

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**



FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

LA ASISTENCIA MUTUA PARA EL COBRO DE CREDITOS
FISCALES, EN LOS TRATADOS DE DOBLE IMPOSICION
CELEBRADOS POR MEXICO

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADA EN DERECHO

P R E S E N T A :

ALMA DELIA VIRTO AGUILAR



ASESOR: LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Paginación Discontinua



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 17 de septiembre del 2002.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente:

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante VIRTO AGUILAR ALMA DELIA bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "LA ASISTENCIA MUTUA PARA EL COBRO DE CREDITOS FISCALES, EN LOS TRATADOS DE DOBLE IMPOSICION CELEBRADOS POR MEXICO".

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

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

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

A mi madre por su cariño incondicional, su ternura, su paciencia infinita y por enseñarme a disfrutar de las bondades de la vida.

A mi padre por forjarme, por enseñarme a ser fuerte, por todo el cariño que me ha brindado, por su fortaleza espiritual y su nobleza.

A mis hermanos por su cariño y confianza.

A mis abuelos por los consejos y el cariño que me brindaron.

ÍNDICE

Introducción.....	VII
Capítulo I. Tratados Internacionales.....	1
1.1 Concepto.....	1
1.2 Principios.....	4
1.2.1 "Pacta sunt servanda"	4
1.2.2 "Res inter alios acta".....	4
1.2.3 "Ex consensu adventi vinculum"	5
1.2.4 El respeto a las normas del "jus cogens".....	5
1.3 Clasificación.....	6
1.3.1 Por el número de partes.....	6
1.3.2 Por su forma.....	7
1.3.3 Los tratados de índole contractual y los que tienen algunos matices o aspectos de leyes.....	7
1.3.4 Por su territorio.....	7
1.4 Procedimiento para la celebración de Tratados.....	7
1.4.1 Capacidad.....	8
1.4.2 Negociación.....	9
1.4.3 Firma.....	10
1.4.4 Ratificación.....	13
1.4.5 Entrada en vigor.....	14
1.5 Falta de aplicación de los tratados.....	15
1.5.1 Vicios del acto.....	16
1.5.1.1 Irregularidad del consentimiento según el derecho interno.....	16
1.5.1.2 El Error.....	19
1.5.1.3 Dolo.....	20
1.5.1.4 Corrupción del representante de un Estado o de una	

Organización Internacional.....	21
1.5.1.5 Coacción sobre un Estado o una organización internacional por la amenaza o el uso de la fuerza.....	22
1.5.1.6 Contradicción con las normas del jus cogens.....	23
1.5.2 Falta de aplicación de los tratados por causas externas.....	25
1.5.2.1 Cambio fundamental de las circunstancias.....	26
1.6 Adaptación de los tratados internacionales al derecho interno.....	28
1.6.1 Teoría dualista.....	28
1.6.2 Teoría monista.....	29
1.6.2.1 Adaptación de un tratado internacional al derecho interno.....	29
1.7 Jerarquía de los tratados.....	30
1.7.1 Jerarquía de los tratados en el derecho internacional.....	31
1.7.2 Jerarquía de los tratados en el derecho nacional.....	33

Capítulo II. Convenios para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal..... 34

2.1. Consideraciones preliminares.....	34
2.1.1 Doble tributación internacional.....	35
2.1.2 Evasión fiscal internacional.....	37
2.1.3 Reseña histórica de los tratados para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal internacional.....	38
2.2 Ámbito de aplicación.....	42
2.2.1 Subjetivo.....	42
2.2.2 Objetivo.....	43
2.2.3 Temporal.....	47
2.2.4 Territorial.....	48
2.3 Definiciones.....	49
2.4 Criterios de vinculación.....	50
2.4.1 Residencia.....	50
2.4.2 Establecimiento permanente.....	54
2.5 Métodos para eliminar la doble imposición.....	56

2.5.1 Método de división del producto.....	56
2.5.2 Método de reparto de la materia imponible.....	56
2.5.3 Método de exención.....	57
2.5.4 Método de imputación.....	57
2.5.5 Métodos utilizados en los convenios de doble imposición celebrados por México.....	58
2.6 Disposiciones especiales.....	59
2.6.1 No discriminación.....	59
2.6.1.1 Terminó "nacional".....	60
2.6.2 Procedimiento amistoso.....	61
2.6.3 Intercambio de información.....	62
2.6.3.1 Restricciones del intercambio de información.....	63
2.6.4 Asistencia en el cobro.....	64
Capítulo III. Asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.....	66
3.1. Cooperación internacional.....	66
3.1.1 Reseña histórica.....	66
3.1.2 Concepto.....	68
3.2. Antecedentes de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.....	69
3.3 Asistencia mutua en materia administrativa.....	72
3.3.1 Colaboración administrativa entre Ministerios de Hacienda.....	73
3.4 Modalidades de la asistencia mutua.....	74
3.4.1 Intercambio de información.....	74
3.4.1.1 Intercambio previa solicitud.....	76
3.4.1.2 Intercambio automático.....	77
3.4.1.3 Intercambio espontáneo.....	78
3.4.1.3.1 Intercambio obligatorio.....	79
3.4.1.3.2 Intercambio pactado.....	80
3.4.1.3.3 Intercambio voluntario.....	80
3.4.2 Comprobación simultanea de impuestos.....	80
3.4.3 Asistencia mutua para la recaudación.....	81

3.4.3.1	Autoridades encargadas de prestar la asistencia en la recaudación.....	82
3.5	Asistencia mutua para la recaudación.....	83
3.5.1	Concepto.....	83
3.5.2	Impuestos comprendidos.....	85
3.5.3	Requisitos de procedencia.....	86
3.5.4	Autoridades competentes.....	88
3.5.4.1	Autoridad requirente y autoridad requerida.....	89
3.5.5	Sujeto pasivo y responsables del impuesto.....	89
3.5.5.1	Ley que determina la calidad de un sujeto pasivo en la ayuda para la recaudación.....	93
3.5.5.2	Sujetos pasivos en la solicitud de asistencia en el cobro.....	93
3.5.5.3	Sujeto pasivo no residente.....	94
3.5.5.4	Sujeto pasivo <i>de cujus</i>	95
3.5.6	Solicitud	95
3.5.7	Caducidad y prescripción.....	98
3.5.8	Cobro del crédito.....	101
3.5.8.1	Gastos.....	102
3.5.8.2	Postergación de pago.....	102
3.5.9	Impugnación.....	103
3.5.10	Medidas cautelares.....	104
3.6	Regulación de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales en México.....	105
3.6.1	Autoridades competentes para prestar la asistencia mutua.....	107
3.6.2	Cobro del crédito.....	109
3.6.3	Caducidad y prescripción.....	110
3.6.4	Impugnación.....	111
Capítulo IV.	Procedimiento administrativo de ejecución.....	112
4.1	El procedimiento administrativo.....	112
4.2	Concepto.....	114
4.3	Naturaleza jurídica.....	116

4.4	Fases del procedimiento administrativo de ejecución forzosa.....	117
4.5	Iniciación.....	118
4.5.1	Presupuesto temporal.....	118
4.5.2	Presupuestos materiales.....	119
4.5.2.1	Liquidez.....	119
4.5.2.2	Exigibilidad.....	121
4.5.3	Presupuestos formales.....	124
4.5.3.1	Título ejecutivo.....	124
4.5.3.2	El acto administrativo como fundamento jurídico del título ejecutivo.....	126
4.6	Desarrollo.....	129
4.6.1	Requerimiento de pago.....	130
4.6.1.1	Requerimiento en contra del deudor principal.....	130
4.6.1.2	Requerimiento de pago a deudores distintos del deudor principal.....	132
4.6.2	Embargo.....	133
4.6.2.1	Supuestos para proceder al embargo.....	134
4.6.2.2	Sujetos que intervienen en el embargo.....	135
4.6.2.3	Lugar y Tiempo.....	136
4.6.2.4	Bienes susceptibles de embargo.....	136
4.6.2.4.1	Pertenencia de los bienes al ejecutado.....	137
4.6.2.4.2	Suficiencia y pertenencia de los bienes.....	139
4.6.2.5	Bienes exceptuados de embargo.....	141
4.6.2.6	Custodia de los bienes.....	142
4.6.2.7	Valuación.....	143
4.6.2.8	Enajenación forzosa.....	144
4.6.2.8.1	Cobro de créditos embargados.....	144
4.6.2.8.2	Aplicación de resultados netos de la operación de negociaciones embargadas.....	145
4.6.2.8.3	Aplicación de frutos y productos de bienes.....	146
4.6.2.8.4	Venta en subasta pública.....	146

4.6.2.8.5 Aplicación del producto del remate.....	147
4.6.2.8.6 Modalidades del remate.....	148
4.7 Terminación.....	149
4.7.1 Aplicación del producto de la ejecución cuando sólo sea interesado el Fisco Federal.....	150
4.7.2 Aplicación del producto de la ejecución cuando concurren con el Fisco Federal otros Fiscos locales.....	150
4.7.3 Aplicación del producto de la ejecución cuando concurren con el Fisco Federal otros acreedores privados privilegiados.....	151
4.7.4 Casos en que no se satisface totalmente el interés fiscal.....	152
4.8 Suspensión al procedimiento administrativo de ejecución.....	152
4.8.1 Suspensión ante la autoridad recaudadora.....	153
4.8.1.1 Presupuestos.....	153
4.8.1.1.1 Temporales.....	153
4.8.1.1.2 Materiales.....	154
4.8.1.1.3 Presupuestos formales.....	155
4.8.1.2 Modalidades.....	155
4.8.1.3 Procedimiento.....	156
4.8.2 Suspensión ante el Tribunal.....	157
4.9 Formas de garantizar el interés fiscal.....	158
4.9.1 Constitución de la garantía.....	160
4.9.2 Cancelación de la garantía.....	160
Conclusiones.....	162
Conclusiones generales.....	168
Bibliografía.....	171
Apéndice.....	179

INTRODUCCIÓN

El 31 de diciembre de 1999, se adicionaron algunos artículos en el Código Fiscal de la Federación, para dar nacimiento a una nueva figura jurídica en el Derecho Fiscal Mexicano, "la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales".

Llamó mucho mi atención que el artículo 4-A del Código Fiscal de la Federación estableciera la posibilidad de que nuestro país recaudara impuestos y sus accesorios exigibles por Estados extranjeros, con la finalidad de combatir la evasión fiscal internacional.

Fue entonces, cuando después de reflexionar el tema y encontrarlo interesante, decidí elaborar mi tesis profesional en esa materia, pues es por demás, importante que México preste ayuda a otro Estado para la recaudación de sus impuestos y viceversa.

El trabajo de investigación me llevó a los Tratados Internacionales para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal Internacional, pues es ahí en donde México se compromete a recaudar impuestos extranjeros por cuenta de otro Estado.

Son sólo algunos los tratados internacionales para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal internacional, celebrados por México, que contemplan la posibilidad de que se recauden impuestos por cuenta de un Estado extranjero, aplicando el procedimiento administrativo de ejecución contemplado en la legislación mexicana.

Sin embargo, el Código Fiscal de la Federación establece que la solicitud de asistencia mutua se hará de conformidad con los Tratados Internacionales sobre Asistencia Mutua en el Cobro de los que México sea parte, pero resulta que México

no ha celebrado Tratados Internacionales sobre Asistencia Mutua que, como se verá en el Capítulo III, son Convenios que regulan exhaustivamente la ayuda reciproca en el cobro de créditos fiscales.

Por lo que, el problema que se trata en la presente tesis se refiere a la obligación internacional de México, de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales extranjeros por virtud de los Tratados para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta que ha celebrado, pero ni en dichos Convenios, ni en la legislación mexicana está regulada la forma en el que se solicitará la ayuda para la recaudación, ni la forma en que se deberá satisfacer la misma o los casos en los que se puede declinar la solicitud de ayuda.

En un tema tan delicado como lo es la recaudación de impuestos, se tienen que respetar las garantías de legalidad y seguridad jurídica de contribuyentes o de los sujetos obligados al pago, por lo cual no es posible que el Estado mexicano al cumplir con las obligaciones internacionales para prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales, actúe al margen de la ley o más bien sin soporte jurídico.

La tesis desarrollada permite que el lector conozca los instrumentos internacionales en los que México se obliga a prestar a otros Estados Asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales, y más adelante se le da un amplio panorama de lo que es la asistencia en el cobro, como opera y la forma en que la regula el derecho mexicano.

En el Capítulo I de la tesis, se analiza el derecho de los tratados internacionales, pues si la obligación de prestar la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales extranjeros, tiene su origen en un convenio internacional, es indispensable conocer su marco jurídico.

En el Capítulo II se analizan específicamente los Convenios para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal Internacional, porque en ellos, México se obliga a prestar ayuda para el cobro de créditos fiscales relativos a los impuestos sobre la renta.

En el mismo Capítulo se analiza el marco jurídico de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales, contemplada en los Convenios para Evitar la Doble Tributación, con el objeto de determinar, sí con esa regulación es posible que México preste asistencia en el cobro de créditos fiscales al otro Estado signatario.

En el Capítulo III, se analiza la asistencia administrativa, que como se verá tiene tres modalidades básicas, el intercambio de información, la revisión simultánea de impuestos y la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales, las cuales son medidas para evitar la evasión fiscal internacional.

Las Modalidades de la asistencia administrativa, se complementan entre sí, para combatir la evasión fiscal internacional, pues solo implementando esas mediadas, un Estado puede detectar las posibles conductas fraudulentas, realizar una revisión simultánea de impuestos, y en su caso determinar posibles irregularidades en el pago de impuestos.

Además, ese Estado puede realizar el cobro de los créditos fiscales omitidos aún cuando el sujeto obligado al pago de los mismos no se encuentre en dicho Estado o bien, no cuente con los bienes suficientes para hacer efectivo su cobro, pues puede solicitar a otro Estado que sí este en posibilidad de recuperar dichos créditos, la asistencia en su cobro.

Mediante el análisis de la asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales, se determinaron los requisitos que se deben reunir para que un Estado pueda

solicitarla a otro Estado, las formalidades que debe revestir la solicitud de asistencia para el cobro, los impuestos que pueden ser cobrados de esta manera, etcétera, con lo cual se obtuvieron los elementos para determinar, si la regulación establecida en los Tratados para Evitar la Doble Tributación y Combatir la Evasión Fiscal Internacional es suficiente para que el Estado Mexicano pueda cumplir con los compromisos adquiridos en esta materia.

Finalmente en el capítulo IV, se analiza exhaustivamente el procedimiento administrativo de ejecución, porque, el cobro de créditos extranjeros debe hacerse mediante el procedimiento administrativo de ejecución establecido en la ley del Estado que preste la ayuda en el cobro.

Con el análisis del procedimiento administrativo de ejecución se sientan las bases para determinar, si es posible México preste la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales extranjeros, basado en la legislación vigente que la regula.

Finalmente debo manifestar que el desarrollo de esta tesis no sólo representa un logro personal, sino también refleja todos los años de esfuerzo, trabajo, dedicación, cariño y paciencia de mis padres, a quienes agradezco todo lo que me han dado.

A mis hermanos a quienes amo y admiro por cada una de sus cualidades, que me han enseñado a ser mejor en la vida.

Agradezco a la Universidad Nacional Autónoma de México, que no sólo me ha dado conocimientos, sino que me ha proporcionado una forma de vida al alimentar mi mente y abrir mi corazón.

Doy gracias a mi asesor de Tesis el Licenciado Miguel Ángel Vázquez Robles, quien con su magnífica exposición, en una conferencia, dio paso a mis ideas para desarrollar el tema de esta tesis, y con mayor entusiasmo agradezco que haya aceptado dirigirla, quien con sus conocimientos y paciencia me guió por los senderos de esta investigación.

A mis maestros, por el regalo de sus excelsas exposiciones que invitaban siempre a la reflexión, por transmitirme a demás de conocimientos, valores fundamentales que engrandecen el espíritu y dan cabida a los ideales más nobles.

Expreso mi mas profundo agradecimiento a Juan Carlos Izaza, por depositar en mí su confianza, por brindarme su apoyo, por enseñarme con su ejemplo, que con voluntad, dedicación y esfuerzo se logran alcanzar las empresas más difíciles, y sobre todo por brindarme su amistad.

A Julio Laureano Pacheco, agradezco esas charlas tan amenas, en las cuales transmite con tanta elocuencia y claridad sus bastos conocimientos y experiencia, por confiar en mí, por mostrarme que las cosas que verdaderamente valen son las que perduran con el tiempo, por su sencillez y paciencia.

A Ricardo Ahumada, agradezco todo el apoyo que me ha brindado, por permitirme aprender de su experiencia, por compartir sus conocimientos e impulsarme a seguir trabajando en mi desarrollo profesional.

A Luzmila Vázquez quién me brindó la oportunidad de aprender y desarrollarme en el campo del derecho cuando cursaba la carrera, por todo el apoyo que me brindó, por su amistad, muchas gracias.

A Gerardo González Días, por su infinita paciencia, amistad y cariño.

No puedo dejar de agradecer a Gabriela Jáuregui quien siempre me ha brindado su amistad, por sus consejos tan oportunos, por su apoyo moral en todo momento, sin el cual muchas veces no habría sabido que hacer.

A Rafael Torres, por estar al pendiente de los últimos detalles de la tesis.

A mis amigos del despacho Juan Carlos Reza, Raúl Prado, Daniela Soto, Guillermo Monroy, Guillermo Manzano, Alfredo Servín, Rodrigo Troconis, Nancy, Gisela, Francisco Caballero, Manuel, Eduardo, Israel, Ana Laura, Mauricio y José.

A todos aquellos a los que no mencioné pero que saben han contribuido en mi formación profesional, muchas gracias.

CAPÍTULO I

TRATADOS INTERNACIONALES

1.1 CONCEPTO

Un tratado internacional es el acto jurídico por virtud del cual dos o más sujetos de Derecho Internacional manifiestan su voluntad con el objeto de producir consecuencias de derecho, esto es crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones.

La Convención de Viena de 1969 sobre el derecho de los tratados, en su artículo 2o define a los tratados de la siguiente manera:

"...un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más documentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular;
(...)"

Esta definición sólo contempla a los Estados como sujetos de los acuerdos internacionales, sin tomar en consideración que hay otros sujetos de Derecho Internacional con capacidad jurídica para celebrarlos.¹

En la comunidad internacional existen organismos que cuentan con capacidad jurídica para celebrar tratados con base en las leyes que los constituyen.

¹ Sin embargo, la definición establecida en el artículo segundo de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, celebrada el 21 de marzo de 1986, reconoce como partes de un tratado, además de los Estados, a las Organizaciones Internacionales y, mas adelante, como lo hacía también la Convención de Viena de 1969 establece que lo anterior es, sin perjuicio de los demás sujetos de Derecho Internacional.

Otra crítica a la definición de la Convención de Viena, es que sólo considera como tratados, a los celebrados en forma escrita, sin tomar en cuenta a los celebrados de forma expresa, que, aún y cuando estos últimos no son muy conocidos, dado a su naturaleza, existen en el ámbito del Derecho Internacional.

El Dr. Fernando M. Mariño Menéndez, establece que los acuerdos convencionales de carácter jurídico internacional, son actos jurídicos internacionales colectivos, es decir, manifestaciones de voluntad hechas conjuntamente por dos o más sujetos de Derecho Internacional, que se dirige a producir efectos de derecho, principalmente, aunque no exclusivamente, la creación, modificación o extinción de obligaciones y derechos.²

Así mismo Paúl Reuter en su obra "Introducción al Derecho de los Tratados" define a los tratados de la siguiente manera:

"Un Tratado es una manifestación de voluntades concordantes, imputables a dos o más sujetos de Derecho Internacional y destinada a producir efectos jurídicos de conformidad con las normas del Derecho Internacional."³

Además hace un análisis de los principales elementos que contiene el concepto de tratado, al cual se hace referencia en los siguientes párrafos.

- **Un tratado es una manifestación de voluntades concordantes.** Es decir, la exteriorización de las voluntades en presencia, ya que, el jurista no puede atender

² Mariño, Menéndez Fernando M. *Derecho Internacional Público (Parte General)*, 2ª edición, editorial Trotta, España, 1995, pág. 240.

³ Reuter, Paúl. *Introducción al Derecho de los Tratados*, 1ª edición en español, FCE y UNAM, México, 1999, pág. 45.

a lo que permanece velado en la mente de las partes. Además de expresarse las voluntades, deben concordar para conformar el objeto y el fin del acuerdo, los cuales desempeñan un papel prominente en el derecho de los tratados.

- **La voluntad puede expresarse en diversas formas.** La forma escrita es la más habitual y segura, pero la voluntad puede expresarse también por una declaración oral, es decir, por el comportamiento verbal de las partes. Generalmente, toda conducta de las partes puede expresar una voluntad, en particular una conducta activa, como sería el cumplimiento de una obligación o la modificación de una actitud anterior.

- **Imputación del acto a dos o más sujetos de derecho.** Esto es que el tratado debe celebrarse por dos o más Estados y no por uno solo, aunque el autor cita algunas excepciones, por ejemplo, si el tratado genera derechos para una organización internacional que no es parte en él, nada impediría que su entrada en vigor dependiera del consentimiento en obligarse de un solo Estado.

- **La intención de producir efectos jurídicos.** Una manifestación concordante de voluntades entre sujetos del Derecho Internacional debe estar destinada a producir efectos jurídicos, esto es, establecer los derechos y obligaciones para las partes jurídicamente exigibles, de manera que su violación genere las consecuencias que el derecho asigna al cumplimiento de sus normas.

- **El sometimiento al Derecho Internacional Público.** El acuerdo de voluntades celebrado entre los Estados debe estar sometido al Derecho Internacional, pero sin confundirlo con un contrato, y la diferencia más clara debe encontrarse en el objeto del acuerdo y en las circunstancias de su celebración.⁴

⁴ Ib. Ídem. Págs. 45-50.

Por lo tanto, podemos concluir que un tratado o convenio internacional es el acuerdo de voluntades, manifestadas en forma tácita o expresa, entre dos o más sujetos de Derecho Internacional, con el objeto de producir consecuencias jurídicas, de acuerdo al Derecho Internacional vigente.

1.2 PRINCIPIOS

Existen principios que rigen el derecho de los tratados dentro de los cuales podemos mencionar los siguientes:

1.2.1 "Pacta sunt servanda"

Este principio es recogido por la Convención de Viena de 1969 que, en su artículo 26 establece que todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.

Dicho principio garantiza la seguridad de las relaciones internacionales, porque los Estados se obligan a lo pactado en los tratados internacionales sin que puedan excusarse para su cumplimiento.

1.2.2 "Res inter alios acta"

Los tratados sólo crean obligaciones entre las partes. En principio un tratado no puede obligar a los sujetos que no han participado en él, porque éstos no han podido expresar su consentimiento con lo pactado. Sin embargo, como toda regla existen excepciones al mismo.

1.2.3 "Ex consensu adventi vinculum"

El consentimiento es la base de la obligación jurídica. Este principio establece que el consentimiento es el supuesto primordial para la creación de los tratados, ya que no existe ente superior a los Estados contratantes que sea capaz de imponerles la realización de determinada conducta, es decir, éstos deben dar su consentimiento para que nazcan las obligaciones jurídicas de carácter contractual.

Sin embargo, en el Derecho Internacional este principio no es aplicable en todos los casos en virtud de que no siempre los vicios en el consentimiento afectan la validez de los tratados. Los acuerdos concluidos por imposiciones de una parte más fuerte son válidos en la medida que la parte más fuerte conserve su preeminencia. A la otra parte no se le permite reclamar la inexistencia del tratado, o su simple revisión argumentando la falta de consentimiento real.⁵

La Convención de Viena de 1969 contempla algunos casos de invalidez en los tratados como vicios en el consentimiento, error, fraude, corrupción del representante de un Estado mediante el uso o amenaza de la fuerza.

1.2.4 El respeto a las normas del "jus cogens"

Este principio fue plasmado en el artículo 53 de la Convención de Viena de 1969 al establecer lo siguiente:

"(...)

Es nulo todo tratado que, en el momento de su celebración, esté en oposición con una norma imperativa de Derecho Internacional general.

⁵ Seara, Vázquez Modesto. *Derecho Internacional Público*, 16ª edición, Porrúa, México, 1997, págs 62 y 63.

Para los efectos de la presente Convención, una norma imperativa de Derecho Internacional general es una norma aceptada y reconocida por la comunidad internacional de Estados en su conjunto como norma que no admite acuerdo en contrario y que sólo puede ser modificada por una norma ulterior de Derecho Internacional general que tenga el mismo carácter.

(...)"

Sin embargo, este principio es muy difícil de aplicar porque existe el inconveniente de determinar en que casos un tratado está en oposición con una norma imperativa de Derecho Internacional general y en que casos no.

1.3 CLASIFICACIÓN

Existen varias clasificaciones de los tratados internacionales, a continuación se enuncian las clasificaciones más comunes:

1.3.1 Por el número de partes

Los tratados pueden ser bilaterales y multilaterales. Entendiéndose por los primeros, aquellos celebrados entre dos Estados, y por los segundos, los celebrados por más de dos Estados.

Los tratados multilaterales pueden dividirse en generales y restringidos, éstos últimos también llamados plurilaterales, los generales implican un gran número de partes, éstos resuelven problemas comunes a algunos de ellos.⁶

⁶ Gutiérrez, Espada Casáreo. *Derecho Internacional Público*, editorial Trotta, España, 1995, págs. 283 y 284.

1.3.2 Por su forma

Los tratados internacionales pueden ser escritos o no, y dentro de los primeros se distinguen entre los que obran en un instrumento y los que se encuentran en dos o más instrumentos conexos.

Tratados de forma simplificada y otros tratados. La diferencia sustancial entre estos dos tipos de tratados estriba en el procedimiento que se utiliza para su celebración.

1.3.3 Los tratados de índole contractual y los que tienen algunos matices o aspectos de leyes

Los primeros rigen únicamente las relaciones mutuas entre las partes y los otros tienen por objeto, fijar reglas generales como lo hace la ley general dentro del Estado.⁷

1.3.4 Por su territorio

Los tratados pueden ser regionales, sub-regionales o generales.

1.4 PROCEDIMIENTO PARA LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS

La celebración de los tratados, también llamada conclusión de los tratados, es la expresión de voluntad que los Estados realizan para contraer obligaciones, es el procedimiento mediante el cual se realizan los tratados internacionales.

⁷ Sorensen, Max. *Manual de Derecho Internacional Público*, 1ª. Edición en español, 1973. págs. 156 y 157.

Para la celebración de los tratados internacionales existen diferentes procedimientos, dependiendo del tipo de tratado y de las partes contratantes; a continuación se analiza el procedimiento general para la celebración de los tratados, de acuerdo al Derecho Internacional.

1.4.1 Capacidad

Tienen capacidad para celebrar tratados internacionales, en principio, los sujetos del Derecho Internacional.

Son sujetos del Derecho Internacional aquellos que en algún supuesto son titulares de situaciones jurídicas subjetivas internacionales, fundamentalmente derechos, obligaciones y poderes y; que además pueden en algún supuesto, actuar por sí mismos para defender sus intereses jurídicos en el plano internacional.⁸

Empero, no todos los sujetos del Derecho Internacional tienen capacidad para celebrar tratados internacionales, su capacidad, dependerá de las leyes que los rijan; en el caso de los Estados, estos tienen capacidad para celebrar tratados en la medida que su derecho constitucional interno lo permite.

Tratándose de Organizaciones internacionales, éstas poseen capacidad jurídica para celebrar tratados internacionales de acuerdo a las normas internacionales que las rigen, la capacidad jurídica de éstas, es determinable en cada caso en concreto.

También tienen capacidad para celebrar tratados algunos entes del Derecho Internacional distintos a los ya mencionados, cuando sean titulares de situaciones

⁸ Mariño, Méndez Fernando M. Op. Cit., pág. 80.

jurídicas subjetivas internacionales. Como ejemplo de ellos tenemos a la Santa Sede.

1.4.2 Negociación

En la negociación, los representantes de los Estados o de sus delegaciones, manifiestan sus intenciones de llegar a un acuerdo internacional en determinada materia, que es de interés para éstos.

En esta etapa las partes manifiestan sus intereses, condiciones y términos del tratado, armonizan sus intereses contrapuestos y en su caso llegan a la adopción de un texto final.

En la Convención de Viena, no se contempla el procedimiento para la negociación de un tratado, porque no es posible concretar normas jurídicas para su aplicación y esto, mucho se debe a que en la celebración de los tratados existe libertad de forma y de procedimientos para llegar a la conclusión de los mismos.

La negociación de los tratados internacionales bilaterales puede hacerse por la vía diplomática o por plenipotenciarios designados por las partes contratantes quienes por lo general son asesorados por expertos o técnicos en la materia del tratado a celebrar.

Las discusiones para la celebración de un tratado internacional se desarrolla de forma muy lenta, ya que por lo común se analiza cada párrafo que será parte integrante del mismo, así como la congruencia entre los idiomas oficiales del tratado y en ocasiones es necesario que los plenipotenciarios realicen consultas a los órganos superiores del Estado.

Los tratados multilaterales generalmente se negocian en conferencias internacionales de plenipotenciarios, convocadas específicamente por los Estado o por una Organización internacional.

Los plenipotenciarios son aquellos que reciben plenos poderes, que son títulos escritos en los que consta la autorización suficiente que el Jefe de Estado da para realizar la negociación y la firma de los tratados.

El procedimiento para la negociación de los tratados multilaterales es muy parecido al de una Conferencia Internacional.⁹

1.4.3 Firma

La firma de un tratado, representa el consentimiento de las partes en obligarse a lo pactado en él, la Convención de Viena de 1969, en su artículo 10, contempla a la firma como la forma de autenticar el texto del tratado.

"Artículo 10. Autenticación del texto.

El texto de un tratado quedará establecido como auténtico y definitivo:

- a) Mediante el procedimiento que prescriban en él o que convengan los Estados que hayan participado en su elaboración; o
- b) a falta de tal procedimiento mediante la firma, la firma 'ad referéndum' o las rúbricas puestas por los representantes de Estados contratantes, en el texto del tratado o en el acta final de la conferencia en la que configure el texto."

⁹Sepúlveda, César. *Derecho Internacional*, 18ª edición, Porrúa, México, 1997, págs. 130 y 131.

La autenticación de un tratado es el acto formal, solemne, por el cual, quienes adoptaron el tratado se comunican entre sí y al resto de la comunidad internacional que el texto del tratado que adoptaron es auténtico y definitivo.¹⁰

La autenticación del texto de un tratado puede hacerse en diferentes lenguas, que principalmente son las de los Estados contratantes, pero se puede hacer en otra más, que desempeñe el papel de lengua neutra, como posibilidad para recurrir a ella en el caso de que, en las primeras existieran contradicciones respecto de un mismo concepto.

Como lo establece el artículo 10 de la Convención de Viena, la autenticación puede ser realizada a través del procedimiento que establezca el propio tratado o el que convengan las partes y a falta de este se podrá realizar mediante la firma, la firma *ad referendum* o la rúbrica.

La firma *ad referendum* es una firma con el carácter de provisional que deberá ser ratificada en un acto posterior, la rúbrica es una firma abreviada que, también debe ser confirmada ulteriormente.

La firma a demás de ser una forma de autenticar el texto del tratado, también es una forma de manifestar el consentimiento para obligarse.

El artículo 11 de la Convención de Viena establece que la firma es una forma de manifestar el consentimiento de obligarse por un tratado. Así mismo el artículo 12 establece con mayor detalle los efectos de la firma como manifestación del consentimiento, estableciendo lo siguiente:

¹⁰ Gutiérrez, Espada Cesáreo. Op. Cit., pág. 301.

"Artículo 12. Consentimiento en obligarse por un tratado manifestado mediante la firma.

1. El consentimiento de obligarse por un tratado se manifestará mediante la firma de su representante:

- a) cuando el tratado disponga que la firma tendrá ese efecto.
- b) cuando conste de otro modo que los Estados negociadores han convenido que la firma tenga ese efecto, o
- c) Cuando la intención de ese Estado de dar ese efecto a la firma se desprenda de los plenos poderes de su representante o se haya manifestado durante la negociación.

