de autoridad, sino de uno del propio gobernado, por lo que la referida consecuencia no es un acto privativo protegido por la garantía de audiencia, sino una especie de preclusión procedimental derivada de la actuación del gobernado.
(1)

S.J.F. IX. Época. T. XI. Pleno, abril 2000, p. 79

PEDIMENTO ADUANAL. LA IMPOSIBILIDAD DE RECTIFICARLO EN SU INTEGRIDAD DESPUÉS DE ACCIONADO EL MECANISMO DE SELECCIÓN ALEATORIA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA (ARTÍCULO 62 DE LA LEY ADUANERA, VIGENTE HASTA

EL 31 DE MARZO DE 1996).- El precepto referido, al limitar la posibilidad de modificar el pedimento aduanal después de accionado el mecanismo de selección aleatoria, no viola la garantía de equidad tributaria, en relación con la posibilidad que tienen los contribuyentes que no lo han accionado, de rectificarlo en su integridad, toda vez que al accionarse el citado mecanismo pueden iniciarse las facultades de comprobación de la autoridad aduanera a través del reconocimiento y segundo reconocimiento, lo que resulta relevante para efectos fiscales, por lo que el precepto señalado regula dos supuestos jurídicos distintos que, al tener diversas consecuencias, no transgrede la garantía de equidad tributaria. (2)

S.J.F. IX. Época. T. XI. Pleno, abril 2000, p. 120

PEDIMENTO ADUANAL. LA IMPOSIBILIDAD DE RECTIFICARLO EN SU INTEGRIDAD, DESPUÉS DE ACCIONAR EL MECANISMO DE SELECCIÓN ALEATORIA, NO CONSTITUYE UNA CONFISCACIÓN DE BIENES PROHIBIDA POR EL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL (ARTÍCULO 62 DE LA LEY ADUANERA VIGENTE HASTA EL 31 DE MARZO DE 1996).- La confiscación de bienes es la apropiación por parte de autoridad de la totalidad de los bienes de una persona o una parte significativa de los mismos, sin título legítimo y sin contraprestación, pena prohibida por el artículo 22 constitucional. De lo anterior deriva que el artículo 62 de la Ley Aduanera, vigente hasta el 31 de marzo de 1996, al establecer limitaciones y requisitos para modificar el pedimento aduanal, después de haber accionado el mecanismo de selección aleatoria y, derivado de ello, la restricción de solicitar saldos a favor, no viola el artículo constitucional referido, toda vez que con ello no se advierte que se autorice una apropiación sin título legítimo y sin contraprestación de los bienes del gobernado. (3)

S.J.F. IX. Época. T. XI. Pleno, abril 2000, p. 121

**CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA
ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO**

SERVIDORES PÚBLICOS, ES APLICABLE SUPLETORIAMENTE EL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES, A LA LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDADES DE LOS.- Si la resolución reclamada emana de un procedimiento administrativo de responsabilidad, tramitado ante la Contraloría Interna en el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, es obvio que se rige por la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos; en consecuencia, la notificación que del acto combatido se hizo, se rigió por las reglas que para tal efecto se establecen en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, de lo que se llega al conocimiento de que las disposiciones jurídicas relativas a las sanciones administrativas y los procedimientos para aplicarlas, se encuentran contempladas en el título tercero, que va de los artículos 46 al 78, de los que se desprende que no establecen en qué momento surten efecto las notificaciones, cuestión que tampoco es posible advertir de ninguna otra disposición contenida por la misma ley, por lo que en este caso, es menester acudir a la legislación supletoria, que no es el Código Federal de Procedimientos Civiles sino, el Código Federal de Procedimientos Penales y en todo caso, el Código Penal por disposición expresa del artículo 45 de la ley citada. (4)

S.J.F. IX. Época. T. XI. 4° T.C. del 1er. C., abril 2000, p. 1001

**SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA
ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO**

LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS. LOS TRABAJADORES DE CONFIANZA PUEDEN COMBATIR

LAS DETERMINACIONES DE SU SUPERIOR JERÁRQUICO A TRAVÉS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN O BIEN, ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- El artículo 73 de la ley mencionada establece a favor del servidor público afectado por las resoluciones administrativas que se dicten conforme a ese ordenamiento, el recurso de revocación o el juicio de nulidad promovido ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Ahora bien, como dicha disposición no excluye expresamente a los trabajadores de confianza como posibles titulares de la acción relativa, es de concluirse que pueden impugnar ese tipo de resoluciones a través de los medios de defensa aludidos, pues de pensar lo contrario se vulneraría en su contra la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional, al impedírseles acudir a esas instancias para impugnar los actos administrativos que afecten su esfera jurídica. (5)

S.J.F. IX. Época. T. XI. 7º T.C. del 1er. C., abril 2000, p. 965

FIANZAS, REQUERIMIENTO DE PAGO DE INTERESES CON MOTIVO DE. COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Si bien en la fracción IX del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación se establece la competencia de éste tratándose de resoluciones definitivas que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, Distrito Federal, los Estados y los Municipios, así como de sus organismos descentralizados, sin hacer mención a los intereses inherentes en caso de mora, lo cierto es que éstos son una prestación accesoria de la principal, y como tal deben incluirse dentro del supuesto legal apuntado. (6)

S.J.F. IX. Época. T. XI. 7º T.C. del 1er. C., abril 2000, p. 952

ORDEN DE VISITA. EL CITATORIO QUE LA CONTENGA DEBE PRECISAR QUE ES PARA RECIBIRLA.- Del texto del artículo 44, fracción II, del

Código Fiscal de la Federación, cuya interpretación es estricta en términos del diverso numeral 5o. de dicho ordenamiento legal, se deriva que el citatorio que con fundamento en él se emita, tiene como objeto el sujetar al contribuyente a la espera de una orden de visita; de ahí que debe precisar qué objeto tiene el que se reciba por parte del requerido la orden de visita que lo motiva, dado que tal cuestión tiene los alcances de que el visitado decida con conocimiento de consecuencias si acata o no el citatorio, ya que esa disposición legal prevé el que se salvaguarde la seguridad jurídica del contribuyente, dado que la trascendencia de la violabilidad del domicilio puede tener el alcance de afectar sus intereses jurídicos. (7)

S.J.F. IX. Época. T. XI. 7° T.C. del 1er. C., abril 2000, p. 975

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO

NEGATIVA FICTA. NO SE CONFIGURA RESPECTO DE ACTOS PROCESALES EMITIDOS EN UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.-

De conformidad con el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, la resolución negativa ficta se configura por el silencio de la autoridad fiscal, al omitir dar respuesta en un plazo de tres meses, a las instancias o peticiones de los particulares. Por tanto, si el inconforme presentó su escrito de ofrecimiento de pruebas y alegatos, con motivo de un procedimiento administrativo en materia aduanera instaurado en su contra, pretendiendo que la omisión del acuerdo correspondiente configura una resolución negativa ficta, es inconcuso que tal negativa ficta no se actualiza al no tratarse de una instancia o petición de un particular formulada a la autoridad fiscal, sino de un acto procesal dentro de un procedimiento administrativo. En consecuencia, es correcto el desechamiento de la demanda de nulidad realizado por la Sala Fiscal responsable. (8)

S.J.F. IX. Época. T. XI. 2° T.C. del 2° C., abril 2000, p. 969

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL CUARTO CIRCUITO

COMPETENCIA. LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ADUANAS ES LA AUTORIDAD COMPETENTE PARA LLEVAR A CABO LA DETERMINACIÓN DE UN CRÉDITO FISCAL POR OMISIÓN EN EL RETORNO DE MERCANCÍA IMPORTADA TEMPORALMENTE.- El artículo 60, fracción XIX, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial del once de septiembre de mil novecientos noventa y seis, reformado y adicionado el veinticuatro de diciembre del mismo año, en forma expresa, confiere a la Administración General de Aduanas, la facultad de establecer los impuestos al comercio exterior y, en términos concretos, las contribuciones causadas por la entrada al país de mercancía de procedencia extranjera o la salida del territorio nacional de esos efectos a otros países; lo que significa que en esos supuestos es potestad exclusiva de los administradores generales de Aduanas determinar los gravámenes correspondientes al comercio exterior. No es obstáculo para sostener lo anterior el hecho de que el artículo 95, apartado B, fracción XII, del citado ordenamiento, disponga que: «... B. Compete a las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, ejercer las facultades siguientes: ... XII. Determinar los impuestos y sus accesorios de carácter federal, así como, aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente, que resulten a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, así como determinar los derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y sus accesorios que no estén señalados como de la competencia de otra unidad administrativa de la secretaría o de otra secretaría de Estado.», toda vez que este último numeral contempla una facultad genérica para la determinación de impuestos, condicionada a que la misma no esté señalada como competencia de otra unidad administrativa. Por tanto, la determinación de un crédito fiscal, por omisión en el retorno de mercancía importada temporalmente, es un supuesto que se encuentra previsto en el artículo 60, fracción XIX, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, porque se trata de mercan-

cía que entró y no salió del país, respecto de la cual se deben pagar impuestos de importación, correspondiendo, por ende, la potestad de determinarlos a la Administración General de Aduanas y no a las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal. (9)

S.J.F. IX. Época. T. XI. 2° T.C. del 4° C., abril 2000, p. 937

CRÉDITOS FISCALES RESPECTO DE MERCANCÍAS INTRODUCIDAS AL PAÍS POR VÍA MARÍTIMA, DETERMINACIÓN DE. NO SON ILEGALES LOS QUE SE FINCAN EN BASE A INFORMES O DENUNCIAS DE SERVIDORES PÚBLICOS FEDERALES O LOCALES.-

Una intelección armónica del artículo 3o. de la Ley Aduanera vigente en mil novecientos noventa y siete, en relación con el 56, fracción I, inciso a) y 86 de su reglamento, permite establecer que no sólo los jefes del Departamento de Navegación, dependiente de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, sino en general todos los funcionarios y empleados públicos federales y locales tienen la obligación de colaborar coordinadamente con las autoridades aduanales y denunciar los hechos de que tengan conocimiento que puedan influir en una correcta determinación de los gravámenes correspondientes respecto de mercancías que se introduzcan al país por vía marítima. En consecuencia, no es ilegal la conducta de la autoridad hacendaria para fincar créditos contra los causantes cuando se apoyen en informes recibidos por dichos servidores públicos. (10)

S.J.F. IX. Época. T. XI. 2° T.C. del 4° C., abril 2000, p. 940

JUSTICIA ADMINISTRATIVA. ARTÍCULOS 197 Y 237 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. CASO PARTICULAR DE ARGUMENTOS NOVEDOSOS Y PRUEBA DIRECTA PARA JUSTIFICARLOS.- Los artículos 197 y 237 del Código Fiscal de la Federación imponen a las Salas Fiscales la

obligación de estudiar y considerar en el juicio de nulidad, conceptos de agravio que no fueron materia de la litis en el procedimiento natural tal como si se atacara directamente el acto que se controvertió en ese enjuiciamiento. Por otra parte, la teleología de la reforma constitucional que permitió la creación de los tribunales administrativos, fue la de instaurar un sistema integral de justicia que permitiera fortalecer el estado de derecho, de tal manera que, frente a los actos de autoridades administrativas, los particulares afectados cuenten con verdaderos órganos jurisdiccionales intermedios, con autonomía, independencia y patrimonio propios que sean garantes de la legalidad administrativa, dando así oportunidad a las autoridades de que corrijan su actuación ajustándola a la ley, lo que no se lograría con rigorismos formales a ultranza que, en casos particulares, deben ceder ante la prioridad de la justicia. En ese contexto, si en el juicio de nulidad se alega un nuevo argumento, exhibiendo pruebas para justificar el mismo, que no son ajenas a la controversia planteada, entonces la Sala responsable, de acuerdo con la teleología de la precisada reforma constitucional, en estricta justicia administrativa, no debió limitarse a estudiar el argumento novedoso, sino también justipreciar la aludida probanza, no para resolver en definitiva sobre la procedencia o improcedencia del crédito fiscal, recargos y multas a cargo del actor, porque ello no es de su resorte competencial, pero sí para obligar a la autoridad administrativa a que la pondere dándole opción así a que corrija un posible error. Por ejemplo si en el juicio de nulidad se alega como nuevo argumento, que se enteró ante la autoridad demandada el impuesto al valor agregado que motivó el crédito fiscal controvertido, exhibiendo el pedimento de importación para justificar dicho pago, derivado de la importación de mercancía extranjera, si esa probanza no es ajena a la controversia planteada, la Sala Fiscal, en estricta justicia administrativa, a fin de evitar una doble tributación derivada de una misma situación jurídica, debe declarar la nulidad de la resolución controvertida, para el efecto de que la autoridad aduanera proceda al examen de la citada probanza. (11)

S.J.F. IX. Época. T. XI. 2° T.C. del 4° C., abril 2000, p. 960

UNIDADES ADMINISTRATIVAS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. TIENEN COMPETENCIA PARA DEFENDER EL ACTO DE AUTORIDAD QUE DIO INICIO A LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DURANTE LA VIGENCIA DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.- El artículo segundo transitorio del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en vigor hasta el tres de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, establece que los asuntos que se refieran a actos o resoluciones emitidos por alguna de las unidades administrativas de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y su reglamento, se tramitarán, resolverán, defenderán y, en general, serán competencia de la unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria que tenga para esos efectos atribuciones iguales a las que hubieren sido otorgadas a las autoridades primeramente citadas, conforme al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de septiembre de mil novecientos noventa y seis, y reformado mediante decreto publicado en el mismo diario el veinticuatro de diciembre de mil novecientos noventa y seis. Por tanto, si la autoridad demandada que actualmente emitió el crédito fiscal impugnado, tiene la misma facultad de comprobación que le correspondía a la autoridad que inició el procedimiento administrativo de fiscalización, con anterioridad a la creación de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y su reglamento, tal circunstancia es suficiente para considerar que aquel asunto que se encontraba en trámite, correctamente se siguió ante el Servicio de Administración Tributaria, estando en aptitud la autoridad demandada no sólo de resolver la situación fiscal del contribuyente, si el nuevo ordenamiento legal la faculta para ello, sino que también puede defender el oficio de la autoridad que dio inicio a las facultades de comprobación, durante la vigencia del mencionado Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (12)

S.J.F. IX. Época. T. XI. 2° T.C. del 4° C., abril 2000, p. 1015

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO

JUICIO DE NULIDAD. DÍAS INHÁBILES. SON LOS MENCIONADOS EN EL ARTÍCULO 12 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y AQUELLOS EN LOS QUE SUSPENDE LABORES EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CONFORME AL ACUERDO DEL PLENO DEL MISMO.- Los días inhábiles en el juicio de nulidad, para efectos del cómputo de los plazos o términos, son los que menciona el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación y aquellos en que suspende labores el Tribunal Fiscal de la Federación, en los días que fija el acuerdo del Pleno del mismo con base en el artículo 44 de la ley orgánica de dicho tribunal. Esto es así, pues si bien es cierto que el numeral 258, fracción II, del ordenamiento legal invocado en primer orden, en lo conducente al tema en cuestión, establece que en el cómputo de los plazos sólo se toman los días hábiles, entendiéndose por éstos aquellos en que se encuentran abiertas al público las oficinas de las Salas del referido Tribunal Fiscal, y que conforme al mencionado artículo 44 de la ley orgánica citada se suspenderán las labores y no correrán los plazos los días que acuerde el Pleno del Tribunal, también es verdad que esta última disposición legal no faculta al tribunal multicitado para que señale cuáles días son inhábiles, ya que éstos deben estar contemplados en la ley. A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que una cosa es la facultad de suspender labores -caso en el que no corren términos-, y otra muy distinta es fijar los días inhábiles. Por último, también es de considerarse que el aludido artículo 12 del Código Fiscal Federal, se contiene en el título I de “Disposiciones generales”, por lo que comprende tanto las sustantivas como adjetivas. (13)

S.J.F. IX. Época. T. XI. 2° T.C. del 5° C., abril 2000, p. 959

**TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA
ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO**

AGENTE ADUANAL. ALCANCES DE SU RESPONSABILIDAD ILIMITADA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 160, FRACCIÓN VI, DE LA LEY ADUANERA.- Si bien es cierto que en el primer párrafo, in fine, de la fracción VI del artículo 160 de la Ley Aduanera, se establece que el agente aduanal será ilimitadamente responsable por los actos de sus dependientes y apoderados, también lo es que esta última parte de la fracción en cita no se debe interpretar en forma aislada de lo previsto en su primera parte, en la cual claramente se dispone que la finalidad de la obligación impuesta al agente aduanal para que pueda operar como tal, entre otras, de dar a conocer a la aduana en que actúe los nombres de los empleados o dependientes autorizados por él, se circunscribe al hecho de auxiliarlo en los trámites de todos los actos del despacho, de modo tal que el agente aduanal no puede ser ilimitadamente responsable de los actos efectuados por sus auxiliares fuera de los trámites del despacho aduanero; de lo contrario se llegaría al extremo de que cualquier conducta infractora o incluso delictiva, realizada por dichos auxiliares fuera de esos trámites, se considerara responsabilidad del agente aduanal, lo cual es inadmisibles, por no ser esa la finalidad que persigue la fracción VI del artículo 160 de la Ley Aduanera, la cual se restringe a responsabilizar al agente aduanal de todos los actos del despacho que lleven a cabo sus auxiliares, porque en ese ámbito actúan por cuenta y a nombre de aquél. (14)

S.J.F. IX. Época. T. XI. T.C. del 6° C., abril 2000, p. 926

AVISO DE COMPENSACIÓN, LA FACULTAD DE MODIFICAR LA DECLARACIÓN DEFINITIVA POR MEDIO DE COMPLEMENTARIAS NO EXIME AL CONTRIBUYENTE DE LA OBLIGACIÓN FISCAL DE PRESENTAR EL.- La legislación fiscal contempla un momento para cumplir con la

obligación de presentar la declaración definitiva, que es al final de cada ejercicio fiscal, y aun cuando el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación permite al contribuyente modificar hasta en tres ocasiones su declaración definitiva por medio de complementarias, si al momento de presentar aquélla advierte un saldo a favor y realiza la compensación del mismo, desde ese preciso momento se encuentra obligado a presentar el aviso de compensación dentro de los cinco días siguientes como lo dispone el artículo 23 del ordenamiento legal citado, sin que en el caso, el hecho de haber presentado declaraciones complementarias lo exima de presentar el aviso de compensación correspondiente a su declaración definitiva, pues esta obligación fiscal es correlativa al derecho a optar por compensar las cantidades que el contribuyente tenga a su favor respecto de una misma contribución y, por lo tanto, se actualiza desde el momento en que se ejerce ese derecho, bien sea al momento de presentar la declaración definitiva y/o alguna complementaria. (15)

S.J.F. IX. Época. T. XI. T.C. del 6° C., abril 2000, p. 934

DESISTIMIENTO EN EL JUICIO DE NULIDAD. RESULTA IMPROCEDENTE PLANTEARLO EN LA DEMANDA DE AMPARO DIRECTO PROMOVIDO EN CONTRA DE LA SENTENCIA DEFINITIVA QUE DECIDIÓ EL JUICIO EN LO PRINCIPAL Y EN CONSECUENCIA DICHO DESISTIMIENTO NO PUEDE CONDUCIR A OTORGAR EL AMPARO.- El juicio de amparo directo es un proceso de carácter autónomo extraordinario, en virtud de que aun cuando se trate de la impugnación de resoluciones jurisdiccionales, se constituye en una controversia independiente de la que se ha planteado ante la jurisdicción ordinaria, si se toma en consideración que en el amparo se discute, en todo caso, un problema de constitucionalidad, puesto que cuando se examina la legalidad de determinado fallo judicial, debe estudiarse si se ha respetado la garantía individual de la debida aplicación de la ley, que consagran los artículos 14 y 16 de la Carta Magna. Por otro lado, las partes de esta controversia constitucional son diversas de las que han intervenido en el proceso ordinario en el cual se dictó la

resolución reclamada, ya que en el amparo el litigio se plantea entre el gobernado y la autoridad señalada como responsable, además del tercero perjudicado, en su caso, y del agente del Ministerio Público Federal. Tampoco se presenta la revisión del fallo judicial ante el superior jerárquico, como ocurre normalmente en los recursos, toda vez que la autoridad que conoce del amparo pertenece a una jurisdicción de diversa categoría como órgano de control de constitucionalidad, es decir, el Poder Judicial de la Federación, máxime que no es posible considerar que la sentencia reclamada en juicio de amparo directo, se encuentre sub júdice, pues evidentemente la calidad que de cosa juzgada reviste, es lo que le otorga la definitividad que hace procedente el amparo en su contra, según lo establecen los artículos 46 y 158 de la ley de la materia. Con estas precisiones aun cuando el quejoso pretenda desistir en su demanda de amparo directo, de la promoción del juicio de nulidad del que emana la sentencia reclamada, es evidente que resulta improcedente otorgar la protección constitucional solicitada a fin de que la responsable deje insubsistente la sentencia combatida y en su lugar emita una nueva en la que decrete el sobreseimiento en el juicio contencioso administrativo, por desistimiento del demandante, en términos del artículo 203, fracción I, del Código Fiscal Federal, habida cuenta que el sobreseimiento es una figura de carácter eminentemente adjetivo, que pone fin al juicio sin dirimir el conflicto de fondo debido a circunstancias surgidas dentro del propio procedimiento ordinario, razón por la cual, el desistimiento del juicio de nulidad realizado por el quejoso, al momento de promover su demanda de amparo directo, resulta improcedente conforme a la técnica que rige al juicio constitucional, pues es indudable que dicho desistimiento sólo pudo plantearse ante la autoridad responsable, para que ésta pudiera, en su caso, proceder en los términos del artículo 203, fracción I, del Código Fiscal Federal, pero dicho desistimiento del juicio de origen no puede ser materia de estudio por el Tribunal Colegiado que conozca del juicio de amparo directo, toda vez que éste es un tribunal constitucional y no ordinario o ad quem, y menos aún puede estimarse que el desistimiento de mérito lleve a otorgar el amparo, en cuanto la concesión de la protección federal en beneficio del peticionario de garantías implica, en los términos del artículo 80 de la ley reglamentaria del juicio de amparo, la restitución del

agraviado en el pleno goce del derecho violado, restableciéndose las cosas al estado que guardaban antes de la infracción, cuando resulta inconcuso que el desistimiento de la acción de nulidad al promover juicio de amparo directo, no entraña en manera alguna violación de garantías por parte de la responsable que amerite el otorgamiento de la protección constitucional, por lo que este órgano jurisdiccional debe ceñirse estrictamente a lo establecido en el artículo 78 de la Ley de Amparo, en el sentido de que el acto reclamado deberá apreciarse tal como aparezca probado ante la responsable, lo que conduce a concluir que el desistimiento del juicio de nulidad que el quejoso no formuló ante la Sala Fiscal, no puede ser planteado a través del juicio de amparo directo. (16)

S.J.F. IX. Época. T. XI. T.C. del 6° C., abril 2000, p. 945

EXHIBICIÓN PARCIAL DE DOCUMENTOS O INFORMACIÓN REQUERIDA POR LA AUTORIDAD HACENDARIA. CONSTITUYE UNA INFRACCIÓN SANCIONADA POR EL ARTÍCULO 85, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Dicho precepto legal establece como infracción relacionada con el ejercicio de la facultad de comprobación, entre otras, «no suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales»; por tanto, constituye violación a las disposiciones fiscales no exhibir los documentos o datos que la autoridad hacendaria en ejercicio de sus facultades de comprobación requiera a los contribuyentes; documentos, datos o información que deberán exhibirse conforme a lo solicitado; consecuentemente, basta que el particular omita aportar una parte de los documentos que tiene obligación de entregar a la autoridad con motivo del requerimiento formulado, para que se actualice la hipótesis prevista por el artículo en comento. (17)

S.J.F. IX. Época. T. XI. T.C. del 6° C., abril 2000, p. 949

FIANZA EXPEDIDA A FAVOR DE LA FEDERACIÓN PARA GARANTIZAR OBLIGACIONES FISCALES A CARGO DE TERCEROS. LOS DOCUMENTOS QUE JUSTIFIQUEN EL CRÉDITO GARANTIZADO Y SU EXIGIBILIDAD DEBEN CUMPLIR LOS REQUISITOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 38 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.-

El artículo 143, inciso a), del código tributario federal, establece que en tratándose de fianzas expedidas a favor de la Federación para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, la autoridad debe seguir para su cobro el procedimiento administrativo de ejecución, debiendo acompañar a dicho requerimiento copia de las constancias con las que se demuestre la existencia del crédito garantizado y su exigibilidad, es decir, que al requerimiento de pago deberá acompañarse copia de la determinación en que conste la obligación del fiado de enterar al fisco cierta contribución, y la constancia de que en el plazo previsto por la ley o, en su caso, dentro del término concedido por la autoridad hacendaria, el contribuyente no cumplió con su obligación. Por otro lado, si bien en el precepto citado no se prevé que los documentos referidos deban cumplir con determinados requisitos, lo cierto es que implícitamente el legislador lo estableció, puesto que de no ser así se dejaría en estado de indefensión a la institución fiadora para conocer el origen de la obligación que garantizó y la procedencia del pago requerido, circunstancia que se corrobora al interpretar en forma conjunta dicho dispositivo legal en relación con el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que toda resolución emitida por la autoridad hacendaria que deba ser del conocimiento de los particulares debe satisfacer los requisitos mínimos que permitan determinar la legalidad o ilegalidad de la misma; como en el caso en el que la liquidación del crédito respectivo, con el que la autoridad pretende acreditar la determinación del saldo insoluto a cargo del fiado, no satisface los requisitos establecidos en el artículo 143, inciso a), en relación con el artículo 38, fracción IV, ambos del Código Fiscal de la Federación, porque carece de la firma de la autoridad que lo emitió y, en consecuencia, el requerimiento de pago correspondiente resulta ilegal al no estar debidamente sustentado en los documentos que le dieron origen. (18)

S.J.F. IX. Época. T. XI. T.C. del 6° C., abril 2000, p. 951

MULTAS FISCALES. PARA DETERMINAR SU IMPROCEDENCIA POR EL CUMPLIMIENTO ESPONTÁNEO DE LA OBLIGACIÓN OMITIDA, CUANDO LA AUTORIDAD HACENDARIA DICTÓ RESOLUCIÓN DETERMINANDO LA INFRACCIÓN, DEBE TOMARSE EN CONSIDERACIÓN LA FECHA DE NOTIFICACIÓN DE ÉSTA Y NO LA DE SU EMISIÓN.- El artículo 73 del Código Fiscal de la Federación prohíbe a las autoridades hacendarias imponer multas «... cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales ...»; por tanto, el momento que debe considerarse para determinar si el cumplimiento de una obligación fiscal fuera del plazo establecido en la ley es o no espontáneo, cuando la autoridad emite una resolución en la que descubrió la infracción del particular, es el de su notificación y no el de la fecha de emisión anotada en el oficio respectivo, en virtud de que la notificación es el acto mediante el cual se da publicidad a las resoluciones de la autoridad y, por ello, es a partir del instante en que ésta se efectúa en que el acto de la autoridad hacendaria surte efectos frente al particular, pues desde ese momento el contribuyente tiene pleno conocimiento de su existencia. Consecuentemente, debe concluirse que es espontáneo el cumplimiento de la obligación fiscal si se efectúa con antelación a la notificación del requerimiento correspondiente. (19)

S.J.F. IX. Época. T. XI. T.C. del 6° C., abril 2000, p. 968

NORMA OFICIAL MEXICANA. PARA DETERMINAR SI LA AUTORIDAD ADUANAL CUENTA CON FACULTADES PARA SUPERVISAR SU CUMPLIMIENTO, ES NECESARIO ACUDIR A SU TEXTO.- El artículo 42, apartado A, fracción XVI, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, dispone: (Artículo 42. Compete a las aduanas, dentro de la circunscripción territorial que a cada una corresponda, en los términos, número, nombre y estructura, que enseguida se menciona: A. Ejercer las facultades siguientes: ... XVI. ... verificar tanto la existencia de los documentos que acrediten la legal estancia y tenencia de las mercancías de comercio exterior, como el cumplimiento de las

obligaciones en materia de restricciones y regulaciones no arancelarias ...). De donde se desprende que las aduanas cuentan, entre otras, con la facultad de verificar el cumplimiento de las obligaciones en materia de comercio exterior, de restricciones y regulaciones no arancelarias, como son las obligaciones derivadas de norma oficial mexicana, pues dicha facultad no se refiere a la verificación de cuotas de tarifas de los impuestos generales de exportación o importación, que sí constituyen aranceles, sino a la verificación de medidas ajenas a dichas contribuciones, pero relacionadas con la exportación, importación, circulación o tránsito de las mercancías; sin embargo, tratándose del ejercicio de esta facultad, también se debe estar a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 26 de la Ley de Comercio Exterior, que reglamenta dicha materia y dispone: (Artículo 26. ... La secretaría determinará las normas oficiales mexicanas que las autoridades aduaneras deban hacer cumplir en el punto de entrada de la mercancía al país. Esta determinación se someterá previamente a la opinión de la comisión y se publicará en el Diario Oficial de la Federación.) Lo anterior conduce al conocimiento jurídico de que para verificar si las autoridades aduaneras cuentan con facultades de inspección y verificación del cumplimiento de una determinada norma oficial mexicana, en cada caso se debe acudir al texto de la misma, en el apartado respectivo, donde se precise si compete a la autoridad aduanera velar por su cumplimiento, o bien en un acuerdo que satisfaga los requisitos de ley. Así tenemos, que la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial fue categórica al disponer en la norma oficial mexicana NOM-015/2-SCFI-1994, denominada) Información comercial-etiquetado en juguetes), publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha veintiuno de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, que la autoridad encargada de verificar su cumplimiento es la Procuraduría Federal del Consumidor, como se indica en el capítulo respectivo a su vigilancia; por lo que en el caso de esta norma oficial mexicana la aduana carece de competencia legal para sancionar a un agente aduanal por su incumplimiento. (20)

S.J.F. IX. Época. T. XI. T.C. del 6° C., abril 2000, p. 969

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, EXIGIBILIDAD DEL CRÉDITO FISCAL PAGADO EN PARCIALIDADES PARA QUE PUEDA INICIARSE EL.-

En tratándose del procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales, existe una regulación especial en el último párrafo del artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, respecto de la autorización para el pago del adeudo en parcialidades, consistente en que una vez revocada tal autorización, no se requiere que la autoridad fiscal tenga que efectuar una liquidación de contribuciones omitidas, por medio de una resolución que deba ser notificada al particular, para que vencido el plazo de cuarenta y cinco días (a que se refiere el artículo 144 de la referida legislación tributaria) sin haberse impugnado, pueda considerarse que el crédito es exigible e iniciarse así el procedimiento administrativo de ejecución, toda vez que el citado artículo 151 del propio código, refiere que el crédito fiscal podrá hacerse efectivo cuando sea exigible y establece como único requisito para que esa exigibilidad se presente, en el caso de la autorización para pagar en parcialidades, el consistente en que dicha autorización cese, lo que administrado al artículo 66, fracción III, inciso c), del código tributario mencionado, ocurre, entre otros supuestos, cuando el contribuyente no pague tres parcialidades sucesivas. (21)

S.J.F. IX. Época. T. XI. T.C. del 6° C., abril 2000, p. 984

REVISIÓN FISCAL. EN EL CÓMPUTO DEL PLAZO PARA SU INTERPOSICIÓN, SÓLO DEBE TOMARSE EN CUENTA LA FECHA DE NOTIFICACIÓN A LA ADMINISTRACIÓN LOCAL JURÍDICA DE INGRESOS, EN LOS CASOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 248, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.-

El artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, de manera enfática establece que la legitimación para interponer el recurso de revisión fiscal, recae en la unidad administrativa encargada de la defensa jurídica de la autoridad o autoridades que tengan el carácter de demandadas, es decir, que no basta ser autoridad demandada en el procedimiento conten-

cioso administrativo para encontrarse legitimada para interponer el aludido medio de defensa. Al respecto, el artículo 41, apartado C, fracción XII y último párrafo, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta de junio del mil novecientos noventa y siete, vigente al momento de la interposición del recurso de mérito, señalaba como facultades de la Administración Local Jurídica de Ingresos, entre otras, la de interponer en representación del secretario de Hacienda y Crédito Público, del presidente del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada en los juicios de nulidad tramitados ante el Tribunal Fiscal de la Federación, el recurso de revisión fiscal en contra de las sentencias definitivas pronunciadas en dichos juicios. Así, en los casos previstos en el artículo 248, fracción III, del código tributario federal, al realizar el cómputo del término de quince días previsto en dicho dispositivo, sólo debe tomarse en consideración la fecha de notificación de la sentencia respectiva, a la mencionada Administración Local Jurídica de Ingresos, al ser esa la unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria facultada para interponer el recurso de mérito. Por ello, si de la fecha de notificación a la Administración Local Jurídica de Ingresos, se advierte que el recurso de revisión fiscal resulta extemporáneo, no es óbice para desecharlo por ese motivo, el que alguna de las otras dos administraciones haya quedado notificada en fecha posterior. (22)

S.J.F. IX. Época. T. XI. T.C. del 6° C., abril 2000, p. 993

REVOCACIÓN. EL RECURSO PREVISTO POR EL ARTÍCULO 117, FRACCIÓN I, INCISO D), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO PROCEDE CONTRA LA ORDEN DE VISITA, POR NO SER ÉSTA UNA RESOLUCIÓN FISCAL DE CARÁCTER DEFINITIVO.- Dicho precepto legal establece: (El recurso de revocación procederá contra: I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que: ... d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este código.). Del

anterior dispositivo se desprende que el recurso de revocación sólo es procedente contra resoluciones emitidas por autoridades fiscales que tengan el carácter de definitivas. De ahí que si el recurso de que se trata se interpone en contra de la orden de visita domiciliaria, la cual no tiene el carácter de definitiva, puesto que mediante ella de ningún modo se determina la situación jurídica del particular, sino que su único fin es la de llevar a cabo una revisión de los documentos del visitado directamente en su domicilio, es evidente que de acuerdo con el citado numeral, el medio de impugnación intentado resulta improcedente. (23)

S.J.F. IX. Época. T. XI. T.C. del 6° C., abril 2000, p. 995

SUSPENSIÓN. CASO EN QUE RESULTA IMPROCEDENTE CONCEDERLA CONTRA LA INTERVENCIÓN CON CARGO A LA CAJA DE UNA EMPRESA CON EL OBJETO DE CUBRIR LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS.- Entre los requisitos que deben concurrir para conceder la suspensión de los actos reclamados, el artículo 124, fracción II, de la Ley de Amparo, establece que con tal medida cautelar «no se siga perjuicio al interés social, ni se contravengan disposiciones de orden público». Ahora bien, en virtud de que la intervención en una empresa es el medio por el cual la hacienda pública garantiza de manera eficaz el pago de las contribuciones que un particular está obligado a enterar, a fin de contribuir al gasto público, mediante el entero de una cierta cantidad periódica hasta la total liquidación del adeudo, sin que se causen perjuicios a la sociedad con la privación de fuentes de empleo, dado que de no cubrirse el adeudo ante la insolvencia del obligado, podría ejecutarse el remate de los bienes de la negociación inconforme, es improcedente la concesión de la medida cautelar, porque se generaría mayor perjuicio a la sociedad de aquel que pudiera obtener la parte quejosa, porque a ésta no se le infiere perjuicio de difícil reparación con la intervención por parte de la autoridad hacendaria en el manejo de sus ingresos, mientras se cubre el adeudo al fisco federal, toda vez que se evita la pérdida de sus bienes embargados, mediante el remate, además de que una vez satisfecho el crédi-

to fiscal tal medida cesa, y por el contrario a la sociedad se le privaría de las fuentes de trabajo con las que cuenta la empresa quejosa. Y aunque si bien es cierto que por regla general, los procedimientos de ejecución son susceptibles de suspenderse conforme a lo dispuesto en el artículo citado, también lo es que cuando concurren circunstancias como las expuestas con antelación, no cabe conceder la medida cautelar, dado que el interés general debe prevalecer sobre el del particular inconforme. (24)

S.J.F. IX. Época. T. XI. T.C. del 6° C., abril 2000, p. 1003

VISITAS PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE EXPEDIR COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 49 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PERMITE SE ENTIENDAN CON UN TERCERO SIN PREVIO CITATORIO, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL.- El artículo 49, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, vigente en mil novecientos noventa y siete, permite la entrega de la orden de visita y el desahogo de la misma por escrito, para verificar el cumplimiento de la expedición de comprobantes fiscales, con la persona que se encuentre en el establecimiento, en los términos siguientes: (Artículo 49. Para efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este código, las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se realizarán conforme a lo siguiente: ... II. Al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del establecimiento, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.) Lo anterior pone de manifiesto que la orden de visita entregada y practicada con la persona que se encuentre en el establecimiento en aquellos casos en que el visitador no localice al interesado o a su representante legal, a pesar de no haber mediado citatorio previo,

evidentemente le es notificado a través de un tercero para respetar la garantía de audiencia del visitado, pues esta circunstancia es precisamente la que le permite al quejoso, en su caso, al pronunciarse la resolución administrativa respectiva, interponer el medio de defensa correspondiente expresando su inconformidad en contra de lo asentado por el visitador autorizado en el acta respectiva o bien en contra de la propia orden de visita, porque al darle a conocer el nombre de la autoridad que emitió dicha orden de visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se le da la oportunidad de combatir su actuación, presentando las pruebas pertinentes que desvirtúen los hechos conocidos por los visitadores y alegando en su defensa. Es por ello, que el artículo 49, fracción II, del Código Fiscal de la Federación no conculca la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución Federal. (25)

S.J.F. IX. Época. T. XI. T.C. del 6° C., abril 2000, p. 1019

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL SÉPTIMO CIRCUITO

VISITA DOMICILIARIA ORDENADA POR EL ADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL. ES LEGAL.- Las Administraciones Locales de Auditoría están a cargo de un administrador conforme con lo establecido por el artículo 41, apartado B, fracción IV, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, a quien compete, entre otras cosas, ordenar la práctica de visitas domiciliarias, porque el Servicio de Administración Tributaria, órgano del que depende dicho administrador, forma parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin que sea óbice que el artículo 2o. del reglamento interior de la referida secretaría, no señale expresamente la existencia de tal órgano como una de sus unidades administrativas, lo que no implica que aquel organismo se encuentre excluido de la pluricitada secretaría de Estado, ya que el artículo 17 de la Ley

Orgánica de la Administración Pública Federal prevé en forma clara y precisa que las secretarías de Estado y departamentos administrativos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados, como lo es el citado Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 1o. de su ley y reglamento interior, de cuyo contenido se advierte que éste es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (26)

S.J.F. IX. Época. T. XI. 2° T.C. del 7° C., abril 2000, p. 1018

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO

VISITA DOMICILIARIA, CITATORIO PARA NOTIFICAR LA. DEBE INDICAR EXPRESAMENTE QUE LA CITA ES PARA ENTREGAR DICHA ORDEN.- El requisito contenido en la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que se precise en el citatorio que la espera solicitada para el día siguiente tiene como finalidad la de «recibir la orden de visita», no sólo se origina de la literalidad de la norma, sino del derecho que tiene el gobernado de conocer con certeza el tipo de diligencia que va a practicar en su domicilio la autoridad administrativa, y por la trascendencia que tienen las visitas encaminadas a conocer la situación fiscal del contribuyente, y éste decida conscientemente si tal diligencia amerita o no su presencia. (27)

S.J.F. IX. Época. T. XI. 2° T.C. del 14° C., abril 2000, p. 1018

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL
DÉCIMO QUINTO CIRCUITO**

VEHÍCULO DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. CIRCULACIÓN. AUTORIZACIÓN PARA CIRCULAR DE ACUERDO A LA REGLA 3.8.4. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA AL COMERCIO EXTERIOR.- Al encontrarse a bordo de un vehículo de procedencia extranjera en circulación, un connacional en compañía de un residente legal en los Estados Unidos de Norteamérica, le es aplicable la regla 3.8.4. de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veinticuatro de marzo de mil novecientos noventa y siete, que permite la circulación de vehículos propiedad de residentes en el extranjero, dentro de una franja de veinte kilómetros, paralela a la línea divisoria internacional y en la región fronteriza, siempre que se encuentre un residente en el extranjero a bordo del mismo vehículo y legitimado para poseer el vehículo. (28)

S.J.F. IX. Época. T. XI. 2° T.C. del 15° C., abril 2000, p. 1017

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL
VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO**

ACTO ADMINISTRATIVO NO NOTIFICADO O NOTIFICADO ILEGALMENTE. ARTÍCULO 209 BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN CON VIGENCIA A PARTIR DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE.- De una sana interpretación del artículo 209 bis del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir de mil novecientos noventa y nueve, se debe entender que cuando el quejoso alegue que el acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, son aplicables las reglas que dicho precepto dispone y la conteni-

da en la fracción II señala claramente que si el actor manifiesta que no conoce el acto administrativo que pretende impugnar, así lo expresará en su demanda, señalando a la autoridad a quien atribuye el acto, su notificación o su ejecución, de manera que en este caso, al contestar la demanda la autoridad correspondiente deberá exhibir constancia del acto administrativo y de su notificación, mismo que el actor tendrá oportunidad de combatir mediante la ampliación de la demanda, sin que para lo anterior sea óbice lo dispuesto en el numeral 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, en virtud de que el mismo se refiere a los supuestos en los cuales dicho tribunal tiene competencia para conocer de los juicios que se promuevan en contra de las autoridades administrativas fiscales, dado que el artículo 209 bis es categórico en señalar, en su fracción II, que si el actor manifiesta que no conoce el acto administrativo que pretende impugnar, así lo indicará en su escrito de demanda, señalando a quién atribuye el acto impugnado, sin que sea necesario (pues dicho precepto no lo exige) que aporte elemento alguno sobre la posible existencia del acto de autoridad y así verificar si dicho acto puede o no impugnarse ante la autoridad responsable, habida cuenta que el artículo en comento, como antes se señaló, dentro de las formalidades esenciales del procedimiento no exige tal requisito por parte del accionante, en virtud de que para estar en condiciones de calificar si el acto administrativo que se combate existe y es de los impugnables ante la autoridad responsable, se debe estar hasta la contestación que formule al escrito de demanda la autoridad o autoridades demandadas, mas no antes, toda vez que por lógica jurídica es entendible que si el actor manifiesta que no conoce el acto administrativo que pretende impugnar, se encuentra imposibilitado para aportar elemento de prueba alguno que permita determinar, en un primer análisis, la posible existencia del acto administrativo, por lo que no se puede actualizar la causal de improcedencia que establece el artículo 202, fracción XI del Código Fiscal de la Federación, en razón de que el citado 209 bis, fracción II, constituye una excepción a la regla contenida en el artículo 209, fracción III, del mismo ordenamiento legal, es decir, exime al actor de la obligación de adjuntar a la demanda el documento en que conste el acto impugnado. (29)

S.J.F. IX. Época. T. XI. 2º T.C. del 21º C., abril 2000, p. 924

CUARTA PARTE

CONVOCATORIA

**"PREMIO DE ESTUDIOS SOBRE
JUSTICIA ADMINISTRATIVA 2001"**

CONVOCATORIA

EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN CONVOCA AL CERTAMEN PARA OTORGAR EL

"PREMIO DE ESTUDIOS SOBRE JUSTICIA ADMINISTRATIVA 2001"

Con el fin de promover el estudio e investigación sobre Justicia Administrativa concerniente a la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación y contribuir a la realización y difusión de trabajos que profundicen en esta materia, el Tribunal Fiscal de la Federación invita a concursar en el Certamen para otorgar el "PREMIO DE ESTUDIOS SOBRE JUSTICIA ADMINISTRATIVA 2001".