2. Para los efectos del párrafo 1:

- a) la rúbrica de un texto equivaldrá a la firma del tratado cuando conste que los Estados negociadores así lo han convenido;
- b) la firma *ad referendum* de un tratado por un representante equivaldrá a la firma definitiva del tratado si su Estado lo confirma."

De lo anterior se desprende que un tratado que ha sido firmado, aún no es obligatorio para las partes, salvo que los Estados contratantes así lo dispongan, generalmente para que un Estado exprese su consentimiento en obligarse al tratado, es necesario que se someta a los procedimientos establecidos en su normatividad constitucional interna, que en algunos países consiste en la ratificación del tratado por el parlamento.

Sin embargo, la firma produce determinados efectos jurídicos en el ámbito internacional, tales como la conclusión de una etapa del procedimiento de la celebración del tratado y la intención de continuar con las subsecuentes formalidades para que el tratado sea celebrado.

1.4.4 Ratificación

De acuerdo al artículo 2, apartado 1, inciso b) de la Convención de Viena se entiende por ratificación, aprobación y adhesión, según el caso, el acto internacional así denominado por el cual un Estado hace constar en el ámbito internacional su consentimiento en obligarse por un tratado.

La institución jurídica de la ratificación ha evolucionado con el paso del tiempo, al principio era utilizada como su nombre lo dice para ratificar los plenos poderes de los diplomáticos representantes del Estado que habían participado en su celebración, sin embargo, con el paso del tiempo se utilizó como el medio por el cual el parlamento verificaba el ejercicio de la facultad conferida al poder ejecutivo para celebrar tratados internacionales, posteriormente se consideró que el tratado debía ser ratificado por el Estado para que fuera obligatorio.

La ratificación fue recogida por muchos Estados, los cuales establecen en su derecho constitucional, que para la validez de los tratados, es necesaria la ratificación del parlamento.

En nuestro derecho constitucional mexicano, el artículo 76 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos establece que son facultades exclusivas del Senado, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el ejecutivo de la Unión, lo cual quiere decir que una vez negociado el texto del tratado, es sometido a la consideración del Senado para que lo apruebe o no, según sea el caso.

De lo anterior se concluye que la ratificación es el acto por virtud del cual los Estados manifiestan su intención de obligarse en definitiva, al tratado que ha sido propiamente negociado por sus plenipotenciarios.

Algunos autores distinguen entre la ratificación y la aprobación, al establecer que la primera se da cuando el tratado reviste la forma de un instrumento firmado y sellado, por el cual se acepta definitivamente el tratado y se promete que será respetado y; la segunda consiste en un mero requisito constitucional que debe ir precedido de la ratificación si en la legislación de alguno de los Estado así se contempla.

Sin embargo, no existe impedimento legal por el cual el parlamento pudiera modificar o no aprobar parte o el total del texto del tratado internacional, con lo cual este no adquiriría plena validez en el ámbito internacional.

1.4.5 Entrada en vigor

La entrada en vigor de un tratado señala el inicio de su vida jurídica en el ámbito internacional, con lo cual las partes que intervinieron en él y que manifestaron su consentimiento, quedan obligadas a lo pactado.

Un tratado internacional entra en vigor de la manera y en la fecha que en él se disponga o en la que los Estados partes así lo dispongan, por ejemplo puede estipularse que entra en vigor en el momento del canje de notas o de la ratificación, según se haya pactado en el mismo.

La Convención de Viena establece reglas de carácter general que rigen la entrada en vigor de un tratado, a falta de disposición expresa del mismo, estableciendo en su artículo 24 que, un tratado entrará en vigor tan pronto como haya constancia del consentimiento de todos los Estados negociadores en obligarse por él.

Cuando estamos ante un tratado bilateral, es sencillo determinar cuando entra en vigor, porque basta con que los dos Estados hayan manifestado su consentimiento, sin embargo, no ocurre lo mismo con los tratados multilaterales, porque su entrada en vigor esta supeditada a cierto número de ratificaciones que realicen los Estados.

Los Estados pueden ratificar el tratado, en una fecha posterior a la en que realizaron las demás partes, en cuyo caso el tratado entra en vigor para ese Estado en dicha fecha, salvo disposición en contrario.

Existen algunos tratados bilaterales que no han entrado en vigor porque nunca fueron ratificados por los Estados signatarios, también hay convenciones multilaterales que no alcanzaron el número requerido de ratificaciones para su entrada en vigor.

Los tratados o una parte de ellos pueden aplicarse provisionalmente antes de su entrada en vigor si el tratado así lo dispone o las partes así lo han convenido, y dicha aplicación provisional cesará si alguna de las partes notifica a los Estados a los cuales el tratado aplica provisionalmente, su intención de no llegar a ser parte de él.

1.5 FALTA DE APLICACIÓN DE LOS TRATADOS

La falta de aplicación de los tratados puede darse por innumerables situaciones, pero se puede clasificar como principales causas las siguientes: vicios del acto convencional, hechos externos al tratado y a las partes y los actos ilícitos cometidos en la ejecución del tratado. Aunque existen otras causas, éstas son las más importantes.

En la Convención de Viena se dio un tratamiento especial a las causas de nulidad de un tratado, estableciendo en el artículo 42 que las cuestiones de validez se resolverán exclusivamente mediante la aplicación de dicha Convención y que, la terminación de un tratado, su denuncia o el retiro de una parte no podrá tener lugar sino como resultado de la aplicación de las disposiciones del tratado o de la Convención.¹¹

1.5.1 Vicios del acto

Un tratado internacional puede contener vicios en el otorgamiento del consentimiento por diversas circunstancias, las cuales se analizarán en este apartado.

1.5.1.1 Irregularidad del consentimiento según el Derecho interno

El Derecho interno de cada Estado señala cuales son las formalidades a seguir para dar su consentimiento en obligarse a un tratado, es decir, los órganos competentes para ello y si requiere de la aprobación parlamentaria como en muchos casos sucede.

Si en la celebración de un tratado internacional se violaran las disposiciones de Derecho interno, ¿este tratado sería válido?, ¿El Estado podría alegar dicha violación para no cumplir con el tratado?

La Convención de Viena da contestación a este planteamiento al establecer en el artículo 46 lo siguiente:

¹¹ Convención de Viena de 1969 sobre el Derecho de los Tratados. Artículo 42.

"Artículo 46. Disposiciones de Derecho interno concernientes a la competencia para celebrar tratados.

1. El hecho de que el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado haya sido manifestado en violación de una disposición de su derecho concerniente a la competencia o para celebrar tratados no podrá ser alegada por dicho Estado como vicio de su consentimiento, a menos que esa violación sea manifiesta y afecte a una norma de importancia fundamental de su Derecho interno.

2. Una violación es manifiesta si resulta objetivamente evidente para cualquier Estado que proceda en la materia conforme a la práctica usual y de buena fe."

Con fundamento en lo anterior, podemos decir entonces que un Estado no puede alegar violación a su Derecho interno por falta de competencia o incapacidad para celebrar tratados y esto se encuentra justificado porque de lo contrario cualquier Estado que tratara de evadir las obligaciones contraídas por virtud de un tratado, alegaría dicha violación a su favor.

Con lo cual se atentaría gravemente contra la seguridad jurídica de los Estados que han realizado todo el procedimiento que, consideraban legal, para celebrar tratados internacionales, si al final cualquiera de las partes alegara alguna violación a su Derecho interno durante dicho procedimiento, para incumplir con lo pactado.

Además que, ningún Estado conoce mejor el Derecho en materia de celebración de tratados que el propio Estado interesado, por lo que sí el mismo afirma haber cumplido con todos y cada uno de los requisitos necesarios y formalidades para la celebración de un tratado, los demás Estados contratantes no son los indicados para cuestionar su dicho, ya que iría en contra del principio de respeto a la independencia de aquél.

Dentro del procedimiento para celebrar tratados cada Estado cuenta con el tiempo suficiente para analizar si éste conviene a sus intereses, con lo que puede decidir válidamente continuar con el procedimiento y celebrar el tratado o no; en caso de que su decisión sea en el sentido de ser parte de él, dado que conoce su Derecho interno tendrá que conducirse con estricto apego a las reglas establecidas para su celebración.

De lo contrario será responsabilidad del Estado interesado el cumplimiento de las disposiciones de su Derecho interno para la celebración de los tratados, por lo cual no es posible que un Estado alegue la nulidad de un tratado por violaciones a su Derecho interno, en la manifestación del consentimiento.

Sin embargo, el artículo 46 de la Convención de Viena, contempla la posibilidad de invocar la violación al Derecho interno en el otorgamiento del consentimiento cuando se dé una violación manifiesta, con la condición de que sea procedente conforme a la practica usual y a la buena fe.

Todo lo anterior aplica a los Estados, pero ¿Qué pasa con los sujetos de Derecho Internacional que no lo son? ¿Validamente pueden celebrar tratados?

El artículo 46 de la Convención de Viena de 1986, en el que ya se contemplan las organizaciones internacionales como sujetos del Derecho Internacional, establece lo siguiente:

"Artículo 46.

(...)

El hecho de que el consentimiento de una organización internacional en obligarse por un tratado haya sido manifestado en violación a las reglas de

la organización concernientes a la competencia para celebrar tratados no podrá ser alegado por dicha organización como vicio de su consentimiento, a menos que esa violación sea manifiesta y afecte una regla de importancia fundamental.

(...)"

Prácticamente es la misma regla aplicable a los Estados, con las variantes suficientes para que su aplicación pueda ser hecha a las organizaciones internacionales, las cuales deben expresar su consentimiento en obligarse a un tratado internacional, a través del órgano competente para ello, según sus documentos constitutivos.

Como ocurre en el caso de los Estados, esta violación no puede ser alegada por las organizaciones internacionales, porque como ya se dijo, atentaría contra la seguridad jurídica de las partes en los tratados, a menos que, como el propio artículo establece, que sea manifiesta y afecte una regla de importancia fundamental, lo cual tendría que ser probado por la parte que alega la violación.

1.5.1.2 El Error

El error vicia el consentimiento si se refiere a un hecho o a una situación que constituya la base del consentimiento. Sin embargo, un Estado no podrá invocar la nulidad, si contribuyó con su conducta al error o si las circunstancias fueran tales que hubiera quedado advertido de la posibilidad de error.¹²

Para que el error pueda producir el efecto de invalidar un tratado internacional debe en principio recaer sobre la esencia del consentimiento en virtud de una apreciación equivocada de la realidad por ejemplo, además de ser necesario que el

¹² Benadava, Santiago. *Derecho Internacional Público*, 5ª edición, Edición Cono Sur, Chile, pág. 52.

error se proyecte sobre un elemento esencial que determinó la voluntad de quien consintió en obligarse, y por último se requiere que, no sea imputable a la conducta de quien comete dicho error.

Aquí toma relevancia la responsabilidad, en el sentido de que si el error se cometió por causas imputables al propio afectado, si él contribuyó al error con su propia conducta, si podía evitarlo o las circunstancias fueron tales que pudo advertir el riesgo de cometerlo, el Estado no puede hacerlo valer.

El vicio fundado en el error sólo puede ser invocado por quien lo haya sufrido y admite sanción por conducta ulterior a este según lo dispuesto en el artículo 45 de la Convención de Viena, y puede ser remediado por el consentimiento explícito de esa parte, o simplemente por su consentimiento.

Los efectos de la nulidad de un tratado por error son la contemplada en el artículo 69, apartado 2, inciso a), de la Convención de Viena, que establece:

"Artículo 69.

(...)

2. Si no obstante se han ejecutado actos basándose en tal tratado.

a) Toda parte podrá exigir de cualquiera otra parte que en la medida de lo posible establezca en sus relaciones mutuas la situación que habría existido si no se hubieran ejecutado esos actos;

(...)"

1.5.1.3 Dolo

El Dolo es definido por el artículo 49 de la Convención de Viena, de la siguiente manera:

"Artículo 49. Dolo

Si un Estado ha sido inducido a celebrar un tratado por la conducta fraudulenta de otro Estado negociador, podrá alegar el dolo como vicio de su consentimiento en obligarse por el tratado."

El dolo se da cuando por un comportamiento engañoso de alguna de las partes, la otra es inducida a celebrar el tratado, bajo una realidad distorsionada que, le presenta el Estado mencionado en primer lugar.

El error tiene mucha relación con el dolo, en virtud de que si un Estado actúa dolosamente induce a otro Estado al error para que otorgue su consentimiento, sin embargo, se distinguen uno del otro porque en el dolo no exige que la equivocación se centre sobre un hecho a situación que constituya la base esencial del consentimiento otorgado; en el dolo la situación que induce al Estado a presentar su consentimiento está directamente relacionada con la conducta fraudulenta del otro Estado interesado en obtener el consentimiento del primero.

Puede hacer valer el dolo, únicamente quien lo ha sufrido, y éste puede elegir entre mantener la parte no afectada por el dolo o hacer uso de su derecho de impugnar la validez de todo el tratado, además de tener la opción de impugnar los actos que se fundamentaron en el tratado invalidado por el dolo.

1.5.1.4 *Corrupción del representante de un Estado o de una Organización Internacional*

La corrupción del representante de un Estado o de una Organización Internacional produce la invalidez del tratado porque dicho representante pierde su calidad de tal, aunque el Estado o la Organización representada aún no tengan conciencia de ello.

Para que la corrupción sea un vicio del acto, su efecto debe ser la aceptación del tratado tal como es, aunque la corrupción haya afectado a solo una de sus cláusulas, incluso si esta no es esencial, pero que no habría sido aceptada por un representante leal.¹³

El artículo 50 de la Convención de Viena de 1986, establece que la corrupción debe ser efectuada directa o indirectamente por un Estado negociador o por una organización negociadora, esto es, la corrupción puede ser efectuada por el representante del Estado negociador o por alguna otra persona relacionada con él.

Los efectos de la corrupción son iguales a los del dolo, en virtud de que, la nulidad emana de un acto ilícito, que interesa únicamente a la parte afectada por él.

1.5.1.5 Coacción sobre un Estado o una organización internacional por la amenaza o el uso de la fuerza

La coacción puede ser ejercida hacia el representante del Estado, por amenazas o uso de la fuerza en contra de su persona misma o en contra del Estado o de la Organización internacional.

La Convención de Viena no establece una definición directa de lo que se entiende por amenaza o uso de la fuerza sino que únicamente remite a los principios del Derecho Internacional incorporados en la Carta de las Naciones Unidas.

¹³ Reuter, Paúl. Op. Cit., pág. 215.

El Estado actúa siempre mediante representantes, es por ello que la coacción debe ser ejercida en contra de este, sin embargo, lo que varía es si la amenaza o el uso de la fuerza es contra la persona del propio representante, en cuyo caso puede ser en contra de su integridad física o inclusive, de su vida; en cambio cuando la amenaza o el uso de la fuerza es en contra del Estado, se atenta en contra de él mismo mediante ataques a su territorio o presiones políticas y económicas.

La Convención de Viena en sus artículos 51 y 52, sanciona la amenaza o uso de la fuerza en contra del Estado o de su representante, con una nulidad absoluta, ya que los mismos establecen lo siguiente:

"Artículo 51. Coacción sobre el representante de un Estado

La manifestación del consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado que haya sido obtenida por coacción sobre su representante mediante actos o amenazas dirigidos contra él **carecerá de todo efecto jurídico.**"

"Artículo 52. Coacción sobre un Estado por la amenaza o el uso de la fuerza

Es nulo todo tratado cuya celebración se haya obtenido por la amenaza o el uso de la fuerza en violación a los principios de Derecho Internacional incorporados a la Carta de las Naciones Unidas."

(El sobresaltado es nuestro)

1.5.1.6 Contradicción con las normas del *jus cogens*

Como lo veremos más adelante, las normas del *jus cogens* o normas imperativas de Derecho Internacional general, son las normas esenciales que rigen el Derecho Internacional, por lo que es lógico pensar que un tratado realizado en

contravención a las mismas no puede surtir efecto legal alguno, porque deriva de un hecho ilícito.

Es por ello que la Convención de Viena de 1969, establece la nulidad de todo tratado que sea celebrado en contravención con las normas del *jus cogens*, en su artículo 53 y que a la letra establece:

“Artículo 53. Tratados que estén en oposición con una norma imperativa de Derecho Internacional general (*jus cogens*)

Es nulo todo tratado que, en el momento de su celebración, esté en oposición con una norma imperativa de Derecho Internacional general. Para los efectos de la presente Convención, una norma imperativa de Derecho Internacional general es una norma aceptada y reconocida por la comunidad internacional de Estados en su conjunto como norma que no admite acuerdo en contrario y que sólo puede ser modificada por una norma ulterior de Derecho Internacional general que tenga el mismo carácter.”

Por su parte el artículo 64 de la misma Convención establece que, si surge una nueva norma imperativa de Derecho Internacional general, todo tratado existente que esté en oposición con esa norma se convertirá en nulo y terminará.

De lo cual se concluye que, como lo ha dicho Paul Reuter, la Convención en este caso crea mecanismos de nulidad, porque en el primer caso los tratados internacionales celebrados en contravención de las normas imperativas, es nulo desde el principio, en cambio en el segundo caso, el tratado internacional estuvo vigente, pero al momento de estar en contravención con una nueva norma del *jus cogens*, son nulos, pues las nuevas disposiciones se imponen sobre él.

1.5.2 Falta de aplicación de los tratados por causas externas

Una vez que los tratados internacionales entran en vigor, lo natural sería que se aplicaran, sin embargo, esto no sucede en todos los casos, algunas veces por cuestiones imputables a las partes, que implica responsabilidad internacional y otras por imposibilidad de hecho, estas últimas serán analizadas a continuación.

El Derecho Internacional sólo contempla dos casos; la imposibilidad de ejecución y el cambio fundamental en las circunstancias.

La imposibilidad de ejecutar un tratado, puede darse solo en el caso de una imposibilidad material, lo cual se infiere del artículo 61 de la Convención de Viena de 1969, el que en su parte conducente establece lo siguiente:

"Artículo 61. Imposibilidad subsiguiente de cumplimiento

1. Una parte podrá alegar la imposibilidad de cumplir un tratado como causa para darlo por terminado o retirarse de él si esa imposibilidad resulta de la desaparición o destrucción definitivas de un objeto indispensable para el cumplimiento del tratado. (...)"

Cuando el artículo precedente menciona "la desaparición o destrucción definitivas de un objeto indispensable para el tratado", quiere decir que el objeto del tratado ya no es posible, por ejemplo, si el objeto de un tratado es una Isla y esta desaparece, entonces ya no es posible cumplir con el tratado.

Y en este sentido, cuando se habla del objeto indispensable para el tratado, es en un sentido material, ya que el objeto de un tratado es un concepto mucho más amplio, porque se refiere a todas las obligaciones pactadas en el mismo y no sólo a objetos materiales contemplados en él.

Una vez establecido lo anterior podemos, entonces referirnos a los casos en los que los tratados internacionales no se ejecutan por causas de fuerza mayor, esto es que deben ser irresistibles, imprevisibles y externos a la parte que recurre a ella.

Si la fuerza mayor es temporal, conforme al artículo 61 de la Convención de Viena, antes citado, los efectos serán suspender la aplicación del tratado, pero si ésta es permanente el tratado puede darse por terminado o retirarse de él.

1.5.2.1 Cambio fundamental de las circunstancias

La Convención de Viena contempla en su artículo 62, la posibilidad de invocar el cambio fundamental de las circunstancias existentes al momento de la celebración de un tratado, siempre y cuando reúnan las características contempladas en el mismo, que establece lo siguiente:

"Artículo 62. Cambio fundamental de las circunstancias

1. Un cambio fundamental en las circunstancias ocurrido con respecto a las existentes en el momento de la celebración de un tratado y que no fue previsto por las partes no podrá alegarse como causa para dar por terminado el tratado o retirarse de él, a menos que:

- a) La existencia de esas circunstancias constituyera una base esencial del consentimiento de las partes en obligarse por el tratado; y
- b) Ese cambio tenga por efecto modificar radicalmente las obligaciones que todavía deban cumplir en virtud del tratado.

2. Un cambio fundamental en las circunstancias no podrá alegarse como causa para dar por terminado un tratado o retirarse de él:

- a) Si el tratado establece una frontera;

b) Si el cambio fundamental resulta de una violación, por la parte que lo alega, de una obligación nacida del tratado o de toda obligación internacional con respecto a cualquier otra parte en el tratado.

3. Cuando, con arreglo a lo dispuesto en los párrafos precedentes, una de las partes pueda alegar un cambio fundamental de las circunstancias como causa para dar por terminado un tratado o para retirarse de él, podrá alegar también ese cambio como causa para suspender la aplicación del tratado."

El cambio fundamental de las circunstancias debe reunir ciertas características para poder ser alegado como causa de terminación, suspensión o retiro del tratado internacional.

En primer lugar el cambio de las circunstancias debe afectar en forma directa el consentimiento, y como lo establece el autor Paul Reuter

"...el cambio (de las circunstancias) debe ser tal que modifique radicalmente las circunstancias sobre cuya base se celebró un acuerdo. Esto implica un elemento cualitativo y otro cuantitativo. En términos cualitativos, el cambio debe afectar los hechos mismos en los que se basó el consentimiento... las convenciones especifican que las circunstancias deben haber constituido una base esencial del consentimiento de las partes en obligarse en virtud del tratado... Desde un punto de vista cuantitativo, el cambio debe ser suficientemente extenso para alterar por completo las condiciones del acuerdo y para afectar su razón de ser, o, como lo dicen las Convenciones, 'para modificar radicalmente el alcance de las obligaciones que todavía deban cumplirse en virtud del tratado'..."¹⁴

¹⁴ Ib. Ídem. Págs. 218 y 219.

Como sucede en el caso de la fuerza mayor, el cambio fundamental de las circunstancias existentes al momento de celebrar un tratado puede tener las siguientes consecuencias:

- La terminación del mismo, si ese cambio imposibilita su vigencia.
- El retiro del tratado, cuando ese cambio sólo afecta a una parte o,
- La suspensión del tratado si el cambio es temporal.

1.6 ADAPTACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES AL DERECHO INTERNO

Son dos las principales escuelas que tratan el tema de la adaptación de las normas de Derecho Internacional al Derecho interno, la teoría dualista y la teoría monista, por lo cual explicaremos cada una de ellas.

1.6.1 Teoría dualista

El iniciador de esa teoría fue Triepel, quien sostenía que el Derecho Internacional y el Derecho interno son dos ordenamientos jurídicos absolutamente separados, porque las fuentes de estos derechos son enteramente diferentes, una es la voluntad común de los Estados y la otra es la legislación interna.

Esta posición fue enriquecida por Anzilotti, el cual sostuvo que el Derecho Internacional no puede aplicarse a la conducta de los individuos dentro del Estado, porque a los individuos no les afecta el tratado. Por lo que el Derecho Internacional vale dentro del Estado sólo en cuanto se transforma, esto es cuando el Estado lo admite o incorpora dentro del propio sistema legal.¹⁵

¹⁵ Sepúlveda, César. Op. Cit., pág. 68.

1.6.2 Teoría monista

Esta teoría, contrario a lo que establece la primera, sostiene que el Derecho Internacional y el Derecho interno es uno solo.

Hay dos vertientes en esta teoría, la primera que da la supremacía al Derecho Internacional, sostenida principalmente por Kelsen y la segunda que sostiene la supremacía del derecho nacional sobre el Derecho Internacional, cuyo principal exponente es Jellinek.

Existe una tercer teoría que trata de conciliar ambas, sostenida por Korovin, que establece que existe entre el Derecho Internacional y el Derecho interno una coordinación y complementación, en virtud de que no tienen por qué contradecirse, ni estar en relación subordinada uno del otro.¹⁶

Según la corriente doctrinaria los Estados reconocen en su legislación interna la supremacía del Derecho Internacional sobre el derecho nacional o viceversa, prevaleciendo en la practica la primera postura.

1.6.2.1 Adaptación de un tratado internacional al Derecho interno

Existen dos formas para que un tratado internacional forme parte del Derecho interno, por una parte puede ser que la propia legislación interna reconozca al tratado como parte del ordenamiento jurídico del Estado o mediante la recepción del tratado en la legislación nacional.

¹⁶ Camargo, Pedro Pablo. *Tratado de Derecho Internacional*, Tomo I, Temis, Colombia, 1983, pág. 137.

Y la otra, cuando un Estado reconoce al tratado internacional como parte de su Derecho interno, este es aplicable en forma inmediata, sin necesidad que se incorpore a una ley; en este caso, su aplicación en relación con las normas vigentes en el derecho nacional, dependerá de la jerarquía que éste le otorgue.

Hay Estados que en su propio derecho otorgan a los tratados internacionales una jerarquía superior, que a la de su Constitución, otros sólo le otorgan supremacía sobre sus normas federales y otras más ponen a los tratados al mismo nivel que sus leyes federales.

Cuando, conforme al Derecho interno de un Estado, para la adopción de un tratado es necesario la recepción o adaptación del mismo, éste debe ser incorporado a las normas del Derecho interno, mediante los procedimientos establecidos por la legislación propia del Estado.

Algunos Estados optan por la incorporación del texto íntegro del tratado a una ley interna y otros optan por adecuar sus legislaciones conforme al tratado celebrado.

Cuando un Estado está obligado a un tratado internacional y no lo cumple por no incorporarlo a su legislación, éste incurre en responsabilidad internacional.

1.7 JERARQUÍA DE LOS TRATADOS

La jerarquía de los tratados internacionales puede ser analizada desde dos perspectivas: los tratados internacionales con respecto a las otras normas de Derecho Internacional y en relación con el Derecho interno.

1.7.1 Jerarquía de los tratados en el Derecho Internacional

La norma de mayor jerarquía en el Derecho Internacional es *jus cogens*, que es la norma fundamental del Derecho Internacional, basado en principios generales que lo sustentan.

Para que una norma sea considerada como parte del *jus cogens* debe reunir los siguientes requisitos:

- No admiten acuerdo en contrario, ni pueden ser derogadas por otras normas que no sean imperativas, este principio fue plasmado por vez primera en la Convención de Viena de 1969, en su artículo 53.

- Las normas imperativas, despiertan el interés general de los sujetos del Derecho Internacional, de modo que engendran un derecho subjetivo en cada uno de ellos, por lo que su violación es de interés jurídico para todos, aunque no sea la parte afectada, pudiendo invocar la responsabilidad internacional del autor.

- La violación grave de las normas de Derecho Internacional, supone la comisión de un hecho ilícito internacional, especialmente grave (crimen internacional), que genera una responsabilidad internacional especial, con consecuencias concretas.¹⁷

Después de las normas imperativas o del *jus cogens*, están las otras fuentes del Derecho Internacional, que se enumeran en forma específica en el artículo 38 del estatuto de la Corte Internacional de Justicia de las Naciones Unidas, el cual establece lo siguiente:

¹⁷ Gutiérrez, Espada Cesáreo. Op. Cit., pág. 612.

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

- a) las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes;
- b) la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho;
- c) los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas, y
- d) las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas del derecho, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 59.

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

Aunque en este artículo se enumeran las normas del Derecho Internacional, no se establece en él, la jerarquía de estas, lo cual encuentra justificación, porque lo que se busca es dar al juzgador la mayor amplitud para decidir cual norma debe ser aplicada.

De esa manera no se encierra al juzgador en una rígida jerarquía de normas que, en algunas ocasiones impedirían resolver conforme a la lógica jurídica, sin embargo, en la jurisprudencia internacional se desprende que los tratados y las costumbres internacionales tienen la misma jerarquía y que sólo se distingue su aplicación con base a los siguientes principios:

1. Lo posterior *prima* sobre lo anterior

2. Lo especial sobre lo general

1.7.2 Jerarquía de los tratados en el derecho nacional

La jurisprudencia internacional ha establecido en ya muchas ocasiones la supremacía del Derecho Internacional sobre el derecho nacional, y de no ser considerado de esta manera el Estado incurre en responsabilidad.

Cada Estado en su Derecho interno le otorga a los tratados internacionales una jerarquía específica, algunos como Uruguay, Estados Unidos, Italia, Alemania, Portugal, Turquía, se basan en el llamado principio de equivalencia, lo cual quiere decir que, el tratado es igual a la ley interna.

Otros, como Bélgica, Francia, Grecia, España, Holanda, consagran a los tratados en el rango supranacional, esto es que, los tratados tienen una jerarquía superior al Derecho interno.

Por último existen los Estados que omiten hacer referencia alguna de los tratados internacionales en relación con su ordenamiento jurídico nacional.¹⁸

¹⁸ *Ib ídem*. Pág. 632.

CAPÍTULO II

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL

2.1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Las relaciones internacionales se han incrementado considerablemente, lo que junto con los efectos de la globalización, han dado como consecuencia que los residentes de los países realicen un gran número de operaciones, principalmente de comercio exterior, lo cual ha producido efectos de otra índole que, no pueden escapar a la esfera del derecho, como son la doble tributación y la evasión fiscal internacional.

Los Estados han tomado medidas para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal internacional, dentro las cuales destacan los tratados internacionales en esta materia, que pretenden unificar criterios en este sentido.

Nuestro país ha celebrado tratados internacionales para impedir la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, en materia de impuesto sobre la renta, mismos que se encuentran relacionados en el apéndice que obra agrado al final de la tesis.

Pero no debe perderse de vista el objeto de estudio de la presente Tesis, que consiste en analizar la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales contemplada en algunos tratados para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal internacional, signados por México.

Por lo cual, a continuación se hace un análisis general de los convenios para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal internacional en materia de impuestos sobre la renta.

Los tratados signados por México están basados en el Modelo de Convenio Sobre la Renta y Patrimonio de la OCDE de 1992, por lo tanto, las cláusulas de estos, son idénticas en contenidos, con excepción de la cláusula que contempla la asistencia en el cobro.

Los únicos tratados que contemplan la ayuda en el cobro son Bélgica, Japón, Rumania y Luxemburgo.

2.1.1 Doble tributación internacional

La doble tributación internacional se presenta cuando un mismo acto u operación celebrada entre sujetos pertenecientes a distintos países, es gravada con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos.¹

Los Estados en ejercicio de su potestad tributaria pueden imponer los tributos que consideren necesarios, como sucede en el caso de las transacciones internacionales en las que sus residentes intervienen, sin embargo los fiscos de esos países han tomado conciencia de que, la doble tributación internacional encarece los bienes y servicios del comercio exterior, que desalienta al mercado internacional, lo que en nada beneficia a los Estados.

Otra definición es la que aparece en el Modelo de Convenio de México y Londres, publicada por la Sociedad de las Naciones en 1946 que establece:

¹Arrijo, Vizcaino Adolfo. *Derecho Fiscal*. 13ª edición. Editorial Temis, México, 1998, pág. 281.

"Hay doble o múltiple imposición internacional cuando los impuestos de dos o más países gravan de tal manera que las personas sujetas a tributación en más de un país soportan una carga tributaria mayor que si estuvieran sujetas únicamente a una soberanía fiscal. La carga tributaria adicional puede deberse no sólo a diferencias de los criterios tributarios de los Estados afectados, sino al hecho de que dos o más jurisdicciones establezcan concurrentemente impuestos que tengan las mismas bases e incidencia, sin tener en cuenta las reclamaciones de otras administraciones fiscales"²

Así mismo, una definición casi clásica es la de Dorn que establece que surge la doble imposición internacional siempre que varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, por el mismo objeto impositivo.

Por su parte, el tratadista Alegría Borrás define la doble imposición tomando en consideración sus elementos más sobresalientes tal y como se muestra a continuación:

"La doble imposición internacional es aquella situación, por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición de 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."³

Así mismo, el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) sobre impuestos de la renta y el patrimonio define a la doble imposición de la siguiente manera:

²Société des Nations; Comité Fiscal: London and Mexico Tax Conventions, 1946, pág. 7.

³Alegría, Borrás. *La Doble Imposición: Problemas Jurídico-Internacionales*, Editorial Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, España, 1974, pág. 30.