Podrán participar en este Certamen las tesis autorizadas de postgrado y licenciatura que hayan presentado para su examen profesional los egresados de las Universidades y Centros de Estudios Superiores en las disciplinas del Derecho Fiscal y del Derecho Administrativo concernientes a temas comprendidos en la materia de competencia del Tribunal Fiscal de la Federación y que el examen profesional se haya aprobado dentro del lapso señalado en la presente Convocatoria.

SE OTORGARÁN LOS SIGUIENTES PREMIOS

A NIVEL POSTGRADO EN DERECHO

Un primer premio de	\$ 30,000.00
Un segundo premio de	\$ 25,000.00

A NIVEL LICENCIATURA EN DERECHO

Un primer premio de	\$ 25,000.00
Un segundo premio de	\$ 20,000.00

A los autores de tesis premiadas de Postgrado y Licenciatura además de los premios en efectivo, se les otorgará un Diploma y una colección de obras publicadas por el Tribunal Fiscal de la Federación. El Tribunal se reserva el derecho de publicar los trabajos que considere convenientes.

El Jurado Calificador otorgará Diploma de mención honorífica a los autores de las tesis de Postgrado y Licenciatura en Derecho que considere merecedoras.

ENTREGA DE DISTINCIONES

Los premios y los diplomas serán entregados por la Presidenta del Tribunal Fiscal de la Federación, o la persona que designe, en la fecha en que oportunamente se fije para tal evento.

PREMIOS DESIERTOS

Si el Jurado lo estima procedente podrá declarar desiertos los premios señalados.

REQUISITOS

PARA EL POSTGRADO Y LICENCIATURA EN DERECHO:

Podrán concursar tesis presentadas en los exámenes profesionales para obtener el Postgrado o la Licenciatura en Derecho Fiscal y Administrativo concernientes a la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, entre el 1o. de julio de 1999 al 30 de abril del 2001, fecha de clausura de recepción de trabajos, los que

deberán ser inéditos, estar escritos a máquina o impresos y encuadernados o engargolados.

TRÁMITES DE INSCRIPCIÓN

El registro para inscripción en cualquiera de los dos niveles deberá hacerse en el Instituto de Estudios sobre Justicia Administrativa del Tribunal Fiscal de la Federación, hasta el 30 de abril del 2001, ya sea personalmente o por correo, con acuse de recibo.

Mediante la entrega de:

- Carta de solicitud de inscripción, dirigida al Director del Instituto en la dirección señalada en la presente Convocatoria.
- Curriculum Vitae
- Constancia de aprobación de la Tesis suscrita por el titular del área que corresponda, así como del acta del examen profesional de licenciatura o postgrado, respectivo.
- 5 ejemplares de la tesis.
- 5 ejemplares de un resumen de cada trabajo, de no más de cinco cuartillas.

JURADO

JURADO CALIFICADOR. ATRIBUCIONES

El Jurado es el facultado para calificar los trabajos presentados y su fallo será inapelable. La resolución deberá darse a conocer a más tardar en la 2a. semana del mes de julio del 2001.

**JURADO CALIFICADOR
PARA TESIS DE POSTGRADO Y LICENCIATURA EN DERECHO**

1. La Presidenta del Tribunal Fiscal de la Federación.
- 2.- Los Magistrados de Sala Superior que integren la Comisión de Asuntos Académicos y Editoriales.

Lic. Cristina Angélica Solís de Alba,
Secretaria del Jurado y del Fideicomiso para Promover
la Investigación del Derecho Fiscal y Administrativo.

En el supuesto de ausencia de alguno de los miembros del Jurado Calificador o de renuncia a su cargo, el nuevo miembro será nombrado por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

INFORMES

Instituto de Estudios sobre Justicia Administrativa del
Tribunal Fiscal de la Federación. Varsovia No. 9
1er. Piso, Col. Juárez, C.P. 06600, México, D.F.,
Teléfono 5 2 42 37 21

**LA CONFIGURACIÓN TRIBUTARIA DEL PRINCIPIO
DE NO DISCRIMINACIÓN EN LOS CONVENIOS
DE DOBLE IMPOSICIÓN**

Dr. Armando Miranda Pérez *

A Esperanza.

- Subdirector Académico del Instituto de Estudios sobre Justicia Administrativa del Tribunal Fiscal de la Federación.

I.- INTRODUCCIÓN A LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. 1.- Los primeros Modelos de Convenios Fiscales. 2.- Distribución de competencias entre las partes en los Convenios de Doble Imposición. II.- LA NO DISCRIMINACIÓN FISCAL Y SU ALCANCE EN LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. 1.- La no discriminación fiscal en los distintos modelos de convenio de doble imposición. 1.1.- Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (M.C. O.C.D.E.). 1.1.1.- El principio de no discriminación previsto en el artículo 24 del M.C. O.C.D.E. 1.1.2.- La interpretación del artículo 24 del M.C. O.C.D.E. 1.1.3.- La condición de aplicación del artículo 24 (párrafos 1,2,5) del M.C. O.C.D.E. 1.1.3.1. El artículo 24 (párrafo 3) del M.C. O.C.D.E. y el establecimiento permanente. 1.1.3.2.- La deducibilidad de los *intereses, cánones y demás gastos pagados* prevista en el artículo 24 (párrafo 4) del M.C. O.C.D.E. 1.2.- Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollado y Países en Desarrollo (M.C. O.N.U.). 1.3.- Modelo de Tratado Fiscal sobre la Renta de los Estados Unidos de América (M.C. U.S.A.). III. CONCLUSIONES.

I.- INTRODUCCIÓN A LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

1.- Los primeros Modelos de Convenios Fiscales.

La coordinación en materia fiscal, cuya cuestión principal es la doble imposición, ha sido la parte más discutida en la Hacienda Internacional, por considerar la una problemática con gran importancia que fractura la igualdad, sobrepasa la capacidad económica, produce discriminaciones, destruye la neutralidad de la fuente de la renta, perjudica la economía y es injusta por todo lo anterior.¹

Los convenios internacionales nacen para dar seguridad jurídica en determinada materia, en nuestro caso la fiscal, con la aplicación de numerosos principios de derecho internacional que aparecen incorporados en la Carta de las Naciones Unidas. Hablamos de los principios de igualdad de derechos y de libre determinación de los pueblos, de igualdad de soberanía y de independencia de todos los Estados, de la no injerencia en los asuntos internos de los países, de la prohibición de la amenaza o del uso de la fuerza y del respeto universal a los derechos humanos y a las libertades fundamentales de todos y la efectividad de tales derechos y libertades en cualquier parte del mundo. De esta forma los Estados celebran convenios de doble imposición incorporando los anteriores principios en sus relaciones fiscales.

¹ La doctrina es unánime en este sentido por lo que no insistimos en ello. *Vid.* SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1993. p.57; GIULIANI FONROUGE, C.M. *Derecho Financiero*. Volumen I, 3ra edición. Depalma, Buenos Aires, 1986. p.331; DE JUAN PEÑALOSA, J.L. *La doble imposición internacional. Convenios de doble imposición*. Relaciones Fiscales Internacionales. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987. p.66. CALDERÓN CARRERO, J.M. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. McGraw-Hill, Madrid, 1997. p.65.

Los primeros pasos hacia la solución de la doble imposición internacional se deben a los trabajos de la Sociedad de Naciones en 1921. Posteriormente, en 1928 y gracias a la base de los trabajos de la anterior organización, se realizan los Modelos de Convenio de México, en 1943, y de Londres, en 1946. El primero de ellos no tiene buen fin, pues recogía en su mayoría las opiniones y experiencias de los países de América Latina, que diferían del criterio de imposición de los demás países que no asisten en aquel momento por encontrarse en la Segunda Guerra Mundial. El segundo tampoco llega a admitirse finalmente, porque contenía divergencias y lagunas respecto de algunas cuestiones básicas. El 25 de febrero de 1955 se dicta la primera Recomendación en materia de doble imposición internacional, tomando como base las anteriores experiencias, por la entonces Organización Europea de Cooperación Económica (O.E.C.E.).²

El 1º de julio de 1963 se presenta al mundo el Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de manera conjunta con la Resolución de 30 de julio del mismo año, fruto de varios informes del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. En 1971 se decide revisar este Modelo de Convenio con sus comentarios y se da paso, en 1977, al nacimiento del nuevo Convenio Modelo de Doble Imposición sobre la Renta y Patrimonio. En 1991 se le incorporan varias recomendaciones recogidas de los informes del Comité de Asuntos Fiscales, dado el proceso dinámico que tiene el Modelo de Convenio. En 1992 se publica el Convenio Modelo, al que se le incorporan los resultados del proceso de revisión de las aportaciones de los países no miembros. Desde esta última fecha hasta 1995, se le agregarán, de manera pausada, diversas modificaciones como ampliaciones a los comentarios correspondientes.³

² GARCÍA PRATS, F.A. *El Establecimiento Permanente*. Tecnos, Madrid, 1996. p.42-56. ADONNINO, P. *Ponencia General*. Non-discrimination rules in international taxation. Cahiers de Droit Fiscal International, volume LXXVIIb. Congress Florence, 1993. p.196-198. Para mayor amplitud vid. ESCRIBANO MARTÍNEZ, A. *Los Trabajos de la ONU y de la OCDE en Materia Fiscal*. XX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973. pp. 284-301, y CALDERÓN CARRERO, J.M. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, op.cit. pp. 3-5.

³ Cfr. MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL. O.C.D.E., París, 1997. pp.I-1-12.

Pero también a niveles regionales, en Latinoamérica y los países escandinavos en concreto, se llevarán a cabo esfuerzos para eliminar la doble imposición internacional. La Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (A.L.A.L.C.)⁴ aprueba en 1976 algunas medidas para evitar la doble imposición entre sus socios y Estados no pertenecientes a esa región. Asimismo la Comisión del Acuerdo de Cartagena aprueba en 1971 un Modelo para evitar la doble tributación entre los Estados miembros y otros Estados, además de una Convención para evitar la doble imposición dentro del Grupo Andino. En 1972, Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia conciertan una Convención sobre asistencia administrativa-fiscal.

Los modelos de convenio para evitar la doble imposición jurídica sobre la renta y el patrimonio tienen un doble provecho: por una parte constituyen una sugerencia de un sistema ordenado y completo de normas encargadas de evitar la doble tributación jurídica internacional y la evasión fiscal mundial para simplificar a los países la celebración de convenios de doble imposición. Al mismo tiempo, los Modelos de Convenio, diseñados por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante O.C.D.E.), junto con sus comentarios, constituyen un análisis íntegro y pormenorizado de las variadas materias que se formulan en el Derecho Tributario Internacional y de las factibles soluciones acordadas por los Estados. De esta manera el Modelo de Convenio de la O.C.D.E. es un instrumento de consulta obligada para todo estudioso del Derecho Tributario Internacional.⁵

⁴ En febrero de 1960 se suscribió el Tratado de Montevideo que vincula a los Estados firmantes a una Zona de Libre Comercio que propició el nacimiento de A.L.A.L.C. Los países miembros son: Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela. Cfr. ATCHABAHIAN, A. *El Grupo Andino y su Enfoque de la Doble Tributación Internacional*. Hacienda Pública Española 32. Instituto de Estudios Fiscales, 1975. pp.122-123.

⁵ TOVILLA, J.M. *La interpretación de los Convenios de Doble Imposición y la cláusula general de interpretación del Modelo de Convenio de la OCDE*. Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, número 0. Marcial Pons, 1996. pp.114-115.

Podemos definir a los Convenios de Doble Imposición como acuerdos bilaterales de distribución de competencias fiscales entre países que renuncian a la posibilidad de gravar los mismos hechos y las mismas personas en materia de establecimiento, regulación y exigibilidad de tributos. Constituyen un sistema autónomo de coordinación de soberanías fiscales. Los efectos de repartirse el poder tributario, eliminan los conflictos de imposición y ayudan a la lucha contra el fraude.

La doble imposición jurídica internacional puede definirse como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados por un mismo contribuyente, respecto de la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo. Una finalidad de los convenios de doble imposición es promover los intercambios de bienes y servicios, los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional.⁶

2.- Distribución de competencias entre las partes en los Convenios de Doble Imposición.

La naturaleza jurídica de los Convenios de Doble Imposición es la de ser un contrato entre los Estados parte. Estos Convenios contienen una doble característica: son normas internacionales, y son normas internas después de su incorporación al ordenamiento respectivo.⁷

⁶ *Cfr.* MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL. Report of the Committee on Fiscal Affairs, O.C.D.E., París, 1997. p. C(1)-3.

⁷ El artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos regula la jerarquía normativa y establece lo siguiente: “Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados”.

A mayor abundamiento, conforme a Derecho las disposiciones de los tratados internacionales sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional.

La naturaleza del fenómeno de la doble imposición internacional presenta componentes tanto del campo internacional como del tributario. Se trata de un problema de Derecho Internacional Público, por plantearse como consecuencia de la concurrencia de distintas soberanías nacionales que pretenden regular el mismo hecho imponible, que comienza con la utilización de criterios dispares para la atribución de la potestad tributaria.⁸ Son los efectos conjuntos de ambos Derechos los que producen esta clase de problemas, más que los ordenamientos respectivos. La duplicidad de los caracteres del problema de la doble imposición motiva su inclusión en el Derecho Internacional.

Para SAINZ DE BUJANDA el Derecho Internacional Financiero -norma internacional- se integra en el Derecho Internacional Público.⁹ Este no puede ser ajeno a los problemas planteados por el Derecho Tributario Internacional -norma nacional- y concretamente al de la doble imposición, que constituye su principal objeto, pues su existencia va a tener una influencia decisiva en el intercambio comercial interestatal y, por tanto, en las relaciones y en el tráfico internacional. Aunque la nota preponderante es la internacionalidad, el aspecto tributario no puede deslindarse, toda vez que la ordenación jurídica de recursos y la regulación

Dentro del Derecho Comparado el caso de Italia resulta interesante. La Constitución Italiana en su artículo 80 establece la obligación de las Cámaras de autorizar por ley la ratificación de los tratados internacionales de naturaleza política o que se refieran a arbitrajes o a resoluciones judiciales o que impliquen modificaciones del territorio, gravámenes en las finanzas o modificaciones de leyes. *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1996. pp. 227 y 433.

⁸ GIULIANI FONROUGE, C.M. *Derecho Financiero*, op.cit p.331.

⁹ SAINZ DE BUJANDA define el Derecho Internacional Financiero como "...aquella parte del Derecho internacional público que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda pública de la Comunidad y de los sujetos que la componen y que regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que aquélla y éstos destinan al cumplimiento de sus fines." SAINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de Derecho Financiero I*, volumen segundo. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985. pp.470-471

de procedimientos para la obtención de ingresos y la ordenación de pagos son los elementos en tomo a los cuales se configuran el Derecho Internacional Financiero.¹⁰

Los tratados para evitar la doble tributación son acuerdos entre países, entendidos como sujetos de Derecho Internacional, y por lo tanto deberán regirse bajo las disposiciones aplicables al Derecho Internacional Público. Esta fuerza pasiva, característica de los convenios internacionales, *pacta sunt servanda*,¹¹ constituye un principio internacional reconocido por la mayoría de los países en sus Constituciones, o bien, en aplicación de las normas de la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados.¹²

¹⁰ Cfr. SÁINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de Derecho Financiero* I. volumen segundo, op.cit. pp. 462-476., y del mismo autor: *Un esquema de Derecho Internacional Financiero*. Acto de Investidura de Doctor Honoris Causa del Profesor D. Fernando Saínz de Bujanda. Revista Española de Derecho Financiero, número 38, Civitas. 1983. Como contrapunto podemos decir que SÁNCHEZ JIMÉNEZ opina que el Derecho Internacional Tributario es parte del Derecho Internacional Privado, aduciendo el carácter interno del Derecho tributario por la relación íntima con otras disposiciones internas de cada Estado. SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M.A. *La doble imposición internacional en la Unión Europea*. La Ley. Madrid, 1995. p.20.

¹¹ Se encuentra en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales: “Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”.

¹² Artículo 2.1. a) de la Convención de Viena “se entiende por tratado internacional un acuerdo celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.”

Artículo 31.1 Convención de Viena: “Un tratado deberá ser interpretado de buena fe, conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta el objeto y el fin.” El término contexto, según los Comentarios del Convenio Modelo de la O.C.D.E. de 1992: “...la intención de los Estados cuando firmaron el Tratado y el significado dado al término a interpretar por la legislación del otro Estado. “*Convención de Viena sobre el derecho de los tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales*. Compilación de Tratados Tributarios, tomo I. Dofiscal Editores, México, 1994. p.A-3.

Los Convenios de Doble Imposición establecen qué Estado puede ejercitar su poder tributario con respecto a cada tipo de sujeto y cada hecho imponible. Este Estado deberá ejercitar su poder tributario conforme a su propio Derecho tributario, con los límites y condiciones que establezca el Convenio. En caso de conflicto en la interpretación del Convenio de Doble Imposición, se acudirá a las normas del Derecho Internacional, dado que son auténticos tratados internacionales y que no existe impedimento alguno para aplicar las normas de los ordenamientos internacionales;¹³ normas contenidas en la Convención de Viena, artículos 31,¹⁴ 32¹⁵ y 33,¹⁶ sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones o entre Organizaciones Internacionales. El primero de estos preceptos establece los medios generales de interpretación, el segundo menciona los mecanismos complementarios de interpretación en aspectos oscuros, y el tercero y último, se refiere a la interpretación de los tratados auténticos en los idiomas respectivos.

¹³ En igual sentido véase: BORRÁS RODRÍGUEZ, A. *Los Convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional desde el punto de vista de la teoría general de los Tratados internacionales*. Estudios de doble imposición internacional. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980. pp. 100 y ss.

¹⁴ “Artículo 31. Regla general de interpretación.

1.- Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2.- Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado; b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

3.- Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado; c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4.- Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes: “*Compilación de Tratados Tributarios*”. Tomo I, Dofiscal Editores, México, 1994.

¹⁵ “Artículo 32. Medios de interpretación complementarios.

Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31: a) deje ambiguo u obscuro el sentido; o b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.” *Compilación de Tratados Tributarios*. Tomo I, Dofiscal Editores, México, 1994.

Las reglas contenidas en la Convención de Viena no contienen especialidades fiscales, de ahí que los países acudan a otras fuentes de interpretación, como las recomendaciones en forma de comentarios del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Estas recomendaciones carecen de toda fuerza obligatoria *strictu sensu*, y sólo plasman la opinión y experiencia de las partes implicadas.¹⁷ Como ejemplo, el artículo 3, con su comentario correspondiente, del Modelo de Convenio O.C.D.E. (en adelante M.C. O.C.D.E.): aquel contiene una lista de diferentes definiciones generales, necesarias, y que sirven para interpretar determinadas nociones que se aplican en los Convenios de Doble Imposición.

La doble imposición jurídica internacional es aquella circunstancia en la que se aplican impuestos similares en dos o más Estados para un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo periodo fiscal.¹⁸

¹⁶ “Artículo 33. Interpretación de tratados autenticados en dos o más idiomas.

1.- Cuando un tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos.

2.- Una versión del tratado en idioma distinto de aquel en que haya sido autenticado el texto será considerada como texto auténtico únicamente si el tratado así lo dispone o las partes así lo convienen.

3.- Se presumirá que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido.

4.- Salvo en el caso en que prevalezca un texto determinado conforme a lo previsto en el párrafo 1, cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no pueda resolverse con la aplicación de los artículos 31 y 32, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y del fin del tratado.” *Compilación de Tratados Tributarios*. Tomo I, Dofiscal Editores, México, 1994.

¹⁷ ROSEMBUJ, T. *La competencia fiscal lesiva*. Impuestos 3, La Ley, Valladolid, 1999. p.13.

¹⁸ Son muchas las definiciones que ha dado la doctrina sobre la doble imposición, coincidiendo todas en lo principal. BORRÁS señala “la doble imposición internacional es aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo periodo imponible (si se trata de impuestos periódicos) y por una misma causa.” BORRÁS RODRÍGUEZ, A. *La Doble imposición: Problemas Jurídicos-Internacionales*. Madrid, 1974. p.30. FALCÓN Y TELLA apunta que es la concurrencia de impuestos iguales o semejantes, de Estados distintos, sobre un mismo presupuesto de hecho, periodo impositivo y sujeto. *Cfr.* FALCÓN Y TELLA, R. *Doble Imposición Internacional*. Enciclopedia Jurídica Básica, volumen 11. Civitas, Madrid, 1995. p.2563.

Existen dos clases distintas de doble imposición internacional: la jurídica y la económica.

La doble imposición jurídica, que afecta principalmente a los impuestos sobre la renta y el patrimonio, es aquella donde un mismo sujeto y un mismo objeto se gravan en dos ocasiones distintas, pudiendo una de estas ocasiones tener lugar en un país diverso. Principalmente se da en tres supuestos: 1.- Dos Estados gravan a una misma persona por su renta y patrimonio totales; 2.- Una persona residente en un Estado que obtiene rentas en otro y que es gravado en este último; 3.- Dos Estados gravan a una misma persona, no residente en ninguno de los dos, por las rentas provenientes o por el patrimonio que posea en uno de ellos.

La doble imposición económica es la concurrencia de impuestos iguales sobre un mismo presupuesto de hecho y respecto a un mismo período impositivo en Estados diferentes.¹⁹

Cada Estado está obligado a eliminar la doble imposición jurídica internacional mediante uno de los siguientes métodos: *Método de exención*: por éste método uno de los Estados, para calcular la base imponible del impuesto, no tiene en cuenta las rentas obtenidas por el sujeto pasivo gravadas en otro Estado por el mismo concepto. Hay una exención íntegra de la renta. *Método de imputación*: el Estado que lo aplica incluye en la base imponible todas las rentas obtenidas por el contribuyente, incluso las obtenidas en el extranjero, pero en la cuota deduce la cantidad pagada por éste en concepto del mismo impuesto en el extranjero.²⁰

El correcto funcionamiento de estos métodos no depende sólo de la adecuada aplicación de los artículos del Convenio de Doble Imposición, sino también de la adecuada interpretación que se haga de éstos.

¹⁹ Vid. ABRIL ABADIN, E. *Métodos para evitar la doble imposición internacional*. XX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1972. pp. 137-138; FALCÓN Y TELLA, R. *Doble Imposición Internacional*. Enciclopedia Jurídica Básica, volumen II. Civitas, Madrid, 1995. p.2563.

²⁰ Cfr: Artículos 23.A y B. MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL. O.C.D.E. París, 1997.

Consideramos que el método de imputación es más justo que el método de exención, por cuanto la deducción se practica después de haber aplicado el tipo de gravamen y teniéndose en cuenta la capacidad económica global del sujeto pasivo. El método de imputación es, pues, el que se adapta mejor a los principios de justicia tributaria.

Las partes, en los Convenios de Doble Imposición, se distribuyen el poder tributario²¹ del mejor modo posible y de acuerdo a sus intereses, de forma que, a la postre, queden suprimidas todas las maneras posibles de doble imposición.

La distribución de competencias en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio entre los Estados parte del Convenio de Doble Imposición se clasifica, principalmente, en tres categorías de conformidad con el criterio aplicable en el país de la fuente: a) rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente; b) rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente, y c) rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente.²²

²¹ BERLIRI, citando a VANONI utiliza el término potestad tributaria para referirse “...al poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario.” BERLIRI, A. *Principios de Derecho Tributario*. Volumen I, editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964. p.168. SAINZ DE BUJANDA habla de poder financiero el cual se basa en el concepto de soberanía, entendida como la facultad de que gozan los entes públicos de organizar su sistema de ingresos y gastos. Cfr: SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Décima edición, Madrid, 1994. p.75 GIULIANI FONROUGE entiende el poder tributario como la “...facultad o posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.” GIULIANI FONROUGE, C. M. *Derecho Financiero*, op.cit. p.268. FALCÓN Y TELLA define el poder tributario como “...una simple fórmula abreviada para designar un conjunto heterogéneo de potestades, funciones, derechos y situaciones jurídicas de muy diversa índole...” A su vez lo divide en tres competencias: Potestades normativas, facultades administrativas o de gestión, y titularidad de las sumas recaudadas. Cfr: FALCÓN Y TELLA, R. *Introducción al Derecho y Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Civitas, Madrid, 1988. p.108. DE LA GARZA denomina “...Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.” DE LA GARZA, S.F. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A., decimoséptima edición. México, 1992. p.207.

Cuando el titular del crédito tributario tenga la condición de residente fiscal en uno de los territorios parte del convenio, no se formula ningún tipo de impedimento, conduciéndose el otro Estado como país fuente de conformidad con los fines del tratado. Además, cuando el sujeto pasivo fuera acreditado como residente de los dos países contratantes, deben ponerse en ejecución las normas jurídicas previstas en el convenio para los casos de doble residencia. Los singulares modelos de convenios de doble imposición constituyen la base de una gama de principios potestativos facultados para fijar de forma unitaria la residencia fiscal del contribuyente. La utilidad de estos juicios integra *per se* una regla de distribución de competencias del poder tributario, por cuanto su puesta en práctica conlleva que un Estado, cuando por su normativa fiscal hubiera podido disciplinar a imposición al contribuyente por su renta mundial, ahora, debido a la norma de doble residencia del Convenio de Doble Imposición, sólo pueda gravarlo por la renta que, por ajustarse con el tratado fiscal, tiene fuente en su territorio.²³

Siguiendo a CALDERÓN CARRERO, las pautas de distribución del poder tributario no exclusivas, previstas en los Modelos de Convenio, son de dos características: aquellas que establecen una limitación de la imposición en el Estado de la fuente y aquellas que permiten el gravamen ilimitado por parte de ambos países contratantes.²⁴

De lo anterior podemos concluir: 1.-El poder tributario es un poder jurídico porque esta predeterminado conforme a algunas normas tanto en su contenido como en su ejercicio, por lo tanto es un poder jurídico y participa de las características de todo poder jurídico, concretamente: a) es un poder intransferible, en el sentido de que quien tiene ese poder no puede transaccionar con él. b) es un poder irrenunciable y c) es un poder imprescriptible; 2.- Es una manifestación del poder financiero cuya titularidad es de los entes públicos.

²² MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, op.cit. p.1-6.

²³ Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M. *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, op.cit. pp.62-63.

²⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M. *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, op.cit. p.66.

Las bases sobre las que se construyen estos acuerdos internacionales son: el compromiso de autolimitación y mutua cesión de poder tributario y el arreglo sobre la configuración y vigencia de disposiciones comunes y obligatorias para los Estados contratantes. Lo significativo es el establecimiento de una norma jurídica común que, coordinando los ordenamientos de los países implicados, recoge un sistema independiente para eliminar la doble tributación.²⁵

Consideramos que existen cinco reglas comunes en relación con los Convenios de Doble Imposición: primera, la delimitación del poder tributario entre los Estados parte; segunda, la determinación del origen económico de las rentas; tercera, el ámbito objetivo y subjetivo del convenio y de los métodos; cuarta, la definición e interpretación de términos y categorización de rentas, y quinta, la resolución de controversias en la aplicación del propio sistema.

Los Modelos de Convenios profundizan en el consenso internacional para el reparto del poder tributario, progresando técnicamente en las soluciones propuestas e introduciendo nuevas cláusulas, como contra la evasión fiscal y el *treaty shopping*,²⁶ y adaptando este cuerpo de principios fiscales internacionales a los nuevos problemas que la experiencia de estos últimos años viene desvelando.²⁷

²⁵ CALDERÓN CARRERO, J.M. *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, op.cit. p.28.

²⁶ El término *treaty shopping*, habitual en el léxico utilizado en el ámbito de la fiscalidad internacional, para referirse a la utilización incorrecta y abusiva de un convenio. Sus dos estrategias más utilizadas para abusar de un convenio son: *conduit companies* (sociedad canal) y *stepping stone conduit* (de varios escalones). Consiste en que el sujeto beneficiario no residente en ninguno de los Estados contratantes busca la protección del Convenio de Doble imposición, que no le es aplicable, para un provecho fiscal. Cfr. CAVESTANY MANZANEDO, M.A. *El treaty shopping en el modelo de convenio de la OCDE de 1992*. Impuestos, tomo II/1993. p.96., y ROSEMBUIJ, T. *Fiscalidad Internacional*. Instituto de Fiscalidad Internacional-Marcial Pons, Madrid, 1998. p.110.

²⁷ CALDERÓN CARRERO, J.M. *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, op.cit. p.37.

Los Convenios de Doble Imposición establecen un reparto internacional de competencias en materia fiscal que permiten modular los criterios de gravamen según la residencia o la nacionalidad del contribuyente, de forma que esta idea se flexibilice atendiendo a diferentes criterios y factores, como la mayor o menor conexión económica con cada Estado, el grado de desarrollo, necesidades o intereses prioritarios de éstos, estableciendo, a la postre, el reparto del poder tributario que sea más adecuado para las partes implicadas.

Interesa señalar, de momento, que en caso de conflicto, entre el criterio de la nacionalidad o el criterio de la residencia, debe decantarse la Administración o los Tribunales por el segundo criterio, que es el apuntado por el M.C. O.C.D.E.

Desde 1963, año en que aparece por vez primera un Modelo de Convenio de la O.C.D.E., los métodos para evitar la doble imposición que los Estados utilizan en materia del Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio logran sustantividad, independencia, son algo más que un simple reparto de competencias fiscales. El método se realiza independientemente de los criterios jurisdiccionales convenidos, contribuyendo al desarrollo de mejores técnicas para combatir la doble imposición internacional.²⁸

II.- DE LA NO DISCRIMINACIÓN FISCAL Y SU ALCANCE EN LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

1.- La no discriminación fiscal en los distintos modelos de convenio de doble imposición.

La doctrina ha puesto el interrogante sobre la existencia de una prohibición de tratar diversamente a nacionales y extranjeros a efectos fiscales impuesta por el

²⁸ DE JUAN PEÑALOSA, J.L. *Métodos para evitar la doble imposición internacional*. Defensa del de exención. p.11.

Derecho Internacional. Así, frente a quienes afirman, como UCKMAR, que el Derecho Internacional consuetudinario sí exige la igualdad de tratamiento entre extranjeros y nacionales en materia fiscal, hay otros que ponen en duda la existencia de tal imposición.

En nuestra opinión, las únicas limitaciones de Derecho Internacional general que se dan con respecto a los extranjeros son las que se incluyen dentro del *minimum standard* que les debe ser garantizado. UDINA concreta que el principio de la igualdad es requerido por el Derecho Internacional general en las relaciones entre los extranjeros de diversa ciudadanía sometidos al poder tributario del Estado. Este principio no puede derogarse, ni siquiera cuando se trata de impuestos indirectos y, más especialmente, de derechos aduaneros. Y continúa este autor con una reflexión certera: si ninguna discriminación puede hacerse a efectos tributarios entre los extranjeros en función de su pertenencia a distintos Estados, entonces deben entenderse del todas pleonásticas las disposiciones de Derecho Internacional, especialmente las contenidas en los Tratados de establecimiento, consulares y de comercio. Estas disposiciones han venido a establecer, de un modo explícito, la igualdad de tratamiento entre los extranjeros de cualquier Estado. Un objetivo semejante persigue la cláusula de la nación más favorecida.

Entre los extranjeros, pues, debe ser aplicado el mismo principio de igualdad de cara a las cargas tributarias que, respecto a los nacionales, rige en base a las normas constitucionales del particular ordenamiento estatal. Esta regla no sufre excepciones, ni siquiera con respecto a la categoría de los impuestos indirectos, como los derechos aduaneros, en los que, aunque en efecto la discriminación se efectúa, formalmente la misma atiende no a la ciudadanía del sujeto pasivo de la obligación tributaria sino al Estado de procedencia de la materia imponible, prescindiendo de la pertenencia estatal de quien está obligado a pagar el tributo. Cualquier discriminación autorizaría al Estado extranjero interesado a pedir que se elimine o, en su caso, a tomar medidas de represalia.²⁹

²⁹ Cfr. ÜCKMAR, V. *La tassazione degli strannieri in italia*. CEDAM, Padua, 1955. pp.87-90, y UDINA, M. *Il Diritto internazionale tributario*. CEDAM, Padua, 1949. pp.94-95.

Normalmente los Convenios de Doble Imposición Internacional contienen una cláusula de no discriminación, (anteriormente hemos apuntado algunas excepciones), dentro del capítulo referente a las disposiciones especiales, pero su aplicación apenas tiene, sin embargo, algún significado, principalmente por basarse en el criterio de la discriminación por la nacionalidad y no por el criterio de la residencia.

El problema de la doble imposición internacional, la no discriminación fiscal y las causas para su exclusión, hay que investigarlas prestando atención a dos principales circunstancias: la primera se hace visible en una necesidad de justicia para todas las personas que, por el mero hecho de tener vínculos con dos o más Estados, se ven más gravadas fiscalmente que otras; la segunda hace referencia al negativo impacto financiero que estos sucesos advierten en la evolución de las inversiones, el comercio exterior y la economía.

La tendencia que domina a nivel mundial en favor de los Convenios de Doble Imposición, y que los estima como la medida más eficaz y adecuada para resolver la problemática que integra la doble imposición internacional, se refleja en una proyección de la autoridad e influencia que ejercen actualmente estos modelos de Convenio sobre la Comunidad Internacional. Buena prueba de la incidencia del M.C. O.C.D.E., puede apreciarse principalmente en los más de cuatrocientos Convenios de Doble Imposición que se han firmado tomando como base sus directrices. Es por esta razón, de poco dudosa constatación empírica, que todo análisis de las técnicas establecidas en los Convenios de Doble Imposición debe partir ineludiblemente del examen de este Convenio Modelo.³⁰

De manera frecuente, las situaciones discriminatorias en la imposición internacional se han considerado con respecto a los perjuicios que puedan ejercer en las relaciones comerciales y, en general, en relación con las posibles consecuencias

³⁰ CALDERÓN CARRERO, J.M. *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, op.cit. p.39.

que sobre el desarrollo económico de los países pudieran tener de negativas. No obstante, un país puede decidirse sin ambages por el establecimiento de una política de discriminación en nombre de conceptos políticos y económicos de carácter ético.³¹ La no discriminación puede entonces quedar asumida dentro de cláusula de nación más favorecida, o como una de las fórmulas del principio de reciprocidad, que, como principio general de Derecho Internacional, permite evitar una obligación en el caso de que la otra parte contratante no respete la misma, principio recogido en el apartado 1, del Artículo Primero del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.^{32 33}

Por último, las discriminaciones fiscales por razón de la nacionalidad del sujeto pasivo pueden resultar contrarias a los principios de tributación internacional a que se refieren los Modelos de Convenio O.C.D.E., O.N.U. y U.S.A. para evitar la doble imposición internacional en el ámbito de los impuestos sobre la renta y patrimonio.

³¹ ADONNINO, P. *Ponencia General*. Reglas de no discriminación en la imposición internacional, op.cit p.200

³² “1. En materia de derechos de aduana y cargas de cualquier clase impuestos a las importaciones o a las exportaciones, o en relación con ellas, que graven las transferencias internacionales de fondos efectuadas en concepto de pago de importaciones o exportaciones, en lo que concierne a los métodos de exacción de tales derechos y cargas, así como en todos los reglamentos y formalidades relativos a las importaciones y exportaciones y en todas las cuestiones que se refieren los párrafos 2 y 4 del artículo III, cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad concedido por una parte contratante a un producto originario de otro país o destinatario a él, será concedido inmediata e incondicionalmente a todo producto similar originario de los territorios de todas las demás partes contratantes o a ellos destinado.” *Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*. Ginebra, Julio de 1986.
Cfr: SOPENA GIL, J. *La Regla de no discriminación en la Imposición Internacional*. Revista Técnica Tributaria, 30 Aniversario. Acumulados 1 al 39. 1998. p.63

1.1.- Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 1997 (M.C. O.C.D.E.).

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico tiene el importante papel para sus países miembros de emitir recomendaciones y lineamientos que los guíen en sus comportamientos y relaciones económicas, pero no sólo su función queda reducida a este ámbito: para otros países que no son miembros de la organización, constituye un punto de referencia a partir del cual pueden diseñar sus políticas fiscales internas y realizar aquellas celebraciones de tratados internacionales que acuerden en materia fiscal.

El éxito de los diversos modelos de tratados que la O.C.D.E ha venido elaborando radica principalmente en su sabiduría para adaptarse a las necesidades económicas que en el ámbito internacional han ido apareciendo, tal es el caso del modelo denominado «*OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*», conocido como el Modelo de Convención para evitar la doble tributación en materia de Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio.

El Capítulo I del mencionado modelo delimita el ámbito, subjetivo y objetivo, sobre el que se aplica el Convenio; su Capítulo II es un diccionario de definiciones, contiene normas interpretativas y criterios de resolución de posibles conflictos sobre la residencia; el Capítulo III, el más extenso, establece los criterios jurisdiccionales conforme a los cuales los Estados signatarios pueden gravar cada una de sus rentas; el Capítulo IV hace lo mismo respecto del patrimonio y el Capítulo V se refiere a los métodos para evitar la doble imposición. Finalmente, la no discriminación, el intercambio de información, el procedimiento amistoso, la reserva de los privilegios diplomáticos, la extensión territorial, su entrada en vigor y denuncia, cuestiones todas ellas muy particulares que atañen directamente a la doble imposición, son tratadas en los capítulos VI y VII.

Finalmente, los comentarios al Modelo de Convenio de la O.C.D.E. no son fuente del Derecho Internacional en sentido estricto, pero constituyen indudablemente un criterio muy valioso a la hora de emitir un juicio por parte de la autoridad fiscal en la resolución de controversias, favoreciendo la libre ejecución e interpretación de las cláusulas delicadas de los Convenios.³⁴

1.1.1.- El principio de no discriminación previsto en el artículo 24 del M.C. O.C.D.E.

El artículo 24.1 del Modelo de la O.C.D.E. de 1997 recoge el principio de no discriminación fiscal:

“Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1.,³⁵ la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.”³⁶

³⁴ GONZÁLEZ POVEDA, V. *Nuevo Modelo de Convenio de la O.C.D.E. para evitar la Doble Imposición en Renta y Patrimonio*. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública 225-226/1993. pp.741-742.

³⁵ Artículo 1. “Personas Comprendidas. El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.” MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL. REPORT OF THE COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, O.C.D.E., París, 1997. p.M-4.

³⁶ ARTICLE 24 MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL. REPORT OF THE COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, O.C.D.E., París, 1997. p.M-33.

De un modo general, la estrategia de discriminación fiscal en un país acogido a un modelo de Doble Imposición, precisa del establecimiento concreto de reglas especiales que den preferencia a sus vínculos con un Estado frente a otras posibles relaciones con otros países. El criterio de preferencia recogido en esas reglas debe ser tal que no permita dudas, y esto será así en la medida en que la persona definida por ese marco cumple las condiciones exigidas solamente en el Estado con el que se contrae ese vínculo preferente y, simultáneamente, consiga tener una relación de tal naturaleza inequívoca que justifique la atribución del derecho de gravamen al Estado en cuestión y a ningún otro. En este terreno, los hechos a tomar en consideración a los efectos de las reglas especiales, serán aquellos que se produzcan durante el periodo en que la residencia del contribuyente afecte a su sujeción la imposición, que puede ser de duración inferior al periodo impositivo.³⁷

Para los expertos en tributación internacional el principio de no discriminación se limita a la simple reducción de la discriminación por razones de nacionalidad. Postura ésta que les lleva a no cuestionarse el tratamiento diferente en la imposición sobre la renta entre residentes y no residentes practicado por la mayoría de los países acogidos a este tipo de Modelo.

El artículo 24 de M.C. O.C.D.E. supera esa limitación, y establece que los nacionales de un país contratante no pueden ser sometidos en otro país contratante a más cargas tributarias, o cualquier otro requerimiento relacionado con ello, que los nacionales del otro Estado contratante que se encuentren en iguales circunstancias, pero apostilla: particularmente con respecto al tema de su residencia. Tiene además el feliz añadido de fijar ciertas condiciones y características concretas para el problema que aquí nos ocupa, lo que le confiere un carácter ciertamente especial.

³⁷ Comentarios al artículo 4, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*. op.cit. p. C(4)-4.

En la práctica, las situaciones discriminatorias no están necesariamente relacionadas con las situaciones de doble imposición, y éstas, aunque perjudiciales genéricamente para el comercio internacional, no siempre presentan aspectos discriminatorios prohibidos. Parece pues un proceder lógico que sea la regla del precepto analizado la que determine aquellas situaciones en las que queda prohibida la discriminación. Ello lo hace extensivo además a cualquier tipo de impuesto. Como indica el párrafo 6 de artículo 24 del M.C. O.C.D.E., no sólo se apunta a los impuestos a los que normalmente se refiere el Convenio, relativos a la Renta de las Personas Físicas o de las sociedades, sino a los impuestos de cualquier clase aplicados o percibidos por los Estados, divisiones políticas o autoridades locales.³⁸ Lo que implica que el artículo 24 del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. cree problemas en relación con la extensión y efectividad de la norma.³⁹

El grado de enfoque con el que se pretende analizar las diferentes situaciones discriminatorias, como podemos inferir de la lectura del primer párrafo escrito arriba, ajusta la interdicción de la discriminación fiscal para evitar que la nacionalidad sea el criterio entorno al cual, ignorando la paridad de circunstancias de hecho y de derecho, los Estados se permitan gravar distintamente a unas personas y a otras.⁴⁰ Ese grado de aproximación al objetivo en el que ha quedado fijado el enfoque del artículo 24, y que permite ver con claridad las situaciones discriminantes, no es otro que el criterio fiscal de la residencia tributaria. Se aporta de este modo un criterio nuevo que, como tal y por principio, no previene que la categoría de residente no pueda ser discriminatoria.

³⁸ “No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo son aplicables a todo tipo de impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.” *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, op.cit. p.M-34.

³⁹ SOPENA GIL, J. *La Regla de no discriminación en la Imposición Internacional*. Revista Técnica Tributaria, 30 Aniversario. Acumulados 1 al 39. 1998. p.67

⁴⁰ ROSEMBUJ, T. *Los efectos del principio de no discriminación fiscal en la reciente jurisprudencia europea*. Impuestos 12/1996. p.90

Desde esta mayor amplitud, el artículo 24 que nos ocupa aquí, va concretando en su regla las sucesivas protecciones que deben aplicarse a las diferentes situaciones discriminatorias que fijan sus párrafos. Así, en un primer ejemplo, la regla del artículo 24 del Modelo de la O.C.D.E., está acotada en su párrafo segundo a las personas apátridas⁴¹ que son residentes en uno de los Estados contratantes y excluye a los apátridas no residentes. Y esto será así únicamente con los apátridas residentes, a menos que, como sugiere el comentario, y he aquí una muestra del valor de estos comentarios del Modelo, los Estados que deseen ampliar esa protección a todas las personas que carecen de nacionalidad. Para ello el M.C. O.C.D.E. recomienda un texto que puede ser incluido en el Convenio de Doble Imposición.⁴² Por último, la protección de las personas apátridas debe considerarse como relativa a los individuos, dado que no tiene sentido referirla a una persona jurídica.

Pero también hay que tener en cuenta que la propia estructura del artículo 24 en su conjunto nos está indicando que el Estado contratante al que se aplica la no discriminación ha de ser considerado, en términos de contribución y deducciones, más como fuente de la renta que como lugar de residencia.

Con el sentido mencionado, la prohibición de discriminación protege al contribuyente que está en situación desigual o discriminatoria y a otras personas que pueden relacionarse con él para determinar la base imponible y la responsabilidad fiscal, como la esposa y los hijos.

⁴¹ Debe entenderse apátrida -en lo que se refiere a ésta cláusula- como toda persona que ningún Estado considera súbdito según sus leyes. Comentarios al artículo 24, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, op.cit. p. C(24)-5.

⁴² Texto que recomienda la O.C.D.E.: “No obstante las disposiciones del artículo 1, los apátridas no serán sometidos en un Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sujetos los nacionales de este Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia.” Comentarios al artículo 24, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*. op.cit. p. C(24)-5.