"...la imposición de tributos comparables en dos (o más) Estados sobre un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por periodos impositivos idénticos."⁴

Las anteriores definiciones coinciden en que la doble imposición existe cuando dos o más Estados ejercen su potestad tributaria sobre un mismo hecho imponible, en determinados periodos de tiempo, lo cual encarece la actividad económica que desarrolla el gobernado lo que redundará en perjuicios no sólo para él, sino para el Estado.

Por lo tanto, la doble imposición se presenta cuando dos o más Estados en ejercicio de su potestad tributaria, gravan a una persona, por una misma actividad y por periodos impositivos idénticos.

2.1.2 Evasión fiscal internacional

Cualquier hecho comisivo u omisivo del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal, en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley, constituye una evasión tributaria.⁵

Los efectos económicos de la evasión fiscal perjudican a los Estados que, obtienen su principal fuente de ingresos a través de la recaudación de las contribuciones, que en ejercicio de su potestad tributaria tienen derecho a percibir, por lo que sí algunos sujetos pasivos de la relación tributaria deciden incumplir con sus obligaciones fiscales, el Estado se verá obligado a obtener ingresos de otra forma.

⁴Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico sobre impuestos de la renta y el patrimonio, introducción, párrafo número 1.

⁵Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Diccionario Jurídico Mexicano*, novena edición, Porrúa y UNAM, 1996, México, pág. 1371.

Lo anterior aunado con la desigualdad de la carga tributaria entre los sujetos obligados al pago de contribuciones, trae como consecuencia que el Estado aumente las cargas fiscales en los contribuyentes cumplidos, lo cual es injusto.

Otra consecuencia de la evasión fiscal es la alteración de los mercados de bienes y servicios, porque el evasor de impuestos, sin la carga tributaria, podrá mejorar sus precios y frente al contribuyente cumplido tendrá mayores ventajas.⁶

En el ámbito jurídico la evasión fiscal propicia que los Estados creen en las leyes sistemas de control exagerados que complican el cumplimiento de las obligaciones tributarias para los contribuyentes cumplidos, también se aumentan las formas para revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, que se impongan sanciones más severas ante el incumplimiento y que se incremente la lista de los delitos fiscales, entre otros.

Con el intercambio de bienes y servicios, la evasión fiscal internacional es cada vez más frecuente, por lo que los países interesados en combatirla, han celebrado convenios internacionales que contemplan medidas para hacer frente, en forma conjunta, a esta práctica.

2.1.3 Reseña histórica de los tratados para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal internacional

A continuación se hará una breve reseña de como surgieron esos tratados y cuales son sus objetivos primordiales.

⁶ Martínez, Vera Rogelio. *La Evasión de las Obligaciones Fiscales, sus Causas y Efectos*, editorial Humanitas Centro de Investigación y Postgrado, México, 1985, págs. 114-118.

Los primeros antecedentes de los tratados para evitar la doble imposición fiscal e impedir la evasión fiscal internacional, los encontramos en los tratados de Asistencia Administrativa recíproca suscritos entre Bélgica, Luxemburgo, Holanda y Francia en 1843; entre España y Francia en 1843; entre España y Francia en 1862; entre Gran Bretaña y Francia en 1882; que contemplaban cláusulas que obligaban a las naciones signatarias a no sujetar a los súbditos de las naciones cosignatarias a cargas impositivas extraordinarias.

El 21 de junio de 1899, Austria, Hungría y Prusia firmaron un Tratado Fiscal que, contemplaba y regulaba la problemática de la doble tributación; que sirvió de antecedente y referencia a los tratados internacionales subsecuentes.

Sajonia y Baviera en 1903, Prusia y Luxemburgo en 1909, Austria y el Estado de Bade en 1908, Austria y el Estado de Hesse en 1912, Alemania y el Canton de Hesse en 1913, Austria y Baviera en 1913, Brasilea y el Estado de Bade en 1913. La época posterior a la Primera Guerra Mundial se significó por la presencia de procesos inflacionarios continuos, que desembocaron en una notable carga fiscal, lo que dio origen a nuevos tratados internacionales sobre la materia, tales como los celebrados entre Checoslovaquia y Alemania en 1921, Austria y Checoslovaquia en 1922 y el de Austria y Alemania en ese mismo año.

En 1921, la Sociedad de las Naciones, antecedente de lo que hoy es la Organización de las Naciones Unidas (ONU), por conducto de su Comité Financiero, en respuesta de la necesidad planteada en la Conferencia Financiera Internacional de Bruselas de 1920, encomendó a un grupo de expertos de Estados Unidos de América, Italia, Países Bajos y del Reino Unido de la Gran Bretaña, un estudio de aspectos económicos de la doble tributación internacional.

El Comité Financiero de la Sociedad de las Naciones, estableció en el año de 1923, un Comité de Expertos Técnicos integrado por funcionarios fiscales de Bélgica,

Francia, los Países Bajos, Gran Bretaña, Italia, Suiza y Checoslovaquia, que se encargó de elaborar los primeros modelos de tratados internacionales en materia de doble tributación. El primero de ellos sobre la prevención de la doble imposición en el Impuesto sobre la renta y la Propiedad, el segundo sobre los gravámenes a las herencias, el tercero sobre asistencia administrativa para la mejor administración de los impuestos y el cuarto sobre asistencia legal para el cobro de los impuestos.

Más adelante, en 1928 se llevó a cabo en Ginebra, Suiza, la primera Conferencia de expertos gubernamentales para prevenir la doble imposición, la cual no llegó a ningún resultado concreto, debido a las irremediables diferencias existentes entre los sistemas fiscales ahí representados.

En 1929 el Consejo de la Sociedad de las Naciones designó un Comité Fiscal Permanente, este desarrolló un proyecto de Convenio para la distribución de las rentas de las empresas entre los Estados involucrados en la tributación, primero en reuniones de un Subcomité celebradas en Nueva York y en Washington, bajo los auspicios de la sección americana de la Cámara de Comercio Internacional, y posteriormente en una reunión plenaria del Comité Fiscal, en junio de 1933.⁷

En 1943, México organizó una Conferencia Tributaria Regional con la participación de Canadá, Estados Unidos, Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, Uruguay, Guatemala, Perú y Venezuela. De esta conferencia surgió el Modelo del Convenio bilateral para evitar la doble tributación sobre la renta y su protocolo, así como un modelo de Convenio bilateral para evitar la doble tributación de sucesiones y su protocolo, además, un modelo de Convenio bilateral para el establecimiento de una ayuda recíproca en materia de aplicación y cobranza de los impuestos directos y su protocolo. Los rasgos más sobresalientes de estos

⁷Bettinger, Barrios Herbert. *Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación*, 9ª edición, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, México, 2001, pág. 70.

convenios, son en el sentido de que debe gravarse el ingreso de los extranjeros exclusivamente en la fuente, es decir, en el Estado en donde se desarrolla la actividad económica gravada.

En marzo de 1946, en la ciudad de Londres, se reunió nuevamente el Comité de Expertos, con el objeto de revisar el Modelo de Tratado aprobado en México en 1943. De esta reunión nació un nuevo modelo, cuyas variantes representaron una nueva alternativa para la concertación de tratados de este tipo.

En 1963, el antes referido Comité de Expertos volvió a reunirse en París, para la elaboración de un Tercer Modelo que, para prevenir la doble tributación internacional, reduce el criterio de imposición en la Fuente, adoptado en México y en Londres, para sustituirlo por el principio de residencia.⁸

La Organización de Cooperación Económica Europea (OCEE) adoptó su primera recomendación sobre la doble tributación internacional el 25 de febrero de 1955, esa recomendación se tradujo en el establecimiento del comité fiscal de la OCEE en marzo de 1956. En septiembre de 1961 esta organización se convirtió en la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

A partir de entonces, el proceso de las negociaciones internacionales ha mostrado una cierta tendencia hacia el establecimiento de "convenios tipo" aplicables simultáneamente a varios países comprendidos dentro de una determinada zona geográfica, como es el caso, en el ámbito regional de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) que en 1976 su grupo de expertos adoptó criterios para evitar la doble tributación entre países miembros y aquellos no pertenecientes a la región y a nivel sub-regional, dentro de los cuales se puede citar el Modelo de Cartagena, adoptado en 1971 por los países del llamado Pacto Andino.

⁸Arrijoja, Vizcaino Adolfo, Op. Cit., págs. 284 y 285.

Los modelos de doble tributación han sido adaptados conforme a las necesidades y experiencias de cada país, para formular sus acuerdos tributarios bilaterales, siendo los modelos base, el Convenio de las Naciones Unidas publicado en 1980 y el de la OCDE de 1977, mismo que ha sido revisado constantemente, por lo que cabe mencionar que su última actualización fue hecha el 1º de septiembre de 1992.⁹

2.2 ÁMBITO DE APLICACIÓN

2.2.1 Subjetivo

El Convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, en lo sucesivo "Convenio", en su artículo 1º, delimita el ámbito subjetivo del mismo, estableciendo lo siguiente:

"Artículo 1. Ámbito subjetivo

El presente convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes."

El criterio de vinculación adoptado por el Convenio es el de residencia, el cual consiste en que los Estados solamente puedan gravar las actividades económicas llevadas a cabo en su territorio nacional por extranjeros, cuando estos posean el carácter de residentes, conforme a las leyes aplicables.¹⁰

Los sujetos son gravados por la totalidad de las rentas percibidas en el territorio en el que son residentes, el punto de conexión en este caso lo constituye la presencia física temporal de la persona en el territorio de un Estado, la residencia

⁹Bettinger, Barrios Herbert, Op. Cit., pág 71.

¹⁰ Arrijoja, Vizcaino Adolfo, Op. Cit., pág. 288.

habitual, la tenencia de una vivienda con carácter permanente; sin importar la nacionalidad que posean.

Los sujetos pasivos residentes, son aquellas personas físicas o jurídicas que, bajo las leyes del Estado se encuentran vinculadas a la relación tributaria en virtud de su domicilio, residencia, sede de operación o cualquier otro criterio de carácter similar.

Sin embargo, existen algunos países que mantienen el criterio de la nacionalidad, tal es el caso de Estados Unidos, Bulgaria, Filipinas, etcétera.¹¹

El criterio de vinculación utilizado en materia de impuestos sobre la renta en la legislación mexicana es el de residencia, el artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que, están obligados al pago del impuesto los residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de su fuente de riqueza de donde procedan y los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos atribuibles a un establecimiento permanente ubicado en el País y respecto de los ingresos que procedan de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional.¹²

2.2.2 Objetivo

Los convenios para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal internacional sólo pueden reducir, pero nunca aumentar las exigencias tributarias de los Estados, por lo que únicamente pueden afectar a los impuestos que existieran en el derecho interno en cada uno de los Países al momento de celebrar el convenio,

¹¹Tovillas, Morán José María. *Estudio del Modelo de Convenio Sobre la Renta y Patrimonio de la OCDE de 1992*, editorial Marcial Pons, Madrid, 1996, pág.43.

¹² Artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002.

esto en virtud de que las normas contenidas en ellos sólo son normas de conflicto, que establecen expresamente, en los casos en los que dos o más Estados tienen derecho a percibir un tributo por un mismo hecho generador, a que Estado le corresponde percibir el tributo, aplicando su ley interna.¹³

En los convenios para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal se acostumbra enumerar los impuestos a los cuales les será aplicable el convenio, el modelo adoptado por la OCDE en 1992 establece en su artículo 2º apartado I, lo siguiente:

"1. El presente convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes sus subdivisiones políticas y sus autoridades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción."

Con la precisión de los impuestos a los que aplica el convenio, se pretende poner fin a la discusión sobre a que impuestos se aplicaban los convenios, porque en los Estados Federales existía la disyuntiva de establecer si aplicaba únicamente a los impuestos federales o también a los locales.

Así mismo, el párrafo 2º establece:

"2. Se consideran impuestos sobre la renta y el patrimonio, los impuestos percibidos sobre la renta total, sobre el patrimonio total, o sobre los elementos de la renta o el patrimonio, incluidos los impuestos sobre los beneficios provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías."

En el primer párrafo del artículo 2º se establece sólo en forma general los impuestos a los cuales aplica el convenio, en cambio en el segundo párrafo se deja

¹³ Alegría, Borrás, Op. Cit., pág. 99.

libre la posibilidad de establecer en forma específica los impuestos sobre la renta y el patrimonio a los que se le aplicará el convenio.

El convenio no especifica si se refiere a los impuestos ordinarios o a los impuestos extraordinarios, pero los comentarios del Convenio Modelo aclaran que como los impuestos extraordinarios, suelen establecerse en circunstancias especiales, sería difícil contemplarlos en una norma de carácter general.

Lo cual no restringe a los Estados a contemplar los impuestos que consideren convenientes, sean ordinarios o extraordinarios.

Los convenios celebrados por México, en forma concreta enuncian los impuestos a los cuales le serán aplicables en cada uno de los países contratantes estableciendo, en el caso de México, lo siguiente:

"3. Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica el Convenio son:

a) en el caso de los Estados Unidos Mexicanos:

1o. el impuesto sobre la renta;

2o. el impuesto al activo;

(En adelante denominados el "impuesto mexicano");

b) en el caso de (...)

El impuesto sobre la renta en México, se refiere a todos los contemplados en la Ley de Impuesto sobre la Renta, que esta dividida en regímenes de tributación. y que son:

- Impuesto sobre la renta de las personas morales.
- Impuesto sobre la renta de las personas morales no lucrativas.¹⁴
- Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

¹⁴ Antes se denominaba impuesto sobre la renta de las personas morales no contribuyentes.

- Impuesto sobre la renta de los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en Territorio Nacional.

Y el Impuesto al activo que, de acuerdo al artículo 1º de la Ley de Impuesto al Activo se causa por las personas físicas o morales residentes en México, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligadas al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento, las personas distintas a las señaladas, que otorguen el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los mencionados en este párrafo, están obligadas al pago del impuesto únicamente por esos bienes.¹⁵

El artículo 2º del convenio establece en el apartado 4, que se aplicará a los impuestos análogos o de idéntica naturaleza que se establezcan posteriormente.

" 4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del mismo y se añadan a los actuales o los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales."

Con lo cual se le da un efecto de permanencia al convenio, en virtud de que los impuestos contemplados pueden ser modificados, sustituidos y creados con posterioridad a la firma del tratado y no por ello dejará de aplicarse el convenio, siempre y cuando el objeto de dichos impuestos sea la renta.

¹⁵ El impuesto al activo fue introducido el 1º de enero de 1989. Se argumentó que los activos de las empresas en términos reales deben tener un rendimiento mínimo promedio del 5.72%, al cual aplicándole la tasa general del impuesto sobre la renta que en ese entonces era del 35%, arrojaba la tasa del 2% a que se refería la ley. El hecho de que el impuesto sobre la renta sea acreditable contra este impuesto, hace a aquel complementario de éste. El impuesto al activo es un impuesto mínimo que se paga cuando las empresas no causan impuesto sobre la renta. Por lo que al ser complementario del impuesto sobre la renta, debe contemplarse en los tratados para evitar la doble imposición.

2.2.3 Temporal

La vida jurídica en el ámbito internacional, de un tratado, inicia cuando las partes que intervinieron en él, manifiestan su consentimiento, por lo que a partir de ese momento se obligan a lo pactado.

Salvo lo que el propio tratado disponga, porque la regla específica deroga a la regla general, por lo que si el tratado señala una fecha distinta al otorgamiento del consentimiento, debe prevalecer la primera.

Empero, si el tratado no establece nada respecto a la entrada en vigor del mismo, se aplica lo dispuesto en el artículo 24 de la Convención de Viena de 1969.¹⁶

El artículo 29 del Convenio Modelo de 1992 establece la fecha en que los tratados entran en vigor, quedando abierta la posibilidad de que los Estados contratantes determinen la fecha en que el convenio entra en vigor.

También existe la posibilidad de que los Estados pacten la entrada en vigor de algunas cláusulas, en una fecha posterior a la en que entrará en vigor el tratado, en tanto éstos adaptan su derecho interno a las obligaciones contraídas.

Así mismo el artículo antes citado, establece la duración del convenio, la cual se establecerá en los términos y formas establecidas por las partes.

Algunos convenios fiscales establecen una cláusula que contempla el carácter retroactivo de las disposiciones del convenio, argumentando que el convenio se celebra para solucionar una situación preexistente.

¹⁶ Ver *supra*, "1.4.5 Entrada en vigor", Capítulo 1.

2.2.4 Territorial

La Convención de Viena sobre el derecho de los tratados establece que un tratado será obligatorio para cada una de las partes por lo que respecta a la totalidad del territorio, salvo que una intención diferente se desprenda de él o conste de otro modo.¹⁷

Cada convenio debe especificar el territorio al cual se aplica, sin embargo a falta de dicha disposición se aplicará lo establecido por la convención de Viena, esta disposición es utilizada por países que tienen territorios fuera de la metrópoli.

Los Convenios celebrados por México, en el artículo 3º, especifican el Territorio Nacional en el cual rigen los tratados, es decir, el ámbito especial de validez de los mismos.

"ARTICULO 3

Definiciones Generales

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

a) el término "México" significa los Estados Unidos Mexicanos; empleado en un sentido geográfico, significa el territorio de los Estados Unidos Mexicanos, comprendiendo las partes integrantes de la Federación, las islas, incluyendo los arrecifes y los cayos en los mares adyacentes, las islas de Guadalupe y Revillagigedo, la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes, las aguas de los mares territoriales en los límites y condiciones fijados por el Derecho internacional y las marítimas interiores, así como el espacio aéreo situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho internacional aplicable en la materia;

(...)

¹⁷ Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados de 1969, Artículo 29.

Lo estipulado en el artículo precitado coincide con lo estipulado en el artículo 42 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el cual se establece que comprende el Territorio Nacional.

2.3 DEFINICIONES

De acuerdo al modelo de la OCDE, el convenio contiene un capítulo de definiciones de entre las cuales destacan las siguientes:

"d) el término 'persona' comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;

e) el término 'sociedad' significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere como persona moral a efectos impositivos;"

En los comentarios de la OCDE del artículo 4º, se aclara que la definición de persona no es limitativa y debe ser interpretada en un sentido muy amplio, incluidas las personas colectivas y las entidades económicas con capacidad jurídica.

El concepto de "persona" es amplio, porque el convenio trata de abarcar a todos los sujetos pasivos contemplados en las leyes tributarias de los Estados.

Es por eso que dentro de las definiciones se deja abierta la posibilidad de que se adecuen entes distintos a los contemplados que, conforme a las leyes internas de los Estados sean objeto de imposición tributaria.

" f) 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;

g) la expresión 'tráfico internacional' significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado Contratante, salvo cuando el buque o aeronave no sea objeto de explotación más que entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante;"

Así mismo, especifica que, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio.

2.4 CRITERIOS DE VINCULACIÓN

2.4.1 Residencia

El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Bélgica para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta establece la definición de residencia.

"Artículo 4 Residente

1. A los efectos de este Convenio, la expresión 'residente de un Estado Contratante' significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado."

El artículo tiene por objeto definir la expresión residente de un "Estado contratante" y resolver los casos de doble residencia.

Para definir "residente de un Estado contratante", el precepto remite a la legislación interna de cada uno de los Estados y sólo se ocupa de establecer normas de conflicto cuando una persona esta sujeta a doble imposición por los Estados contratantes.

El concepto de "residente de un Estado contratante" tiene diversas funciones y es de importancia en tres casos:

- a) para determinar el ámbito subjetivo de un convenio;

- b) para resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia de la doble residencia;
- c) para resolver los casos en que la doble imposición resulte del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente o situación.¹⁸

El concepto de residencia se identifica muchas veces con el domicilio de las personas, así el artículo 5º de la Conferencia de Derecho Internacional Privado para regular los conflictos entre una Ley nacional y la ley del domicilio establece que el domicilio es el lugar de residencia habitual.

¿Pero que se entiende por residencia habitual? En principio podemos decir que este concepto tiene dos elementos a saber, el primero de ellos se refiere a un elemento de hecho lo que implica la residencia y el segundo un elemento subjetivo, intencional, el de permanencia.

Hay algunos casos en los que la residencia habitual es la misma que el domicilio, pero no siempre ocurre lo mismo, por lo cual, la legislación interna de cada uno de los Estados, establece los supuestos en los que se considera que una persona es residente en su país.

Así la legislación mexicana, concretamente en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, contempla los supuestos en los cuales una persona se considera residente en el País, mismo que, a la letra dispone:

"Artículo 9. Se considera residente en el territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas.

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en otro país.

¹⁸ Comentarios de la OCDE, al artículo 4 relativo a la definición de residente.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios de Estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que se hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en el territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes."

Como se puede apreciar de los artículos antes citados, el concepto de residencia engloba a su vez el de domicilio y nacionalidad, al establecer que, se consideran como residentes en el territorio nacional, en el caso de las personas físicas, a las que hayan establecido su casa habitación en México (domicilio) y al presumir que los nacionales son residentes en el país (nacionalidad).

Pero, ¿Qué pasa cuando los sujetos de la relación tributaria son residentes en los dos países contratantes? El propio convenio establece las posibles soluciones en este caso al establecer en el punto 2. del artículo 4º, lo siguiente:

"Artículo 4.

(...)

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) esta persona será considerada residente 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);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente;

c) si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;

d) si no fuera nacional de alguno de los Estados o si, en los términos de la legislación belga, fuera nacional de ambos Estados, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.
(...)"

El centro vital de intereses se refiere al vínculo que relaciona a un sujeto pasivo a su Estado, en virtud de las relaciones económicas y lazos personales que lo unen a un Estado, es por ello que el inciso a) del artículo antes citado remite en caso de que el sujeto pasivo sea residente en ambos países y tenga a su disposición una vivienda permanente en dichos Estados.

Pero cuando el sujeto pasivo, tenga un centro vital de intereses, en ambos Estados, se considerará residente en el Estado contratante a aquel que permanezca en forma habitual en dicho Estado.

En última instancia cuando el sujeto pasivo permanezca habitualmente en ambos Estados, o cuando no lo haga en ninguno de ellos, se considerará como residente en el país al que posea la nacionalidad.

Y finalmente cuando esta persona es nacional en ambos Estados o no sea nacional en ninguno de ellos, las autoridades competentes en cada uno de los Estados, resolverán la cuestión de común acuerdo.

Con este último párrafo se le dan amplias facultades a las autoridades competentes de cada uno de los Estados, para dar solución a las cuestiones que se presenten fuera de los casos contemplados por el artículo 4º, del convenio, situación que permite a las autoridades establecer criterios en casos específicos, en los que ambas partes estén de acuerdo y no dejar fuera del tratado los casos no previstos en él.

Finalmente establece este artículo que tratándose de personas jurídicas, cuando éstas se consideren como residentes en ambos países, se consideraran como residentes del Estado en donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

En el modelo de la OCDE, la sede de dirección efectiva se incluye también dentro de lo que puede entenderse por establecimiento permanente, lo que parece llevar a afirmar que será la existencia o no de un establecimiento permanente, lo que determinará, la sujeción o no al impuesto en un determinado país.¹⁹

2.4.2 Establecimiento permanente

El establecimiento permanente es un concepto aún debatido en la doctrina, sin embargo, existen autores que aportan definiciones para este concepto, a continuación se citarán algunas.

Para José R. Fernández Pérez, el establecimiento permanente constituye la materialización de esas relaciones o "contactos" económicos de una empresa de un Estado que determinan la sujeción a la jurisdicción de un segundo Estado como Estado de la Fuente.²⁰

Aunque existen diversas definiciones de establecimiento permanente, existen dos teorías principales que la definen.

La teoría de la realización, que pretende que únicamente las instalaciones que adquieren o reciben directamente un beneficio sean consideradas como un establecimiento permanente sometido a la soberanía fiscal de Estado en que se encuentran, teoría defendida por Carroll.

¹⁹ Ib. Ídem. Pág. 42.

²⁰ Fernández, Pérez José Ramón. *Estudios de Doble Imposición Internacional*, comp. José María Villa, editorial Instituto de Estudios Fiscales, España, 1980, pág. 131.

La teoría de la pertenencia económica, que considera como establecimiento permanente toda instalación que se integra en la economía del país. Cumple esta condición toda instalación permanente en la cual la empresa ejerce todo o parte de su actividad.²¹

Esta última teoría es la que sigue el modelo de la OCDE, pues lo define como todo lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

El apartado 1 del artículo 5º del Convenio de la OCDE, da una definición general de "establecimiento permanente", que contiene características esenciales de este concepto a los efectos del convenio, esto es un "situs" diferente, "un lugar fijo de negocios". El apartado define al establecimiento permanente como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Así pues las condiciones contenidas en la definición son las siguientes:

- a) la existencia de un "lugar de negocios", esto es, de instalaciones como, por ejemplo un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;
- b) este lugar de negocios debe ser "fijo", esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;
- c) la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo.²²

En el apartado 2 del artículo 5º del convenio, se establece en forma enunciativa, más no limitativa lo que se entiende por establecimiento permanente, y

²¹ Alegría, Borrás, Op. Cit., pág. 45.

²² Comentarios de la OCDE al artículo 5, relativo a la definición de establecimiento permanente.

en sus párrafos subsecuentes, establece más casos concretos que son considerados como "establecimiento permanente".

2.5 MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Los posibles métodos para evitar o reducir la doble imposición internacional son: la deducción o imputación; la exención; la división del producto y, el reparto de la materia imponible.

2.5.1 Método de división del producto

El mecanismo de división del producto consiste en que mediante un tratado internacional, se establezca que únicamente uno de los Estados percibirá el impuesto pero con posterioridad la cantidad cobrada se repartirá con el otro Estado con el que la renta o el perceptor se encuentre en determinada conexión.

2.5.2 Método de reparto de la materia imponible

Mediante el procedimiento de reparto de la materia imponible, la imposición de un bien o de una renta se atribuye, a título exclusivo, al Estado con el cual el contribuyente se encuentra en determinada situación. Este sistema se adopta mediante un acuerdo internacional porque si un Estado declara su derecho exclusivo de gravamen sobre un bien o una renta, tal declaración no vincula al otro Estado que mantiene intacto su derecho a gravar a aquel bien o aquella renta, produciéndose en este caso la doble tributación.

Otra forma de evitar la doble imposición es que los impuestos extranjeros tengan la naturaleza de gastos deducibles y, en consecuencia, reduzcan la renta

sujeta al impuesto o, también, aplicar tipos más reducidos a las rentas o bienes que provengan de otros Estados.²³

El Comité de Asuntos Fiscales previó en el Capítulo V del Modelo Convenio el artículo 23 con dos variaciones:

- a) El método de exención.
- b) El método de imputación.

2.5.3 Método de exención

En el método de exención, las rentas o elementos patrimoniales gravados en el Estado de la fuente o situación están exentos en el Estado de la residencia, pero pueden ser tomados en consideración para determinar el tipo impositivo aplicable a las demás rentas.

2.5.4 Método de imputación

En el método de imputación, las rentas o los elementos patrimoniales gravados en el Estado de la fuente o situación son también gravados en el Estado de la residencia, pero el impuesto soportado en el Estado de la fuente o situación se imputa en el impuesto aplicado sobre tales rentas o elementos patrimoniales en el Estado de residencia.²⁴

²³Tovillas, Morán José María. Op. Cit., pág. 188.

²⁴Instituto de Estudios Fiscales. *Modelo de Convenio de Doble Imposición Sobre la Renta y el Patrimonio*. "Informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)". España, 1978, págs. 22 y 23.

2.5.5 Métodos utilizados en los Convenios de doble imposición celebrados por México.

Los métodos utilizados en los convenios para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal internacional celebrados por México siguen el método de la imputación.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta, también se reconoce el método de imputación como medida para evitar la doble imposición.

El artículo 6º de la ley en cita, dispone que, los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esta ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la misma Ley. El acreditamiento sólo procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.

En otras palabras los residentes en México pueden evitar la doble imposición mediante el acreditamiento de los impuestos sobre la renta pagados en el extranjero contra el impuesto sobre la renta generado en México, si se trata de ingresos gravados por la Ley mexicana.

Para que una persona se considere residente en México, debe ubicarse en los supuestos contemplados por la legislación mexicana que, fueron analizados con anterioridad en este Capítulo, pero además deben solicitar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público una constancia de residencia.

La constancia de residencia es el documento por virtud del cual una persona acredita su residencia en México ante otros países con los que México tiene

celebrados convenios para evitar la doble imposición y combatir la evasión fiscal internacional.

Conforme al artículo 5o de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los beneficios de los tratados para evitar la doble imposición internacional sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y con las demás disposiciones de procedimiento contenidas en la misma Ley, incluyendo las obligaciones de registro, de presentar dictamen y de nombrar representante legal.

Así mismo, el precepto legal antes citado establece que las constancias de residencia que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirá efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran.²⁵

2.6 DISPOSICIONES ESPECIALES

2.6.1 No discriminación.

El artículo 24 del convenio, establece la cláusula de no discriminación, la cual establece que se le dará el mismo trato que, se les da a los nacionales del país de que se trate, a los residentes del otro Estado.

*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 exija o que sea más gravoso que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones.
(...)"

²⁵Ley del Impuesto sobre la Renta, Artículo 5°.

Así mismo, define el término "nacional" para los efectos del convenio, contemplando la nacionalidad de las personas físicas y la de las personas morales de la siguiente manera:

2.6.1.1 Término "nacional"

El término nacional es definido por el artículo 2 del modelo convenio de la OCDE de la siguiente manera:

2. el término "nacional" significa:

a) todas las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado Contratante; y

b) todas las personas morales, sociedades de personas y asociaciones constituidas conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante.

El término de nacionalidad es utilizado en los modelos de la OCDE, únicamente para establecer que tendrán el mismo trato los nacionales y los extranjeros en circunstancias similares.

Cada una de las legislaciones internas de los Estados contratantes definen cuando una persona tiene la calidad de nacional.

En cuanto a las personas jurídicas el convenio realiza algunas precisiones, al establecer en el párrafo 3. del artículo 24 que, los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades.

Haciendo la aclaración de que dicha disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, degradaciones y reducciones

impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

2.6.2 Procedimiento amistoso

El convenio establece un procedimiento amistoso para el caso de que alguna persona residente en alguno de los Estados considere que, las medidas adoptadas por alguno de los Estados contratantes o por ambos, no se realicen de conformidad con lo establecido con el convenio.

Este procedimiento amistoso, se podrá hacer valer por el residente del país de que se trate, independientemente de los medios de defensa que establezca su legislación interna, ante la autoridad competente, que en el caso de México es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El término con el que cuenta el residente del país de que se trate, para someter su caso ante la autoridad competente en el Estado de su residencia, será de tres años contados a partir de primera notificación de la medida que implique una disposición no conforme con las disposiciones del Convenio.

Si la autoridad competente del Estado de que se trate considera que, la reclamación es fundada y ella misma no está facultada para adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible para resolver la cuestión, mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar que una imposición no ajustada al convenio, se aplique.

En cuanto a la interpretación del convenio, se establece que las autoridades competentes de cada uno de los Estados contratantes, harán lo posible para resolver las dificultades o disipar las dudas que planteen la interpretación o aplicación del presente Convenio, mediante un acuerdo amistoso.

Las medidas administrativas que han de tomar cada una de las autoridades competentes de los Estados para la aplicación del convenio, principalmente respecto de las pruebas que deban suministrar los residentes de cada Estado contratante para beneficiarse del otro Estado de las exenciones o reducciones de los impuestos previstos en el convenio.

Un ejemplo de las pruebas a que se refiere el artículo 24 del Convenio son las constancias de residencia, que otorgan las autoridades competentes en cada uno de los Estados Contratantes, para acogerse a los beneficios de los convenios para evitar la doble imposición y combatir la evasión fiscal internacional.

2.6.3 Intercambio de información

El artículo 25 del convenio contempla la posibilidad de que las autoridades competentes de cada uno de los Estados intercambien la información necesaria para la aplicación del convenio en estudio, o para la aplicación del derecho interno de los Estados contratantes, relativo a los impuestos comprendidos en el referido convenio.