Por esa causa, aunque el gobierno de un Estado contratante otorgue deducciones a sus nacionales por contribuciones familiares, si lo hace con la condición inexcusable de que dicha familia sea residente en ese Estado, que le ha dado su nacionalidad, y aparta de dichas deducciones a sus nacionales no residentes, dicho gobierno no contrae la obligación de reconocer esos mismos beneficios a aquellos que, siendo residentes en este Estado, son sin embargo nacionales del otro Estado contratante.

Los artículos 1 y 4⁴³ del M.C. O.C.D.E. limitan el ámbito subjetivo a las personas residentes de los dos Estados contratantes. Sin embargo, también aquí se aprecia una cierta flexibilización de su efecto relativo, toda vez que, sobre la base del artículo 24.1 M.C. O.C.D.E., el principio de no discriminación basado en la nacionalidad del sujeto pasivo se aplica, no sólo sobre residentes de cada uno de estos dos Estados, sino también sobre aquellos nacionales de los mismos que sean residentes en terceros Estados.⁴⁴

Finalmente, la amplitud y riqueza de soluciones que permite este Modelo del Convenio, particularmente de este artículo 24, por prohibir la discriminación en base a los criterios de la nacionalidad y de la residencia y acorde con la distinción entre la obligación real y la personal de contribuir, es no obstante un serio problema si hemos de fijarnos en la Unión Europea. La razón de fondo podemos

⁴³ Artículo 4. 1: “A los efectos de este Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. *Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.*” (El remarque de la cursiva es nuestro).

⁴⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M. *Algunas consecuencias jurídico-tributarias derivadas de la S.T.J. C.E. Commerzbank: devolución de ingresos tributarios indebidos y no residentes*. Jurisprudencia Tributaria 1994-II. Aranzadi. p. 1244

descubrirla en el hecho práctico siguiente: Un Convenio de Doble Imposición no pretende otra cosa que impedir la doble imposición y el fraude fiscal a nivel internacional. La Unión Europea, sin embargo, ha fijado su primer objetivo en la creación de un mercado interior. Lo que supone que dentro de su marco el artículo 24 no pueda ser interpretado de forma tan amplia como los artículos 39.2 y 43 del Tratado de Amsterdam.⁴⁵

1.1.2.- La interpretación del artículo 24 del M.C. O.C.D.E.

En la aplicación del Convenio por un Estado contratante cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese país relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo la legislación fiscal sobre otros cuerpos normativos para la interpretación de los términos no definidos en el Convenio.

Hay dos tipos fundamentales de interpretación: la interpretación auténtica o normativa -aquella en que la norma interpretadora emana del propio sujeto que dictó la norma interpretada- y la interpretación aplicativa -aquella que no da origen a una norma interpretadora, sino que se produce en la fase de aplicación de la regla de Derecho por los órganos, administrativos o jurisdiccionales, a quienes incumbe esta tarea con arreglo al ordenamiento de cada país-. La interpretación

⁴⁵ “Artículo 39.2. La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.”

“Artículo 43. En el marco de las disposiciones siguientes, las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro serán suprimidas de forma progresiva durante el periodo transitorio. Dicha supresión progresiva se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal y como se definen en el párrafo segundo del artículo 48, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del Capítulo relativo a los capitales.”

aplicativa no se plasma en disposiciones generales o de interpretación, sino que se produce al aplicar a situaciones jurídicas concretas e individualizadas la regla objetiva de Derecho. Se trata de una interpretación que deben realizar día a día los órganos administrativos y jurisdiccionales al tener conocimiento y resolver los asuntos propios de su competencia.⁴⁶

La no discriminación fiscal, en este ordenamiento, significa que, cuando se aplica un impuesto a nacionales y extranjeros en las mismas circunstancias, debe tener dicho impuesto la misma forma en cuanto a la base imponible y al método de determinación, su tasa debe ser la misma, y por último, las formalidades relacionadas con la imposición (declaraciones, pagos, prescripción, etc.) no deben ser más onerosas para los extranjeros que para los nacionales. También significa evitar desequilibrios financieros en el mercado.

Debe tenerse en consideración la necesidad de evitar las discriminaciones perjudiciales. Para ello es necesario estudiar, por una parte, los motivos generales que puedan justificar políticas económicas discriminatorias con fines protectores y por otra parte, los motivos que puedan justificar situaciones discriminatorias individuales para las que no pueda ser invocada la protección de las reglas de no discriminación concretas.⁴⁷

1.1.3.- La condición de aplicación del artículo 24 (párrafos 1,2,5.) del M.C. O.C.D.E.

El párrafo primero -imprescindible para nuestro estudio- regula el análisis sobre la no discriminación fiscal por razón de nacionalidad: sólo a condición de reciprocidad, los nacionales de un Estado contratante no pueden recibir en el otro Estado contratante un trato menos favorable que el que reciben los nacionales del primer estado contratante, siempre que se encuentren en las mismas condiciones. Pero vayamos por partes:

⁴⁶ SAINZ DE BUJANDA, F. *La Interpretación, en Derecho Español, de los tratados internacionales para evitar la doble imposición*. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública 37/1960. pp.279, 282-283.

⁴⁷ ADONNINO, P. *Ponencia General*. Reglas de no discriminación en la imposición internacional, op.cit. p.250.

(«*Los nacionales de un Estado contratante...* ») Se refiere a todas las personas integrantes de la sociedad política de una nación formada por tres factores: territorio, población y poder todos soberanos, que son parte de una relación constituida sobre la base de un acuerdo de voluntades. La expresión Estado alude a todas las autoridades civiles, administrativas y políticas del lugar responsables de velar por el cumplimiento del convenio.⁴⁸

(“*...no serán sometidos en el otro Estado contratante...*”) Los sujetos pasivos no podrán verse refrenados a hacer o abstenerse de hacer una cosa por la voluntad de una de las partes. Ninguna autoridad podrá pretender obligar a un no nacional a una conducta que no exige a los nacionales.⁴⁹

(“*...a ningún impuesto u obligación...*”) No se le exigirá a los residentes, en especial a los no nacionales, hacer prestación pecuniaria alguna, así como tampoco hacer o no hacer alguna cosa, que no se les exija a los propios nacionales.⁵⁰

(“*... relativa al mismo...*”) Hace referencia a las mismas obligaciones, mismas situaciones, y derechos en igualdad de circunstancias para los nacionales y para los no nacionales. En suma, el principio de igualdad debe imperar en todas las relaciones jurídico-tributarias, con la finalidad de prever posibles discriminaciones que sólo provocarían disfunciones en el mercado internacional.⁵¹

⁴⁸ *Cfr:* Comentrios al artículo 24, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, op. cit. p.C(24) 1, 2, 3 y 4.

⁴⁹ *Idem.*

⁵⁰ *Idem.*

⁵¹ *Idem.*

(“...que no se exijan o que sean más gravosos...”) No se le requerirá a ningún sujeto no nacional pagar mayor contribución que la establecida por ley en ese Estado. En el supuesto de que la norma prevea el pago de un impuesto, su gasto en cuestión no le será más oneroso que a los nacionales. Lo anterior refiere a las mismas condiciones para el pago de los impuestos, presentación de documentos fiscales, exenciones de pago y demás beneficios fiscales que fijen las normas de ese país.⁵²

(“...que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales...”) Solamente podrá imponérseles a los no nacionales las obligaciones y derechos que se les impongan a los nacionales de conformidad con la ley y además cumplan la norma del Estado parte del convenio.⁵³

(“...de ese otro Estado...”) Hace mención de la otra parte del convenio que siempre será la autoridad encargada de aplicar el acuerdo en su territorio de manera recíproca. El principio de reciprocidad entre las partes es la base de todo el artículo 24, así como del principio de no discriminación fiscal, y de todo el Convenio de Doble Imposición.⁵⁴

(“...que se encuentren en las mismas condiciones...”) Tanto los ciudadanos nacionales como los ciudadanos no nacionales gozan en similares circunstancias de los beneficios que otorga este convenio. Lo anterior no impide que un Estado otorgue mejores rendimientos a los no nacionales que a sus propios nacionales.⁵⁵

⁵² Idem.

⁵³ Idem.

⁵⁴ Idem.

⁵⁵ Idem.

Se entiende por “*mismas condiciones*” la aplicación general del ordenamiento en situaciones similares de derecho y hecho. Debe matizarse que a la expresión “en las mismas condiciones” no le podemos buscar a priori un uso valorable discriminatorio en el caso de los sujetos pasivos residentes y no residentes, cuando es obvio que no están en las mismas circunstancias. Está claro para los juristas en tributación internacional que el tratamiento diferente de residentes y no residentes nunca podrá ser una discriminación, ya que los residentes y los no residentes se encuentran siempre en situaciones diferentes.⁵⁶

(“...*en particular respecto a la residencia...*”) La residencia tributaria es la pieza básica de todo este rompecabezas jurídico llamado discriminación fiscal. La residencia, como factor concreto para ver si los sujetos pasivos han de pagar una cantidad de dinero al Estado en concepto de impuesto por sus actividades económicas, debe ser un circunstante jurídico-tributario único y aplicado sin excepciones a todos los sujetos en ese Estado. Como ya hemos dicho más arriba, los contribuyentes residentes y no residentes, en principio, no se encuentran en las mismas circunstancias, pero es la residencia la cualidad jurídica-tributaria que determina si se aplica el mismo trato. De este modo, es fácil entender que no constituya discriminación el hecho de que un Estado grave, por razones de orden práctico, a las personas no residentes de manera diferente que a las personas residentes, pero siempre que ello no suponga una imposición más gravosa para las primeras que para las segundas. Lo único que cuenta así es el resultado, permitiéndose en la práctica adaptar las modalidades de imposición a las circunstancias particulares en que se exige la misma.⁵⁷

⁵⁶ VAN THIEL, S. *La supresión de la discriminación en materia de imposición sobre la renta como barrera a la libre circulación de personas en la Unión Europea*. Quincena Fiscal, número 12, Madrid, 1996. p.43, y MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, op.cit p.C (24)-1.

⁵⁷ Idem.

(“...*No obstante las disposiciones del artículo 1...*”) Dice el artículo 1: “*El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes*”.⁵⁸ Lo que se pretende es asimilar a las personas físicas con las personas jurídicas de conformidad con el artículo 3 apartado 1 letra f) del Modelo de Convenio de la O.C.D.E.⁵⁹

(“... *la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.*”) El principio de no discriminación fiscal se puede emplear del mismo modo y en las mismas condiciones con no residentes que no son originarios de ninguno de los Estados parte del convenio, es decir ciudadanos de terceros países.⁶⁰

Para identificar los casos de discriminación, y siguiendo a ADONNINO, es necesario efectuar las siguientes verificaciones:

- 1.- Nacionalidad de la entidad que afirma que es discriminada y nacionalidad de la entidad con cuya situación se compara el primer sujeto;
- 2.- Existencia de las mismas circunstancias;
- 3.- Imposición, si existe, de la primera entidad con un impuesto distinto al de la segunda;
- 4.- En el caso de que el impuesto en cuestión sea el mismo, correspondencia de la carga de la imposición y requisitos vinculados.⁶¹

⁵⁸ MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, op.cit. p.M-4.

⁵⁹ *f)* el término “nacional” significa: *i)* una persona física que posea la nacionalidad de un Estado contratante. *ii)* una persona jurídica, sociedad de personas o asociación constituida conforme a la legislación vigente en un Estado contratante. MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, op.cit. p.M-6

⁶⁰ Comentario del artículo 24, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, O.C.D.E., op.cit.p.C(24)-4.

⁶¹ *Cfr.* ADONNINO, P. *Ponencia General*. Reglas de no discriminación en la imposición internacional, op.cit. p.220.

El párrafo 2 continúa con las condiciones de aplicación del artículo 24:
“Los apátridas residentes de un Estado contratante no serán sometidos en ninguno de los Estados contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones.”

El párrafo 2 hace pues referencia a todas las personas que carecen de nacionalidad de acuerdo con los ordenamientos de los Estados parte del convenio. Los apátridas no pueden ser obligados a soportar un gravamen que no soporten los propios nacionales de un Estado parte del convenio, pero con el límite al que queda acotada la cláusula de igualdad de trato, y que excluye a los no residentes apátridas, también proyectado por otra parte en su relación con los nacionales del otro Estado.

La imposición aplicada a nacionales y extranjeros, en cualquier circunstancia, debe ser idéntica, misma modalidad de la base imponible y su liquidación, tipo igual, plazo, pago, declaración, siempre que se encuentren en las mismas condiciones

El párrafo 5 finaliza con las condiciones de aplicación del artículo 24:
“Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no se someterán en el Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.”

Establece dicho párrafo la prohibición a un Estado parte del convenio de tratar de forma desigual a las empresas extranjeras respecto a las nacionales. Esta disposición sólo atañe cumplirla a las personas jurídicas y no a las personas físicas que detentan el capital de las mismas. Los requerimientos de información, que algunos Estados hacen en consulta sobre los precios de transferencia, más onerosos, no se considerarán discriminatorios en el sentido de este ordenamiento.

De conformidad con el Convenio Modelo de la O.C.D.E., las rentas o elementos patrimoniales se someten a gravamen, de manera limitada o ilimitada, en el país de la fuente, y el Estado de la residencia queda obligado a eliminar la doble imposición internacional a través de uno de los siguientes métodos: a) método de exención: las rentas o los elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación están exentos en el Estado de residencia, pero pueden ser tomados en consideración para determinar el tipo impositivo aplicable a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente; b) método de imputación: las rentas o elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación también se someten a gravamen en el Estado de la residencia, pero el impuesto soportado en el Estado de la fuente o situación se deducirá del impuesto aplicado por el Estado de la residencia respecto de las rentas o elementos patrimoniales.⁶²

Los impuestos que se consideran en el M.C. O.C.D.E. son los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.⁶³

⁶² *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL. O.C.D.E., op.cit. p.1-9.*

⁶³ Artículo 2.2, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL. O.C.D.E., op.cit. p.M-5.*

La finalidad esencial es prohibir que un Estado contratante discrimine en contra de los nacionales del otro Estado contratante. Sin embargo, nada se opone a que el primer Estado, por consideraciones particulares o por adaptarse a una cláusula particular estipulada en un Convenio de Doble Imposición (como, por ejemplo, que la imposición de los beneficios de los establecimientos permanentes siga el método de contabilidad separada), conceda ciertas ventajas o facilidades a los nacionales del otro Estado que no se apliquen a los propios suyos.⁶⁴

1.1.3.1.- El artículo 24 (párrafo 3.) del M.C. O.C.D.E. y el establecimiento permanente.

Reza el párrafo 3 del artículo 24:

“Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese otro Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.”

Evitar la discriminación de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tiene en el otro Estado es la finalidad de este apartado. La imposición no será aplicada menos favorablemente en ese otro Estado que la imposición aplicada a una empresa de otro Estado que realice las mismas actividades. Además señala una condición para la aplicación del principio de igualdad de

⁶⁴ Comentarios al artículo 24 *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL REPORT OF THE COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS OECD-OCDE*. September, 1992. p. C(24)-3.

trato en relación a los no residentes, en virtud de la cual estos no podrán obtener ventajas superiores a las de los residentes en relación a las deducciones personales y desgravaciones por cargas familiares que les serían concedidas en ambos Estados por aplicación de la ley interna y por el principio de igualdad de trato.

Las condiciones necesarias para considerar que estamos ante un establecimiento permanente son: que ha de existir un lugar de negocios, esto es, de instalaciones como por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo; que ese lugar debe ser fijo, debe estar establecido en un sitio determinado y con cierto grado de permanencia; y que las actividades de la empresa deben hacerse mediante ese lugar fijo de negocios.⁶⁵

Un establecimiento permanente comienza a existir desde el momento en que la empresa inicia sus actividades por medio de un lugar fijo de negocios. Ello se produce desde que la empresa prepara, en el lugar de negocios, las actividades a las que aquél servirá de manera permanente. No se tomará en consideración el periodo dedicado por la empresa a la instalación del propio lugar de negocios, a condición de que esta actividad difiera substancialmente de aquélla a la que el lugar de negocios deberá servir permanentemente. El establecimiento permanente dejará de existir con la enajenación del lugar fijo de negocios o con el cese de toda actividad realizada por ese medio, esto es, cuando finalicen todas las actividades y medidas vinculadas a la actividad anterior del establecimiento permanente. Una interrupción temporal de las operaciones no puede, sin embargo, considerarse como cierre. Si el lugar fijo de negocios se cede en arrendamiento a otra empresa, normalmente sólo servirá a las actividades de esa empresa y no a las del arrendador; por lo general, el establecimiento permanente del arrendador dejará de existir, salvo que continúe realizando actividades empresariales propias a través del lugar fijo de negocios.⁶⁶

⁶⁵ Comentarios al artículo 5, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit. p. C(4)-5

⁶⁶ GARCÍA PRATS destaca tres características del establecimiento permanente: a) La dependencia e interconexión del mismo con el concepto de residencia fiscal. La virtualidad del establecimiento permanente aparece subordinada a la predeterminación de la que debe entenderse como empresa residente en el otro Estado;

Una obra de construcción, instalación montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses. Cualquiera de tales actividades que no cumpla esa condición no es un establecimiento permanente, incluso si comprende una instalación como, por ejemplo, una oficina o un taller en el sentido del apartado 2 del artículo 5 del M.C. O.C.D.E., asociada a la actividad de construcción. El límite de los doce meses ha dado lugar al *teatry shopping*; en ocasiones las empresas, como contratistas o subcontratistas que operan en la plataforma continental o dedicados a actividades relacionadas con la exploración o la explotación de la plataforma continental, fraccionan los contratos en varias partes, cada una de duración inferior a doce meses, y las atribuyen a sociedades diferentes pertenecientes, sin embargo, al mismo grupo.⁶⁷

El párrafo 3 limita el alcance de la cláusula de igualdad de trato, con los nacionales de un Estado Contratante, a los apátridas residentes del primer Estado contratante o del otro Estado Contratante. Tal cláusula evita que estas personas sean privilegiadas en un Estado respecto de los nacionales del otro Estado.⁶⁸

El criterio de establecimiento permanente se utiliza normalmente en los convenios internacionales de doble imposición para establecer si determinada categoría de renta debe o no ser sometida a imposición en el país donde se genera, pero este criterio no proporciona por sí mismo una solución completa al problema

Contratante b) La existencia de un lugar de negocios, de carácter fijo o permanente que se encuentre relacionado con el tercer elemento, por la realización de las actividades de carácter empresarial; y c) La realización de una actividad empresarial en uno de los Estados Contratantes. GARCÍA PRATS, F.A. *El Establecimiento Permanente*, op.cit. pp.98-99.

⁶⁷ Comentarios al artículo 5, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL. O.C.D.E.*, op.cit. p. C(S)-6-7.

⁶⁸ Comentarios al artículo 24, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL REPORT OF THE COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS O.E.C.D.* September, 1992. p. C(24)-5.

de la doble imposición de los beneficios empresariales.⁶⁹ De esta forma el principio, generalmente admitido en los convenios de doble imposición, según el cual una empresa de un Estado no debe ser gravada en el otro Estado a no ser que realice actividades empresariales en ese otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado allí, debe continuar aplicándose.⁷⁰

Para gravar los beneficios que una empresa extranjera obtiene en un país determinado, las autoridades fiscales de ese país deberán considerar separadamente las diversas fuentes de los beneficios que la empresa obtiene en el mismo y aplicar a cada una de ellas el criterio del establecimiento permanente. El hecho imponible vendrá constituido por la obtención de rentas empresariales o profesionales en territorio nacional por el sujeto pasivo no residente a través de la base fija de negocios en el país de su ubicación.⁷¹

Como regla general, la determinación de los beneficios imputables a un establecimiento permanente, en la medida en que éste representa la situación real de la base fija de negocios, se realiza a través de la contabilidad inicial, debiendo utilizar los valores normales de mercado.⁷² El término beneficios debe entenderse en sentido amplio y comprende todas las rentas derivadas de la explotación de una empresa.⁷³

⁶⁹ Comentarios al artículo 7, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit. p. C(7)-1.

⁷⁰ Comentarios al artículo 7, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit. p. C(7)-2.

⁷¹ Comentarios al artículo 7, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit. p. C(7)3-4.

⁷² Comentarios al artículo 7, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit. p. C(7)-8.

⁷³ Comentarios al artículo 7, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, OCDE, op.cit. p. C(7)-21.

Debemos destacar que, en la mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea, viene siendo habitual que el Estado donde se haya ubicado el establecimiento permanente excluye a éste del ámbito de aplicación de los mecanismos para eliminar la doble imposición internacional. No nos parece admisible que el citado Estado grave al no residente por la renta mundial imputable al establecimiento permanente, equiparando con ello la extensión de la obligación de contribuir de éste al de una filial, porque le niega la aplicación de las técnicas de eliminación de la doble imposición internacional. Este proceder contribuye a originar la yuxtaposición de su impuesto con el del país de la fuente sobre el mismo hecho imponible.⁷⁴

El párrafo 1 identifica a los nacionales como sujetos del derecho a no ser discriminados y por ello construye la regla alrededor del sujeto; el párrafo 3 dispone que la imposición del establecimiento permanente no debe ser discriminada y por esto da importancia al objeto de la regla.⁷⁵

VAN RAAD relaciona lo indicado con el hecho de que la residencia es una circunstancia a la que la mayor parte de los Estados le atribuyen una gran decisión de carácter fiscal. Es una garantía incondicional de no discriminación concedida a los no residentes que extiende a ellos beneficios que lógicamente sólo son apropiados para los residentes.⁷⁶

Para evitar la discriminación prohibida, es preciso que la imposición del establecimiento permanente no sea menos favorablemente impuesta.⁷⁷ Con el fin de la no discriminación; el Modelo de la O.C.D.E. ha elegido el lugar de constitución

⁷⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M. *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, op.cit. p.296.

⁷⁵ ADONNINO, P. *Ponencia General*. Reglas de no discriminación en la imposición internacional, op.cit. p.232

⁷⁶ VAN RAAD, C. *Reglas de no discriminación en la imposición internacional*. Cahiers de Droit Fiscal International, volume LXXVIIb. Congress Florence, 1993. p.81.

⁷⁷ ADONNINO, P. *Ponencia General*. Reglas de no discriminación en la imposición internacional, op.cit. p.235.

como criterio para la nacionalidad corporativa.⁷⁸

El párrafo 1 requiere que el trato discriminatorio se produzca en las mismas circunstancias, en particular respecto a la residencia. El comentario al párrafo 3 indica que la expresión en las mismas circunstancias se refiere a las circunstancias esencialmente análogas de hecho y de derecho.⁷⁹

Todo establecimiento permanente debe beneficiarse del mismo trato de que goza una empresa residente. El Modelo extiende el principio de no discriminación también a los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, evitando que sean sometidos a imposición en ese último Estado de manera menos favorable que las empresas del Estado que emite las normas y que realizan las mismas actividades.⁸⁰

El término “*empresa*”, concepto jurídicamente indeterminado, plantea dudas acerca de si debe extenderse o no a las actividades profesionales. El artículo 3 del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. define la expresión “*empresa de un Estado contratante*” y la expresión “*empresa del otro Estado contratante*”, ambas significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante.⁸¹ El artículo 24 utiliza ambas expresiones.

⁷⁸ VAN RAAD, C. *Reglas de no discriminación en la imposición internacional*. Cahiers de Droit Fiscal International, volume LXXVIIb. Congress Florence, 1993. p.82

⁷⁹ ADONNINO, P. *Ponencia General*. Reglas de no discriminación en la imposición internacional. op.cit. p.224.

⁸⁰ SOPENA GIL, J. *La Regla de no discriminación en la Imposición Internacional*. Revista Técnica Tributaria, 30 Aniversario. Acumulados 1 al 39. 1998. p.71

⁸¹ *Vid. MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL, O.C.D.E.*, op.cit. p.M-6

El término “*empresa*” aparece en otros lugares del Modelo con diferente tratamiento. DE LA VILLA extiende el concepto de empresa a los profesionales independientes en un sentido amplio, porque usan bases fijas de negocios para realizar sus profesiones.⁸² Es particularmente la movilidad internacional de estos mismos profesionales, lo que hace conveniente que el término “*empresa*” deba ser entendido aquí con relación a la definición que desde el punto de vista del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Valor Añadido se aplica a este término. No obstante se puede dar la circunstancia de que existan todavía toda una serie de países en los que no se defina.⁸³

Este precepto tiene la misma fuerza obligatoria que si ordenase a los Estados contratantes conceder el mismo trato a sus respectivos nacionales. Pero aunque la cláusula tiene la finalidad esencial de prohibir que un Estado discrimine en contra de los extranjeros, la misma no se opone a que el mismo Estado, por consideraciones particulares o por adaptarse a una cláusula particular estipulada en un Convenio de Doble Imposición, como, por ejemplo, que la imposición de los beneficios de los establecimientos permanentes siga el método de contabilidad separada,⁸⁴ conceda ciertas ventajas o facilidades a los extranjeros que no aplique a sus propios nacionales.

⁸² Dice la primera parte del artículo 14 del M.C. O.C.D.E.: “Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante de la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el residente disponga de manera habitual de una base fija en el otro Estado contratante para realizar sus actividades. Si dispone de dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a dicha base fija”. *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL, O.C.D.E.*, op.cit p. M-22.

⁸³ SOPENA GIL, J. *La Regla de no discriminación en la Imposición Internacional*, op.cit. p.73

⁸⁴ Dice el artículo 7 apartado 2 del M.C. O.C.D.E. «Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirá a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente. *Vid. MODEL TAX CONVENTION INCOME AND ON CAPITAL, O.C.D.E.*, op.cit p. M-12. En el mismo sentido se pronuncia CALDERÓN CARRERO al explicar que la contabilidad separada funciona con una ficción fiscal que considera la unidad jurídica de la base de negocios y configura el beneficio del establecimiento como el que ésta hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones. *Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M. La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, op.cit. p.46

El conflicto que se presenta cuando un establecimiento permanente está situado y gravado en un Estado y la persona que forma parte del mismo tiene su residencia en ese mismo Estado, da origen a un trato discriminatorio si ésta persona es también gravada por su residencia: el caso quedaría así definido en términos de doble residencia. Lo que es discriminatorio es la no eliminación de los efectos del fenómeno de la doble imposición cuando el establecimiento permanente es gravado por las ventas jurídicas. En esta hipótesis, consideramos que deben aplicarse los principios del M.C. O.C.D.E contenidos en su artículo 4, apartados 2 y 3. En el caso planteado se le deberá aplicar el criterio de la vivienda permanente a su disposición,⁸⁵ tributándose de este modo por obligación personal.

El comentario 35 del artículo 24 del M.C. O.C.D.E. permite ciertas diferencias, no discriminatorias, en la tributación de los establecimientos permanentes. Estas diferencias apuntan el caso de dividendos retribuidos a establecimientos permanentes que no pueden ser gravados en la fuente del país correspondiente por falta de ordenamientos idóneos. La solución en estos casos pasa por conceder a estos establecimientos permanentes el beneficio del régimen de distribución de dividendos entre sociedades, pero con la exigencia de que limiten su aplicación. Esta limitación exigirá necesariamente que el gravamen de esos dividendos captado por el Estado de la fuente sea el mismo que el que se hubiera aplicado de haber sido obtenidos por un lugar fijo de negocios de una sociedad residente del otro Estado, o el mismo que resultaría de ser los dividendos directamente captados por esta sociedad.⁸⁶

⁸⁵ 2. “Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);” Artículo 4.2, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, O.C.D.E.*, op.cit. p.M-8.

⁸⁶ *Cfr. MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, O.C.D.E.*, op.cit. p.C(24)12.

Dentro del Derecho Comunitario, en relación a las libertades comunitarias, y para la aplicación correcta del principio de no discriminación fiscal en correspondencia con la tributación del establecimiento permanente, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha dicho: "...al denegar a las sucursales y agencias en Francia de compañías de seguros que tienen su domicilio en otro Estado miembro el beneficio del crédito fiscal imputable respecto de los dividendos de sociedades francesas que las sucursales y agencias perciben, el artículo 158 ter del Code Général des Impôts no concede a estas sociedades las mismas condiciones que las establecidas por la legislación francesa para las compañías de seguros que tienen su domicilio en otro Estado miembro, esta discriminación constituye una restricción a su libertad de establecimiento, lo cual es contrario a las disposiciones del artículo 52, párrafos primero y segundo, del Tratado CE".⁸⁷

1.1.3.2.- La deducibilidad de los intereses, cánones, y demás gastos pagados prevista en el artículo 24 (párrafo 4) del M.C. O.C.D.E.

Dice el párrafo 4 del artículo 24:

"A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9, del apartado 6 del artículo 11, o del apartado 4 del artículo 12, los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones

⁸⁷ Fundamento Jurídico 27 de la S.T.J.C.E. de 28 de enero de 1986, "avoir fiscal" Comisión/Francia, Asunto 270/83. En el mismo sentido de que podría dar lugar a incumplimiento del Tratado de Roma, hoy Tratado de Ámsterdam, el privar al establecimiento permanente de los medios para evitar la doble imposición internacional que un Estado tiene para sus residentes en condiciones similares a las de una base fija de negocios da lugar a una diferencia que ocasiona una discriminación fiscal, *vid.* sentencias T.J.C.E. de 8 de mayo de 1990, *Biehl*, Asunto 270/83, Rec.p.I-1779; de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, Asunto 204/90, Rec.p.I-249; de 13 julio de 1993, *Commerzbank*, Asunto C-330/91, Rec.p.I-4017 y ss.; de 12 de abril de 1994, *Halliburton Services/Staatssecretariat van Financien*, Asunto 1/93, Rec.p.I-1151 y ss., de 14 de febrero de 1995, *Shumacker*, Asunto 279/93, Rec.p.I- 225 y ss, y de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Rec.p.2493.

que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar.”

Se aplica el principio de imposición compartida con limitación en el Estado de la fuente. Este párrafo tiende a prevenir una manera propia de discriminación surgida del hecho de que en algunos Estados la deducción de intereses, cánones y otros gastos, se permite sin objeciones cuando el favorecido es un residente, pero queda limitada, incluso prohibida, cuando este último no es residente.

El término “dividendos” significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de las minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente.⁸⁸

El término “intereses” significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria, cláusula de participación en los beneficios del deudor, y, en particular, los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo. También designa los rendimientos de las sumas prestadas que deben incluirse en la categoría de rentas de los capitales mobiliarios -así los intereses no soportan doble imposición económica, es decir, no se gravan al mismo tiempo en manos del deudor y del acreedor y el pago del impuesto que grava los intereses corresponde al beneficiario de los mismos-.⁸⁹

⁸⁸ Artículo 10.3, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit. p.M-16.

⁸⁹ Comentarios al artículo 11, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit. p.C(11)-1.

El término “cánones” significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.⁹⁰

En principio, el interés procedente de un Estado contratante y pagado a un residente del otro Estado contratante puede someterse a imposición en este último Estado. La noción de pagar significa ejecutar la obligación de poner los fondos a disposición del acreedor en la manera prevista en el contrato o por los usos.

El párrafo 4 del artículo 24 dispone que se aplique una cláusula igual de no discriminación a cualquier deuda de una empresa de un Estado Contratante respecto al residente del otro Estado Contratante.⁹¹ Su regla define al residente de un Estado Contratante como cualquier persona que, conforme al ordenamiento de ese país, tiene la obligación de pagar impuestos por razón de su domicilio, residencia o centro de intereses vitales. También entra dentro de esta definición el sujeto pasivo residente de ambos Estados. Asimismo, obliga al Estado de la fuente a admitir la deducción de los intereses, remuneraciones y otros gastos, pagados por una empresa residente de ese Estado contratante, a una persona de la misma empresa residente en el otro Estado contratante, con el objeto de determinar los beneficios imponibles de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del primer Estado.⁹²

⁹⁰ Artículo 12.2, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit. p.M-20.

⁹¹ ADONNINO, P. *Ponencia General*. Reglas de no discriminación en la imposición internacional, op.cit. p.244.

⁹² PILTZ, Detler J. *Ponencia General*. International aspects of thin capitalization. *Cahiers de Droit Fiscal International*, volumen LXXXIb. p.265

En el Modelo de la O.C.D.E., la interpretación del concepto de cánones es extensiva a las remuneraciones pagadas por el uso o la cesión del uso de derechos de autor sobre una obra literaria, artística o científica, comprendidas las películas cinematográficas; de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos o por informaciones relativas a experiencias adquiridas en el campo industrial, comercial o científico. Pero también comprende igualmente las remuneraciones procedentes de las diferentes formas de explotación de la propiedad intelectual o industrial o de conocimientos secretos no patentados o no patentables. Asimismo, se califica de cánones los derechos de arrendamiento de películas cinematográficas para su proyección en salas de espectáculos o en la televisión; El M.C. O.C.D.E. recomienda que el tratamiento de estos derechos sea objeto de negociaciones bilaterales de forma que sean considerados como beneficiarios industriales y comerciales.⁹³

1.2.- Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (M.C. O.N.U.).

En el año 1980 la Organización de las Naciones Unidas (en adelante O.N.U.) publicó el estudio denominado “*Convenio Modelo para Evitar la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Vías de Desarrollo*”. Este Modelo de Convención O.N.U., al igual que el de la O.C.D.E., no es aplicable directamente y está estructurado de la misma forma. Tiene como objetivo principal distribuir de la mejor manera la riqueza entre las naciones, y a diferencia del Modelo de la O.C.D.E., se prima más en términos de recaudación a la fuente de riqueza⁹⁴ que al lugar de residencia, con la intención de nivelar las diferencias

⁹³ Apuntamos que el concepto de cánones dentro del Derecho Administrativo, prestación pecuniaria periódica que grava una concesión gubernamental, no debe confundirse con este último. GONZÁLEZ POVEDA, V. *Nuevo Modelo de Convenio de la O.C.D.E. para evitar la Doble Imposición en Renta y Patrimonio*, op.cit. p.742.

⁹⁴ Este incremento en la recaudación se produce en los siguientes puntos: 1.- En la imposición de la renta del capital extranjero se tendrá en cuenta los gastos atribuibles a la obtención de esa renta, de forma que la renta se gravara sobre una base neta; 2.- la imposición no será tan elevada como para desalentar las inversiones, y 3.- tendrá en cuenta la conveniencia de repartir los ingresos con el país que aporte el capital. *Convención Modelo de las Naciones Unidas Sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*. Naciones Unidas, Nueva York, 1980. p.5.

que existen entre los países exportadores e importadores de capitales, bienes intangibles y servicios.

El Modelo de la O.N.U. consta de siete capítulos, en los que se distribuyen sus 29 artículos, y la partición de su materia sigue criterios muy similares a la del Modelo de la O.C.D.E., ya que los Capítulos I Ámbito de la Convención, II Definiciones, III Tributación de los ingresos, IV Tributación del capital, V Métodos para eliminar la doble tributación y VII Cláusulas finales, contienen los mismos artículos y se refieren a las mismas situaciones, aunque existen diferencias de enfoque cuando se tratan ciertos conceptos. En el Capítulo VI no se contempla el artículo referente a la Extensión Territorial.⁹⁵ No hay pues una transposición automática del contenido del Modelo de la O.C.D.E.⁹⁶

El concepto de establecimiento permanente queda recogido en todos sus principios en el artículo 5, como condición para gravar los rendimientos empresariales transnacionales por el M.C. O.N.U., lo que convierte al mismo en un principio de tributación internacional que generalmente es aceptado para la resolución de controversias y la distribución de competencias tributarias sobre las rentas internacionales. Este principio aparece confirmado por la inclusión del principio de no discriminación (artículo 24) que reproduce el contenido del M.C. O.C.D.E., convirtiéndose igualmente en un criterio delimitador de la tributación equitativa a nivel internacional.⁹⁷

⁹⁵ Vid. *Convención Modelo de las Naciones Unidas Sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*, op.cit. p.19 y sigs.

⁹⁶ GARCÍA PRATS, F.A. *Reflexiones en torno al establecimiento permanente ante la actualización del Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas*. Revista Iberoamericana de Derecho Financiero y Tributario. Edersa, Madrid, 1996. p.60.

⁹⁷ Vid. *Convención Modelo de las Naciones Unidas Sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*, op.cit. p.208 y sigs. Asimismo ver: GARCÍA PRATS, F.A. *Reflexiones en torno al establecimiento permanente ante la actualización del Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas*, op.cit. p.61.

Los cambios en la economía mundial, abierta hacia una mayor internacionalización con la liberalización mundial del comercio y el surgimiento de nuevas técnicas empresariales y formas organizativas, traerán consigo la necesidad de actualizar el M.C. O.N.U.,⁹⁸ para impedir específicamente la doble imposición en la esfera internacional y la discriminación entre los contribuyentes ofreciéndoles a éstos un marco jurídico-fiscal igual para todos, en el que puedan efectuar sus operaciones internacionales.

El propio Comité Fiscal ha reconocido en los estudios llevados a cabo en el seno de la O.N.U. el grado de desarrollo superior del M.C. O.C.D.E. de entre todos los analizados por esta organización. Pero la existencia del M.C. O.N.U queda justificada, como hemos apuntado, en la existencia de los desequilibrios que se manifiestan entre los países desarrollados y los que están en vías de desarrollo. Y esto explica a su vez la considerable diferencia que podemos observar respecto del artículo 4 del M.C. O.C.D.E. cuando en este Modelo la regla se decanta por el principio de la fuente, dado que ello supone considerar residentes a efectos fiscales a todas las personas que estén sujetas a imposición en un Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en ese mismo Estado o bien, por el patrimonio situado en el mismo. Esto beneficia en la práctica a los países en vías de desarrollo.

El concepto de establecimiento permanente en el M.C. O.N.U. es el “local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa.” Incluso los países del Pacto Andino, remisos a aceptar este principio como condición necesaria para ejercer la jurisdicción tributaria por parte del Estado de la fuente, lo han incluido en los Convenios de Doble Imposición firmados con terceros países.⁹⁹

⁹⁸ GARCÍA PRATS, F.A. *Reflexiones en torno al establecimiento permanente ante la actualización del Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas*, op.cit. p.62.

⁹⁹ *Vid.* artículo 5 *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*, op.cit. p.21

El principio de no discriminación en el M.C. O.N.U. reproduce el artículo 24 del M.C. O.C.D.E., inclusive sus comentarios, por lo que remitimos al lector al apartado 1.1.2. de este ensayo. Este principio se encuentra aceptado por todos los Estados miembros de la O.N.U.

1.3.- Modelo de Tratado Fiscal sobre la Renta de los Estados Unidos de América (M.C. U.S.A.).

Siendo la potencia económica que es y la importancia con que cuenta en el ámbito internacional, los Estados Unidos de América han desarrollado un modelo propio, el “*1981 Draft US. Model Income Tax Treaty*”,¹⁰⁰ para celebrar los Tratados de Doble Imposición que, evidentemente, tratan de aplicar en todas las negociaciones de tratados que en materia impositiva llevan a cabo con otros países.

Este modelo que fue aprobado en 1981 contiene 29 artículos y tiene una estructura fijada no por capítulos sino sobre la base de artículos consecutivos. En los primeros 15 artículos se respetan los conceptos de los Modelos de la O.C.D.E. y O.N.U.; sin embargo, el artículo 16 contiene las limitaciones de beneficios para la aplicación del Convenio, en vez del concepto de honorarios de consejo. El resto de su articulado, del 17 al 29, refiere a los mismos conceptos que recoge el Modelo de la O.N.U., y, al igual que en éste, tampoco se incluye el artículo referente a la Extensión Territorial del Modelo de la O.C.D.E.

Este modelo de tratado es en términos generales substancialmente más complejo que aquellos que se han negociado observando la estructura de los

¹⁰⁰ Este modelo se encuentra recogido en: VOGEL, K.; SHANNON III, H. A. y DOERNBERG, R. L. *United States Income Tax Treaties*. Kluwer Law and Taxation Publishers. Deventer, The Netherland,, 1992. pp. 34 Part.III. Appendices-54 Part.III. Appendices.

convenios propuestos por la O.C.D.E. y la O.N.U., y lo es por la particularidad de sus cláusulas y por resultar ser, en definitiva, un documento hecho a la medida de los intereses de la economía estadounidense.

En los Estados Unidos de América, para la tributación de las rentas mundiales de las personas físicas, se toma en consideración la nacionalidad de éstas, con el sistema *foreign fax credit*,¹⁰¹ aunque a estos efectos también se tiene en cuenta la residencia. Tributarán por sus rentas mundiales tanto los residentes, aunque no sean nacionales, como los nacionales, aunque no sean residentes. Está claro que esta forma de tributar puede ocasionar problemas de doble imposición y discriminación fiscal, piénsese en el caso de conexión entre la residencia o el domicilio fiscal y la nacionalidad. El propio artículo 1.3 del M.C. U.S.A. permite la doble imposición siempre y cuando se eliminen los efectos que le sobrevienen.¹⁰²

Estados Unidos de América justifica el uso del principio de la nacionalidad con la teoría del beneficio, en el sentido de que los ciudadanos de Estados Unidos de América gozan de la protección de su país en todas las partes del mundo como contraprestación a su deber de pagar impuestos.¹⁰³ Entendemos que, de conformi-

¹⁰¹ *Fogermg Tax Credit* es un método de imposición de contribuciones que consiste en que las sociedades nacionales, los ciudadanos de los Estados Unidos y sobre la base de reciprocidad, los extranjeros residentes pueden, si quieren, imputar o deducir los impuestos sobre la renta pagados en el extranjero. Cfr. *International Tax Glossary*, op.cit 1988. p.62.

¹⁰² Article 1.3. “Not any provision of the Convention except paragraph 4, a Contracting State may tax its residents (as determined under Article (Residence), and by reason of citizenship may tax its citizens, as if the Convention had not come in to effect. For this purpose, the term citizen shall include a former citizen whose loss of citizenship had as one of its principal purposes the avoidance of income tax, but only for a period of ten years following such loss.” VOGEL, K.; SHANNON III, H. A. y DOERNBERG, R. L. *United States Income Tax Treaties*, op.cit. p.34-Part III. Appendices.

¹⁰³ CALDERÓN CARRERO nos cuenta que es el Tribunal Supremo estadounidense quien en el caso *leading case Cook v. Tait* (1924) motivó el gravamen sobre un nacional residente en México como la contraprestación de éste hacia los Estados Unidos de América por la protección en cualquier parte del mundo y su derecho a volver a entrar al país. Vid. CALDERÓN CARRERO, J.M. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, op.cit. p.35, y LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, op.cit. pp.85-86., quien a su vez cita a KRAUSE, H.W. *Derecho tributario. Parte General* (Traducción de P. Yebra Martul-Ortega y M. Izquierdo Macías-Picavea.) Edersa, Madrid, 1978. p117.

dad con el artículo 3, inciso f, los beneficios del modelo de convenio no incluyen a Puerto Rico, Islas Vírgenes, Isla Guam y cualquier otra posesión o territorio de los Estados Unidos de América que no sea el que se encuentra situado entre México y Canadá.¹⁰⁴

La distribución de competencias fiscales entre las partes se limita a gravar una renta en virtud de la residencia, siguiendo a este respecto los criterios del M.C. O.C.D.E. que se encuentran enunciados en el párrafo 1 del artículo 4. Sin embargo, los ciudadanos de los Estados Unidos de América y extranjeros con residencia permanente en ese país se considerarán residentes cuando tengan una presencia sustancial o cuando tengan una vivienda permanente o un centro de intereses vitales.¹⁰⁵

El sujeto pasivo puede elegir entre imputar o deducir los impuestos extranjeros. Esta medida es anual y no compromete para años posteriores. Si se escoge el sistema de imputación, todos los gravámenes foráneos atribuibles serán imputados, permitiéndose la deducción de los no imputables. Se acepta, por medio de la imputación indirecta a las sociedades nacionales, atribuir los impuestos pagados por sus subsidiarias o subsidiarias extranjeras cuando los dividendos son recibidos por la sociedad de los Estados Unidos de América. Asimismo se permite en el caso

¹⁰⁴ Article 3... (f) the term United States, means the United States of América, but does not include Puerto Rico, the Virgin Islands, Guam, or any other United States possession or territory.” VOGEL, K.; SHANNON III, H. A. y DOERNBERG, R. L. *United States Income Tax Treaties*, op.cit. p.35-Part III. Appendices.