El intercambio de información es una forma de la asistencia mutua entre Estados, porque a través de ellas, los Países pueden verificar que los tratados para evitar la doble tributación cumplan con su cometido y están en posibilidad además de conocer si alguna persona hace uso indebido de los beneficios otorgados en los Tratos, en detrimento de los Estados contratantes.

El intercambio no se limita únicamente a la información relativa a los residentes de los Estados, sino que puede intercambiarse, además información correspondiente a no residentes que, realicen operaciones en el Estado informante, siempre que éste último pueda disponer de esa información basado en su legislación interna.

2.6.3.1 Restricciones del intercambio de información

Las informaciones que se obtengan por este medio deberán ser mantenidas en secreto. Y sólo pueden ser utilizadas por las personas o autoridades encargados de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el convenio, a los tribunales y órganos administrativos.

Pero en ningún caso se podrá obligar a un Estado contratante a lo siguiente:

- a) Adoptar medidas administrativas contrarias a la legislación o práctica administrativa de alguno de los Estados.
- b) Obtener información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal.
- c) Obtener informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o información cuya comunicación sea contraria al orden público.

El intercambio de información es para los Estados un aspecto fundamental en el combate a la evasión fiscal internacional, porque con el desarrollo de las comunicaciones, las operaciones económicas son casi instantáneas sin importar la distancia entre las partes que intervienen en ellas, que muchas veces generan obligaciones tributarias, por lo que los Estados no pueden mantenerse ajenos a ellas.

El intercambio de información se ha convertido en un elemento indispensable para los Estados, en la detección de operaciones que son gravadas por ellos y que les permiten realizar una gestión administrativa más eficaz para la recaudación de las contribuciones.

2.6.4 Asistencia en el cobro

La asistencia en el cobro es una disposición que se ha introducido en algunos tratados internacionales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal internacional, de hecho el modelo de la OCDE, que es el utilizado por México en la celebración de estos convenios no la contempla.

La asistencia en el cobro es una forma de cooperación internacional que conjuntamente con el intercambio de información, tiene como objetivo primordial combatir la evasión fiscal internacional.

De los Convenios Celebrados por México para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal internacional, sólo los pactados con Bélgica, Japón, Rumania y Luxemburgo contemplan la asistencia en el cobro de créditos fiscales.

La asistencia en el cobro consiste en que cada Estado contratante procure recaudar por cuenta del otro Estado contratante los impuestos de éste, en la medida necesaria, para que las exenciones que se contemplan en dicho convenio no beneficien a personas que no tengan derecho a las mismas.

Pero en ningún caso se le impondrá a alguno de los Estados contratantes la obligación de aplicar medios de ejecución que no estén autorizados por las disposiciones legales o reglamentarias de uno u otro Estado contratante o de tomar medidas contrarias al orden público.

Lo cual quiere decir que, los Estados emplearan los procedimientos de ejecución contemplados en su legislación interna para llevar a cabo la recaudación de los impuestos que el otro Estado le solicite.

En los comentarios al artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE, se menciona que este artículo no se refiere a la asistencia administrativa para la recaudación de los impuestos. Esta cuestión se trata en el Convenio sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, convenio multilateral que entró en vigor el 1º de abril de 1995. Este convenio ha sido elaborado en el seno del consejo de Europa sobre la base de un primer proyecto preparado por el Comité de Asuntos Fiscales, y que está abierto a la firma de los Estados miembros del consejo de Europa y de los Estados miembros de la OCDE.

Esta materia puede ser así mismo, objeto de un acuerdo bilateral separado que puede negociarse entre los Estados contratantes sobre la base del Modelo Convenio para la Asistencia Administrativa Mutua en la Recaudación de Deudas Tributarias, adoptada por el comité de asuntos fiscales el 29 de junio de 1979; alternativamente pueden incluirse en el convenio de doble imposición normas sobre asistencia para la recaudación de impuestos cuando los Estados lo consideren preferible.²⁶

Con las disposiciones contenidas en los tratados de doble imposición, analizadas anteriormente, no es posible llevar acabo la asistencia en la recaudación de deudas tributarias, porque no existe un procedimiento establecido en los tratados de doble imposición, ni en la legislación interna de México, que regule la forma, los términos y condiciones en que debe prestar la ayuda para la recaudación.

Lo cual crea un estado de inseguridad jurídica tanto para los Estados contratantes, como para los contribuyentes que resulten afectados en sus intereses al hacerse efectiva la asistencia en el cobro, pues no tendrían a su alcance la posibilidad de verificar el procedimiento empleado para la solicitud de la ayuda en la recaudación.

²⁶ Comentarios de la OCDE al artículo 26 relativo al intercambio de información.

CAPÍTULO III

ASISTENCIA MUTUA EN EL COBRO DE CRÉDITOS FISCALES

3.1. COOPERACION INTERNACIONAL

Para adentrarnos en el estudio de la asistencia mutua en materia fiscal, es menester referirnos a los antecedentes generales de la cooperación internacional, en virtud de que en esencia, esta es una forma de cooperación internacional.

Los Estados para poder coexistir en el ámbito internacional utilizan la cooperación internacional, en la medida de sus necesidades, una forma de ella es la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales, que es el punto medular de la tesis profesional que se elabora.

3.1.1 Reseña histórica

Durante la Primera Guerra Mundial y la postguerra inmediata, las grandes potencias que resultaron vencedoras establecieron mecanismos indispensables de cooperación en materia de abastecimientos y transporte, así como de apoyo a la recuperación de los países afectados en forma directa por las hostilidades. Tales mecanismos fueron el germen de otros más complejos instaurados durante la Segunda Guerra Mundial para fines similares incluso en el terreno de las finanzas.¹

El Tratado de Versalles, por las condiciones en las que se dio, aportó muy poco en materia de cooperación internacional. Aún el Convenio de creación de la Sociedad de Naciones, nunca ratificado por el Congreso de los Estados Unidos, tenía muy pocos aspectos de cooperación internacional.

¹ Llocaza, Soledad. *La Cooperación Internacional en un Mundo Desigual*, Colegio de México, México, 1994, pág. 25.

Al iniciar la Segunda Guerra Mundial se realizaron dos intentos de cooperación internacional. El primero fue el Acuerdo Monetario Tripartito entre las Tesorerías de Estados Unidos, Francia y el Reino de Bélgica de 1936. El segundo fue la política de liberación del comercio iniciada por los Estados Unidos a mediados de los años treinta, mediante tratados bilaterales de comercio recíproco, con el propósito de lograr reducciones en aranceles y el ensanchamiento del comercio internacional que estaba sujeto entonces a un elevado proteccionismo y a restricciones no arancelarias y cambiarias.

En la época posterior a la Segunda Guerra mundial, la Gran depresión económica que sufrían los países perdedores y el mundo en general, acabó con la poca cooperación existente, pues llevó a los países a implantar un proteccionismo agudo, con ideas de autosuficiencia y a un repliegue hacia dentro de las fronteras.

Sin embargo las potencias aliadas desarrollaron entre sí, aprovechando las experiencias pasadas, mecanismos importantes de cooperación, no sólo en cuanto a abastecimiento, transporte y finanzas, sino también, en servicios, ciencia y tecnología. De ellos surgieron ideas que permitirían, con vistas a la postguerra, establecer otros mecanismos, mucho más complejos y amplios de cooperación, impulsados con la Carta de las Naciones Unidas.²

La Carta de San Francisco, de 26 de junio de 1945, que es el tratado constitutivo de las Naciones Unidas, estableció en su artículo 1, párrafo 3, uno de los fines primordiales de la Organización, que fue realizar la cooperación internacional en la solución de los problemas internacionales de carácter económico y social.³

²Ib. Ídem. Pág. 27.

³Departamento de Derecho Internacional de la Universidad de Barcelona. *La Cooperación Internacional para el Desarrollo*, Dirección Victoria Abellan. Ediciones Japizua, 1971, pág. 37.

En 1948 el presidente Truman al tomar posesión, anunció, entre otras cosas, la política de cooperación y asistencia que habría de llamarse el Punto Cuarto, con la que se dio fuerte impulso a las actividades de cooperación ya iniciadas por Naciones Unidas, así como a los programas bilaterales de Estados Unidos.

De una iniciativa británica, en nombre de los países que habían creado la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), aceptada por Estados Unidos, surgió el Plan Marshall. A partir de 1948, durante cuatro años, Estados Unidos canalizó hacia Europa fuertes cantidades de dinero, a cambio de mayor cooperación entre los países europeos para la reconstrucción económica de Europa y para el restablecimiento del orden monetario.

De la OECE surgieron los primeros planes de cooperación y ordenamiento monetario en Europa – a los que el Fondo Monetario Internacional prestó indispensable respaldo – e importantes intentos de creación de zonas de libre comercio y otras formas de integración que terminarían por encuadrarse en el Tratado de Roma de 1958, por medio del cual se creó la Comunidad Económica Europea (CEE) de seis países, más tarde ampliada a los actuales doce.⁴

3.1.2 Concepto

Cooperación. Del latín *cooperatio*, *-onis* Acción y efecto de cooperar. Cooperar, Obrar conjuntamente con otro u otros para un mismo fin.⁵

La cooperación internacional es la ayuda o asistencia entre uno y otros Estados, para el logro del bien común: es el acuerdo de voluntades a través del cual

⁴Loeza, Soledad, Op. Cit., págs. 29 y 30.

⁵Real academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, Tomo I, 22ª edición, 2002.

los Estados se obligan a cooperar, auxiliarse y asistirse mutuamente en la solución de conflictos que afectan la paz mundial que de otra manera no podrían resolverse en virtud de los problemas que originan la competencia territorial y la soberanía en la administración de justicia.⁶

La cooperación internacional tiene como fin la solución de los problemas comunes que aquejan a la comunidad mundial, por lo cual a través de instrumentos internacionales, los Países, pactan soluciones y encaminan sus actos de acuerdo a lo señalado en dicho instrumento.

3.2. ANTECEDENTES DE LA ASISTENCIA MUTUA EN EL COBRO DE CRÉDITOS FISCALES

Los antecedentes de la asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales, se encuentran íntimamente ligados con los antecedentes de los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Internacional, porque dentro de las medidas que los países pueden adoptar, para el combate de la evasión fiscal, se encuentra la asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales (*assessment and collection of taxes*).⁷

Como primer antecedente podemos citar la formación del Comité Financiero de la Sociedad de las Naciones, en 1923, que era un Comité de Expertos Técnicos integrado por funcionarios fiscales, que se encargó de elaborar los primeros modelos de tratados internacionales en materia de doble tributación. El primero de ellos sobre la prevención de la doble imposición en el Impuesto sobre la Renta y la Propiedad, el segundo sobre los gravámenes a las herencias, el tercero sobre asistencia

⁶Villa Real, Corrales Lucinda. *La Cooperación Internacional en Materia Penal*, 2ª edición, Porrúa, México 1999, pág. 78.

⁷ver *infra.* capítulo II. Antecedentes.

administrativa para la mejor administración de los impuestos y el cuarto sobre asistencia legal para el cobro de los impuestos.

En 1928 en Ginebra, Suiza, se celebró la primera Conferencia de Expertos Gubernamentales para Prevenir la Doble Imposición, misma que, no llegó a ningún resultado concreto, debido a las irremediables diferencias existentes entre los sistemas fiscales ahí representados.

En 1929 el Consejo de la Sociedad de las Naciones designó un Comité Fiscal Permanente, este desarrolló un proyecto de Convenio para la distribución de las rentas de las empresas entre los Estados involucrados en la tributación, primero en reuniones de un Subcomité celebradas en Nueva York y en Washington, bajo los auspicios de la sección americana de la Cámara de Comercio Internacional, y posteriormente en una reunión plenaria del Comité Fiscal, en junio de 1933⁸.

En 1943, México organizó una Conferencia Tributaria Regional, con la participación de Canadá, Estados Unidos, Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, Uruguay, Guatemala, Perú y Venezuela. De esta conferencia surgió el Modelo del Convenio bilateral para evitar la doble tributación sobre la renta y su protocolo, así como un modelo de Convenio bilateral para evitar la doble tributación de sucesiones y su protocolo, además, un modelo de Convenio bilateral para el establecimiento de una ayuda recíproca en materia de aplicación y cobranza de los impuestos directos y su protocolo.

El modelo de Convenio bilateral para el establecimiento de una ayuda recíproca en materia de aplicación y cobranza de los impuestos directos, estableció en su protocolo que, siguiendo el procedimiento del conocimiento general, de la

⁸Bettinger, Barrios Herbert, *Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación*, Tomo I, 9ª edición, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, México, 2001, pág. 70.

Conferencia de expertos gubernamentales para prevenir la doble imposición y evasión fiscal de 1928, era necesaria la segunda conferencia tributaria regional en México, para completar ese modelo de convención, con un modelo de convención en asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos.⁹

Los expertos gubernamentales contemplaban por separado la asistencia en impuestos (intercambio de información) y la recaudación de los mismos, sin embargo en la conferencia celebrada en México en 1943 se cubren estos dos temas en un solo instrumento.

La Organización de Cooperación Económica Europea (OCEE) adoptó su primera recomendación sobre la doble tributación internacional el 25 de febrero de 1955, esa recomendación se tradujo en el establecimiento del comité fiscal de la OCEE en marzo de 1956. En septiembre de 1961 esta organización se convirtió en a Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

Bajo el auspicio de la OCDE y el Consejo de Europa, se celebró en Estrasburgo el 25 de enero de 1988 el Convenio sobre Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales, que entró en vigor el 1º de abril de 1995.

En el seno de la Unión Europea, también existen una serie de medidas de asistencia mutua en materia de recaudación, las cuales disponen en el derecho comunitario derivado de un grupo normativo propio encabezado por la Directiva del Consejo 76/308, 15 de marzo de 1976. publicada en el Diario Oficial de la Comunidad Europea (DOCE) número L-73, de 19 de marzo de 1976, para el cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de

⁹ "Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection and Direct Taxes" Fiscal Comtee. Second regional tax conference Mexico, D.F., July 1943, Economic and financial, 1945. pág. 74.

financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola (FEOGA), de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduanas, sistema que ha sido extendido a los créditos derivados del IVA por la directiva del Consejo 79/1071, de 6 de diciembre (DOCE L-331, de 27 de diciembre); Y desde el 1º de enero de 1993 a los impuestos especiales sobre hidrocarburos, alcoholes y tabaco, mediante la directiva 92/108/CEE, de 14 de diciembre (DOCE Núm. L-390, de 31 de diciembre). De esta regulación cabe destacar el hecho de que su ámbito de aplicación se ciña a la recaudación de conceptos vinculados a los recursos propios de la Comunidad Europea, ya que hasta la fecha no se ha conseguido establecer un marco de asistencia mutua en materia de recaudación de impuestos directos.¹⁰

3.3 ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA ADMINISTRATIVA

Uno de los principales problemas que aquejan a los Estados es la evasión fiscal, por lo cual los Estados han buscado la forma de prevenirla y evitarla, la forma más aceptada en el ámbito internacional es la celebración de los Tratados internacionales para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, los Convenios sobre asistencia administrativa mutua en la recaudación de deudas tributarias, algunas directivas de la Comunidad Económica Europea y otros instrumentos internacionales.

La manera más eficaz para combatir la evasión fiscal internacional es a través de la cooperación internacional entre los Estados, y concretamente a través de la colaboración conjunta de sus ministerios de hacienda.

La coordinación y la comunicación entre las administraciones fiscales de los Estados, permiten a cada uno de ellos verificar las informaciones que les han

¹⁰ Pérez, de la Vega Leonor María. *La Iniciación del Procedimiento de Apremio de las Deudas Tributarias*, editorial lex nova y marcial pons, España, 1998, págs. 18 y 19.

proporcionado sus contribuyentes respecto de operaciones relacionadas con otros Estados, para detectar operaciones fraudulentas o bien para prevenirlas.

A través de la cooperación las administraciones comprueban el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de cada uno de los contribuyentes, a fin de evitar prácticas de evasión fiscal.

La asistencia mutua entre administraciones se pacta en instrumentos internacionales, bajo el principio de reciprocidad, en los que se acuerda, el intercambio de información en materia de impuestos y la ayuda para recaudar impuestos por cuenta de otro Estado.

3.3.1 Colaboración administrativa entre Ministerios de Hacienda

Las administraciones haciendo uso de las facultades que les han conferidos las Leyes de sus Estados, están en posibilidad de obtener la información que le es útil a otro Estado para comprobar el correcto cumplimiento de sus disposiciones fiscales, por lo que una forma de ayuda entre estas es el intercambio de esa información, que no podrían obtener ellas mismas.

Pero aún más cuando un contribuyente es deudor en un Estado, en el cual no es posible cobrarle un crédito fiscal, ya sea porque no se encuentra en él o porque no tiene bienes en ese país sobre los cuales ejecutar el adeudo u otros motivos de esta índole, puede ser requerido por otro Estado en el que se den las condiciones propicias para ejecutar dicho adeudo.

Ello nos brinda el soporte para definir el objeto instrumental de la cooperación, es decir, enfrentar exitosamente la evasión y el fraude fiscal, sin soslayar la necesidad de evitar la doble imposición internacional, que ataca

directamente a la justicia fiscal y configura, sin hesitar, otro de sus objetivos instrumentales.¹¹

3.4 MODALIDADES DE LA ASISTENCIA MUTUA

Dentro del Capítulo III del Convenio Sobre Asistencia Mutua en Asuntos fiscales celebrado en Estrasburgo el 25 de enero de 1988, se distinguen tres formas de asistencia mutua en materia administrativa, que son:

- Intercambio de información.
- Examen simultaneo de impuestos.
- Asistencia en el cobro.

En las Directivas de la Unión Europea también se contemplan estas formas de asistencia administrativa, por lo que a continuación se hará un análisis de cada una, en forma general, esto es, tal y como se establecen en los modelos sobre asistencia mutua en materia fiscal, en las Directivas de la Unión Europea y en los Tratados para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal internacional.

3.4.1 Intercambio de información

La cooperación internacional en materia fiscal, descansa sobre la base del intercambio de información, entre Estados, es aquí en donde se pueden detectar anomalías que, pueden constituir evasión fiscal.

¹¹ Folco, Carlos. "Funciones y Límites de las Administraciones Tributarias", Boletín informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Octubre de 1999, pág. 5, consultado en la dirección electrónica: <http://www.aacf.org.ar/boletin/articulo/atitulos.htm>.

Este intercambio de información entre Estados, se realiza a través de las autoridades competentes de cada uno de ellos, que generalmente son los órganos encargados de la Hacienda Pública, en el caso de México la autoridad Competente es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El término información quiere decir, dar forma substancial a una cosa, que no es más que expresar en palabras una idea. El efecto de informar o informarse, en un sentido filosófico vendría a equivaler al deseo de conocer y estar enterado de aquella noticia o dato que puede ser de especial y relevante importancia en relación con los ámbitos en que las personas o los entes a que afecta se desenvuelven o están implicados.¹²

La información como forma de cooperación internacional es fundamental, pues el Estado, para cumplir con sus fines primordiales como lo es su prevalencia, debe estar bien informado, más aún cuando los medios de comunicación están tan desarrollados y permiten que ese intercambio sea casi instantáneo.

Pero el Estado no puede pedir a otros, que le proporcionen la información que él requiere, si no está dispuesto a responder de la misma forma, debe haber un principio de reciprocidad entre Estados, es por ello que la información se suministra en un intercambio, pues de lo contrario no se actuaría en un plano de igualdad.

En el dinamismo de las operaciones económicas que son objeto de algún gravamen, los Estados han acordado el intercambio de información a fin de evitar que con estas operaciones, se evadan impuestos.

¹² Villa, José María. "Intercambio de Información". *Estudios de doble imposición internacional*, editorial Instituto de Estudios Fiscales, España. 1980, pág. 319.

Y en este sentido la doctrina y los ordenamientos en esta materia han clasificado las formas de intercambio de información, de los cuales se concluye que son cinco las formas en las que se puede suministrar la información a los Estados, para efectos fiscales.

3.4.1.1 Intercambio previa solicitud

En este tipo de intercambio de información, el Estado requirente no tiene la posibilidad de adquirir la información necesaria para la correcta liquidación de los impuestos convenidos, por sus propios medios, o bien su obtención puede poner en peligro los resultados de la investigación que realiza, este tipo de intercambio de información se concibe como un recurso excepcional y no como uno de los métodos rutinarios de obtención de información, por lo que el Estado requerido puede negarse a proporcionar la información, si no está dentro de esos supuestos.

El Estado requerido no se limitará a proporcionar la información que obre en su poder, con motivo del desarrollo normal de sus actividades, si no que, está obligado a realizar las investigaciones que, en su caso fueren precisadas para obtener la información solicitada, utilizando para ello su propia normativa.

Este tipo de intercambio de información generalmente se realiza cuando el Estado requirente, necesita verificar alguna información que le ha proporcionado un contribuyente a su retorno, y existe sospecha de que haya proporcionado datos incompletos o falsos.

Esta solicitud generalmente se realiza por escrito, sin embargo algunas veces se hace en forma verbal y confirmadas después por escrito, más aún si el contribuyente se dedica a una actividad itinerante, en la que es preciso tener la información en ese momento.

Este tipo de intercambio de información es de mucha utilidad en la asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales, sobre todo si el contribuyente es residente en el Estado requerido, para saber si tiene recursos en ese Estado, con lo cual un Estado puede solicitar información independiente de si esta en una posición de solicitar ayuda para la recuperación de impuestos.

Este tipo de información puede transmitirse incluso a un tercer Estado, es decir el Estado requirente puede suministrar la información obtenida del Estado requerido, siempre y cuando exista previa autorización de este último.¹³

3.4.1.2 Intercambio automático

Consiste en el intercambio, sin solicitud previa y en forma regular, de los datos acordados, por los Estados Miembros.¹⁴

Generalmente el tipo de información que se intercambia, consiste en los pagos de impuesto realizado y el retenido por el Estado abastecedor de la información en cuestión, a fin de que el que la consulta, pueda cruzar la información, que le proporcionan sus contribuyentes, de forma regular.

Esa información esta disponible en forma periódica y puede ser transmitida automáticamente y de manera rutinaria, de esta forma puede hacerse frente a la evasión fiscal, ya que los Estados cuentan con información que es actualizada y enviada en forma automática, lo que permite detectar las irregularidades en menor tiempo, lo cual no sería posible si, la autoridad al conocer algún hecho sospechoso,

¹³CFR. Comentarios del artículo 5 de la *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*.

¹⁴Directiva del consejo 77/799/CEE de 19 de diciembre de 1977, relativa a la Asistencia Mutua entre las Autoridades Competentes de los Estados Miembros en el Ámbito de los Impuestos Directos e Indirectos. Publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas N° L 336. de 27 de diciembre de 1977, pág. 323.

pidiera la información en cada caso en concreto. El objetivo de los Estados miembros, es que el intercambio de información sea lo más eficiente posible.

Esta forma de intercambio de información requiere de previo acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados, en el procedimiento que sea adoptado y en la forma de intercambiarla.

3.4.1.3 Intercambio espontáneo

Es el que se realiza sin solicitud previa del Estado que recibe la información y sin un acuerdo previo sobre su envío, cuando el Estado que la suministra considera, por iniciativa propia, que puede resultar de interés para el primero.¹⁵

La información intercambiada espontáneamente a menudo será más efectiva que la información intercambiada automáticamente porque principalmente se trata de información particular detectada y seleccionada por la autoridad fiscal y enviada al Estado interesado durante una auditoría o investigación. Este tipo de intercambio es diferente a los dos anteriores, porque en este intercambio, la información es enviada sin previa solicitud de otro Estado y sin previo convenio entre las autoridades competentes en materia de ingresos y procedimientos.¹⁶

Este tipo de intercambio de información, no es normal, tiene lugar en el campo de recaudación de impuestos, sin embargo, puede ser útil para proporcionar información espontáneamente, como complemento a la información intercambiada a solicitud, en los casos relacionados con la recaudación.

¹⁵Rodríguez, Rosas Moreno, "La asistencia Mutua en la Unión Europea: Cooperación Entre Autoridades Tributarias en el Ámbito de los Impuestos Directos y del Impuesto Sobre el Valor Añadido". Revista Indetec, año 20, N°67, Julio-Septiembre de 1999, Guadalajara Jalisco.

¹⁶Comentarios de la OCDE al artículo 7 del Convenio Modelo de Doble Imposición, pág. 23.

El intercambio de información espontáneo, como ya se dijo, puede ser útil, en la mayoría de los casos, cuando se pretende recaudar un impuesto, por lo que el Estado abastecedor, puede, según sea el caso en concreto, enviar al Estado receptor, pruebas documentales que sustente la información que fue enviada.

La directiva 77/799 establece tres tipos de intercambios espontáneos de información, los obligatorios, los pactados y los voluntarios:

3.4.1.3.1 Intercambios obligatorios

Se le denomina obligatorios porque la propia directiva especifica los casos en los que procede el intercambio de información y que son los siguientes:

a) Cuando la autoridad competente de un Estado tenga razones para presumir que existe una reducción o una exención anormales de impuestos en otro Estado.

b) Cuando un contribuyente tenga, en un Estados, una reducción o una exención fiscal que produjera un aumento del impuesto o una sujeción al impuesto en otro Estado Miembro.

c) Que las operaciones entre un contribuyente de un Estado y otro contribuyente de otro Estado, se efectúen a través de uno o más países de tal modo que supongan una disminución del impuesto en uno u otro Estado o en los dos.

d) Cuando la autoridad competente de un Estado tenga razones para suponer que existe una disminución del impuesto como consecuencia de transferencias ficticias de beneficiarios dentro de grupos de empresas.

e) Cuando de las informaciones suministradas a un Estado, por un tercer Estado, se recojan informaciones que puedan ser útiles para el cálculo del impuesto en otro Estado.

3.4.1.3.2 Intercambios pactados

Además establece que las autoridades competentes de los Estados, podrán ampliar el marco del intercambio espontáneo contemplado en la misma, siguiendo el procedimiento de consulta contemplado en el artículo 9 de la Directiva en comento.

3.4.1.3.3 Intercambios voluntarios

En cualquier otro caso en que la autoridad competente de un Estado envíe a su homóloga en otro Estado los datos que considere, que debe conocer para la liquidación correcta de los impuestos cubiertos por la Directiva.

3.4.2 Comprobación simultánea de impuestos

A demás del intercambio de información, existe una forma de asistencia mutua más directa entre las administraciones competentes de los Estados, en el que se ahorran trámites burocráticos, denominada comprobación simultánea o coordinada de impuestos.

En la que a través de un contacto directo entre inspectores de los Estados, se realiza en forma simultánea la comprobación tributaria de los impuestos, en casos determinados o en ciertas categorías de casos.¹⁷

¹⁷CIFR. Artículo 9, apartado 2 de la Directiva del Consejo 77/799/CEE de 19 de diciembre de 1997.

Estas inspecciones se realizan sin la presencia de los inspectores de un Estado, en el territorio de otro Estado, ni tampoco las funciones que realiza cada uno de ellos son en el ejercicio de sus funciones de autoridad en el Estado en que la comprobación se desarrolla, por ello resulta relativamente fácil contar con la participación de un gran número de administraciones tributarias, al no plantear problemas de soberanía administrativa, que es cuasi constitucional en algunos Estados.¹⁸

Otra forma de comprobación simultánea, es la que se realiza con la presencia de un funcionario competente de otro Estado, para que la revisión se realice directamente en el Territorio del Estado en el que se desarrolla.

En la Directiva 77/799, no se describe el procedimiento a utilizar para este tipo de inspecciones, pero deja en manos del procedimiento de consulta contemplado en el artículo 9 de la misma directiva el desarrollo de las revisiones simultáneas, con lo cual se dejan abiertas las bases sobre las cuales se desarrollarán dichas revisiones coordinadas.

3.4.3 Asistencia mutua para la recaudación

La asistencia mutua para la recaudación, debe consistir en que, por una parte la autoridad requerida proporcione a la autoridad requirente los informes necesarios a esta última para el cobro de los créditos nacidos en el Estado Miembro en donde tenga su sede y notifique al deudor todos los actos relativos a tales créditos que emanen de este Estado miembro y, por otra parte, proceda a petición de la autoridad requirente al cobro de los créditos nacidos en el Estado miembro donde esta última tenga su sede.

¹⁸Rodríguez, Rosas Moreno, Op. Cit., pág. 325.

Así definió a la asistencia mutua para la recaudación la directiva 76/308/C.E.E. del 15 de marzo de 1976, en la que se regula la asistencia mutua en el cobro de créditos entre los países miembros de la Comunidad Europea, la cual inicia con informes previos y finaliza con el cobro del crédito fiscal.

La asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales, es la ayuda reciproca que se prestan los Estados para que los créditos fiscales nacidos en uno de Ellos, puedan ser cobrados por otro Estado que está en posibilidad práctica de hacerlo, ya sea porque el sujeto obligado es residente en él o porque se encuentra dentro de su territorio nacional.

3.4.3.1 Autoridades encargadas de prestar la asistencia en la recaudación

Los Estados actúan a través de los órganos creados por sus leyes, por lo que los entes encargados de prestar la asistencia mutua, serán las autoridades que de acuerdo con las disposiciones legales y reglamentarias de cada Estado, se encuentren facultadas para ello, por lo que en la Directiva 76/308/C.E.E. del 15 de marzo de 1976, se definen a las autoridades, requirente y requerida de la asistencia en el cobro.

La autoridad requirente será, entonces, aquella Administración Competente que, solicite a una autoridad administrativa de otro Estado, la información necesaria para la determinación de créditos fiscales.

Y la autoridad requerida, será aquella Administración Competente del otro Estado que, proporcione la información solicitada para la determinación de créditos fiscales, que recopilará conforme a las reglas establecidas en la Legislación interna del Estado en el que la autoridad requerida tenga su sede.

De lo anterior se puede observar que existe una estrecha relación entre el intercambio de información que realizan los Estados y la asistencia en el cobro, pues la primera sirve como base o fundamento, para que los Estados tengan todos los elementos necesarios para determinar un crédito fiscal y para saber en donde se encuentra el sujeto obligado al pago del mismo, a fin de que posteriormente se le pueda cobrar a través de otro Estado, evitando de esta manera la evasión fiscal.

La asistencia mutua, tiene reglas específicas para su realización las cuales se analizan en el apartado siguiente.

3.5 ASISTENCIA MUTUA PARA LA RECAUDACIÓN

Poco se ha hablado de este tema en la doctrina mexicana, sin embargo, los compromisos adquiridos por nuestro país en esta materia, hacen necesario el estudio de los presupuestos de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales y la regulación vigente, para hacer posible su aplicación.

Esta figura es regulada principalmente por instrumentos internacionales, que han sido mencionados ya en los antecedentes de la asistencia para el cobro, y que son la base bibliográfica de siguiente análisis, también se hace referencia a la legislación de otros países, a fin de presentar un panorama más completo al respecto.

3.5.1 Concepto

La directiva 76/308/C.E.E. del 15 de marzo de 1976, establece que la asistencia mutua para la recaudación, debe consistir en que, por una parte, la

autoridad requerida proporcione a la autoridad requirente los informes necesarios a esta última para el cobro de los créditos nacidos en el Estado miembro en donde tenga su sede y notifique al deudor todos los actos relativos a tales créditos que emanen de este Estado miembro y, por otra parte, proceda a petición de la autoridad requirente al cobro de los créditos nacidos en el Estado miembro donde esta última tenga su sede.¹⁹

La asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales consiste en que un Estado cobre por cuenta de otro, un crédito fiscal a favor de este último, por encontrarse el primero en posibilidad práctica de hacerlo, ya sea porque el sujeto obligado es residente en él o porque se encuentra dentro de su territorio nacional.

De acuerdo al Convenio sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal (*Convention on mutual administrative assistance in tax matters*), en la asistencia en la recaudación, los Estados pueden hacer uso de los poderes que les otorga la ley interna, también llamada doméstica, para recaudar los impuestos debidos a otro Estado.