¹⁰⁵ Article 4 - Residence 2. “Where by reason of the provisions on paragraph I, an individual is a resident of both Contracting States, then his statur shall be determined as follows: a) he shall’ be deemed to be resident of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident of the State with which his personal and economic relations are closer (center of vital interests);” VOGEL, K.; SHANNON III, H. A. y DOERNBERG, R. L. *United States Income Tax Treaties*, op.cit. p.36-Part III. Appendices.

de que lo que se recibe no sean dividendos sino royalties,¹⁰⁶ siempre que la sociedad estadounidense tenga la posesión sobre la subsidiaria extranjera. De igual manera se realiza la imputación en el año fiscal estadounidense cuando el impuesto extranjero es devengado. Si se trata de imputación indirecta, ésta tendrá lugar en el año en el cual la sociedad nacional matriz reciba los *royalties*. Si la imputación se produce cuando un impuesto extranjero se devenga y el importe del impuesto después abonado es distinto, habrá que cambiar la imputación. El importe del impuesto cargado ha de ser igual al importe del impuesto devengado. Si el sujeto pasivo recibe un reintegro relativo al impuesto previamente abonado, habrá que corregir también la imputación. Finalmente, los requisitos administrativos para solicitar la imputación son la evidencia del pago o devengo del impuesto extranjero mediante un recibo.¹⁰⁷

En este particular modelo se incluyen conceptos como: el impuesto sobre sucursales¹⁰⁸ o las limitaciones a los beneficios del Convenio,¹⁰⁹ debiendo señar

¹⁰⁶ Los *Royalties* son rentas, regalías o cánones, de conformidad con el artículo 12.2 del M.C. U.S.A., y se consideran como tales lo pagos por prestación de asistencia técnica, cuando dicha asistencia se preste en relación con la utilización de derechos o bienes de esta naturaleza. Tales como derechos de autor, películas, patentes, marcas, dibujos, modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, equipos industriales, comerciales o científicos. Asimismo incluye las ganancias derivadas de la enajenación de bienes y derechos, en la medida en que las ganancias se determinen en función de la productividad, uso o transmisión de los mismos. No incluye películas, cintas, y sus medios de reproducción. *Vid.* VOGEL, K.; SHANNON III, H. A. y DOERNBERG, R. L. *United States Income Tax Treaties*, op.cit. pp.42-43-Part III. Appendices.

En el Derecho Fiscal Internacional los *royalties* incluyen las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. *Cfr.* *International Tax Glossary*, op.cit. p.215.

¹⁰⁷ *Cfr.* ABRIL ABADÍN, E. *Métodos para evitar la Doble Imposición Internacional*. XX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973. pp.164-166.

¹⁰⁸ Article 11.6. "A contracting State may not impose any tax on interest paid by a resident of the other Contracting State, except in so far as: (a) the interest is paid to a resident of the first-mentioned State." VOGEL, K.; SHANNON III, H. A. y DOERNBERG, R. L. *United States Income Tax Treaties*, op.cit. p.42 Part III. Appendices.

¹⁰⁹ Article 16- Limitation on benefits.

larse con detalle a qué personas les va a ser aplicado el Convenio y en función a qué rentas. Con ello se intenta evitar que se utilicen sociedades pantalla para beneficiarse del Convenio, lo que comúnmente se denomina *treaty shopping*. Estas situaciones tan particulares son debidas a que los Estados Unidos de América gravan sobre la base de los principios de ciudadanía y de renta mundial, por lo que su modelo tiende a incluir en la medida de lo posible estos conceptos.

En relación con el M.C. O.C.D.E., los Estados Unidos de América consideran que las actividades empresariales, referidas en la letra b) del párrafo 21 del Comentario del artículo 1 del M.C. O.C.D.E., deben excluir la realización y gestión de inversiones, con excepción de las actividades bancarias y de seguro realizadas por sociedades bancarias o aseguradoras. De no incluir esta salvedad, un residente de un país tercero podría originar una situación clásica de utilización indebida de convenios mediante el establecimiento de sociedades de tránsito o de una sociedad personal de inversión, y argumentar acto seguido que la sociedad efectúa operaciones empresariales sustantivas y que la renta respecto de la que se reclaman los beneficios está relacionada con las operaciones empresariales.

“A person (other than an individual) which is a resident of a Contracting State shall not be entitled under this Convention to relief from taxation in the other Contracting State unless: a) more than 75 per cent of the beneficial interest in such person is owned, directly or indirectly, by one more individual residents of the first-mentioned Contracting State; and b) the income of such person is not used in substantial part, directly or indirectly, to meet liabilities (including liabilities for interest or royalties) to persons who are residents of States other than a Contracting State and who are not citizens of the United States.

For the purposes of subparagraph (a), a company that has substantial trading in its stock on a recognized exchange in a Contracting State is presumed to be owned by individual residents of that Contracting State.

2. Paragraph 1 shall not apply if it is determined that the acquisition or maintenance of such person and the conduct of its operations did not have as a principal purpose obtaining benefits under the Convention.

3. Any relief from tax provided by a Contracting State to a resident of the other Contracting State under the Convention shall be inapplicable to the extent that, under the law in force in that other state, the income to which the relief relates bears significantly lower tax than similar income arising within that other State derived by resident of that other State.” VOGEL, K.; SHANNON III, H. A. y DOERNBERG, R. L. *United States Income Tax Treaties*, op.cit. p.45-Part III. Appendices.

Estados Unidos de América formula una reserva al apartado 1 del artículo 7 del M.C. O.C.D.E., en la aplicación del Convenio a los impuestos exigibles por las subdivisiones políticas y entidades locales.¹¹⁰ Se reserva el derecho a tratar los rendimientos derivados del uso, mantenimiento o arrendamiento de contenedores utilizados en el tráfico internacional, conforme al artículo 8, y los derivados del transporte marítimo y aéreo. Se reserva el derecho a no extender en sus convenios bilaterales el ámbito de aplicación del ordenamiento del M.C. U.S.A. al transporte por aguas interiores. Esto último obedece a los distintos intereses que existen dentro de los ordenamientos de los estados federales.¹¹¹

Estados Unidos de América señala que puede haber formas razonables de abordar casos de subcapitalización distinta, o de abordar el cambio de la naturaleza del instrumento financiero de deuda a capital y el carácter del pago, de interés a dividendo. Así, cuando sea oportuno, el carácter del instrumento -deuda- y el carácter del pago -interés- pueden mantenerse, pero el Estado con derecho de gravamen tiene la facultad de definir la deducción de los intereses pagados, deducción que de otra forma habría de admitirse para determinar la renta neta del deudor.¹¹²

¹¹⁰ Comentarios al artículo 2, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, O.C.D.E.*, op.cit. p. C(2)-3.

¹¹¹ Comentarios al artículo 7, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, O.C.D.E.*, op.cit. p. C(7)-24.

¹¹² *Vid.* article 11 VOGEL, K.; SHANNON III, H. A. y DOERNBERG, R. L. *United States Income Tax Treaties*, op.cit. p. 41 Part III. Appendices.

También se reserva el derecho a negar a los accionistas de sociedades en régimen de transparencia fiscal el derecho al tipo correspondiente a los dividendos que proceden de inversiones directas, aún cuando les corresponda en base al porcentaje de su participación. Se reserva el derecho a exaccionar su impuesto de sucursales sobre las rentas de una sociedad que sean atribuibles a un establecimiento permanente situado en este país a esta operación se la conoce como *Branch Tax*.¹¹³ Se reserva igualmente el derecho a exaccionar su impuesto sobre las ganancias acumuladas y sobre las sociedades personales de tenencia de valores, con el fin de impedir la evasión fiscal.¹¹⁴

Como otra novedad, establece que no podrán someterse a imposición, a diferencia del M.C. O.C.D.E., las rentas que obtengan los artistas, deportistas, actores de teatro, radio, cine, televisión, músicos, si la cuantía recibida no excede de 20,000 mil dólares o su equivalente en otra moneda legal.¹¹⁵ Pero mantiene la cláusula antielusoria del M.C. O.C.D.E.

¹¹³ Es un impuesto que grava a las sucursales estadounidenses de empresas extranjeras. Su finalidad es gravar con el 30 por ciento los beneficios estimados obtenidos, a través de las sucursales estadounidenses, por sociedades extranjeras. Este gravamen se exige con independencia del impuesto que grava el beneficio de la sucursal y tiene como finalidad atemperar la diferencia de tributación que de otro modo existiría entre los dividendos que recibe la sociedad de su filial y los beneficios obtenidos por una sociedad por medio de una sucursal. No se exige cuando el beneficio de la sucursal se reinvierte en los Estados Unidos de América. EGUINOVA, M. *El Convenio de doble imposición con los Estados Unidos*. Impuestos II 990. p.1309.

¹¹⁴ Comentarios al artículo 10, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, O.C.D.E., op.cit. p. C(10)-20-21.

¹¹⁵ Article 17 - Artists and athletes. «1. Notwithstanding the provisions of Article 14 (Independent personal services) and 15 (Dependent personal services), income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as an athlete, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State, except where the amount of the gross receipts derived by such entertainer or athlete, including expenses reimbursed to him or borne on his behalf, from such activities does not exceed twenty thousand United States dollars (\$20.000) or its equivalent in ... for the taxable year concerned.» VOGEL, K.; SHANNON III, H. A. y DOERNBERG, R. L. *United States Income Tax Treaties*, op.cit.p.45-Part III-Appendices.

El caso estadounidense es importante por sus particularidades. Pero esta singular relevancia acrecienta la complicación de su estudio cuando además se recoge en el propio M.C. U.S.A., la disposición de que los tratados internacionales tienen la misma fuerza que el Derecho interno: se trata de la cláusula de supremacía contenida en la Constitución de los Estados Unidos de América,¹¹⁶ de forma que una ley interna posterior puede modificar, en lo concerniente a este país, lo establecido en un convenio internacional firmado por él mismo. Si una ley posterior del Congreso recogiera expresamente la afectación que por dicho tratado se hubiera ejercido sobre lo dispuesto en dicha norma, el tratado internacional podría ser inaplicado o excepcionado por la norma en cuestión. No obstante, esta práctica de *treaty overriding*¹¹⁷ viene experimentando un cierto desuso, ante las denuncias de violación del Derecho Internacional que varios Estados han formulado en relación con la misma, volviéndose finalmente a recuperar la aplicación prioritaria de lo previsto en los Convenios de Doble Imposición para la generalidad de los casos.¹¹⁸

¹¹⁶ Dice el párrafo segundo del Artículo VI: “Esta Constitución, y las leyes de los Estados Unidos que se expidan con arreglo a ella, y todos los tratados celebrados o que se celebren bajo la autoridad de los Estados Unidos, serán la suprema ley del país y los jueces de cada Estado estarán obligados a observarlos, a pesar de cualquier cosa en contrario que se encuentre en la Constitución o las leyes de cualquier Estado.” *Vid. Constitución de los Estados Unidos de América*, aprobada por la Convención el 17 de septiembre de 1787.

¹¹⁷ *Treaty override* significa que como regla general la legislación interna prevalece sobre las disposiciones del tratado cuando entran en conflicto. *Cfr. International Tax Glossary*, op.cit. p.260.

¹¹⁸ CALDERÓN CARRERO, J.M. *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición en la Unión Europea*, op.cit. pp.44-45.

III.- CONCLUSIONES

Primera.- Los Convenios de Doble Imposición son acuerdos bilaterales internacionales de distribución de competencias fiscales entre países que renuncian a la posibilidad de gravar los mismos hechos imposables y las mismas personas en materia de establecimiento, regulación y exigibilidad de tributos.

Tienen una doble naturaleza: por un lado son tratados internacionales y por otro son ordenamientos incorporados de forma independiente al Derecho positivo de cada uno de los Estados contratantes.

Una finalidad de los convenios de doble imposición es promover los intercambios de bienes y servicios, los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional.

Segunda.- La doble imposición jurídica internacional es el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados por un mismo contribuyente, respecto de la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo.

Tercera.- Son los efectos jurídicos originados de la concurrencia de dos o más soberanías fiscales, los que, como conflictos positivos, producen la doble imposición internacional. Para su eliminación, los Estados, al realizar la distribución de competencias fiscales, tendrán que tomar en consideración tres puntos: la residencia de la persona que obtiene la renta, el establecimiento permanente y la nacionalidad del sujeto.

Cuarta.- En materia fiscal internacional están prohibidas las discriminaciones por razón de nacionalidad. Los nacionales de un Estado "A" no pueden recibir en otro Estado "B" un trato desigual que el aplicado a los nacionales de este último Estado, si se encuentran en las mismas condiciones, especialmente por razón de residencia.

Quinta.- Para invocar la aplicación del artículo 24 no constituye requisito que el contribuyente sea residente de alguno de los dos Estados suscriptores del Convenio de Doble Imposición.

Sexta.- Son cuatro los supuestos de no discriminación que contiene el artículo 24 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: 1) Los extranjeros no pueden recibir un tratamiento fiscal más oneroso que aquel que reciben los nacionales de un Estado; 2) El establecimiento permanente de un no residente debe ser sometido a un trato fiscal igual al que se da a las empresas nacionales; 3) Los pagos por intereses, cánones o gastos realizados por una empresa de un Estado a una persona residente en el otro Estado deben admitirse como fiscalmente deducibles, a efectos de la determinación del beneficio, en las mismas condiciones que los pagos hechos por los residentes de aquél, y 4) Las filiales de sociedades extranjeras deben ser sometidas a un trato fiscal similar al que reciben las sociedades del Estado donde éstas están constituidas.

BIBLIOGRAFÍA.

Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio. Ginebra, Suiza, 1986.

ABRIL ABADÍN, E. *Métodos para evitar la doble imposición internacional.* XX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1972.

ADONNINO, P. *Ponencia General.* Non-discrimination rules in international taxation Cahiers de Droit Fiscal International, volume L:XX:VIIb. Congress Florence, 1993.

ATCHABAHIAN, A. *El Grupo Andino y su Enfoque de la Doble Tributación Internacional.* Hacienda Pública Española 32. Instituto de Estudios Fiscales, 1975.

BERLIRI, A. *Principios de Derecho Tributario.* Volumen I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

BORRÁS RODRÍGUEZ, A. *La Doble imposición: Problemas Jurídicos-Internacionales.* Madrid, 1974.

BORRÁS RODRÍGUEZ, A. *Los Convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional desde el punto de vista de la teoría general de los Tratados internacionales.* Estudios de doble imposición internacional. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

CALDERÓN CARRERO, J.M. *Algunas consecuencias jurídico-tributarias derivadas de la S.T.J.C.E. Commerzbank: devolución de ingresos tributarios indebidos y no residentes.* Jurisprudencia Tributaria 1994-II. Aranzadi, Pamplona.

CALDERÓN CARRERO, J.M. *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea,* McGraw-Hill, Madrid, 1998.

CALDERÓN CARRERO, J.M. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. McGraw-Hill, Madrid, 1997.

CAVESTANY MANZANEDO, M.A. *El treaty shopping en el modelo de convenio de la OCDE de 1992*. Impuestos, tomo II/1993.

Compilación de Tratados Tributarios. Tomo I, Dofiscal Editores, México, 1994.

Constitución de los Estados Unidos de América, aprobada por la Convención el 17 de septiembre de 1787.

Convención de Viena sobre el derecho de los tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales. Compilación de Tratados Tributarios, tomo I. Dofiscal Editores, México, 1994.

Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo. Naciones Unidas, Nueva York, 1980.

S. T. J. C. E. de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Rec.p.2493.

S. T. J. C. E. de 12 de abril de 1994, *Halliburton Services/Staatssecretariat van Financien*, Asunto 1/93, Rec.p.I-1151.

S. T. J. C. E. de 13 julio de 1993, *Commerzbank*, Asunto C-330/91, Rec.p.I-4017 y ss.;

S. T. J. C. E. de 14 de febrero de 1995, *Shumacker*, Asunto 279/93, Rec.p.I-225 y SS,

S. T. J. C. E. de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, Asunto 204/90, Rec.p.I-249;

DE JUAN PEÑALOSA, J.L. *La doble imposición internacional. Convenios de doble imposición*. Relaciones Fiscales Internacionales. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987.

DE JUAN PEÑALOSA, J.L. *Métodos para evitar la doble imposición internacional*. Defensa del de exención. XX Semana de Estudios Financieros. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.

DE LA GARZA, S.F. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A., decimoséptima edición. México, 1992.

EGUINOVA, M. *El Convenio de doble imposición con los Estados Unidos*. Impuestos II/1990.

ESCRIBANO MARTÍNEZ, A. *Los Trabajos de la ONU y de la OCDE en Materia Fiscal*. XX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

FALCÓN Y TELLA, R. *Doble Imposición Internacional*. Enciclopedia Jurídica Básica, volumen II. Civitas, Madrid, 1995.

FALCÓN Y TELLA, R. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Civitas, Madrid, 1988.

GARCÍA PRATS, F.A. *El Establecimiento Permanente*. Tecnos, Madrid, 1996.

GARCÍA PRATS, F.A. *Reflexiones en torno al establecimiento permanente ante la actualización del Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas*. Revista Iberoamericana de Derecho Financiero y Tributario. Edersa, Madrid, 1996.

GIULIANI FONROUGE, C.M. *Derecho Financiero*. Volumen I, 3ra. edición. Depalma, Buenos Aires, 1986.

GONZÁLEZ POVEDA, V. *Nuevo Modelo de Convenio de la O.C.D.E. para evitar la Doble Imposición en Renta y Patrimonio*. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública 225-226/1993.

International Tax Glossary. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1988.

KRAUSE, H.W. *Derecho tributario. Parte General* (Traducción de P. Yebra Martul Ortega y M. Izquierdo Macías-Picavea.) Edersa, Madrid, 1978.

Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1996.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, McGrawHill, Madrid, 1998.

MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL REPORT OF THE COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS OECD-OCDE. September, 1992.

MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL. O.C.D.E. París, 1997.

PILTZ, Detler J. *Ponencia General*. International aspects of thin capitalization. Cahiers de Droit Fiscal International, volumen LXXXIb.

ROSEMBUJ, T. *Fiscalidad Internacional*. Instituto de Fiscalidad Internacional Marcial Pons, Madrid, 1998.

ROSEMBUJ, T. *La competencia fiscal lesiva*. Impuestos 3, La Ley, Valladolid, 1999.

ROSEMBUJ, T. *Los efectos del principio de no discriminación fiscal en la reciente jurisprudencia europea*. Impuestos 12/1996.

S.T.J.C.E. de 28 de enero de 1986, «*avoir fiscal*» Comisión/Francia, Asunto 270/83.

S.T.J.C.E. de 8 de mayo de 1990, *Biehl*, Asunto 270/83, Rec.p.I-1779.

SAINZ DE BUJANDA, F. *La Interpretación, en Derecho Español, de los tratados internacionales para evitar la doble imposición*. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública 37/1960.

SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Décima edición, Madrid, 1994.

SAINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de Derecho Financiero I*, volumen segundo. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985.

SAINZ DE BUJANDA, F. *Un esquema de Derecho Internacional Financiero*. Acto de Investidura de Doctor Honoris Causa del Profesor D. Fernando Saínz de Bujanda. Revista Española de Derecho Financiero, número 38, Civitas, 1983.

SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M.A. *La doble imposición internacional en la Unión Europea*. La Ley, Madrid, 1995.

SOPENA GIL, J. *La Regla de no discriminación en la Imposición Internacional*. Revista Técnica Tributaria, 30 Aniversario. Acumulados 1 al 39. Madrid, 1998.

TOVILLA, J.M. *La interpretación de los Convenios de Doble Imposición y la cláusula general de interpretación del Modelo de Convenio de la OCDE*. Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, número 0. Marcial Pons, 1996.

UCKMAR, V. *La tassazione degli strannieri in italia*. CEDAM, Padua, 1955.

UDINA, M. *Il Diritto internazionale tributario*. CEDAM, Padua, 1949.

VAN RAAD, C. *Reglas de no discriminación en la imposición internacional*. Cahiers de Droit Fiscal International, volume LXXVIIb. Congress Florence, 1993.

VAN THIEL, S. *La supresión de la discriminación en materia de imposición sobre la renta como barrera a la libre circulación de personas en la Unión Europea*. Quincena Fiscal, número 12, Madrid, 1996.

VOGEL, K.; SHANNON III, H. A. y DOERNBERG, R. L. *United States Income Tax Treaties*. Kluwer Law and Taxation Publishers. Deventer, Toe Netherland,, 1992.

ANEXO

TÍTULO DEL CONVENIO

Convenio entre (Estado A) y (Estado B) en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio

PREÁMBULO DEL CONVENIO

(Conforme a los procedimientos constitucionales de cada Estado contratante)

CAPÍTULO I

ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

ARTÍCULO 1

PERSONAS COMPRENDIDAS

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

ARTÍCULO 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.
2. Se consideran Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.
3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:
 - a) (en el Estado A):.....
 - b) (en el Estado B):.....
- 4.- El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente, al final de cada año, las modificaciones que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

CAPÍTULO II
DEFINICIONES
ARTÍCULO 3

DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:
 - a) el término “persona” comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;
 - b) el término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;
 - c) las expresiones “empresa de un Estado contratante” y “empresa del otro Estado contratante” significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante;
 - d) la expresión “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva está situada en un Estado contratante, salvo cuando el buque o aeronave se exploten únicamente entre puntos situados en el otro Estado contratante;
 - e) la expresión “autoridad competente” significa: i) (en el Estado A):...; ii) (en el Estado B):....
 - f) el término “nacional” significa: i) una personas física que posea la nacionalidad de un Estado contratante; y ii) una persona jurídica, sociedad de personas o asociación constituida conforme a la legislación vigente en un Estado contratante.

2.- Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultara de otras ramas del Derecho de ese Estado.

ARTÍCULO 4 RESIDENTE

- 1.- A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, por virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.
2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de las siguientes formas:
 - a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas;
 - b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde viva habitualmente;
 - c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;
 - d) si fuera nacional de ambos Estados, o no fuera de ninguno de ellos las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.
3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

ARTÍCULO 5 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:
 - a) las sedes de dirección;
 - b) las sucursales;
 - c) las oficinas;
 - d) las fábricas;
 - e) los talleres;
 - f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
3. Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.
4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:
 - a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
 - b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
 - c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
 - d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para las empresas;
 - e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados *a)* a *e)*, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.
5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.
6. No se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.
7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado, no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

CAPÍTULO III IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS

ARTÍCULO 6 RENDIMIENTOS INMOBILIARIOS

1. Los rendimientos inmobiliarios que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. La expresión “bienes muebles” tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación de yacimientos minerales y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de bienes inmuebles.
3. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.
4. Las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes.

ARTÍCULO 10 DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Dichos dividendos pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto exigido no podrá sobrepasar del:
 - a) 5% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea al menos el 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos;
 - b) 15% del importe de los dividendos en los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la manera de aplicación de estos límites.

Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos.

3. El término “dividendos” en el sentido de este artículo significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente.
4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí, o presta en ese otro Estado unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y la participación que genera los dividendos está vinculada a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.
5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situados en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

ARTÍCULO 11 INTERESES

- 1.- Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
- 2.- Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de ese límite.
3. El término “intereses” en el sentido de este artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se considerarán intereses a efectos del presente artículo.
4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dichos establecimientos permanentes o base fija. Son aplicables las disposiciones del artículo 7 del artículo 14, según proceda.
5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea el propio Estado, una subdivisión política, una entidad local o un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda por la que se pagan los intereses, y éstos se soportan por

el establecimiento permanente o la base fija, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado contratante en que estén situados el establecimiento permanente o la base fija.

6. Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses habida cuenta del crédito por el que se paguen exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este precepto no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo a las demás disposiciones del Convenio.

ARTÍCULO 12 CÁNONES

1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo de los cánones.
2. El término cánones en el sentido de este precepto significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden los cánones una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el bien o el derecho por el que se pagan los cánones están vinculados efectivamente a dichos establecimientos permanentes o base fija. Son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14.

ARTÍCULO 13 GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles tal como se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de dichos establecimientos permanentes o base fija, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la navegación interior, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques, aeronaves o embarcaciones, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
4. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2 y 3 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente.

ARTÍCULO 14 SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES

1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante de la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el residente disponga de manera habitual de una base fija en el otro Estado contratante para realizar sus actividades. Si dispone de dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a dicha base fija.

2. La expresión “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables.

ARTÍCULO 15

SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado a no ser que el empleo se realice en el otro Estado contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante las disposiciones del apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:
 - a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
 - b) las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y
 - c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en el otro Estado.
3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación interior, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

ARTÍCULO 16
PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS

Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un consejo de administración o de vigilancia residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

ARTÍCULO 17
ARTISTAS Y DEPORTISTAS

1. No obstante lo dispuesto por los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como actor de teatro, radio o televisión, o músico, o como deportista pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o de los deportistas, en esa calidad, se atribuyen no al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista del espectáculo o deportista.

ARTÍCULO 18
PENSIONES

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

ARTÍCULO 19
FUNCIONES PÚBLICAS

1. a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones

políticas o entidades locales a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Los sueldos, salarios y remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que:

- i) es nacional de ese Estado, o
- ii) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por una persona de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Estas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física es residente y nacional de ese Estado.

3. Lo previsto en los artículos 15, 16 17 y 18 se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, y a las pensiones, pagados por razón de servicios prestados en el marco de una actividad empresarial realizada por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

ARTÍCULO 20 ESTUDIANTES

Las cantidades que reciba para pagar sus gastos de mantenimiento, estudios o formación práctica un estudiante o una persona en prácticas que sea, o haya sido inmediatamente antes de su llegada a un Estado contratante, residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o formación práctica, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

ARTÍCULO 21 OTRAS RENTAS

1.- Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2.- Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o preste servicios personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan las rentas estén vinculados efectivamente con dichos establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según el caso.

CAPÍTULO IV IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO

ARTÍCULO 22 PATRIMONIO

1.- El patrimonio constituido por bienes inmuebles, en el sentido del artículo 6, que posea un residente de un Estado contratante y esté situado en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

2.- El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante disponga en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

3.- El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional o por embarcaciones utilizadas en la navegación interior, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4.- Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

CAPÍTULO V MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

ARTÍCULO 23 A MÉTODO DE EXENCIÓN

1.- Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas las rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo previsto en los apartados 2 y 3.

2.- Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que se acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 11 pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Esta deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado.

3.- Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

ARTÍCULO 23 B MÉTODO DE IMPUTACIÓN

1.- Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá:

- a) la deducción en el impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;
- b) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado.

En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en ese Estado, dicho Estado podrá tener en consideración las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio del residente.

ARTÍCULO 24 NO DISCRIMINACIÓN

1. Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.

2. Los apátridas residentes de un Estado contratante no serán sometidos en ninguno de los Estados contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones.
3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.
4. A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 6 del artículo 11 o del apartado 4 del artículo 4 del artículo 12, los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar.
5. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no se someterán en el Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosas que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.
6. No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo son aplicables a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

ARTÍCULO 25 PROCEDIMIENTO AMISTOSO

1. Cuando una persona estime que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho nacional de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado con tratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.
2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.
3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.
4. A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una Comisión mixta integrada por ellas mismas o por sus representantes.

ARTÍCULO 26 INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

- 1.- Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las

informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Estas personas o autoridades sólo emplearán la información para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2.- En ningún caso las disposiciones anteriores podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;
- c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

ARTÍCULO 27

MIEMBROS DIPLOMÁTICOS Y DE OFICINAS CONSULARES

Las disposiciones del presente Convenio no afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

ARTÍCULO 28
EXTENSIÓN TERRITORIAL

1. El presente Convenio podrá aplicarse, en su forma actual o con las modificaciones necesarias, a cualquier parte del territorio de (Estado A) o del (Estado B) que esté específicamente excluida del ámbito de aplicación del Convenio o a cualquier otro Estado o territorio de los que (el Estado A) o (el Estado B) asuma las relaciones internacionales, que perciba impuestos de carácter análogo a aquéllos a los que se aplica el Convenio. Dicha extensión tendrá efecto desde la fecha, y con las modificaciones y condiciones, incluidas las relativas a la cesación de su aplicación, que se fijen de común acuerdo por los Estados contratantes mediante intercambio de notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento que se ajuste a sus normas constitucionales.
2. A menos que los dos Estado contratantes convengan lo contrario, la denuncia del Convenio por uno de ellos, en virtud del artículo 30, pondrá término a la aplicación del Convenio en las condiciones previstas en este artículo (a cualquier parte del territorio del (Estado A) o del (Estado B) o) a cualquier Estado o territorio a los que se haya hecho extensiva, de acuerdo con este precepto.

CAPÍTULO VII
DISPOSICIONES FINALES

ARTÍCULO 29
ENTRADA EN VIGOR

1. El presente Convenio será ratificado, y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en _____, lo antes posible.
2. El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones se aplicarán:
 - a) (en el Estado A): _____
 - b) (en el Estado B): _____

ARTÍCULO 30
DENUNCIA

El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados contratantes. Cualquiera de los Estados contratantes puede denunciar el Convenio por vía diplomática comunicándolo al menos con seis meses de antelación a la terminación de cualquier año posterior al año _____. En tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:

- a) (en el Estado A): _____
- b) (en el Estado B): _____

QUINTA PARTE

ÍNDICES

**ÍNDICE ALFABÉTICO DE PRECEDENTES
DE SALA SUPERIOR**

CERTIFICADO de origen.- No es necesaria su formalización por el organismo o autoridad del país de origen de las mercancías cuando se trata de países miembros de la organización mundial del comercio. IV-P-2aS-300 (18).....	181
COMPETENCIA de las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, cuando sus atribuciones derivan de la ley o reglamento no es necesario citar acuerdo delegatorio de facultades. IV-P-2aS-276 (4).....	46
CONVENCIÓN de las Naciones Unidas sobre Derecho del Mar.- No se viola el principio de extraterritorialidad al gravar el impuesto al valor agregado los servicios portuarios. IV-P-2aS-279 (7).....	80
CONVENCIÓN y Estatuto General sobre el Régimen Internacional de Puertos Marítimos.- Reciprocidad comprometida respecto de impuestos sobre servicios prestados a buques en puertos nacionales. IV-P-2aS-280 (8).....	81
IMPUESTO al valor agregado.- Es improcedente determinar dicho gravamen, con base en la presunción contenida en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación. IV-P-2aS-277 (5).....	47
IMPUESTO al valor agregado.- Es improcedente la devolución del que se trasladó a las empresas navieras extranjeras sin establecimiento permanente en el país, por la prestación de servicios portuarios. IV-P-2aS-286 (14)..	141

IMPUESTO al valor agregado.- Interpretación del artículo 15, fracción XII, inciso e), de la Ley del. IV-P-2aS-273 (1).....	7
IMPUESTO al valor agregado.- Los servicios portuarios prestados a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país se encuentran gravados a la tasa general del impuesto y no a la del 0%, al no tener la calidad de servicios de asistencia técnica exportados, según lo dispone el artículo 29 de la Ley de la Materia. IV-P-2aS-288 (15).....	142
IMPUESTO sobre la renta, régimen simplificado y régimen general.- Diferencias jurídicas entre uno y otro. IV-P-2aS-278 (6).....	48
JURISPRUDENCIA de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.- Es obligatoria su aplicación, aun cuando no exista agravio alguno al respecto, por tratarse de una cuestión de orden público. IV-P-2aS-285 (13).....	132
MULTAS.- Es improcedente su imposición si el pago de lo omitido se hizo después de la ilegal notificación del ejercicio de facultades de comprobación. IV-P-2aS-284 (12).....	110
OFICIO de observaciones.- Quien es competente para revisar dictámenes de contador público, también lo es para dictar aquél. IV-P-2aS-274 (2)....	8
PERSONAS morales no contribuyentes.- Interpretación del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. IV-P-2aS-275 (3).....	9
PRESTACIÓN de los servicios portuarios.- No le es aplicable la tasa del 0% prevista en el artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 1993, al no tratarse de asistencia técnica, en los términos del segundo párrafo de la fracción XI del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el mismo año. IV-P-2aS-281 (9).....	82

RECIPROCIDAD internacional.- Significado de la prevista en el artículo 2o. de la Convención y Estatuto General sobre el Régimen Internacional de Puertos Marítimos. IV-P-2aS-292 (16).....	143
SUPLETORIEDAD.- El artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación establece el sistema de supletoriedad, aplicable a todo el régimen tributario federal. IV-P-2aS-296 (17).....	145
TRATADO internacional en materia comercial.- Son competentes las Secciones de la Sala Superior, para conocer de juicios en los que el actor alegue la no aplicación de aquél. IV-P-2aS-282 (10).....	83
VALOR en la aduana de las mercancías importadas.- Para determinarlo conforme al método de mercancías idénticas, la autoridad debe justificar los supuestos contenidos en el artículo 72 de la Ley Aduanera. IV-P-2aS-283 (11).....	104

**ÍNDICE ALFABÉTICO DE CRITERIOS AISLADOS
DE SALA SUPERIOR**

DOMICILIO fiscal.- Para los efectos de determinar la competencia territorial de las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, debe tenerse como tal el domicilio que se señala en la demanda. (2).....	227
FIANZAS.- Las otorgadas a favor de la Federación para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, se extinguen por prescripción en un término de cinco años, conforme al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación. (1).....	199

ÍNDICE ALFABÉTICO DE CRITERIOS AISLADOS DE SALAS REGIONALES

<p>APROVECHAMIENTOS.- La determinación de su monto representa un acto de autoridad que como tal debe cumplir con la garantía de fundamentación y motivación. (10).....</p>	283
<p>CADUCIDAD.- Plazo a partir del cual corre el término para la determinación de aportaciones del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. (3).....</p>	254
<p>CONDUCTORES de camiones que transportan mercancía de procedencia extranjera, no pueden ser sujetos del impuesto al valor agregado, en términos de los artículos 1° y 24, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. (1).....</p>	242
<p>CONTESTACIÓN de demanda.- Se tendrá por presentada en la fecha en que la pieza postal que la contenga, sea depositada en la oficina de correos, siempre que la autoridad que la formula tenga su domicilio legal fuera de la población donde se encuentre la sede de la Sala del Tribunal Fiscal que esté conociendo del asunto en el que la contestante sea parte. (7).....</p>	269
<p>CLASIFICACIÓN arancelaria de mercancías que se encuentran descritas nominalmente en el capítulo correspondiente de la Ley General de Importación e inclusive se identifica a su destinatario. (9).....</p>	278
<p>CUANDO la parte actora envíe su demanda desde la población donde tiene su domicilio fiscal, y el envío lo haga a través del servicio denominado mexpost prestado por el servicio postal mexicano; se tendrá como fecha de presentación aquella en que el depósito se hizo en la oficina postal. (8)..</p>	273

FIANZAS.- Nulidad lisa y llana por incompetencia del funcionario que emitió el requerimiento de pago. (4).....	258
IMPROCEDENCIA del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en contra de actos que se refieran a las bajas de los militares en el Ejército Mexicano. (2).....	250
MULTA.- Carece de motivación y fundamentación aquella que se impone por no cumplirse con el requisito de etiquetado de información comercial, cuando en el acta de hechos levantada con motivo de la visita domiciliaria no se hizo constar que la mercancía detectada adolecía de tal regulación no arancelaria. (6).....	265
SERVIDORES públicos de las instituciones de banca de desarrollo.- La Comisión Nacional Bancaria y de Valores, a través de su órgano de control interno, es la autoridad competente para aplicar la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos con relación a los. (11).....	293
TESTIGOS.- Condiciones para que puedan ser designados por los inspectores actuantes. (5).....	261

**ÍNDICE ALFABÉTICO DE JURISPRUDENCIA
DEL PODER JUDICIAL FEDERAL**

ALEGATOS en el recurso de revisión fiscal, no forman parte de la litis. (5)	315
HOSPEDAJE. El artículo 41, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no afecta el interés jurídico de los prestadores de ese servicio en los Estados de la República, en relación con la obligación de pagar el impuesto local respectivo. (1).....	312

INFONAVIT. La obligación de pagar las aportaciones patronales a pesar de que el trabajador se encuentre en situación de incapacidad reconocida por el Instituto Mexicano del Seguro Social, no quebranta los principios de proporcionalidad y equidad. (2).....	312
RENTA. Forma en que debe calcularse, en ejercicios regulares, el factor de actualización en relación a pérdidas fiscales previstas en el artículo 55 de la Ley del Impuesto relativo. (3).....	313
RENTA. Para obtener el factor de actualización en relación a pérdidas fiscales, previstas en el artículo 55 de la Ley del Impuesto relativo, debe acudirse a la fracción II del artículo 7o. de la propia Ley. (4).....	314

ÍNDICE ALFABÉTICO DE TESIS DEL PODER JUDICIAL FEDERAL

ACTO administrativo no notificado o notificado ilegalmente. Artículo 209 bis del Código Fiscal de la Federación con vigencia a partir de mil novecientos noventa y nueve. (29).....	339
AGENTE aduanal. Alcances de su responsabilidad ilimitada prevista en el artículo 160, fracción VI, de la Ley Aduanera. (14).....	326
AVISO de compensación, la facultad de modificar la declaración definitiva por medio de complementarias no exime al contribuyente de la obligación fiscal de presentar el. (15).....	326
COMPETENCIA. La Administración General de Aduanas es la autoridad competente para llevar a cabo la determinación de un crédito fiscal por	

omisión en el retorno de mercancía importada temporalmente. (9).....	321
CRÉDITOS fiscales respecto de mercancías introducidas al país por vía marítima, determinación de. No son ilegales los que se fincan en base a informes o denuncias de servidores públicos federales o locales. (10).....	322
DESISTIMIENTO en el juicio de nulidad. Resulta improcedente plantearlo en la demanda de amparo directo promovido en contra de la sentencia definitiva que decidió el juicio en lo principal y en consecuencia dicho desistimiento no puede conducir a otorgar el amparo. (16).....	327
EXHIBICIÓN parcial de documentos o información requerida por la autoridad hacendaria. Constituye una infracción sancionada por el artículo 85, fracción I, del Código Fiscal de la Federación. (17).....	329
FIANZA expedida a favor de la Federación para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros. Los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad deben cumplir los requisitos previstos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación. (18).....	330
FIANZAS, requerimiento de pago de intereses con motivo de. Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación. (6).....	319
JUICIO de nulidad. Días inhábiles. Son los mencionados en el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación y aquellos en los que suspende labores el Tribunal Fiscal de la Federación, conforme al acuerdo del Pleno del mismo. (13).....	325

JUSTICIA administrativa. Artículos 197 y 237 del Código Fiscal de la Federación. Caso particular de argumentos novedosos y prueba directa para justificarlos. (11).....	322
LEY Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. Los trabajadores de confianza pueden combatir las determinaciones de su superior jerárquico a través del recurso administrativo de revocación o bien, ante el Tribunal Fiscal de la Federación. (5).....	318
MULTAS fiscales. Para determinar su improcedencia por el cumplimiento espontáneo de la obligación omitida, cuando la autoridad hacendaria dictó resolución determinando la infracción, debe tomarse en consideración la fecha de notificación de ésta y no la de su emisión. (19).....	331
NEGATIVA ficta. No se configura respecto de actos procesales emitidos en un procedimiento administrativo. (8).....	320
NORMA oficial mexicana. Para determinar si la autoridad aduanal cuenta con facultades para supervisar su cumplimiento, es necesario acudir a su texto. (20).....	331
ORDEN de visita. El citatorio que la contenga debe precisar que es para recibirla. (7).....	319
PEDIMENTO aduanal. La imposibilidad de rectificarlo en su integridad, después de accionado el mecanismo de selección aleatoria, no constituye un acto de privación de bienes o derechos en los términos del artículo 14 constitucional (artículo 62 de la Ley Aduanera vigente hasta el 31 de marzo de 1996). (1).....	316
PEDIMENTO aduanal. La imposibilidad de rectificarlo en su integridad después de accionado el mecanismo de selección aleatoria, no viola la	

garantía de equidad tributaria (artículo 62 de la Ley Aduanera, vigente hasta el 31 de marzo de 1996). (2).....	316
PEDIMENTO aduanal. La imposibilidad de rectificarlo en su integridad, después de accionar el mecanismo de selección aleatoria, no constituye una confiscación de bienes prohibida por el artículo 22 constitucional (artículo 62 de la Ley Aduanera vigente hasta el 31 de marzo de 1996). (3).....	317
PROCEDIMIENTO administrativo de ejecución, exigibilidad del crédito fiscal pagado en parcialidades para que pueda iniciarse el. (21).....	333
REVISIÓN fiscal. En el cómputo del plazo para su interposición, sólo debe tomarse en cuenta la fecha de notificación a la Administración Local Jurídica de Ingresos, en los casos previstos en el artículo 248, fracción III, del Código Fiscal de la Federación. (22).....	333
REVOCACIÓN. El recurso previsto por el artículo 117, fracción I, inciso d), del Código Fiscal de la Federación, no procede contra la orden de visita, por no ser ésta una resolución fiscal de carácter definitivo. (23).....	334
SERVIDORES Públicos, es aplicable supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Penales, a la Ley Federal de Responsabilidades de los. (4).....	318
SUSPENSIÓN. Caso en que resulta improcedente concederla contra la intervención con cargo a la caja de una empresa con el objeto de cubrir las contribuciones omitidas. (24).....	335
UNIDADES administrativas del Servicio de Administración Tributaria. Tienen competencia para defender el acto de autoridad que dio inicio a las	

facultades de comprobación durante la vigencia del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (12).....	324
VEHÍCULO de procedencia extranjera. Circulación. Autorización para circular de acuerdo a la regla 3.8.4. de la Resolución Miscelánea al Comercio Exterior. (28).....	339
VISITA domiciliaria, citatorio para notificar la. Debe indicar expresamente que la cita es para entregar dicha orden. (27).....	338
VISITA domiciliaria ordenada por el Administrador Local de Auditoría Fiscal. Es legal. (26).....	337
VISITAS para verificar el cumplimiento de la obligación de expedir comprobantes fiscales. El artículo 49 del Código Fiscal de la Federación que permite se entiendan con un tercero sin previo citatorio, no es violatorio de la garantía de audiencia que prevé el artículo 14 Constitucional. (25).....	336

DIRECTORIO DE LA REVISTA

**PRESIDENTE DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN:
Mag. Ma. Guadalupe Aguirre Soria**

**DIRECTORA DE LA REVISTA:
Lic. Cristina Angélica Solís de Alba**

**Compilación, clasificación, ordenación y revisión
de tesis, elaboración de índices, corrección tipo-
gráfica y vigilancia de la edición:**

**Lic. Francisco Javier Romero Velázquez
Lic. Eloísa Cisneros Hernández
C. Juan Carlos Ramírez Villena**

**PUBLICACIÓN OFICIAL DEL TRIBUNAL FISCAL
DE LA FEDERACIÓN**

Certificado de Licitud de Título No. 3672

Certificado de Licitud de Contenido No. 3104

Número de Reserva al Título en Derechos de Autor 1004-92

**Distribuidor principal: Fideicomiso para Promover la Inves-
tigación del Derecho Fiscal y Administrativo, Varsovia 9,
cuarto piso, Colonia Juárez C.P. 06600, México, D.F.**

**Impresión: Talleres Gráficos de México. Secretaría de
Gobernación, Av. Canal del Norte No. 80, Col. Felipe Pescador,
C.P. 06280, México, D.F.**

**Varsovia 9, cuarto piso, Colonia Juárez C.P. 06600,
México, D.F.**