El Estado requerido procederá como si el impuesto que exige fuere del propio Estado, con las limitantes establecidas por la caducidad y prescripción contempladas en la legislación del Estado requirente.

La asistencia mutua para la recaudación, es la que se presta entre dos Estados, que fundados en un acuerdo internacional, se solicitan en forma recíproca

¹⁹Directiva 76/308/CEE del Consejo de las Comunidades Europeas, de 15 de marzo de 1976, referente a la Asistencia Mutua en Materia de Cobro de los Créditos Resultantes de Operaciones que Formen parte del Sistema de Financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las Exacciones Reguladoras Agrícolas y de los Derechos de Aduana, Publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas N° L 073/18.

ayuda para recuperar impuestos que les son debidos y que están en posibilidad de recaudar conforme a sus disposiciones legales y reglamentarias.

3.5.2 Impuestos comprendidos

Los impuestos comprendidos en la asistencia mutua, dependerán del pacto que hayan hecho los Estados, ya que en el instrumento internacional que para el caso se celebre, se deberá especificar a que impuestos aplica la asistencia en el cobro.

Los convenios internacionales que se han celebrado en materia de asistencia para el cobro de créditos fiscales, contemplan a los impuestos en el ingreso y el capital, tal es el caso de los Convenios para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta.

La directiva 76/308/CEE del Consejo de las Comunidades Europeas, por su parte, contempla a los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como a los créditos de las exacciones reguladoras agrícolas y de los Derecho de Aduana, mimos que han sido extendidos a los créditos derivados del Impuesto al Valor Agregado, por la directiva del consejo 79/1071 de 6 de diciembre (DOCE L-331, de 27 de diciembre).

Y desde el 1º de enero de 1993 a los impuestos especiales sobre hidrocarburos, alcoholes y tabaco, mediante la Directiva 93/108/CEE, de 14 de diciembre (DOCE núm. L-390, de 31 de diciembre).

Sin embargo en el Convenio sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, se contempla la posibilidad de que el Estado solicitante, pueda

requerir ayuda para recaudar impuestos no comprendidos dentro de la convención, a fin de que la asistencia mutua se aplique a todos los impuestos en general, con la condición de que se especifique el carácter o el tipo del impuesto, para que el Estado pedido pueda aplicar el procedimiento empleado en un impuesto similar de acuerdo a su derecho interno y, en caso de que no exista ningún impuesto similar, se aplique el procedimiento más adecuado.

3.5.3 Requisitos de procedencia

Los requisitos de procedencia para la asistencia mutua en el cobro, son aquellos sin los cuales no podría ser posible la solicitud de recaudación, o haciéndola el Estado requerido puede válidamente excusarse de atenderla.

a) La solicitud del impuesto, debe estar fundada en un instrumento que permita su aplicación en el Estado solicitante.

b) La solicitud debe estar basada en impuestos líquidos y determinados por las autoridades competentes del Estado requirente, porque de lo contrario pueden dañarse derechos del contribuyente y puede ponerse al Estado requerido en riesgo de ser responsable de la recaudación de un impuesto que aún no ha sido determinado.

c) El Estado requerido debe contar con los procedimientos idóneos para recaudar el impuesto pedido, bajo su ley doméstica.

d) El impuesto determinado por las autoridades del Estado requirente, no debe estar sujeto a ninguna controversia, y si la ejecución del impuesto se encuentra controvirtiéndose, la solicitud de recuperación podrá pedirse únicamente si es el resultado de una resolución final.

e) Cuando una solicitud es hecha al Estado requerido, en el que el obligado al pago del impuesto no es residente en ese país, es necesario que se hayan agotado todos los medios de defensa a su disposición dentro del Estado en donde se generó el impuesto en cuestión.

f) Que la autoridad requirente haya agotado todos los medios de ejecución que tenga a su disposición para el cobro del crédito.²⁰

g) Que con dicha solicitud no se susciten graves dificultades en el orden económico o social en el Estado requerido.²¹

El modelo bilateral de la Convención del establecimiento de la ayuda administrativa recíproca para la valoración y recaudación de impuestos directos, establece que la autoridad requirente deberá acompañar a su petición los documentos requeridos por las leyes del Estado solicitado, en los que conste que el impuesto es realmente debido.²²

Los anteriores requisitos son indispensables para garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes que serán requeridos del pago de impuestos generados en otro país y conforme a otras disposiciones legales y reglamentarias.

Un Estado Requerido puede declinar la solicitud de asistencia para la recaudación, cuando no se cumpla con alguno de los requisitos antes mencionados, pues de cumplirse con la petición del Estado Requirente en esas condiciones, el

²⁰Ib. ídem. Artículo 14.

²¹Ib. ídem.

²²"Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection and Direct Taxes", Op. cit., pág. 30.

procedimiento instaurado podría ser declarado nulo, además de que se afectarían los derechos del sujeto pasivo requerido.

3.5.4 Autoridades competentes

La asistencia en el cobro de créditos fiscales, es llevada a la práctica a través de las Autoridades investidas de facultades para prestar la ayuda en el cobro, conforme a lo establecido en los Tratados internacionales en esta materia y de acuerdo a las disposiciones legales y reglamentarias de los Estados Contratantes.

Autoridad, en un sentido jurídico es la posesión de quien se encuentra investido de facultades o funciones o la persona o cosa que goza (o se le atribuye) "fuerza ascendencia u obligatoriedad" por extensión la expresión se aplica para designar a los individuos u órganos que participan del poder público, nombrando así a los detentadores (legítimos) del poder.²³

Solamente tienen el carácter de autoridad aquellos órganos a los que el ordenamiento jurídico atribuye una competencia de carácter resolutorio y que es la facultad de resolver y no en el carácter político de la función en donde reside la clave de la distinción.²⁴

Las autoridades competentes de los Estados, serán aquellas que, conforme a los Tratados internacionales celebrados en materia de recaudación y de acuerdo a legislación interna de cada uno de los Estados parte, tengan facultades para realizar solicitudes de asistencia mutua y para responderlas.

²³Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 9ª edición, Tomo A-CH, Porrúa, México, pág. 286.

²⁴Pedro de Miguel García, "El Concepto de Autoridad en Nuestro Ordenamiento Jurídico" en Estudios en homenaje al profesor López Rodó Universidad de Santiago, Universidad Complutense, Consejo superior de Investigaciones Científicas t. 1, Madrid, 1972, pág. 408.

3.5.4.1 *Autoridad requirente y autoridad requerida*

En materia de asistencia mutua se puede hablar de dos clases de autoridades competentes:

Autoridad requirente. Es la autoridad competente de un Estado miembro que formule una petición de asistencia relativa a un crédito.

Autoridad requerida. Es la autoridad competente de un Estado miembro a la que se dirija una petición de asistencia.²⁵

La autoridad requirente, será aquella que solicite asistencia para la recaudación de un crédito generado en su País.

Y la autoridad requerida, será aquella autoridad de la cual se solicita su ayuda para el cobro de una deuda tributaria por cuenta de otro Estado.

Como la asistencia mutua para la recaudación es recíproca, las autoridades competentes de los Estados pueden ser en unos casos Autoridades requirentes y en otros autoridades requeridas.

3.5.5 **Sujeto pasivo y responsables del impuesto**

La asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales, se ejecuta sobre el sujeto pasivo obligado al pago del impuesto, por lo que es importante analizar las definiciones que la doctrina y la legislación de algunos países han dado al concepto de sujeto pasivo.

²⁵Directiva 76/308/CEE del Consejo de las Comunidades Europeas. Artículo 3.

Achille Donato Giannini, establece que sólo pueden ser sujetos de la relación impositiva y por lo tanto de las obligaciones y derechos inherentes a ella, aquellos a quienes el derecho tributario reconoce como jurídicamente capaces.²⁶

Pero como señala el propio autor los entes jurídicos a los cuales el derecho privado, les atribuye capacidad jurídica no siempre coinciden con los sujetos que tienen capacidad jurídica en el derecho tributario, así se le atribuye capacidad para ser sujetos pasivos del impuesto a uniones de personas o a conjuntos de bienes carentes de capacidad jurídica.²⁷

Arrijo Vizcaino define al sujeto pasivo de la obligación tributaria, como la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza un hecho generador de un tributo o contribución, es decir, la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa.²⁸

Por lo cual podemos decir que el sujeto pasivo de la relación tributaria, es el ente jurídico al que la ley le reconoce capacidad jurídica y el cual realiza el hecho generador de una contribución, esto es, se adecua a la hipótesis normativa.

Pero no siempre los sujetos que realizan el hecho generador son los obligados al pago del impuesto, así tenemos que pueden ser otros entes jurídicos que por disposición de la ley, tengan la obligación de realizar las prestaciones

²⁶ Giannini, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario*, Tr. Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 97.

²⁷ Hay ocasiones en las leyes fiscales le atribuyen personalidad a entes diferentes de las personas físicas o morales, podemos citar el caso, de la asociación en participación que siendo un contrato y careciendo de personalidad jurídica por disposición expresa de la Ley General de Sociedades Mercantiles, es considerada como persona moral para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

²⁸ Arrijo, Vizcaino Adolfo, Op.Cit. pág. 179.

exigidas por los ordenamientos legales, como si fueran los sujetos pasivos de la relación tributaria.

Los sujetos pasivos son aquellos a los que el ordenamiento jurídico sitúa en el deber u obligación de realizar una prestación ante una Administración tributaria o a un administrado sujeto activo de la misma, a los que el ordenamiento jurídico sitúa en el poder-deber de exigirla. Toda prestación ha de tener un sujeto activo y un sujeto pasivo. El obligado a prestar, el que debe satisfacer la prestación, el compelido a realizar la prestación que sea objeto de deber de la obligación es el sujeto pasivo.²⁹

Frente a la concepción originaria del sujeto pasivo como el sujeto deudor de la relación tributaria por la realización de un hecho imponible indicativo de capacidad económica³⁰, las leyes tributarias han tomado como sujeto pasivo al obligado a cumplir con las prestaciones derivadas de la realización del hecho generador.

Es por ello que las leyes tributarias al definir al sujeto pasivo de la relación, hacen referencia al sujeto que por virtud de las disposiciones jurídicas es el obligado al cumplimiento de las prestaciones económicas, así por ejemplo la Ley General Tributaria de España define al sujeto pasivo como "La persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo".

El párrafo 33 de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977, lo define como, quien debe un impuesto o responde del mismo, quien está obligado a retener e ingresar un impuesto por cuenta de un tercero y quien está obligado a presentar una declaración tributaria, presentar garantía, llevar libros y registros o cumplir otros

²⁹Lago, Montero José María, en "Sujetos pasivos y responsables tributarios XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias, octubre, 1995", Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1997, pág. 74.

³⁰Asociación Española de Asesores Fiscales. *Constitución y Normas Tributarias*, editorial Aranzadi, España, 1990, pág. 122.

deberes que las leyes tributarias le impongan. No es obligado tributario quien, en un asunto tributario ajeno, debe dar información, exhibir documentos, emitir un dictamen pericial o permitir la entrada en fincas o locales comerciales o industriales.³¹

La legislación mexicana no contempla concepto alguno de sujeto pasivo directo, únicamente establece en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación que, las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, y en el artículo 26 del mismo ordenamiento enumera a los sujetos responsables solidarios.

El legislador mexicano distingue dos clases de responsabilidades, como contribuyente o sujeto pasivo directo al que dio origen al nacimiento de la obligación tributaria y como sujeto de responsabilidad solidaria, a todos los terceros que en forma indirecta adquieren la obligación en el pago de un crédito fiscal.³²

De cualquier manera, será la legislación del país que solicite la asistencia en el cobro, la que proporcione la definición del sujeto pasivo, pues será sobre ese sujeto sobre el cual, las autoridades del país requerido deberán aplicar su derecho para recuperar el impuesto solicitado.

Que como ya se dijo, puede ser el sujeto que realizó el hecho generador o bien el obligado al pago del impuesto, porque se le ha trasladado esa responsabilidad, ya sea por disposición de la ley o por voluntad propia.

³¹Lago, Montero José María, Op. Cit., pág. 77.

³²Margain, Manautou Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 13ª edición, Porrúa, México, 1997, pág. 265.

3.5.5.1 Ley que determina la calidad de un sujeto pasivo en la ayuda para la recaudación

Es la ley del Estado requirente quien determina que sujetos tienen el carácter de responsables solidarios, ya que conforme al derecho internacional, la ley aplicable al caso en concreto es la ley del Estado en el cual se produjo la situación de derecho.

La calidad de sujeto pasivo en el caso de la asistencia para el cobro, es ya un derecho adquirido, pues los elementos constitutivos del crédito fiscal han sido realizados en su totalidad, por lo que el cambio de legislación, en la ejecución del mismo, no influye ya sobre los derechos creados.³³

Por lo cual no es posible aplicar en el fondo la ley del Estado requerido, pues si el crédito fiscal se generó en un Estado diferente, es aplicable la ley que regía en ese momento y no otra. El Estado solicitante sólo podrá aplicar su legislación, para ejecutar los créditos fiscales motivo de la solicitud, esto es aplicar el procedimiento de ejecución como si estos créditos fueran propios.

3.5.5.2 Sujetos pasivos en la solicitud de asistencia en el cobro

Continuando con la asistencia en el cobro, es menester decir que en la solicitud deberá estar perfectamente identificado el sujeto pasivo, obligado al pago del impuesto debido y solicitado, para evitar arbitrariedades.

Existen otras características de los sujetos obligados al pago del impuesto materia de la solicitud, como son su calidad de nacional, de residente o bien en

³³ Cfr. Jean, Paulin Niboyet. *Derecho Internacional Privado*, tr. Andrés Rodríguez Ramón, Editorial Reus, Madrid, 1928, pág. 13.

tratándose de personas físicas que han fenecido, lo cual puede modificar la forma de realizar la solicitud de la ayuda para la recaudación.

Algunas convenciones que regulan la asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales, establecían una limitante para prestar dicha ayuda, cuando el obligado al pago del impuesto debido, era un nacional, sin embargo las convenciones actuales, establecen un trato igual para cualquier persona que ha incurrido en una deuda de impuesto en el Estado solicitante, sin importar si son nacionales de alguno de los Estados requirente o requerido o nacionales de un tercer Estado.

3.5.5.3 Sujeto pasivo no residente

Cuando una solicitud de recaudación de impuesto se realiza contra una persona que no es residente en el Estado requerido, las garantías para proteger al contribuyente son mayores, pues las partes deben convenir específicamente este supuesto en algún instrumento que se encuentre en vigor al momento de realizar la solicitud, además de que el impuesto motivo de la solicitud no debe estar en posibilidad de ser controvertido por ningún medio.

Esto es, cuando se trata de un crédito que se intenta cobrar en un Estado en el que el sujeto obligado a su pago no es residente, es necesario que se agoten todos los medios de defensa legal que tenga a su disposición el contribuyente, tanto los medios ordinarios, como los extraordinarios, antes de que el Estado solicite asistencia para la recaudación, porque al no hacerse así se estaría en riesgo de que el contribuyente los interpusiera en cualquier momento.

Por tal motivo y para evitar que la solicitud de impuesto sea frustrada o dejada sin efectos es necesario que el crédito fiscal, tenga el carácter de cosa juzgada, en el país en el que se generó el adeudo fiscal.

3.5.5.4 Sujeto pasivo de cujus

También existen requisitos especiales en tratándose de la ayuda para la recaudación solicitada sobre la propiedad de una persona difunta, puesto que los herederos pueden ignorar que la persona que les ha heredado, tenía deudas de impuestos en otro país.

Sin embargo el desconocimiento de tales deudas, no exime a los herederos de su pago, aunque dependerá de la legislación de cada uno de los Estados, la manera en la que el heredero responda de esas deudas, es decir si responde solo con los bienes que les fueron heredados o con su propio patrimonio.

3.5.6 Solicitud

La solicitud de impuesto debe hacerse por la autoridad competente del Estado solicitante o requirente, a la autoridad competente del Estado solicitado o requerido, que ha quedado definidas en apartados anteriores, se deben reunir los requisitos de procedencia previstos en el apartado A, antes mencionados y dicha solicitud debe versar sobre los impuestos comprendidos en los tratados internacionales.

La petición de cobro de un crédito que la autoridad competente del Estado Requirente, formule a otra, deberá contener los siguientes requisitos:

1. Debe citar el instrumento oficial, mediante el cual entró en vigor la convención o tratado que contempla la asistencia mutua entre el Estado requirente y el Estado requerido.

2. Debe declarar que el impuesto materia de la solicitud, se encuentra comprendido en el instrumento anterior.³⁴

3. Un ejemplar oficial o una copia certificada del título que permita la ejecución del crédito fiscal, emitido por autoridad Competente del Estado requirente y los originales o copias certificadas de todos los documentos necesarios para el cobro.

El título que permita la ejecución del cobro del crédito, será, conforme a las normas vigentes en el Estado requerido, homologado, reconocido, completado o sustituido por un título que permita su ejecución en su territorio.

El Código Federal de procedimientos civiles establece que para que hagan fe en la República los documentos públicos procedentes del extranjero, deberán exhibirse debidamente legalizados por las autoridades diplomáticas o consulares,³⁵ que si los documentos se presentan en idioma extranjero se mandará dar vista a la parte contraria para que manifieste su conformidad o inconformidad; en este último caso el tribunal nombrará traductor oficial.³⁶

Cuando el incumplimiento de alguna de las formalidades antes citadas, de lugar a la impugnación del crédito o del título ejecutivo, emitido por la autoridad requirente, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución y se podrá garantizar el crédito fiscal con las medidas cautelares, conforme a las disposiciones legales vigentes en el Estado requerido, que lo permitan para créditos similares.³⁷

³⁴"Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection and Direct Taxes". Artículo 13.

³⁵Código Federal de Procedimientos Civiles, artículo 131.

³⁶Ib. Ídem. Artículo 132.

³⁷Directiva 76/308/CEE del Consejo de las Comunidades Europeas, Artículos 7 y 8.

4. La declaración de que el crédito o el título que permita su ejecución no ha sido impugnado en el Estado requirente, o en su caso que, habiendo sido impugnado este haya llegado hasta la decisión final.

5. En caso de que la solicitud sea para el cobro de un crédito fiscal a cargo de un sujeto que no sea residente en el Estado requerido, se deberá demostrar en todos los casos que no existe medio de defensa alguno pendiente de agotar.

6. La solicitud de cobro deberá indicar el nombre y la dirección de la persona a que se refiera (sujeto pasivo), la naturaleza del crédito, la cuantía del crédito principal, los intereses y gastos debidos.

7. Todos los documentos e informaciones útiles relacionados con la solicitud que permitan a la autoridad competente del Estado requerido cobrar el crédito fiscal solicitado.

Una vez recibida la solicitud de ayuda para la recaudación de impuestos, el Estado requerido debe actuar como si se tratara de la recuperación de los impuestos propios.

En principio, el título ejecutivo base para el cobro del crédito deberá ser sometido al procedimiento que para tal efecto establezca el Estado requerido, a fin de que puede ser tratado como un título ejecutivo de un crédito fiscal propio.

Una vez hecho lo anterior, el Estado requerido aplicará el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro del crédito, respetando las formalidades, plazos y términos como si se tratara de un crédito propio.

Si la solicitud de ayuda para el cobro de un crédito fiscal, ha cumplido con todos los requisitos, el Estado requerido informará al Estado requirente, a la brevedad posible las acciones tomadas y el resultado de la recaudación.

Pero si por el contrario, la solicitud de ayuda ha sido rechazada, el Estado requerido deberá comunicar al Estado requirente la decisión y los motivos y fundamentos en los que se basó para rechazarla.

3.5.7 Caducidad y prescripción

El crédito impositivo se extingue como cualquier derecho de crédito, cuando no se hace valer dentro de un determinado periodo de tiempo.

Pero esta influencia del tiempo sobre la suerte del crédito impositivo adopta diversa configuración jurídica según la teoría que se sustente acerca de la eficacia de la liquidación respecto al mencionado crédito. En efecto, si la liquidación se considera como elemento constitutivo del crédito, de tal suerte que al nacimiento de éste se hace depender de aquélla, en tanto que la realización del presupuesto se estima que da vida a un derecho (o poder) distinto del ente público, es decir, a liquidar el impuesto, habrá de deducirse lógicamente que la prescripción del crédito sólo puede tener lugar a partir del momento en que el impuesto se liquida, y que, por lo que respecta al periodo anterior, el transcurso de ese tiempo desde la realización del presupuesto sólo podrá constituir una causa de caducidad del derecho de la administración a liquidar el tributo.³⁸

La caducidad opera antes de que el crédito fiscal sea liquidado, por lo que las facultades de la autoridad competente para ello se extinguen por su inactividad en un periodo, establecido en las leyes tributarias.

³⁸ Giannini, Achille Donato. Op. Cit., pág. 299.

La prescripción se configura una vez liquidado el crédito tributario, ya que siendo líquido y exigible, la autoridad fiscal no lo cobra en el tiempo límite fijado en las disposiciones fiscales.

La preocupación fundamental del derecho, ha sido la de introducir límites temporales al poder público frente a una inicial resistencia a los mismos, ofreciendo una mayor seguridad jurídica al ciudadano destinatario de la acción administrativa.³⁹

Los periodos de caducidad y prescripción no siempre son los mismos en todos los países, es por ello que en la asistencia mutua en el cobro se debe tener muy en cuenta esta situación.

El Estado requirente debe especificar en su solicitud cual es el término para que la petición de impuesto pueda ser cobrada, es decir, debe precisar los periodos que fijan sus leyes para que el crédito fiscal requerido pueda ser cobrado.

Como se trata de un crédito que ha sido liquidado y es que es exigible, estaríamos frente a la figura jurídica de la prescripción de la deuda tributaria, por lo tanto, el Estado requerido debe tener muy presente el tiempo que tiene para recuperar el crédito solicitado por otro Estado.

El problema se presenta cuando estos tiempos varía en cada uno de los Estados, porque puede ocurrir que el tiempo para recuperar el impuesto sea más largo en el Estado requirente y más corto en el Estado requerido, este último podría negarse a acceder a dicha solicitud porque no podría darle el mismo tratamiento a

³⁹ Vicenç, Aguado i Cudolà. *Prescripción y Caducidad en el Ejercicio de las Potestades Administrativas*, editorial marcial pons, Madrid, 1999, pág. 17.

los impuestos pedidos que a los impuestos propios, porque sus facultades conforme a su legislación interna habrían expirado.

Otro caso puede ser cuando el tiempo para recaudar el impuesto pedido, es más corto en el Estado requirente y más largo en el Estado requerido, el primero ya no esta en posibilidad de pedir la ayuda para la recuperación de su impuesto y obviamente el segundo esta en todo su derecho de negar la solicitud si es pedida en esas condiciones.

Cuando estos periodos son diferentes en los dos Estados, existen tres posibles soluciones:

- a) Aplicar el "tiempo-límite" del Estado requerido.
- b) Aplicar el "tiempo-límite" del Estado requirente.
- c) Aplicar el más corto de estos tiempos límites.

En cuanto a la primera opción, se argumenta que si el Estado requerido debe darle el mismo tratamiento a los impuestos solicitados que a los propios, debe aplicarse el tiempo límite que aplica para la recaudación de sus propios créditos, ya que de lo contrario podría perder certeza y consistencia el procedimiento empleado para recuperar el impuesto solicitado.

Por otra parte, se argumenta que el tiempo límite que debe aplicar es el del Estado requirente, porque el Estado requerido esta proporcionando ayuda para la recuperación de un crédito que ha nacido bajo un sistema legal diferente que indudablemente gobierna la creación y la extinción de ese crédito, por lo tanto puede sostenerse que mientras el tiempo límite no haya vencido, conforme a las leyes del Estado requirente el crédito puede válidamente ser recuperado.

Esto quiere decir que, el Estado requerido no podrá negarse a prestar la asistencia para la recaudación de algún impuesto cuando su tiempo límite sea menor que el del otro Estado.

Sin embargo puede darse el caso de que el tiempo para recaudar el impuesto expire después de que es realizada la solicitud y en estas circunstancias puede declararse que la ayuda no puede ser prestada porque el Estado requerido no es capaz de recuperar su propio impuesto.

3.5.8 Cobro del crédito

Como ya se indicó en el apartado anterior, para que el cobro del crédito fiscal solicitado sea posible es necesario que este se encuentre amparado con un título ejecutivo y que se hayan agotado todos los medios existentes para su cobro, por el Estado requirente.

El cobro del crédito debe realizarse conforme a las leyes del Estado requerido, ya que en cuanto al procedimiento aplican sus leyes, sin embargo respecto a este tema la directiva 76/308/CEE, contempla reglas específicas para realizarlo.

Establece que el cobro deberá efectuarse en la moneda del Estado en el que la autoridad requerida tenga su sede.

Después de que el Estado requerido ha efectuado el cobro del crédito fiscal, deberá transferir el monto de lo recaudado, junto con los intereses percibidos por demora en el pago, estos últimos deberán calcularse conforme a las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas vigentes en el Estado requerido.

3.5.8.1 Gastos

En cuanto a los gastos de la recaudación del impuesto, los Estados renuncian recíprocamente al reintegro de los gastos que resulten de la asistencia mutua que se presten para la recaudación de impuestos.

Sin embargo el Estado requirente será responsable de las erogaciones que se consideren injustificadas por la realidad del crédito o la validez del título emitido por la autoridad requirente.⁴⁰

Los gastos extraordinarios incurridos con motivo de la asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales serán a cargo del Estado solicitante.⁴¹

3.5.8.2 Postergación de pago

Algunos Estados contemplan en su legislación doméstica, la posibilidad de que el sujeto pasivo realice el pago de su deuda tributaria en un plazo corto, lo cual le permite al contribuyente reunir los recursos suficientes para realizar el pago al término de dicho plazo, con la penalidad financiera genuina que establecen la mayoría de los Estados.

El Estado requerido podrá conceder al deudor un plazo para el pago o autorizar un pago fraccionado, siempre que las disposiciones legales, reglamentarias, administrativas vigentes se lo permitan, previo acuerdo del Estado requirente.

⁴⁰Ib. Ídem. Artículo 18.

⁴¹" *Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection and Direct Taxes*". Artículo 26.

En este caso el Estado requerido deberá tomar las medidas cautelares pertinentes para garantizar el pago del crédito fiscal pedido, conforme a su legislación vigente.

3.5.9 Impugnación

Durante la ejecución del crédito fiscal solicitado, el sujeto pasivo, puede impugnar el crédito fiscal a su cargo por diversas causas, distinguiéndose entre ellas las siguientes:

Impugnación del crédito fiscal o el título que permita la ejecución de su cobro, el sujeto pasivo puede impugnar la resolución emitida por el Estado requirente, ante la autoridad competente de dicho Estado, conforme a las disposiciones jurídicas vigentes en el Estado requirente.

En este caso la autoridad competente que realizó la solicitud de cobro, deberá notificar a la autoridad competente del Estado requerido, la interposición de algún medio de defensa, que afecte la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.

El propio sujeto pasivo, puede notificar a la autoridad competente del Estado requerido, de la interposición de algún medio de defensa en el Estado en donde surgió el crédito.

En este caso la autoridad competente del Estado requerido, después de recibir la notificación ya sea por la autoridad competente del Estado requirente o del propio contribuyente autorizado, deberá suspender el procedimiento administrativo de ejecución, hasta en tanto no se resuelva en definitiva el medio de impugnación interpuesto en el otro Estado.

Otro caso, se presenta cuando la impugnación recae sobre las medidas tomadas por la autoridad competente del Estado requerido al aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, en el cual la impugnación se substanciaran ante las instancias competentes del propio Estado requerido, conforme a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes en dicho Estado.

Cuando la impugnación recae sobre vicios propios del procedimiento de ejecución la autoridad competente del Estado requerido, suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución hasta en tanto no se resuelva en definitiva dicha impugnación.

3.5.10 Medidas cautelares

Como se analizó en el apartado anterior, la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución procede cuando se interpone algún medio de defensa en contra del crédito fiscal o del título ejecutivo que lo contiene, o bien por vicios propios del procedimiento administrativo de ejecución.

También procede suspender el procedimiento de ejecución cuando la autoridad competente del Estado requerido autorice al sujeto pasivo obligado al pago del impuesto requerido, pagar el adeudo a plazos.

Cuando proceda la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución o a petición fundada de la autoridad competente del Estado requirente, la autoridad competente del Estado requerido, tomará las medidas cautelares necesarias para garantizar el cobro del crédito fiscal solicitado, conforme a las disposiciones legales y reglamentarias aplicables en este último Estado.

En el Capítulo IV de la Tesis, se analizan a fondo los casos en los que procede la suspensión del procedimiento de ejecución, las medidas cautelares existentes y el desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución.

3.6 REGULACION DE LA ASISTENCIA MUTUA EN EL COBRO DE CRÉDITOS FISCALES, EN MÉXICO

La asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales, en la legislación Mexicana, tiene su origen en los Tratados para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal internacional, específicamente en el apartado denominado asistencia en el cobro, la cual consiste en que el Estado mexicano se obliga a recaudar por cuenta de otro Estado créditos fiscales.

Sin embargo no todos los tratados internacionales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal internacional, contemplan la asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales.

Actualmente México, tiene celebrados tratados internacionales en materia de asistencia en el cobro con Bélgica, Japón, Rumania y recientemente con Luxemburgo.⁴²

Además de las disposiciones contenidas en los tratados internacionales, en el Código Fiscal de la Federación, se introdujeron disposiciones jurídicas que regulan la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.

Mediante reforma del 31 de diciembre de 1999, se adicionaron los artículos 4-A, 69-A, la fracción IX del artículo 124 y la fracción XVI del artículo 202 del Código

⁴²Ver apéndice, Estado que guardan los Convenios Fiscales celebrados por México.

Fiscal de la Federación que regulan en forma escasa la asistencia en el cobro de créditos fiscales extranjeros.⁴³

En el Dictamen de la propuesta de modificación de diversas disposiciones fiscales para el ejercicio del año 2000, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la H. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión argumentó lo siguiente:

"Con el objeto de establecer las bases jurídicas para que el Estado Mexicano y los Estados extranjeros, puedan llevar a cabo la asistencia mutua en el cobro y recaudación de impuestos y accesorios, esta Comisión Dictaminadora coincide en adicionar diversas medidas que permitirán la suscripción de tratados internacionales en los cuales se establezca la colaboración de las autoridades fiscales de otros países para recuperar las contribuciones omitidas causadas en territorio nacional, en el entendido de que existirá reciprocidad de nuestro país.

Así mismo, y dada la naturaleza de los cobros que nuestro país podrá efectuar a solicitud de las autoridades fiscales extranjeras, se considera adecuado establecer la improcedencia de los medios de defensa previstos en el Código Fiscal de la Federación -CFF- cuando se pretenda impugnar algo diferente del propio procedimiento administrativo de ejecución. (Artículos 4-A, 69-A; 124, con una fracción IX y 202, con una fracción XVI)⁴⁴

Por lo que la regulación de la asistencia mutua esta enfocada en principio a dar cumplimiento a los tratados internacionales que ya se encontraban celebrados al momento de la reforma de 1999, pero también con la finalidad de que México se encuentre en posibilidad de celebrar más tratados internacionales en materia de asistencia mutua en el cobro y recaudación de impuestos y de sus accesorios.

Con la celebración de estos tratados internacionales y con la adecuación de la legislación interna para hacer posible la asistencia en el cobro, México busca dar seguridad jurídica a otros países, para atraer inversiones extranjeras a nuestro país, que ante el fenómeno de la globalización no puede quedar al margen.

⁴³Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de Federación el viernes 31 de diciembre de 1999.

⁴⁴Gaceta parlamentaria de la H. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, publicada el Domingo 12 de diciembre de 1999.

3.6.1 Autoridades competentes para prestar la asistencia mutua

La autoridad competente para prestar la asistencia mutua, conforme a los Tratados internacionales para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal internacional, en los que se contempla la asistencia en el cobro, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero conforme al artículo 4-A del Código Fiscal de la Federación, también son autoridades competentes para recaudar los impuestos y sus accesorios exigibles por los Estados extranjeros, las oficinas que la Secretaría de Hacienda autorice.

En el 7º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria se establece que el Servicio de Administración Tributaria es el Órgano competente para prestar la asistencia mutua en materia fiscal.

Para estudiar con más detalle lo anterior a continuación se transcribe dicho artículo.

"Artículo 7. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;

II. Dirigir los servicios aduanales y de inspección así como la Unidad de Apoyo para la inspección Fiscal y Aduanera;

III. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales.

IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deben ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal.

V. Ejercer aquellas que en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria;

VI. Solicitar y proporcionar a otras instancias e Instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;

VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones.

VIII. Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve acabo el ejecutivo federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia.

IX. Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten las instancias supervisoras y reguladoras de otros países con las cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes información y documentación que sea objeto de la solicitud.

X. Fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal en las materias fiscal y aduanera;

XI. Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo.

XII. Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base a ellas se expidan;

XIII. Las demás que sean necesarias para llevar acabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior u demás disposiciones jurídicas aplicables."

Así mismo, el artículo 8o. establece que para la consecución de su objeto y el ejercicio de sus atribuciones, el Servicio de Administración Tributaria contará con las unidades administrativas que establezca su reglamento interior.

Por lo que la autoridad competente en esta materia será el Servicio de Administración Tributaria o las unidades administrativas que conforme a su reglamento interior tengan la facultad de recaudar impuestos en los términos antes señalados.

3.6.2 Cobro del crédito

Respecto al cobro del crédito fiscal extranjero, el artículo 4-A del Código Fiscal de la Federación, establece que los impuestos y sus accesorios exigibles por los Estados extranjeros cuya recaudación y cobro sea solicitado a México, de conformidad con los tratados internacionales de los que México sea parte, les serán aplicables las disposiciones referentes a la notificación y ejecución de los créditos fiscales, establecidas en el mismo Código.

La autoridad fiscal mexicana deberá aplicar los procedimientos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, para realizar el cobro del crédito fiscal solicitado por otro Estado, siempre y cuando se cumplan con los siguientes requisitos:

- a) Que la recaudación del crédito fiscal extranjero sea solicitada a México.
- b) Que dicha solicitud sea hecha de conformidad con los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.
- c) Que exista reciprocidad.

Una vez hecha la solicitud, el Estado mexicano, notificará y ejecutará los créditos fiscales, de conformidad con las disposiciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación.

En el caso de que el impuesto y sus accesorios requeridos sean pagados en moneda nacional, será aplicable el tipo de cambio vigente en el momento en el que se efectúa el pago, esto de conformidad con el segundo párrafo del artículo 69-A del Código Fiscal de la Federación.

Aunque en el Código Fiscal de la Federación se intenta regular la forma en la que se deberá prestar la asistencia mutua en el cobro de los créditos fiscales, esta aún tiene muchas lagunas, pues queda en el aire las siguientes cuestiones, ¿cuales son los requisitos indispensables que debe llevar la solicitud?, ¿Que documentación debe acompañarse a la misma? y algunas preguntas que quedan sin respuestas tales como ¿cual será el documento que notificará el contribuyente? ¿El que le envía el Estado extranjero? O ¿deberá emitir una nueva resolución la autoridad mexicana?, ¿Puede en algunos casos la autoridad mexicana declinar la solicitud hecha por el Estado extranjero?

Los tratados internacionales que México ha celebrado y a los cuales ya nos hemos referido, no contemplan un procedimiento específico en el que se regule la forma de prestar la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.

La legislación interna o doméstica, debería contemplar dicho procedimiento, para cumplir con las obligaciones internacionales concertadas por nuestro país, sin embargo esto no es así pues aún y cuando en el Código Fiscal se contemplan algunas disposiciones, estas no son suficientes para que el Estado mexicano pueda prestar la asistencia en el cobro, pues aún quedan muchas dudas pendientes de disipar, en este tema.

3.6.3 Caducidad y prescripción

El artículo 69-A precisa que los plazos de prescripción y caducidad de los créditos fiscales extranjeros se regirá por las leyes fiscales del Estado extranjero, que solicite la asistencia en el cobro.

Conforme a esta disposición, será necesario que el Estado extranjero al momento de realizar su solicitud, informe al Estado mexicano cual es el plazo de prescripción y caducidad conforme a sus leyes, esto con la finalidad de que no se realice un cobro indebido por parte de las autoridades fiscales de nuestro país.

3.6.4 Impugnación

Las resoluciones dictadas por las autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios, cuyo cobro haya sido solicitado a las autoridades fiscales mexicanas, no podrán ser impugnadas mediante recurso de revocación ni mediante demanda de nulidad, pues se encuentran contempladas como causas de improcedencia,

Sin embargo, como el procedimiento aplicable para el cobro del crédito fiscal extranjero, será el contemplado en el Código Fiscal de la Federación, éste si puede ser impugnado, pero sólo por vicios propios.

Esto es, el crédito fiscal en sí, determinado por la autoridad fiscal extranjera no puede ser impugnado, puesto que se rige por las disposiciones legales vigentes en el país en el que tuvo su origen, pero el procedimiento empleado en la asistencia en el cobro será el contemplado en las disposiciones legales y reglamentarias vigentes en México, por lo que es posible que sea controvertido, por vicios propios derivados de su aplicación.

CAPÍTULO IV

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

4.1 EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

El procedimiento administrativo es definido por el maestro Alfonso Nava Negrete como el camino o la vía legal que debe seguir la autoridad administrativa para la creación del acto administrativo. El procedimiento engloba todos los actos o procedimientos, pasos o formalidades que preceden a la formación definitiva del acto administrativo.¹

Así mismo, el tratadista mexicano Gabino Fraga, lo define como un "conjunto de actos que preparan y preceden al acto administrativo."²

La Administración pretendente, con el establecimiento de un procedimiento determinado, economizar en sus movimientos, dar mayor eficacia a sus actuaciones, ahorrar costos, tiempos, conseguir mejores resultados.³

El procedimiento administrativo, también sirve a los administrados, para darles seguridad jurídica en lo que hace a la actuación de la autoridad, esto es para que no se conduzca de forma arbitraria, sino apegada a derecho conforme a un procedimiento preestablecidos en las Leyes.

La esencia del procedimiento administrativo estriba en que es la actividad necesaria para la formación de la voluntad en Derecho Público, en el campo de la

¹ Nava, Negrete Alfonso. *Derecho Administrativo Mexicano*, Fondo de Cultura Económica, México, 1996, pág. 297 y 298.

² Fraga, Gabino. *Derecho Administrativo*, Rev. y act. por Manuel Fraga, 41ª edición, Porrúa, México, 2001, pág. 255.

³ Comadira, Julio R. *Derecho Administrativo*. editorial Abeledo-perrot, Argentina, 1996, pág.357.

administración. De este modo, por procedimiento administrativo debe entenderse la serie de actos, tramitados según determinado orden y forma y que se encuentran en íntima relación con la unidad del efecto jurídico final, que es la declaración administrativa.⁴

La administración al desarrollar un procedimiento, no hace más que ejercitar las potestades que le han sido concedidas para la realización de determinados fines, potestades que encuentran su fundamento en las leyes que facultan a las autoridades para actuar en el campo de derecho.

El procedimiento administrativo se muestra, así, como un conjunto de formas jurídicamente reguladas, cumplidas por y ante los órganos que tienen atribuido el ejercicio de la función administrativa con el fin de preparar la emisión de actos que satisfacen directa e inmediatamente el bien común.⁵

El procedimiento administrativo es el conjunto de actos y formalidades, llevados a cabo por la autoridad administrativa competente, con la finalidad de configurar un acto administrativo.

Es así como la administración actúa, apegada a derecho, bajo un principio de la autoridad, con la intención de que no se comenten arbitrariedades en perjuicio, generalmente, de los administrados que se ven afectados con ello.

El procedimiento administrativo tiene diferentes formas, según el fin que persiga, así el tratadista Mexicano Andrés Serra Rojas establece que el procedimiento administrativo reviste las siguientes formas:

⁴ Olivera Toto Jorge. *Manual de Derecho Administrativo*, 5ª edición, Porrúa, México, 1988, pág. 219

⁵ Martín. Mateo Ramón. *Manual de Derecho Administrativo*. 19ª edición, Editorial Trivium, España, 1998, pág. 117.

1. - *El procedimiento de tramitación* o conjunto de actos que conducen al acto definitivo, o sea, la decisión administrativa.

2. - *El procedimiento administrativo de oposición*, para sustanciar la preferencia del derecho anterior.

3. - *El procedimiento de ejecución* o serie de actos que tienden al cumplimiento de los propósitos contenidos en el acto.

4. - *El procedimiento sancionador*, mediante el cual la administración castiga las violaciones legales.

5. - *El procedimiento revisor*, cuando la administración revisa los actos de oficio o mediante los recursos administrativos.

6. - *Procedimientos especiales*, como el que alude la ley de investigaciones y marcan los artículos 193 a 197 para declarar la nulidad de una patente.⁶

El procedimiento administrativo está regido por principios, fundamentales que marcan las reglas que debe seguir ésta en su actuar para el logro de un fin determinado, de acuerdo a las potestades de las que ha sido investida.

El objeto de estudio del presente Capítulo es el procedimiento administrativo de ejecución, por lo que a continuación se profundiza en el tema.

4.2 CONCEPTO

El procedimiento administrativo de ejecución es definido por el tratadista Sergio Francisco de la Garza como la actividad administrativa que desarrolla el

⁶ Serra, Rojas Andrés. *Derecho Administrativo*. 10ª edición, Porrúa, México, 1981, pág. 279.

Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales a su favor.⁷

El procedimiento administrativo de ejecución también conocido como el procedimiento económico coactivo es definido como la serie de actos realizados por el Estado a fin de proceder coercitivamente en contra de los contribuyentes que no han cumplido voluntariamente con sus obligaciones contributivas dentro del plazo fijado por la ley.⁸

La ejecución forzosa de un acto administrativo implica llevar a su aplicación práctica, en el terreno de los hechos, la declaración que en el mismo se contiene, no obstante la resistencia, pasiva o activa, de la persona obligada a su cumplimiento.⁹

Así mismo, la Doctora Leonor María Pérez de la Vega define al procedimiento de apremio (denominado así en el derecho español) como el cause formal mediante el cual la Administración ha de lograr la efectividad de la función recaudatoria, para la satisfacción del interés general consistente en el exacto cumplimiento de la prestación tributaria, actuando coercitivamente si es preciso contra el patrimonio del deudor, en el sentido de ordenar la ejecución de sus bienes.¹⁰

Cuando el contribuyente no cumple dentro de los términos o plazos establecidos con sus obligaciones fiscales, la autoridad tiene la facultad de hacer cumplir sus determinaciones, aún en contra de la voluntad de éste, para lo cual emplea un procedimiento previamente establecido en la ley, denominado en el derecho mexicano procedimiento administrativo de ejecución.

⁷ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, 19ª edición, Porrúa, México, 2001, pág. 805.

⁸ Quintana, Valtierra Jesús, Rojas Yañez Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*, editorial Trillas, México, 1991, págs. 200 y 201.

⁹ García, de Enterria Eduardo y Fernández Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo I*, 8ª edición, editorial Civitas, S.A., Madrid, 1997, pág. 763.

¹⁰ Pérez, de la Vega Leonor Ma. *Op. Cit.*, pág. 29.

4.3 NATURALEZA JURÍDICA

La ejecución forzosa de un acto administrativo, puede realizarse a través de un procedimiento administrativo llevado por la propia autoridad administrativa, o bien a través de un proceso judicial que evidentemente es llevado con la intervención de un juez.

Razón por la cual, la naturaleza jurídica de la ejecución forzosa dependerá del camino que se utilice para ejecutar forzosamente un acto administrativo, que puede ser a través de un procedimiento o de un proceso, según el sistema adoptado por el país de que se trate.

Así por ejemplo en Argentina se opta por un sistema judicialista para la recaudación de los tributos, en el que conociendo el criterio predominante entre los funcionarios administrativos, por lo común arbitrario y despótico, proclive a la arbitrariedad, la actuación de la justicia es una garantía insustituible en el sistema jurídico argentino.¹¹

En México se opta por que sea la propia administración quien recaude las contribuciones a su favor, sin necesidad de acudir a los órganos jurisdiccionales, para lo cual se establece el procedimiento administrativo de ejecución.

Denominado así porque la autoridad que lo ejecuta es la propia administración, como porque materialmente, no tiene como finalidad la resolución de ninguna controversia. Aunque el deudor puede discutir el derecho del fisco para aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, no lo hace dentro de éste, sino

¹¹ Giuliani, Fonrouge Carlos M. *Derecho Financiero*, Vol. II, 6ª edición, Editorial Delma, Argentina, 1997, pág. 876.

a través de otro procedimiento que constituye un medio de defensa para los administrados, denominado recurso de revocación, ante la propia administración.

No obstante lo anterior la propia ley, le da la opción al contribuyente entre ocurrir ante la administración o ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa según lo dispuesto en el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación, procedimiento o proceso, según sea el caso, que es totalmente autónomo e independiente del procedimiento administrativo de ejecución.

Aunque este puede suspenderse si se garantiza o se paga el crédito fiscal, dentro de los 45 días siguientes, a aquel en que se notificó el acto administrativo.

El procedimiento administrativo de ejecución tiene como fin primordial recaudar las contribuciones que los sujetos pasivos de la relación tributaria, que no se enteraron dentro del término o plazo legal, ya sea por adeudo propio o ajeno, por responsabilidad solidaria, substituta, u objetiva, aún en contra de la voluntad de ese deudor.

Lo cual no sucede en Venezuela por ejemplo, la ejecución forzosa de un acto administrativo primero se somete a la consideración de un juez y posteriormente es ejecutado.

4.4 FACES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN FORZOSA

El procedimiento administrativo de ejecución forzosa se realiza a través de tres fases principales la de iniciación, desarrollo y terminación.

- Iniciación.
- Desarrollo.

- Terminación.

4.5 INICIACIÓN

Esta es la parte esencial del procedimiento administrativo de ejecución, porque si no se dan los requisitos primordiales para la apertura del procedimiento de ejecución, no es posible su desarrollo, ni lógicamente su terminación.

4.5.1 Presupuesto temporal

El cobro de los créditos fiscales a favor del fisco federal, deben tener un presupuesto de temporalidad, en virtud de que el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por parte de los sujetos pasivos de la relación tributaria, debe hacerse de forma voluntaria.

Sin embargo cuando ello no sucede así, la autoridad fiscal está investida de facultades por virtud de la ley, para realizar el cobro de los créditos fiscales a su favor en forma coactiva, es decir aún en contra de la voluntad del deudor, dicha facultad es ejercitada por la autoridad a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Por lo cual, la legislación aplicable contempla términos para la apertura del procedimiento administrativo de ejecución, si el deudor no cumple con su obligación tributaria de enterar las contribuciones en los plazos contemplados en las disposiciones fiscales.

En el derecho mexicano, el procedimiento administrativo de ejecución conocido también como la facultad económico-coactiva, está prevista en el Código

Fiscal de la Federación en el Título V, capítulo III, correspondiente a los procedimientos administrativos.

La temporalidad para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, cuando la autoridad fiscal determina un crédito fiscal y lo notifica al deudor, se encuentra establecida en el artículo 145, en relación con el 65, ambos del Código Fiscal de la Federación, los cuales establecen lo siguiente:

"Artículo. 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. (...)"

"Artículo. 65. Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación."

Por lo que, cuando la autoridad fiscal determina un crédito fiscal al contribuyente, si éste no lo paga o lo garantiza en el término de 45 días a la fecha de su notificación, la autoridad iniciará el procedimiento administrativo de ejecución, en virtud de que dicho crédito es exigible hasta ese momento, por lo cual, el procedimiento administrativo de ejecución inicia cuando un crédito fiscal es exigible, de conformidad con las leyes fiscales.

4.5.2 Presupuestos materiales

4.5.2.1 Líquidez

Como se analizó con anterioridad el fin primordial del procedimiento administrativo de ejecución es recaudar los créditos fiscales que no han sido

cubiertos por los contribuyentes, por lo que es un requisito indispensable para iniciar dicho procedimiento que el crédito fiscal sea líquido y determinado.

De no ser así el procedimiento administrativo de ejecución no podría aplicarse sobre una cantidad abstracta, no determinada, sería imposible recaudar el monto del crédito fiscal que aún no se sabe cuál es.

Es por ello la liquidez del crédito fiscal se establece como presupuesto material para la iniciación del procedimiento administrativo de ejecución.

Se ha definido liquidez por el tratadista Mazorra Enrique de Lara como, aquella por la cual la deuda está determinada, es decir se sabe ya la cuantía de la deuda objeto de la obligación: o lo que es lo mismo, es aquella cualidad en virtud de la cual la cuantía de la deuda objeto de la obligación está determinada -ya se sabe lo que se debe-, o en último caso puede ser determinada por una simple operación aritmética.¹²

Ahora bien, hay que distinguir entre el acto de liquidación y el procedimiento de liquidación, el primero es aquel en el que se plasma el crédito líquido a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria, mientras que el segundo es una serie de pasos para conseguir un fin que, en el caso es el de liquidar un crédito fiscal.

Por lo que, el acto de liquidación ha sido definido como la declaración fundamentalmente explícita, unilateral, no normativa, de las oficinas gestoras de la Administración financiera, realizada en cumplimiento de un poder-deber, y consistente en una manifestación de voluntad, provisional o definitiva, sobre el an y el quantum de una obligación tributaria material, siendo dirigida dicha declaración a

¹² Citado por Pérez de la Vega Leonor María. Op. Cit., pág. 146.

los sujetos pasivos a efectos de que en caso de que exista, hagan efectiva, mediante el oportuno procedimiento recaudatorio, el importe de la deuda.¹³

La liquidación desde un punto de vista material supone una actividad de determinación de la cuantía de una deuda tributaria, en virtud de la cual dicha deuda adquiere el requisito de liquidez. La concurrencia del mismo resulta imprescindible para poder exigir al deudor su pago, puesto que crea en el destinatario del acto la obligación de su cumplimiento, esto es, actúa como presupuesto previo y necesario para el pago del deudor, y para el cobro de la deuda por la Administración.¹⁴

Sin embargo para que el acto de liquidación tenga eficacia jurídica es necesario que este se notifique al sujeto pasivo obligado al pago de dicha liquidación, ya que ningún acto administrativo que afecte al administrado puede surtir efectos en su contra, si este no le es notificado.

Por lo tanto, podemos concluir que el presupuesto material para el inicio del procedimiento administrativo de ejecución, es un acto administrativo que liquide la deuda tributaria y que le sea notificado al obligado para que tenga plena eficacia jurídica.

4.5.2.2 Exigibilidad

La exigibilidad de las deudas tributarias se da en dos momentos, después de que el plazo para el cumplimiento de una obligación tributaria en forma voluntaria vence y cuando después de notificado un acto administrativo en el que se liquida un crédito fiscal no se paga en el plazo concedido para ello.

¹³ Clavijo, Hernández Francisco. "el acto de liquidación", Revista española de derecho financiero, número 20, pág. 653.

¹⁴ Pérez, de la Vega Leonor Marfa. Op. Cit., pág. 150.

En la etapa de exigibilidad la deuda tributaria puede ser recaudada por la Administración o pagada por el contribuyente, es decir, la deuda ya es líquida y exigible, si esta no se paga en tiempo la Administración puede válidamente abrir el procedimiento administrativo de ejecución y ejecutar sobre los bienes del sujeto pasivo la deuda a su cargo.

Después de iniciado el procedimiento administrativo de ejecución es correcto hablar de ejecutoriedad, porque la autoridad administrativa, encamina su actuar a la ejecución del crédito esto es, ya existe una participación activa de la autoridad encaminada a recaudar el crédito fiscal en forma coactiva.

En cambio en una fase anterior aun y cuando el crédito es exigible, la autoridad administrativa todavía no ha iniciado sus facultades para obtener el pago del crédito, por lo que podemos decir que la exigibilidad es la etapa inmediata anterior para que un crédito sea ejecutado.

El tratadista Argentino Juan Francisco Linares hace la distinción entre exigibilidad y ejecutoriedad, estableciendo que, la primera es la ejecutabilidad o exigibilidad, que le adviene por el mero acto de ser una norma jurídica vigente o eficaz. La segunda es su ejecución coercitiva como aspecto disyuntivo de la ejecución espontánea.¹⁵

La ejecutoriedad es propia cuando el organismo que ejerce la administración es competente para hacer cumplir el acto mediante el uso de medios coercitivos directos: *ex propria autoritatem*. Y es impropia cuando para alcanzar ese objetivo debe ocurrir ante los jueces.¹⁶

¹⁵ Linares, Juan Francisco. *Fundamentos de Derecho Administrativo*, Editorial Astrea, Argentina, 1975, pág. 325.

¹⁶ Ib. *Idem.*, pág. 326

El procedimiento administrativo de ejecución es ejercitado por las autoridades fiscales cuando se han reunido los requisitos para su procedencia, sin necesidad de que la autoridad administrativa acuda ante los jueces para poder ejecutar algún crédito fiscal a su favor, por lo que, la ejecutoriedad en este caso es propia.

En la legislación mexicana, un crédito es exigible, cuando es determinado por las autoridades fiscales y de acuerdo con el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, no se pague o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación.

Esto es, si después de transcurridos los 45 días, el obligado al pago del crédito fiscal no es cubierto con sus accesorios correspondientes, o en su defecto garantizado, éste es exigible, lo cual quiere decir que a partir de ese momento la autoridad puede iniciar el procedimiento administrativo de ejecución.

Los créditos fiscales también son exigibles cuando de conformidad con el último párrafo del artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, cese la prórroga o de autorización de pago en parcialidades contemplada en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, por error aritmético en las declaraciones, por liquidaciones provisionales, en cuyo caso el plazo para el cumplimiento voluntario será de 6 días contados a partir de la fecha de notificación del acto.

Por lo tanto el término para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución puede ser de 45 días como regla general y en su defecto, dentro de los términos que expresamente señale la ley como en el caso anterior que es de 6 días, contados a partir de la fecha en que haya surtido efectos la notificación del acto administrativo en el que se determine el crédito fiscal, siempre y cuando el deudor no lo pague o garantice en ese mismo periodo.

Por otra parte, es importante señalar que un crédito fiscal, también puede ser ejecutable cuando el acto administrativo que le dio origen, ha quedado firme, esto es cuando después de haber sido impugnado ante los tribunales competentes, el mismo es declarado válido, sin que proceda ya en contra de esa declaración, medio de defensa alguna, es decir que constituya cosa juzgada.

O bien cuando el acto administrativo, no es impugnado dentro del término que establecen las leyes para ello, Por lo que, no procede recurso alguno en su contra, por lo que el acto administrativo que le dió origen al crédito fiscal ha quedado firme.

En estos casos la autoridad administrativa puede válidamente iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, para ejecutar el crédito fiscal a su favor, porque quedó firme el acto administrativo en que, se determinó el crédito fiscal a cargo de un contribuyente.¹⁷

4.5.3 Presupuestos formales

4.5.3.1 Título ejecutivo

Toda ejecución supone la realización de un derecho previamente declarado en un acto. Este acto, a su vez ha de tener una constancia formal inequívoca y una certeza de contenido y de destinatario que dispense de la necesidad de una previa interpretación de su alcance y de su extensión y que permita pasar a su realización inmediata: ha de ser, por lo tanto, lo que técnicamente se llama un título ejecutivo.¹⁸

¹⁷Cfr. Barrera, Ríos José. "Cobranza Fiscal", Prontuario de Actualización Fiscal, No. 290, noviembre 2001, pág. 36.

¹⁸ García, de Enterría Eduardo y Fernández Tomás-Ramón. Op. Cit., pág.765

El título no sólo constituye la base de la ejecución, sino que tiene dos aspectos, el primero es como el documento y la obligación que se documenta.

En la ejecución ordinaria atendiendo a su naturaleza jurídica se pueden diferenciar dos clases de títulos ejecutivos, los de carácter jurisdiccional y los de carácter extrajurisdiccional. Los títulos jurisdiccionales son los que resultan de un proceso de declaración, cuya decisión documentada en la fase ejecutoria constituye un título para pedir la ejecución de lo declarado, siendo el ejemplo más característico la sentencia judicial firme. Los títulos no jurisdiccionales o extrajudiciales son aquellos obtenidos fuera de un proceso y producidos bien por el propio deudor, o bien por el acreedor, con ciertos elementos que cualifican su eficacia.

En los procedimientos de ejecución administrativa el título ejecutivo como expresión formal de privilegio de auto tutela, ejecutiva, resulta el acto administrativo, sin el cual puede iniciarse el procedimiento administrativo de ejecución. Lo que en el derecho procesal es denominado *nulla executio sine título*.

Estableciendo que, para que sea un título ejecutivo, es necesario que reúna ciertos requisitos, entre los cuales tenemos que, haga prueba plena por sí mismo sin necesidad de que se complemente con algún reconocimiento, cotejo o autenticación; que mediante él se demuestre la existencia de una obligación que, para el caso de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, esta debe ser patrimonial, determinada, líquida y exigible, en el momento en el que se pretende ejecutar.

Por su parte el tratadista mexicano Sergio Francisco de la Garza, considera que siendo un procedimiento administrativo de ejecución, es obvio que tiene que fundarse en un título ejecutivo, que atribuye al titular el derecho, en ese caso, la Administración Fiscal, la legitimación para exigir la ejecución forzosa. Ese título constituye la prueba legal del hecho de la existencia del crédito, de su liquidez y de

su exigibilidad, y como título ejecutivo es algo que está fuera del procedimiento administrativo de ejecución, por constituir un presupuesto formal de éste, debemos afirmar que el título ejecutivo está representado por la resolución de la autoridad en que se determina o liquida el crédito fiscal.¹⁹

En este sentido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en México ha establecido que para la procedencia del procedimiento económico-coactivo se requiere de un título que traiga aparejada ejecución, esto es, de una resolución administrativa que de certeza o defina una situación legal, que demuestre la existencia de una obligación patrimonial determinada; líquida y exigible en el momento en que se intenta el procedimiento en contra del contribuyente.²⁰

De lo anterior se concluye que es un requisito de procedencia, la existencia de un título ejecutivo para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, bebiendo reunir éste las características primordiales de un título ejecutivo, es decir que sea autónomo, que se encuentre consignada la obligación patrimonial a favor del fisco, y como ya se analizó en el apartado anterior, que sea líquido y exigible.

4.5.3.2 El acto administrativo como fundamento jurídico del título ejecutivo

Como anteriormente se dijo, todo procedimiento de ejecución supone la realización de un derecho previamente declarado en un acto. Este acto debe ser un acto administrativo, es decir una acto por virtud del cual la Administración declara una obligación patrimonial a cargo de un contribuyente bien definido.

¹⁹ Dela Garza, Sergio Francisco. Op. Cit., pág. 810.

²⁰ Tesis de Jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en contradicción de tesis 54/99, localizable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Febrero de 2000, Tesis: 2a./J. 16/2000, Página: 203, Novena Época.

El título ejecutivo debe ser, siempre un acto administrativo, es decir una decisión emitida por una autoridad investida de facultades para hacerlo, que sirva de fundamento jurídico para proceder a su ejecución.

Por su parte el tratadista Argentino afirma que por ejecutoriedad del acto administrativo entendemos su ejecutabilidad en forma coercitiva directa, cuando ese acto individualiza prestaciones a cargo del Estado.²¹

Los actos administrativos, gozan de una presunción de legalidad, esto es que se presumen legales, en tanto no se demuestre lo contrario y, esta demostración se realiza mediante la instauración de un procedimiento jurisdiccional, en el que el contribuyente prueba la ilegalidad del acto administrativo.

Por lo tanto el procedimiento administrativo de ejecución se puede iniciar aún y cuando exista un proceso jurisdiccional en el que se controvierta la ilegalidad del acto, pues en tanto el contribuyente no demuestre lo contrario ese acto se presume legal y es plenamente ejecutable.

En este sentido, hay que distinguir entre firmeza y ejecutoriedad de los actos administrativos, así una resolución carece de firmeza si ha sido impugnada en tiempo y forma, pero si no se suspende por sus debidos trámites, puede ejecutarse sin que las medidas que la administración adopta a este fin afecte a los derechos del interesado, ni tengan otro alcance que el de meramente adjetivas, en cuanto que siempre se han de entender subordinadas a la resultancia de la acción contencioso-administrativa que se hubiera utilizado contra el acuerdo sustantivo del que se deriven.²²

²¹ Linares, Juan Francisco. Op. Cit., pág. 325.

²² Turpin, Vargas José. *El Procedimiento Económico-Administrativo*, Editorial Derecho Financiero, España, 1961, pág. 524.

El acto administrativo debe establecer una obligación, que como antes se dijo debe ser de carácter patrimonial, debe estar dirigida a un destinatario concreto, debe estar incumplido y vencido, para que la autoridad inicie el procedimiento administrativo de ejecución.

Las características que todo acto administrativo debe cumplir son las siguientes:

1. - Constar por escrito.
2. - Señalar la autoridad que lo emite.
3. - Estar fundado y motivado y expresar la resolución objeto o propósito de que se trate.
4. - Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido.

Una vez reunidos los requisitos primordiales de un acto administrativo en el que se declare una obligación patrimonial, este debe ser notificado a su destinatario, al cual se le otorgará un plazo, previamente establecido en la ley, para que de cumplimiento voluntario al mismo y, si el plazo se ha vencido sin que el deudor haya cumplido con su obligación dicho acto será exigible, por lo que se dará inicio al procedimiento administrativo de ejecución.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en la sentencia de 21 de enero de 2000, en la resolución de contradicción de tesis 54/99 entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados del Primero y del Quinto Circuito y Segundo del Sexto Circuito, resolvió en la parte conducente lo siguiente:

"(...) En el procedimiento administrativo de ejecución, el título que la trae aparejada se encuentra constituido precisamente, por una resolución de la autoridad

administrativa, pues como ya se indicó en el presente considerando, los actos de la autoridad fiscal cuentan con la presunción de legalidad y certeza, en términos del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación que dispone:

Artículo 68. (se transcribe)

En tales condiciones es evidente que al presumirse legales los actos de la autoridad, legitiman a ésta para hacer exigible el crédito a través del procedimiento económico coactivo. (...)"

En tales condiciones tenemos que el procedimiento administrativo tiene como presupuesto formal, la existencia de un acto administrativo, que determine una obligación patrimonial a cargo de un deudor tributario, líquida, exigible y que sea además autónomo - que haga prueba plena de la existencia del mismo- esto es que tenga carácter ejecutivo.

4.6 DESARROLLO

Los actos de desarrollo son los actos procedimentales encaminados a conseguir el desenvolvimiento del procedimiento administrativo de ejecución, encausándolo a la consecución del resultado que con el mismo se pretende, que es la recaudación de los créditos fiscales que la Administración tiene derecho a recibir.

Dichos actos procedimentales están asentados en la ley, para garantizar la seguridad jurídica de los gobernados, éstos deben saber a ciencia cierta que actos tendrá que realizar la Administración para recaudar los tributos que ha dejado de enterar en el período voluntario.

Los actos de desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución contemplado en la legislación mexicana, se pueden dividir en requerimiento de pago, embargo de bienes o intervención a la caja, remate y aplicación y/o adjudicación.

4.6.1 Requerimiento de pago

Con el requerimiento de pago al deudor se inicia el procedimiento administrativo de ejecución, que deberá ser hecho por el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora en el domicilio del contribuyente.

El requerimiento de pago, como su nombre lo indica es el acto por virtud del cual la Administración requiere el pago de un crédito fiscal exigible al deudor, por no haberlo pagado en el periodo concedido para ello.

El requerimiento de pago puede hacerse al deudor principal o a otros sujetos distintos a él, por tener éstos últimos una responsabilidad en el pago del crédito fiscal requerido.

4.6.1.1 *Requerimiento en contra del deudor principal*

Cuando el sujeto pasivo principal del crédito fiscal no ha hecho el pago del mismo dentro de los plazos señalados en la ley, según la clase de crédito de que se trate, la autoridad administrativa competente, dicta una resolución que recibe el nombre de mandamiento de ejecución, en la que ordena que se requiera al deudor para que efectúe el pago en la misma diligencia de requerimiento, con el apercibimiento de que de no hacerlo se le embargaran bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios legales. Dichos accesorios legales son los generados por no enterar en tiempo el tributo, las multas y los gastos de ejecución.²³

Anteriormente se establecía en el Código Fiscal de la Federación, la posibilidad de que el contribuyente realizara el pago en la misma diligencia, lo cual

²³ Dela Garza, Sergio Francisco. Op. Cit., 811.

provocaba corruptelas en la administración, por lo que el precepto legal fue reformado, estableciendo ahora que el requerido deberá probar en el acto haber efectuado el pago del crédito fiscal objeto del requerimiento, sin tener facultades los ejecutores para recibir el pago de la contribución adeudada.

El requerimiento tiene el carácter de acto necesario, que consiste en el cumplimiento de una carga procesal, y además de acto debido, ya que constituye una obligación administrativa para el funcionario fiscal la iniciación del procedimiento de ejecución a fin de hacer ingresar al patrimonio del Estado el crédito que tiene a su favor, y que no ha sido cumplido por el deudor en forma voluntaria.²⁴

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido a través de sus tesis y jurisprudencia que el requerimiento de pago sólo puede impugnarse por vicios propios cuando ha quedado firme la resolución que provocó el inicio del procedimiento administrativo de ejecución, tal y como lo establece el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo si mediante ese requerimiento de pago se le hace del conocimiento al deudor de la existencia de la obligación tributaria a su cargo, entonces si es procedente el juicio de nulidad en contra del mismo, pudiendo hacer valer agravios de fondo en contra del crédito fiscal fincado por ese medio.²⁵

²⁴ Ib. Ídem. Pág. 812.

²⁵ Criterio sustentado en la Tesis: III-TASR-VII-636 R.T.F.F., Año XI., No. 123. Marzo 1998., pág. 273, Aislada Tercera Época., Primera Sala Regional Noroeste. (Cd. Obregón), Materia: procesal (improcedencia) voz, Requerimiento de pago. Son requisitos para impugnarlo en el juicio de nulidad que se actualice alguna de las hipótesis comprendidas en el artículo 117 del código fiscal de la federación.

4.6.1.2 *Requerimiento de pago a deudores distintos del deudor principal*

Cuando el sujeto pasivo no ha cumplido en forma voluntaria con su obligación tributaria de pago, es posible que la autoridad fiscal requiera de pago a un sujeto pasivo por adeudo ajeno, ya sea sustituto, solidario o con responsabilidad objetiva.

En el capítulo anterior se profundiza sobre el concepto de sujeto pasivo, sin embargo a continuación se hace una breve referencia de lo que se entiende por sujeto pasivo principal y los otros obligados al pago del tributo.²⁶

Se ha dicho que el sujeto del crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo a la ley se encuentra obligada al pago del gravamen. Sin embargo, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos: bien porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, solo o en concurrencia de otras personas; bien porque él haya substituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el cumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio nacimiento; o por haber adquirido un bien o negociación que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo.²⁷

El sujeto pasivo principal, el deudor por título propio o contribuyente puede ser determinado sin necesidad de una norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible, mientras que los otros sujetos pasivos obligados al pago del tributo, son tales, porque la ley tributaria explícitamente lo determina.²⁸

²⁶ *Ver supra*. Capítulo III. 5. C) Sujeto pasivo y responsables del impuesto.

²⁷ *Op. Cit.*, pág. 257.

²⁸ Dino, Jarach. *El Hecho Imponible*, Editorial Beledo-Perrot, 3ª edición, Argentina, 1982, págs. 177 y 178.

Si la ley expresamente traslada las obligaciones fiscales del contribuyente a otros sujetos, son éstos últimos los obligados a cumplir con el pago del tributo, por lo cual la Administración Fiscal deberá requerir de pago al deudor del impuesto, sea el contribuyente o el sujeto pasivo por disposición de la ley.

Como ya se mencionó, antes del procedimiento de ejecución se debe notificar, al responsable solidario, el acto administrativo materializado en una resolución administrativa, en la que se funde y motive el porqué de la fincación del crédito fiscal a su cargo.

4.6.2 Embargo

Embargo. Del verbo embargar, que proviene del latín vulgar *imbarricare*, usado en la península ibérica con el significado de "cerrar una puerta con trancas o barras" (de barra, tranca), que era el procedimiento originario del embargo.²⁹

El embargo puede ser definido como la afectación decretada por una autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, la cual tiene por objeto asegurar cautelarmente la eventual ejecución de una pretensión de condena que se plantea o se planteará en juicio (embargo preventivo, provisional o cautelar), o bien satisfacer directamente una pretensión ejecutiva (embargo, definitivo, ejecutivo o apremiativo).³⁰

Férech entiende por embargo de bienes "el acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de los

²⁹ Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Diccionario Jurídico Mexicano*, Tomo D-II, 9ª edición, editorial Porrúa, México, 1996, pág. 1249.

³⁰ Cfr. Cabanelas, Guillermo. *Diccionario de Derecho Usual*, Tomo II, Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, 1962, pág.32.

bienes que posee el deudor en su poder o en el de terceros, fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes determinados y sus frutos de la garantía del crédito".³¹

El embargo es el acto procesal consistente en la afectación de bienes del obligado al pago de la obligación tributaria, con el objeto de hacer efectiva dicha obligación, ya sea en forma precautoria, para garantizar el crédito fiscal o en forma definitiva para que, con el fruto de esos bienes quede finiquitada dicha deuda.

4.6.2.1 Supuestos para proceder al embargo

Los presupuestos para que proceda el embargo de bienes son los siguientes.

a. Que exista un crédito fiscal en el que se haya iniciado el procedimiento administrativo de ejecución y que una vez requerido el pago del mismo, el deudor no compruebe haberlo realizado, por lo que se procederá a embargar bienes suficientes para su cobro.

b. Que el crédito fiscal no se haya garantizado dentro de los plazos señalados para ello, como lo veremos más adelante el sujeto pasivo, puede garantizar el crédito fiscal si lo está controvirtiendo, para que no sea ejecutado por la administración. Por lo que, si no se garantiza dicho crédito el mismo podrá ser válidamente embargar los bienes del deudor.

³¹ Citado por De la Garza Sergio Francisco, Ob. Cit., pág. 815.

4.6.2.2 *Sujetos que intervienen en el embargo*

Los sujetos que intervienen en el embargo son lógicamente, los sujetos de la relación tributaria, es decir, por una parte el deudor que ha incumplido con su obligación de pago y no obstante que fue requerido de pago, continua en su resistencia para realizar el pago del crédito fiscal a su cargo; y por la otra tenemos al Estado personificado en la autoridad competente para realizar el procedimiento administrativo de ejecución.

El Código Fiscal de la Federación señala que el requerimiento de pago y el embargo se realizará por el ejecutor que designe el jefe de la oficina exactora, cumpliendo con las formalidades que deben revestir las notificaciones personales, por lo tanto en principio deben requerir la presencia del sujeto pasivo y si este no se encontrare en ese momento, dejará citatorio para que espere al día hábil siguiente a una hora determinada, por lo que sí al día siguiente este no atendiere el citatorio, se podrá practicar la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino.

Por lo tanto podemos decir que los sujetos que intervienen en el embargo son el ejecutor designado por la oficina exactora, y el deudor o en su caso un tercero. Adicionalmente, algunos autores señalan que también son considerados como sujetos que intervienen en el embargo los testigos que pueden ser nombrados en principio por el deudor y en caso de que este no lo hiciera, los nombrará el ejecutor.

Si el requerimiento o la notificación se hizo por edictos, la diligencia de embargo debe entenderse con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudo, en cuyo caso debe entenderse con él.³²

³² Cfr. Con el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación.

En el caso de que el embargo haya de realizarse cuando se descubra en un acto de inspección y vigilancia, bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por estas, se procederá al aseguramiento de dichos bienes, siempre que, quien practique la inspección esté facultado para hacerlo.

4.6.2.3 Lugar y Tiempo

El ejecutor designado por la oficina exactora deberá constituirse en el domicilio del deudor en días y horas hábiles, que según el Código Fiscal son días hábiles todos los días con excepción de los sábados y domingos así como los días festivos señalados en el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación y serán hábiles las horas comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas.

Sin embargo las autoridades podrán habilitar días y horas inhábiles para la práctica de diligencias, siempre y cuando notifique al interesado esta situación.

El embargo puede realizarse en la misma diligencia en la que se realice el requerimiento de pago al deudor.

4.6.2.4 Bienes susceptibles de embargo

El objeto del embargo lo constituyen los bienes susceptibles de embargo, los cuales deben reunir ciertas características que influyen directamente en la eficacia y validez del propio embargo.

Una de las características fundamentales es la embargabilidad de los bienes para poder hacer efectivo un crédito fiscal, entendiéndose esta como "aquella nota

que el ordenamiento jurídico asigna a los entes que posean unas determinadas características, y que consiste en que tales entes influirán en sentido completamente positivo en la validez y eficacia jurídicas del embargo que, en su caso, se practique sobre ellos".³³

La embargabilidad de los bienes la delimita el propio ordenamiento jurídico que le asigna a determinados esa característica, así el Código Fiscal de la Federación, establece en su artículo 155 que, el embargo debe trabarse sobre determinados bienes en el orden que el mismo establece.

La ley no se limita a indicar que se concrete o se practique el embargo, dando por supuesta la determinación de los entes embargables, sino que señala específicamente la clase de entes sobre los que ha de recaer la traba, para que esta sea válida y eficaz.

En principio la característica que debe reunir un bien para que sea susceptible de embargo es que no se encuentre fuera del comercio por su naturaleza o por disposición de la Ley.

Pero además, la embargabilidad de los bienes, debe reunir las características siguientes que son: la pertenencia de los bienes al ejecutado, la suficiencia y preferencia de los bienes.

4.6.2.4.1 Pertenencia de los bienes al ejecutado

Para que un bien pueda ser embargado dentro del procedimiento administrativo de ejecución éste debe pertenecer al ejecutado, este requisito de

³³ Cachón, Cárdenas Manuel-Jesús. *El Embargo*, editorial Librería Bosh, España, 1991, pág. 104.

embargabilidad se encuentra plasmado en el artículo 158 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

“Artículo 158. Si al designarse los bienes para el embargo se opusiere un tercero fundándose en el dominio de ellos, no se practicará el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor. (...)”

Por lo tanto podemos decir, que los bienes que se encuentren en el domicilio fiscal del ejecutado se presumen de su propiedad salvo prueba en contrario. Sin embargo la titularidad de los bienes embargados es un elemento fundamental que afectan la eficacia y validez del embargo.

Lo que interesa a la administración es mediante el embargo garantizar o ejecutar un crédito fiscal, por lo que de nada le serviría hacerlo sobre bienes que no son del ejecutado ya que más adelante se declarararía nulo dicho embargo.

Además de que, con el procedimiento administrativo de ejecución se trata de hacer efectiva una obligación fiscal incumplida, de carácter patrimonial, por lo que esta debe ejecutarse sobre el patrimonio del sujeto pasivo de dicha obligación y no sobre el patrimonio de otra persona.

Aun y cuando es un requisito fundamental el que los bienes susceptibles de embargo, sean de la propiedad del deudor, surge otro problema práctico, que es el de la comprobación de dicha titularidad, pues esta no puede ser determinada de un modo indubitable dentro del procedimiento de ejecución.

Por lo que, esa imposibilidad es la razón para considerar que el requisito de la pertenencia se satisface cuando los bienes objeto del embargo están, o se descubren, dentro del señorío físico del deudor, por lo que para embargar un bien perteneciente al deudor basta, pues, conque este bien aparezca sujeto de hecho a la

esfera de acción de su voluntad, fácticamente sometido a la misma, cualesquiera que sean los titulares de los poderes y deberes jurídicos sobre el bien de que se trate.³⁴

En consecuencia, en el procedimiento de ejecución no queda más remedio que aceptar el peligro de que el ejecutor invada la esfera jurídica de los terceros, trabando bienes de éstos, por considerarlos, erróneamente, pertenecientes al ejecutado, ese es un riesgo ineliminable en el procedimiento de ejecución; por lo que es necesario que los terceros que puedan verse afectados indebidamente por un embargo decretado contra el ejecutado, cuenten en el ordenamiento con cauces a través de los cuales puedan denunciar el error padecido por el ejecutor y obtener, por lo tanto, el alzamiento del embargo trabado sobre bienes de su pertenencia.³⁵

4.6.2.4.2 Suficiencia y pertenencia de los bienes

Constituyen también requisitos de embargabilidad en que los bienes sean suficientes para cubrir la obligación patrimonial exigida, siguiendo el orden de prelación previsto en la ley, siendo estos los últimos requisitos para considerar que un bien es embargable.

Para que el ejecutor pueda saber que bienes ha de embargar, es necesario que acuda a dos aspectos fundamentales de carácter cuantitativo y cualitativo, es decir en principio ha de tomar en consideración la cuantía de la obligación patrimonial que debe satisfacer mediante el procedimiento de ejecución y en segundo lugar esa satisfacción de la obligación debe seguir un orden, preestablecido en la ley.

³⁴ Ib. Ídem. Pág. 226.

³⁵ En nuestro Derecho, se contempla la oposición de terceros en la misma diligencia de embargo, de acuerdo con el artículo 158 del Código Fiscal de la Federación.

El embargo ha de recaer, en consecuencia, sobre una cantidad de dinero equivalente a dicha suma, ya sea sobre los bienes que sean necesarios para obtener esa cantidad pecuniaria. Si la traba se circunscribe a límites objetivos inferiores, no será posible satisfacer totalmente la pretensión del ejecutante, con lo cual se habrá frustrado el fin al que tiende el procedimiento de ejecución. Por el contrario si se afecta a la ejecución un número de bienes superior al que sea preciso para que aquella alcance el resultado perseguido, se causa un daño injustificado al ejecutado.³⁶

En conclusión la suficiencia de los bienes, significa que el valor global o total de los bienes embargados no puede ser menor a la cantidad por la que se haya decretado la ejecución.

Pero además de la suficiencia de los bienes el ejecutor debe seguir un orden de prelación establecido en la ley que supone la fácil ejecución de los mismos, así el Código Fiscal de la Federación, establece en el artículo 155 la orden de prelación que debe seguirse en el embargo.

El ejecutado tiene derecho de señalar los bienes que han de ser embargados pero siguiendo la siguiente prelación:

1. - Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.
2. - Acciones, bonos, cupones vencidos, valores inmobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o de empresas de reconocida solvencia.
3. - Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

³⁶ Cachón Cárdenas Manuel-Jesús. Op. Cit., pág. 235.

4. - Bienes inmuebles.

Como ya se dijo los bienes susceptibles de embargo, tienen como finalidad ejecutar un crédito fiscal con un monto determinado, por lo tanto el orden de prelación de los bienes está orientado a hacer más fácil su realización, para que el fisco obtenga el pago de la obligación que pretende hacer efectiva.

4.6.2.5 Bienes exceptuados de embargo

Los bienes exceptuados de embargo se establecen en forma expresa por los ordenamientos legales, ya que constituye una excepción al principio de embargabilidad de bienes, por lo tanto al ser excepciones resulta que estas son casuísticas.

Los preceptos dirigidos a extraer de la norma general de embargabilidad concretos bienes o clases de bienes imponen al órgano encargado de la práctica del embargo auténticas prohibiciones de embargar. Empero la fórmula que adoptan dichos preceptos no siempre es la propia de las normas prohibitivas, sino que a veces se limitan a expresar declaraciones de inembargabilidad respecto de determinados bienes.³⁷

No existen reglas generales acerca de que bienes son inembargables, por lo que la ley enuncia en forma expresa los bienes que no son susceptibles de embargo, así el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación, dispone que bienes quedan exceptuados de embargo.

³⁷ Ib. Ídem. Pág. 305.

"Artículo 157. Quedan exceptuados de embargo:

- I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares. No siendo de lujo a juicio del ejecutor.
- III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.
- IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ellas están destinados.
- V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
- VI. Los granos, mientras estos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
- VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
- VIII. Los derechos de uso o de habitación.
- IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
- X. Los sueldos y salarios.
- XI. Las pensiones de cualquier tipo.
- XII. Los ejidos."

4.6.2.6 Custodia de los bienes

Una vez que han sido embargados los bienes, se encomienda su custodia a una persona denominada depositario, es aquella persona a la que se le entrega el bien embargado para que la guarde y custodie hasta en tanto se la pida el depositante, que en este caso es la administración.

El depositario tiene la obligación de custodiar y restituir.³⁸

³⁸ Diccionario Jurídico Mexicano. Op. Cit, pág. 915.

Los depositarios son nombrados por los jefes de las oficinas exactoras bajo su responsabilidad. Ellos pueden también removerlos. Cuando no haya nombrado depositario el jefe de la oficina ejecutora previamente al embargo. También lo puede designar el ejecutor. El ejecutado puede ser nombrado depositario.

4.6.2.7 *Valuación*

La valuación puede ser definida como el acto procedimental que consiste en fijar un valor a los bienes embargados como acto previo a la enajenación o adjudicación forzosa.³⁹

La base para la enajenación de bienes inmuebles embargados será la de avalúo y para las negociaciones el avalúo pericial y en los demás casos la que fije la autoridad y el embargado en un plazo de 6 días contados a partir de que se hubiere hecho el embargo y a falta de acuerdo la autoridad practicará avalúo pericial.

La ley impone la obligación de que la autoridad notifique al embargado personalmente, el avalúo practicado.

Cuando el embargado o terceros no estén de acuerdo con el avalúo pericial, podrán interponer recurso de revocación debiendo señalar como perito a cualquiera de los valuadores señalados en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo si el embargado o el tercero no interponen recurso alguno, o si interponiéndolo no designan perito o éste no rinde su dictamen dentro del plazo señalado en la ley, se tendrá por aceptado el avalúo hecho por la autoridad.

³⁹ De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit., pág. 823.

Se nombrará un perito tercero valuator, cuando el dictamen rendido por el perito del embargado o terceros acreedores resulte un valor superior al 10% al determinado por la autoridad.⁴⁰

4.6.2.8 Enajenación forzosa

La enajenación forzosa es el acto central y decisivo del procedimiento de ejecución, a fin de satisfacer la pretensión de la autoridad fiscal.

"El embargo no es un fin en sí mismo, sino un medio para poder lograr la satisfacción de la sentencia de condena o de los demás supuestos en la vía de apremio, cuando estos se traducen, directa o indirectamente, en el pago de una suma determinada de dinero".⁴¹

Regularmente el embargo de bienes del ejecutado no es suficiente por sí solo para lograr la satisfacción del crédito fiscal a cargo de éste, por lo que después del embargo se hace indispensable la enajenación de los bienes embargados, para que con su producto se haga pago de la suma adeudada determinada en dinero a la Administración.

Dicha enajenación de bienes puede hacerse de diferentes maneras, las cuales se analizan a continuación:

4.6.2.8.1 Cobro de créditos embargados

Cuando los bienes embargados son créditos que el deudor tiene contra

⁴⁰ Cfr. Artículo 176 del Código Fiscal de la Federación.

⁴¹ Ovalle, Favela José, *Derecho Procesal Civil*, 7ª edición, Editorial Harla, México, 1995, pág. 258.

terceros, el deudor del embargado debe pagar su adeudo en la caja de la oficina ejecutora, pues ha sido apercibido de doble pago en caso de desobediencia.

Por lo cual, es presumible que el crédito fiscal del embargado llegue a ser cubierto en su totalidad de esta forma y al mismo tiempo que el deudor del embargado cubra en su totalidad su adeudo.

El Código Fiscal de la Federación establece la posibilidad de que el crédito estuviere inscrito en el Registro Público de la Propiedad, por lo que el deudor del embargado necesite que se cancele dicha inscripción, en cuyo caso se requerirá al embargado para que firme la escritura de pago o el finiquito correspondiente y, en caso de desobediencia, lo hará en rebeldía el jefe de la oficina exactora.

4.6.2.8.2 Aplicación de resultados netos de la operación de negociaciones embargadas

Cuando el embargo recae sobre negociaciones comerciales, industriales, agrícolas o de otras clases, el embargo se rige por las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, las cuales disponen que el depositario tiene el carácter de interventor con cargo a la caja, vigilando la contabilidad de la negociación y con amplias facultades de administración. En estos embargo puede suceder que, una vez que queden pagados los gastos de operación, queden resultados netos y con el paso del tiempo se cubra en su totalidad el crédito fiscal adeudado.

4.6.2.8.3 Aplicación de frutos y productos de bienes

En los embargos que tienen por objeto bienes inmuebles, los bienes y productos forman parte del objeto del mismo, por lo que la oficina exactora puede cobrarlos y aplicarlos al pago del crédito fiscal.

4.6.2.8.4 Venta en subasta pública

Por último la enajenación forzosa puede realizarse a través de la subasta que es un modo de venta cuya función consiste en provocar la concurrencia de los compradores para que se efectúe en favor del que ofrezca el mejor precio.⁴²

Una vez determinada la base de la enajenación o habiendo quedado firme el avalúo, el remate de los bienes embargados deberá ser convocado para llevarse a cabo dentro de los 30 días siguientes debiendo publicarse dicha convocatoria cuando menos 10 días antes del remate, para lo cual se fijará en un sitio visible y usual de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que se juzgue conveniente, sin embargo si el valor de los bienes excede de una cantidad equivalente a 5 veces el salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal elevado al año, deberá publicarse la convocatoria en uno de los periódicos de mayor circulación de la entidad federativa en que reside la autoridad ejecutora, 2 veces con intervalo de 7 días.

Hasta en tanto no se finque el remate, el embargado puede proponer comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal.

El día y la hora señalados en la convocatoria, el jefe de la oficina ejecutora hará saber a las partes, qué posturas fueron calificadas como legales y cual es la mejor de ellas, concediendo 5 minutos hasta llegar a la mejor postura, fincando el remate a favor de quien lo hubiere hecho.

Ahora bien, si se diera el caso por dos o más licitantes que en su última postura ofrecieren igual suma de contado, se designará por suerte la que deberá aceptarse.

⁴² De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit., pág. 824.

Fincado el remate si se trata de bienes muebles el postor dentro de los 3 días siguientes deberá enterar a la caja de la oficina exactora el saldo de la cantidad ofrecida; cumplidos estos requisitos se citará al contribuyente para que dentro de los 3 días hábiles siguientes entregue las facturas o documentación comprobatoria de la enajenación, y en caso de incumplimiento la autoridad ejecutora emitirá el documento correspondiente en rebeldía entregándose al adquirente los bienes que se hubiesen adjudicado, los cuales deberán ser retirados en ese momento, de lo contrario se causaran derechos de almacenaje a partir del día siguiente.

Tratándose de bienes inmuebles o negociaciones, el postor deberá dentro de los 10 días siguientes a la fecha de remate enterar en la caja de la oficina ejecutora el saldo de la cantidad ofrecida, citándose ante notario al ejecutado o contribuyente para que en un plazo de 10 días otorgue y firme la escritura de venta correspondiente, apercibido de que ante su incumplimiento lo hará en rebeldía el jefe de la oficina ejecutora.

4.6.2.8.5 Aplicación del producto del remate

El producto del remate se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el orden previsto en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, es decir, aplicándose el crédito más antiguo y antes del adeudo principal a los accesorios en el siguiente orden:

1. Gastos de ejecución.
2. Recargos.
3. Multas.
4. La indemnización del 20% cuando se pague con un cheque que no tenga fondos.

Sin embargo el propio artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, establece que no se seguirá dicho orden de prelación cuando alguno de los conceptos anteriores se impugne.

4.6.2.8.6 Modalidades del remate

La primera almoneda o subasta pública fue tratada ya, en el punto anterior, por lo que, únicamente resta decir que, si en ésta no se hubiera fincado el remate; dentro de los siguientes quince días, deberá fijarse, nueva fecha y hora para la segunda almoneda, la cual tendrá como base un 20% menos del valor señalado en la primera.⁴³

En caso de que no se llevase a cabo el remate en una segunda almoneda, se considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor de avalúo aceptándose como dación en pago.

Por su parte las autoridades fiscales podrán enajenar o donar el bien para obras o servicios públicos.

Existen algunos bienes que por su propia y especial naturaleza pueden ser vendidos fuera de remate, como es el caso de los bienes de fácil descomposición o deterioro que deben ser vendidos de inmediato, o bien los materiales inflamables, si la autoridad no cuenta con los locales idóneos para su conservación, ya que representan un alto riesgo en cuanto a su manejo.

Hay otros a los que por disposición de la ley pueden ser vendidos fuera de remate, tal es el caso en que el embargado propone comprador antes del día en que

⁴³ Toledo, Jimeno Miguel, *Procedimiento Administrativo de Ejecución. Garantías del Interés Fiscal, "Procedimientos en Materia Fiscal y Administrativa"*, editado por Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo I, México, 2000, págs. 375-379.

se finque el remate o se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, lo anterior está condicionado a que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado en los bienes embargados.

Así también se puede citar a los bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieran presentado postores.

4.7 TERMINACIÓN

Los actos de conclusión son los que tienen como función poner fin al procedimiento administrativo de ejecución y pueden dividirse en dos grupos según que se haya satisfecho totalmente el interés fiscal o que no haya sido así.

El ex-magistrado español Ernesto de la Rocha García, establece que el procedimiento de apremio termina cuando se dan las siguientes hipótesis:

Cuando resulte totalmente solventado el débito perseguido.

Con el acuerdo de insolvencia total o parcial del deudor.

Con la concesión de aplazamiento o fraccionamiento de los débitos.⁴⁴

Por su parte el tratadista mexicano Sergio de la Garza establece otros supuestos contemplados en la legislación interna, los cuales se desglosan a continuación:

⁴⁴De la Rocha, García Ernesto. *Embargos y Tercerías en los Procedimientos Civiles, Penales, Laborales, en el Procedimiento de Apremio por Débitos a la Hacienda Pública, y en el Procedimiento de Apremio por Débitos a la Seguridad Social*, 2ª edición, España, 1996, pág. 137.

4.7.1 Aplicación del producto de la ejecución cuando sólo sea interesado el Fisco Federal

Este caso se da cuando el producto del remate, venta fuera de subasta o adjudicación, deba distribuirse sólo entre el Fisco Federal y los funcionarios y personas que hayan intervenido, en el procedimiento de ejecución (ejecutores, peritos etc.) por una parte, y el deudor rematado por la otra, como acreedor del remate.

Las cantidades excedentes, después de haber hecho la aplicación del producto del remate, venta fuera de subasta o adjudicación de los bienes secuestrados, se debe entregar al embargado, salvo que medie orden escrita emitida por autoridad competente o que el propio embargado acepte por escrito que, se haga entrega total o parcial del saldo de un tercero. Así mismo, dispone el artículo 198 del Código Fiscal de la Federación, que en caso de conflicto, el remanente se deposite en institución de crédito autorizada en tanto resuelven las autoridades competentes.

4.7.2 Aplicación del producto de la ejecución cuando concurrieren con el Fisco Federal otros Fiscos locales

Cuando concorra el Fisco Federal y fiscos locales, en el procedimiento de remate, la venta fuera de subasta o la adjudicación, el artículo 147 establece que las controversias que surjan entre el Fisco Federal y los Fiscos Locales relativos al derecho de preferencia, para recibir el pago de los créditos fiscales, se resolverán por los Tribunales Judiciales de la Federación, tomado en cuenta las garantías constituidas y con forme a las siguientes reglas:

a) La preferencia corresponderá al fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, tratándose de los frutos de los bienes inmuebles del producto de la venta de éstos.

b) En los demás casos, la preferencia corresponderá al fisco que tenga el carácter de primer embargante.

4.7.3 Aplicación del producto de la ejecución cuando concurren con el Fisco Federal otros acreedores privados privilegiados

El Fisco Federal será acreedor preferente, para recibir el pago de los créditos fiscales a su favor, esto es, el Fisco Federal deberá cobrar en primer término los adeudos fiscales que tenga derecho a percibir, no obstante que, existan otros acreedores distintos a éste.

Sin embargo, existen algunas excepciones a la regla en los siguientes casos:

- a) Los adeudos garantizados con prenda o hipoteca.
- b) Los adeudos por concepto de alimentos.
- c) Los adeudos por concepto de sueldos y salarios devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo a la Ley Federal del Trabajo.

Pero para que dichas excepciones sean válidas es necesario que, con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el Registro Público de la Propiedad o del Comercio, según corresponda. Y con respecto a los alimentos, que se haya presentado la demanda ante las autoridades competentes.

En tratándose de juicios universales, el fisco federal no será parte de éstos, y el juez que éste conociendo del mismo notificará a la autoridad fiscal para que haga efectivos los créditos fiscales a su favor, respecto de ese acreedor, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

4.7.4 Casos en que no se satisface totalmente el interés fiscal

Cuando no se satisface totalmente el interés fiscal con el producto de la venta, el Fisco, debe investigar al deudor, para verificar la existencia de otros bienes, sobre los cuales, en su caso deberá instaurar nuevamente el procedimiento administrativo de ejecución sin más limitación que, la figura jurídica de la prescripción.

4.8 SUSPENSIÓN AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

El procedimiento administrativo de ejecución es un conjunto de actos que se realizan en el tiempo y por medio de los cuales se pretende la obtención, por vía coactiva, del crédito fiscal que es debido por el deudor. En cuanto procedimiento debe avanzar de acuerdo con el impulso que le dé la autoridad ejecutora, hasta lograr su finalidad. Sin embargo pueden suceder acontecimientos o actuaciones que lo suspendan en su avance o que le pongan fin. Por tanto, puede entenderse como suspensión del procedimiento de ejecución la cesación que puede experimentar en su avance, merced a causas exteriores a él y que, transcurrido el tiempo, son substituidas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento.⁴⁵

La suspensión de este procedimiento no puede hacerse por voluntad, acuerdo o inactividad de las partes, ya que la autoridad tiene la obligación y la

⁴⁵ Fénech, M. citado por De la Garza Sergio Francisco. Op. Cit., pág. 832.

responsabilidad de impulsarlo, a menos que se produzca una causa que la ley establezca para que se efectúe la suspensión.⁴⁶

La suspensión del acto ejecutivo suspende, pero temporalmente, los actos posteriores ha realizar por el órgano que demanda la satisfacción del tributo.⁴⁷

Dicha suspensión puede solicitarse ante la propia Autoridad Recaudadora o bien ante el Tribunal que conozca del medio de defensa interpuesto por el particular en contra de la obligación tributaria.

4.8.1 Suspensión ante la autoridad recaudadora

4.8.1.1 Presupuestos

Los presupuestos de la suspensión son aquellos requisitos que deben existir para que pueda darse la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, los cuales son temporales, materiales y formales.

4.8.1.1.1 Temporales

El artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, establece que no se ejecutarán los créditos fiscales hasta en tanto venza el plazo de 45 días contados a partir de que se notificó el acto administrativo en el que se consigna la deuda patrimonial a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria, esto es por regla general, aunque cuando éste sea impugnado mediante recurso de revocación el deudor tendrá un plazo de 5 meses para garantizar el crédito fiscal.

⁴⁶ Ponce Gómez Francisco y Rodolfo Ponce Castillo. *Derecho Fiscal*, editorial Banca y Comercio, S.A de C.V., México, 1994, pág. 180.

⁴⁷ Batí, Daniele. "La Sospensione Cautelare nel Processo Tributario tra Esigenze Garantiste e Pro fisco", *Rivista del Notariato*, anno XLIX, volume 49, issue 6, Novembre-Dicembre 1995, Milano, Italia, pág. 1463.

Excepción, hecha en, tratándose de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social, en el que el plazo es de 15 días.

La ley establece dichos plazos para que el deudor solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, ya que si no lo hace, pasados dichos plazos la autoridad podrá ejecutar los créditos fiscales determinados a su favor.

4.8.1.1.2 Materiales

Para que pueda ser suspendido el procedimiento administrativo de ejecución sobre el crédito fiscal, este debe ser impugnado y garantizado dentro de los plazos señalados con anterioridad.

El crédito fiscal debe ser impugnado dentro de los 45 días contados a partir de que se notifique el crédito fiscal, puede ser mediante recurso de revocación ante la propia administración o mediante demanda ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La diferencia entre impugnar mediante una u otra vía, consiste en que si el deudor decide impugnar mediante juicio ante el Tribunal, este sólo tendrá el mismo plazo de 45 días para solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, pero si el deudor opta por el recurso de revocación, tendrá entonces 5 meses para solicitar la suspensión.

Así también se contempla la posibilidad de que el contribuyente interponga el procedimiento de solución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México sea parte, el plazo para garantizar dicho crédito será de 5 meses.

En cuanto a la garantía, sólo diremos por ahora que es un requisito material para que pueda suspenderse el procedimiento de ejecución, en virtud de que la Administración debe recibir una garantía del interés fiscal. Para poder suspender dicho procedimiento.

Con esta garantía el fisco asegura el pago del crédito fiscal cuando después de que se hayan resuelto los medios de defensa interpuestos por el deudor, sigue siendo válido el acto administrativo impugnado, y debe ejecutarlo por haber quedado firme.

4.8.1.1.3 Presupuestos formales

La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución debe ser solicitada por escrito, reuniendo todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación.

Dicha solicitud de suspensión debe hacerse ante la autoridad ejecutora, acreditando que el medio de defensa en contra del acto administrativo de cuya ejecución se pretende suspender y acreditando bajo que modalidad de las garantías que contempla el propio Código pretende garantizar el interés fiscal.

4.8.1.2 Modalidades

La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución puede asumir dos modalidades, según que afecte a todo el procedimiento, y entonces puede hablarse de suspensión total, o bien que afecte únicamente a determinados bienes embargados en cuyo caso se trata de una suspensión parcial.⁴⁸

⁴⁸De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit., pág. 833.

El Código Fiscal de la Federación contempla la posibilidad de que el contribuyente impugne sólo una parte del crédito fiscal, en cuyo caso sólo se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución de la parte del crédito impugnado, siguiéndose en consecuencia la ejecución de los créditos no impugnados.

4.8.1.3 Procedimiento

Las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales tienen ejecutividad, en virtud de que gozan de la presunción de legalidad, en tanto el contribuyente no la desvirtúa a través de los medios de defensa que tiene a su alcance, por lo tanto cualquier resolución administrativa que finque deudas de carácter patrimonial puede ser presupuesto para el procedimiento administrativo de ejecución y por ende puede también solicitarse la suspensión del mismo.

La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución debe ser solicitada por el contribuyente en cualquier tiempo, ante la oficina ejecutora, que en el caso son las administraciones de recaudación, debiendo acompañar los documentos que acrediten la interposición del medio de defensa legal y, señalar además la forma en la que se garantizará el interés fiscal, dependiendo de la forma de garantizar el interés fiscal, la garantía debe ser constituida en el momento en el que se realiza la solicitud de suspensión o durante el desarrollo del mismo procedimiento.

Presentada la solicitud de la garantía la autoridad recaudadora calificará la garantía, si es suficiente y cumple con todos los requisitos legales, entonces le dará trámite a la suspensión, en caso contrario requerirá al contribuyente, para que cumpla con los requisitos omitidos.

Una vez cumplidos todos y cada uno de los requisitos establecidos por la ley, la autoridad aceptará la garantía y suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

4.8.2 Suspensión ante el Tribunal

Recientemente se creó la posibilidad de que el contribuyente que impugne un acto administrativo, pueda solicitar la suspensión de la ejecución del mismo en la propia demanda.

La solicitud de la suspensión se realizará a la Sala Regional Metropolitana que, esté conociendo del juicio, la cual deberá acordar al respecto si es posible otorgar la suspensión provisional de la ejecución del acto impugnado.

Y en un término de cinco días dictará la sentencia interlocutoria que, resuelva sobre la procedencia de la suspensión definitiva.

Al igual que en el juicio de amparo, la suspensión del acto administrativo impugnado, puede ser provisional o definitiva, entendiéndose ésta última como aquella que tiene vigencia hasta que se dicte la sentencia que resuelva el juicio.

Cuando la inexecución o ejecución del acto impugnado pueda ocasionar perjuicios, al interés general, no se otorgará la suspensión solicitada.

Cuando sea procedente la suspensión o inexecución del acto impugnado, pero con ella se pueda ocasionar daños o perjuicios a la otra parte o a un tercero, se concederá al particular si otorga garantía bastante para reparar el daño o indemnizar por los perjuicios que con ello pudiera causar si no se obtiene sentencia favorable en el juicio de nulidad.

Específicamente se establece que para el caso de que la suspensión se solicite contra el cobro de contribuciones, procederá la suspensión, previo depósito de la cantidad que se adeude ante la Tesorería de la Federación o en la Entidad Federativa que corresponda.

El depósito no se exigirá cuando se trate del cobro de sumas que exceden de la posibilidad del actor según apreciación del Magistrado o cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora, o cuando se trate de persona distinta del causante obligado, directamente al pago; en cuyo caso se asegurará el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicables.

4.9 FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL

Como se vio anteriormente la garantía del interés fiscal es un presupuesto para la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, ya que si ésta no se otorga a favor del fisco, se continuará con el procedimiento de ejecución.

En la legislación tributaria española establece que no se suspenderá el procedimiento de apremio, cualquiera que sea la impugnación formulada, si no se realiza el pago de la deuda tributaria, se garantiza con aval bancario suficiente o se consigna su importe.⁴⁹

El fisco debe garantizar el crédito fiscal adeudado así como los accesorios y recargos, para suspender el procedimiento de ejecución, en virtud de que el acto

⁴⁹Nobel, Carral Laurrauri y José Arias Velasco. *Manual de Procedimientos Tributarios*. 2ª edición, Editorial Santillana, España. 1968, pág. 241.

administrativo es válido y ejecutivo, en tanto no sea declarado nulo o inválido a través del medio de defensa instaurado por el particular.

Y sólo se suspende el procedimiento de ejecución en tanto se resuelve la legalidad de este, que ha sido controvertida por el deudor tributario, por lo que si es confirmada su validez, la suspensión cesará sus efectos y se hará efectiva la garantía otorgada.

Las formas de garantizar el interés fiscal, se encuentra establecido expresamente en las leyes aplicables, ya que el fisco debe aceptar garantías que sean idóneas y de fácil realización.

1. Depósito de dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes.
2. Prenda o Hipoteca.
3. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y de excusión.
4. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
5. Embargo en la vía administrativa.
6. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad de garantizar el crédito fiscal mediante cualquiera de las formas anteriores.

4.9.1 Constitución de la garantía

Una vez aceptada la propuesta de la garantía, se debe proceder a constituirla.

Para garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito es posible combinar las distintas formas de garantía, pueden sustituirse entre sí, siempre y cuando antes de cancelar la garantía original se constituya la sustituta.

La garantía constituida podrá garantizar uno o varios créditos, siempre y cuando sea suficiente para garantizar el monto de los mismos y sus accesorios.

La garantía debe comprender, además del crédito fiscal adeudado, los accesorios causados y que se causen en los siguientes doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá ampliarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que se cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos.

4.9.2 Cancelación de la garantía

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece los casos en los que procede la cancelación de la garantía otorgada, mismos que a continuación se enumeran.

1. Por sustitución de garantía.
2. Por el pago del crédito fiscal.
3. Cuando en definitiva quede sin efecto la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía.

4. En cualquier otro caso en que deba cancelarse de conformidad con las disposiciones fiscales.

El contribuyente o el tercero que tenga interés jurídico podrá solicitar la cancelar la garantía, ante la autoridad recaudadora que la haya exigido o recibido. La cancelación de las garantías en que con motivo de su otorgamiento se hubiere efectuado la inscripción ante el Registro Público se hará mediante oficio de la autoridad recaudadora en el registro público, que corresponda.

CONCLUSIONES

CAPÍTULO I.

1. Un Tratado o Convenio Internacional es el acuerdo de voluntades, manifestadas en forma tácita o expresa, entre dos o más sujetos de Derecho Internacional, con el objeto de producir consecuencias jurídicas, de acuerdo al Derecho Internacional vigente.

2. Tienen capacidad para celebrar Tratados Internacionales, los sujetos de Derecho Internacional, que conforme a sus leyes internas tengan esa facultad.

3. La negociación de un Tratado Internacional no sigue reglas específicas para su desarrollo, estas dependen del tipo de acuerdo que se desee realizar.

4. La autenticación de un Tratado se realiza a través del procedimiento que convengan las partes y a falta de este se realiza mediante la firma, la firma ad referendum o la rubrica.

5. La ratificación es el acto por virtud del cual los Estados manifiestan su intención de obligarse en definitiva, al Tratado que ha sido propiamente negociado por sus plenipotenciarios.

6. Un Tratado Internacional entra en vigor, en la fecha que en él se estipule y a falta de disposición expresa, cuando conste que todas las partes han manifestado su consentimiento en obligarse al mismo.

7. Un Tratado es adaptado al derecho interno, mediante la adecuación de la legislación interna o reconociéndole jerarquía dentro del sistema jurídico de cada Estado.

8. Los Tratados Internacionales en el sistema jurídico mexicano están jerárquicamente por encima de las Leyes Federales y por debajo de la Constitución.

CAPÍTULO II.

9. La doble imposición se presenta cuando dos o más Estados en ejercicio de su potestad tributaria, gravan a una persona, por una misma actividad y por periodos impositivos idénticos.

10. La evasión fiscal es la conducta desplegada por el sujeto pasivo de la imposición tributaria, para vulnerar una norma de derecho fiscal, con lo cual el contribuyente evita pagar las contribuciones a su cargo.

11. El ámbito subjetivo de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional e Impedir la Evasión Fiscal celebrados por México, son regidos por el principio de residencia.

12. El ámbito objetivo de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional e Impedir la Evasión Fiscal celebrados por México, lo constituyen los impuestos que gravan la renta o el patrimonio en cualquiera de sus modalidades.

13. La residencia es un criterio de vinculación para que una persona sea objeto de imposición tributaria, de acuerdo a las leyes del Estado que posea la potestad tributaria.

14. El establecimiento permanente es todo lugar fijo mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
15. El establecimiento permanente determina el criterio de vinculación para que una empresa pueda ser objeto de imposición tributaria, en el Estado en el que aquélla tiene un lugar fijo y realiza toda o parte de su actividad.
16. Los métodos para prevenir e impedir la doble tributación utilizados en el Convenio Modelo son: el de exención y el de imputación.
17. El intercambio de información es una forma de asistencia mutua para el combate a la evasión fiscal, porque permite detectar operaciones fraudulentas desde su inicio, independientemente del lugar en el que se realicen.
18. La información obtenida por medio de los Tratados de Doble Imposición debe ser mantenida en secreto y sólo puede comunicarse a las autoridades encargadas de la gestión tributaria, a los tribunales y a las autoridades administrativas.
19. La asistencia en el cobro es una forma de ayuda mutua entre Administraciones Fiscales, para que éstas puedan cobrar créditos fiscales de otro Estado, aplicando los procedimientos de su legislación interna, bajo el principio de reciprocidad.
20. La asistencia administrativa mutua para el cobro de deudas tributarias, fue pactada por México a través de los Convenios de Doble Imposición.
21. Con las disposiciones contenidas en los Tratados de Doble Imposición, no es posible llevar a cabo la asistencia en la recaudación de deudas tributarias, porque no existe un procedimiento que regule la forma, los términos y condiciones en que debe prestar la ayuda para la recaudación.

CAPÍTULO III.

22. La asistencia mutua en materia fiscal, es una forma de cooperación entre Estados, para evitar la evasión fiscal internacional.

23. Existen tres modalidades de la asistencia mutua: el intercambio de información, la comprobación simultánea de impuestos y la asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales.

24. El intercambio de información debe proporcionarse en forma reciproca entre Estados, con base en un Acuerdo Internacional.

25. La asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales es la ayuda que se proporcionan dos o más Estados, para que uno de ellos cobre por cuenta de otro, un crédito fiscal, ya sea por encontrarse el primero en posibilidad práctica de hacerlo, o porque el sujeto obligado al pago del tributo es residente en él o porque dicho sujeto se encuentra dentro de su territorio nacional.

26. Para que un crédito fiscal sea cobrado por un Estado distinto al titular es necesario que este se encuentre amparado con un título ejecutivo y que se hayan agotado todos los medio existentes para su cobro, por el Estado requirente.

CAPÍTULO IV.

27. El procedimiento administrativo es el conjunto de actos y formalidades, llevados a cabo por la autoridad administrativa competente, para un fin determinado.

28. El procedimiento administrativo de ejecución es el conjunto de actos y formalidades empleados por las autoridades administrativas competentes para hacer efectiva una prestación que le es debida al Estado por virtud de la Ley.

29. El procedimiento administrativo se desarrolla en tres fases: iniciación, desarrollo y terminación.

30. Para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución es necesario cumplir con los presupuestos temporales, formales y material.

31. El presupuesto formal para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, consiste en la conclusión del plazo, establecido en las leyes, para el cumplimiento voluntario de la prestación debida.

32. El presupuesto material para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, consiste en que la deuda tributaria debe ser liquida, vencida y exigible.

33. El procedimiento administrativo de ejecución, tiene como presupuesto formal, en primer lugar la existencia de un acto administrativo que determine una obligación patrimonial a cargo de un sujeto pasivo de la relación tributaria bien identificado, que le sea debidamente notificado, y que se le otorgue un plazo para que cumpla voluntariamente con su obligación, haciéndole el apercibimiento que de no hacerlo se iniciará en su contra un procedimiento de ejecución forzosa.

34. El segundo de los presupuestos formales es que ese acto administrativo tenga un carácter ejecutivo, es decir que constituya un título ejecutivo, suficiente para iniciar el procedimiento de ejecución forzosa, esto es debe ser un título independiente, autónomo, que haga prueba plena en juicio, que consigne una obligación patrimonial tributaria, liquida, vencida y exigible.

35. El desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución, está conformado por actos procedimentales asentados en ley, encaminados a conseguir la recaudación de los créditos fiscales que la Administración tiene derecho a percibir.

36. El procedimiento administrativo de ejecución concluye cuando la obligación patrimonial ha sido satisfecha en su totalidad o bien cuando ésta no ha sido satisfecha por la imposibilidad práctica de cobro.

CONCLUSIONES GENERALES.

1. La asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales pactada por México en los Convenios de Doble Tributación tiene una regulación escasa.
2. Los Convenios de Doble Tributación celebrados por México, sólo contemplan la asistencia mutua como obligación, pero no establecen las formalidades esenciales del procedimiento a seguir para llevarla a cabo.
3. La legislación mexicana al regular la solicitud de la asistencia mutua para la recaudación, remite a los Tratados Internacionales sobre Asistencia Mutua en el Cobro, sin embargo México no ha celebrado Convenio alguno sobre asistencia mutua en el cobro.
4. Al no encontrar en los Convenios de Doble Tributación, disposiciones que regulen la forma de prestar asistencia en el cobro de créditos extranjeros y, al no haber Convenios sobre Asistencia en el Cobro celebrados por México, existe una laguna jurídica.
5. Los Convenios de Doble Tributación celebrados por México, no son los instrumentos idóneos para pactar la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales, porque no la regulan en forma clara y completa.
6. Para subsanar el vacío jurídico respecto a la asistencia mutua para el cobro de créditos que existe en los Tratados de Doble Imposición celebrados por México y en la legislación mexicana, pueden hacerse tres cosas:

- a) Que se establezca dentro del Título V del Código Fiscal de la Federación un Capítulo que regule la asistencia mutua en el cobro de créditos Fiscales.
- b) Que México celebre Convenios Internacionales que traten específicamente la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales, en los que se establezca el procedimiento idóneo para llevarla a cabo.
- c) Que México como miembro de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), se adhiera al Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.

7. Para que México pueda prestar ayuda en el cobro de créditos fiscales de otros Estados, es necesario que sea capaz de recaudar sus impuestos en los tiempos límites establecidos en las disposiciones fiscales.

8. La asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales puede ser prestada a otros Estados, siempre y cuando, México cuente con la legislación idónea para su cumplimiento, porque de lo contrario se estaría actuando al margen de la Ley en detrimento del sujeto pasivo obligado al pago del crédito extranjero.

9. La asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales, debe ser recíproca, por lo tanto, el Estado Requirente y el Estado Requerido según sea el caso deben estar en condiciones de prestar la ayuda, para estar en posibilidad de recibirla, de lo contrario ninguno de los dos Estados podrá solicitarla.

10. Ante el compromiso adquirido por México para prestar ayuda en la recaudación de créditos fiscales extranjeros, las Administraciones Fiscales, encargadas de recaudar los impuestos, deben cumplir con las formalidades del procedimiento administrativo de ejecución, en forma exhaustiva, porque el sujeto pasivo obligado al

pago podría interponer medios de defensa en contra de las actuaciones de la autoridad y postergar el cobro, hasta que concluyan los tiempos límites fijados en la legislación extranjera, en cuyo caso el Estado extranjero perdería su derecho para recuperar el crédito que le es debido y México incurriría en responsabilidad.

BIBLIOGRAFÍA

A) OBRAS GENERALES Y MONOGRÁFICAS

- ALEGRÍA, Borrás. *La doble imposición: Problemas Jurídico-internacionales*, Editorial Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, España, 1974.
- ARCE, G. Alberto. *Derecho Internacional Privado*, Editorial de la Universidad de Guadalajara, 7ª ed., México, 1990.
- ARRIOJA, Vizcaino Adolfo. *Derecho Fiscal*, 13a. edición, Editorial Temis, México, 1998, pág. 281.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES. *Constitución y Normas Tributarias*, editorial Aranzadi, España, 1990.
- BENADAVA, Santiago. *Derecho Internacional Público*, 5ª edición., Editorial Cono Sur, Chile, p. 52.
- BETTINGER, Barrios Herbert. *Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación*, 9ª edición, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, México, 2001.
- CACHÓN, Cárdenas Manuel-Jesús. *El Embargo*, editorial Librería Bosh, España, 1991.
- CAMARGO, Pedro Pablo. *Tratado de Derecho Internacional*, Tomo I, editorial Temis, Colombia, 1983.
- COMADIRA, Julio R. *Derecho Administrativo*, editorial Abeledo-perrot, Argentina, 1996.
- DE AYALA, José Luis Pérez y Eusebio González. *Curso de Derecho Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1975.
- DE GARCÍA, Enterria Eduardo y Fernández Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo I*, 8ª edición, editorial Civitas, S.A., Madrid, 1997.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, 19ª edición, Porrúa, México, 2001.

- DE LA ROCHA, García Ernesto. *Embargos y Tercerías en los Procedimientos Civiles, Penales, Laborales, en el Procedimiento de Apremio por Débitos a la Hacienda Pública y en el Procedimiento de Apremio por Débitos a la Seguridad Social*, 2ª edición, España, 1996.
- DEPARTAMENTO DE DERECHO INTERNACIONAL DE LA UNIVERSIDAD DE BARCELONA. *La Cooperación Internacional para el Desarrollo*, Dirección Victoria Abellan, Ediciones Japizua, 1971.
- FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*, Revisión y actualización de Manuel Fraga, 41ª edición, Porrúa, México, 2001.
- GARCÍA, Pedro de Miguel. "El Concepto de Autoridad en Nuestro Ordenamiento Jurídico" en Estudios en Homenaje al profesor López Rodó Universidad de Santiago, Universidad Complutense, Consejo superior de Investigaciones Científicas t. I, Madrid, 1972.
- GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario*, Tr. Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
- GIULIANI, Fonrouge Carlos M. *Derecho Financiero*, Volumen II, 6ª edición, Editorial Delma, Argentina, 1997.
- GUTIÉRREZ, Espada Cesáreo. *Derecho Internacional Público*, editorial Trotta, S.A., España, 1995.
- JARACH, DINO. *El Hecho Imponible*, Editorial Beledo-Perrot, 3ª edición, Argentina, 1982.
- JIMÉNEZ, González Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*, 3ª edición Editorial Ecasa, México, 1993.
- LAGO, Montero José María, en "Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios", XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias, octubre, 1995, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1997.
- LINARES, Juan Francisco. *Fundamentos de Derecho Administrativo*, Editorial Astrea, Argentina, 1975.
- MARGAIN, Manautou Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, 13ª edición, Porrúa, México, 1997.
- MARIÑO, Menéndez Fernando M. *Derecho Internacional Público (Parte General)*, 2ª edición, Editorial Trotta, España, 1995.

- MARTÍN, Mateo Ramón. *Manual de Derecho Administrativo*, 19ª edición, Editorial Trivium, España, 1998.
- MARTÍNEZ, Vera Rogelio. *La Evasión de las Obligaciones Fiscales, sus Causas y Efectos*, editorial Humanitas Centro de Investigación y Postgrado, México, 1985.
- MORENO, Padilla Javier. *Los Convenios para Evitar la Doble Contribución Internacional Celebrados por México, Convenios Fiscales Internacionales*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1994.
- NAVA, Negrete Alfonso. *Derecho Administrativo Mexicano*, Fondo de Cultura Económica, México, 1996.
- NIBOYET, JEAN PAULIN. *Derecho Internacional Privado*, traducción Andrés Rodríguez Ramón, Editorial Reus, Madrid, 1928.
- NOBEL, Carral Laurauri y José Arias Velasco. *Manual de Procedimientos Tributarios*. 2ª edición, Editorial Santillana, España, 1968.
- OLIVERA, Toro Jorge. *Manual de Derecho Administrativo*, 5ª edición, Porrúa, México, 1988.
- OVALLE, Favela José. *Derecho Procesal Civil*, 7ª edición, Editorial Harla, México, 1995.
- PÉREZ, de la Vega Leonor María. *La Iniciación del Procedimiento de Apremio de las Deudas Tributarias*, editorial Lex Nova y Marcial Pons, España, 1998.
- PONCE, Gómez Francisco y Rodolfo Ponce Castillo. *Derecho Fiscal*, editorial Banca y Comercio, S.A de C.V., México, 1994.
- QUINTANA, Valtierra Jesús y Rojas Yáñez Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*, editorial Trillas, México, 1991.
- REUTER, Paúl. *Introducción al Derecho de los Tratados*, traductor Peter Haggemcher, Editorial Fondo de Cultura Económica y UNAM, 1ª edición (en español), México, 1999.
- SEARA, Vázquez Modesto. *Derecho Internacional Público*, 16ª edición, Porrúa, México, 1997.
- SEPÚLVEDA, César. *Derecho Internacional*, 18a edición, Porrúa, México, 1997.

- SERRA, Rojas Andrés. *Derecho Administrativo*, 10ª edición, Porrúa, México, 1981.
- SIQUEIROS, José Luis. *Síntesis del Derecho Internacional Privado*, 2ª edición, UNAM, México, 1971.
- SOLEDAD, Loaeza. *La Cooperación Internacional en un Mundo Desigual*, Publicado por el Colegio de México, 1994.
- SORENSEN, Max. *Manual de Derecho Internacional Público*, revisiones y adiciones Bernardo Sepúlveda, 1ª edición en español, 1973.
- TOLEDO, Jimeno Miguel. *Procedimiento Administrativo de Ejecución. Garantías del Interés Fiscal, "Procedimientos en Materia Fiscal y Administrativa"*, editado por Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo I, México, 2000.
- TOVILLAS, Morán José María. *Estudio del Modelo de Convenio Sobre la Renta y Patrimonio de la OCDE de 1992*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1996.
- TURPIN, Vargas José, *El Procedimiento Económico-Administrativo*, Editorial Derecho Financiero, España, 1961.
- VICENÇ AGUADO I CUDOLÀ. *Prescripción y Caducidad en el Ejercicio de las Potestades Administrativas*, editorial Marcial Pons, Madrid, 1999.
- VILLA REAL, Corrales Lucinda. *La Cooperación Internacional en materia penal*, 2ª edición, Porrúa, México 1999.
- VILLA, José María. *Estudios de Doble Imposición Internacional*, editorial Instituto de Estudios Fiscales, España, 1980.

B) DICCIONARIOS Y ENCICLIPEDIAS

- CABANELAS, Guillermo. *Diccionario de Derecho Usual*, Tomo II, Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, 1962.
- HENRRY, Campbell Black, M.A. *Black's Law Dictionary*, sixth edition, The publisher's Editorial Staff, 1990.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Diccionario Jurídico Mexicano*, 9ª edición, Porrúa y UNAM, México, 1996.

Law Dictionary, PETER Collin Publishing, second edition, 1999.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª edición, 2002.

Spanish Law Dictionary, Diccionario de Términos Jurídicos, PETER, Collin Publishing, 1999.

C) ORDENAMIENTOS JURÍDICOS

Código Federal de Procedimientos Civiles

Código Civil Federal

Código Fiscal de la Federación

Ley del Impuesto al Activo

Ley del Impuesto sobre la Renta

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de Federación el viernes 31 de diciembre de 1999

Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de Federación el viernes 31 de diciembre de 1999

Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria

D) HEMEROGRAFÍA

Bibliothèque De L'école Supérieure des Sciences Fiscales, N° IX, 1976.

Documentación Administrativa, Instituto Nacional de la Administración Pública, abril – septiembre 1992.

Hacienda Pública Española, N° 146, 1998.

Prontuario de Actualización Fiscal, No. 290, noviembre 2001.

Revista Española de Derecho Financiero, Número 20.

Revista Indetec, año 20, N° 67, Julio-Septiembre de 1999, Guadalajara Jalisco.

Rivista del Notariato, anno XLIX, volume 49, issue 6, Novembre-Dicembre 1995, Milano, Italia.

E) JURISPRUDENCIA

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *IUS 2002, Jurisprudencias y Tesis Aisladas de junio de 1917 –abril 2002 e Informe de Labores.*

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. *Justicia Fiscal y Administrativa 2002.*

F) DOCUMENTOS

"Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection and Direct Taxes" Fiscal Comtee. Second regional tax conference México, D.F., July 1943, Economic and financial, 1945.

Congreso Internacional de Justicia Administrativa, LX Aniversario del

Tribunal Fiscal de la Federación. Códigos Tributarios de Europa, Tomo IV, Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación, México 1997.

Directiva 76/308/CEE del Consejo de las Comunidades Europeas, de 15 de marzo de 1976, referente a la Asistencia Mutua en Materia de Cobro de los Créditos Resultantes de Operaciones que Formen parte del Sistema de Financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las Exacciones Reguladoras Agrícolas y de los Derecho de Aduana, Publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas N° L 073/18.

Directiva del consejo 77/799/CEE de 19 de diciembre de 1977, relativa a la Asistencia Mutua Entre las Autoridades Competentes de los Estados Miembros en el Ámbito de los Impuestos Directos e Indirectos, Publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas N° L 336, de 27 de diciembre de 1977.

Directiva del Consejo 79/1071 de 6 de diciembre, publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas N° L-331, de 27 de diciembre de 1979.

Directiva del Consejo 92/108/CEE, de 14 de diciembre, publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas N° L-390, de 31 de diciembre de 1992.

Gaceta parlamentaria de la H, Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, publicada el domingo 12 de diciembre de 1999.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. *Modelo de Convenio de Doble Imposición Sobre la Renta y el Patrimonio, "Informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)"*, España, 1978.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE). *Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico sobre Impuestos de la Renta y el Patrimonio*, 1995.

SOCIÉTÉ DES NATIONS; *Comittee Fiscal: London and México tax Conventions*, 1946.

G) TRATADOS INTERNACIONALES

Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Bélgica para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta.

Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta.

Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Japón para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta.

Convenio entre el Gran Ducado de Luxemburgo y los Estados Unidos Mexicanos para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta.

Convenio Los Estados Unidos Mexicanos y Rumania para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta.

H) DATOS DE INTERNET

<http://www.aaef.org.ar/boletín/articulo/atitulos.htm>

<http://www.sat.gob.mx>

<http://www.shcp.gob.mx>

<http://www.segob.gob.mx>

<http://www.oecd.org>

<http://www.fgov.be>

<http://www.info.juridicas.unam.mx>

<http://www.scjn.gob.mx>

..SUBSECRETARÍA DE INGRESOS
DIRECCIÓN TÉCNICA DE TRATADOS INTERNACIONALES
ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO¹
29 DE JULIO DE 2002

País	Por Negociar	En Negociación	Negociación Concluida	Firmados	Aprobados por el Senado Mexicano	Aprobado en el otro Estado	Idiomas Oficiales	En Vigor	Aplicable Desde Oficial
ALEMANIA				23/II/93	16/VI/93	11/XI/93	ESPAÑOL ALEMÁN	30/XI/93	1/94 D.O. 16/II/94 D.O. 6/VI/94 4/ D.O. 15/VI/94 5/
AUSTRALIA		✓							
AUSTRIA		✓		26/XI/97	19/VI/98				
ARGENTINA B/				24/XI/92	15/VI/94	7/XI/96	ESPAÑOL FRANCÉS FRANCÉS NEERLANDES	1/II/97	1/98 D.O. 6/II/97
BÉLGICA		✓							
BRASIL		✓		8/VI/91	15/VII/91	✓	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	11/VI/92	1/II/92 D.O. 17/VI/92
CANADÁ		✓		16/II/90	15/VII/91	✓	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	27/IV/92	1/93 D.O. 15/VI/92
CANADÁ 2/									
COLOMBIA 1/	✓			6/X/94	10/VI/95	✓	ESPAÑOL COREANO INGLÉS	11/II/95	1/96 D.O. 16/II/95
COREA				17/IV/98	30/XII/98	✓	ESPAÑOL	12/XI/99	1/II/00 D.O. 12/IV/00
CHILE									
CHINA		✓		11/VI/97	26/XI/97	✓	ESPAÑOL DANÉS INGLÉS	22/IV/97	1/98 D.O. 27/VI/98
DINAMARCA									

ECUADOR					30/VII/92	15/VI/94	1/XI/00	ESPAÑOL	13/XII/00	1/01 D.O. 4/VI/01
ESPAÑA					24/VI/92	16/VI/93	✓	ESPAÑOL	6/X/94	1/95 D.O. 31/XII/94
EUA					18/X/92 8/X/94 &/	5/VII/93 10/0/95 &/	20/X/93	ESPAÑOL INGLES	28/XII/93 26/X/95 &/	1/94 D.O. 3/VI/94 26/X/95 &/ D.O. 25/0/96 &/
EUA 2/					9/XI/89 8/X/94 &/	10/0/90 10/0/95 &/		ESPAÑOL INGLES	18/0/90 26/X/95 &/	18/0/90 D.O. 23/0/90 26/X/95 &/ 25/0/96 &/
FINLANDIA					12/II/97	26/XI/97	29/VI/98	ESPAÑOL FINLANDES INGLES	14/VIII/98	1/99 D.O. 11/VII/99
FRANCIA					7/XI/91	29/XI/92	✓	ESPAÑOL FRANCES	31/XII/92	1/93 D.O. 16/II/93
GRECIA										
HUNGRÍA										
INDIA										
INDONESIA										
ITALIA					8/VI/91	15/VI/94	✓	ESPAÑOL ITALIANO	10/II/95	1/96 D.O. 29/II/95
ISRAEL					20/VI/98	28/IV/00	✓	ESPAÑOL HEBREO INGLES	8/VI/00	1/00 D.O. 11/VI/00

IRLANDA				22/X/98	30/XII/98	31/XI/98	ESPAÑOL INGLÉS	31/XI/98	17/99 D.O. 9/VII/00
JAPÓN				9/IV/96	14/V/96	✓	ESPAÑOL JAPONÉS INGLÉS	6/X/96	1/97 D.O. 6/II/97
LUXEMBURGO				7/II/01	04/V/01	21/XII/01	ESPAÑOL FRANCO INGLÉS	27/XII/01	1/02 D.O. 6/II/02
MALASIA		✓							
NICARAGUA		✓							
NORUEGA				23/III/95	20/XII/95	✓	ESPAÑOL NORUEGO	23/V/96	1/97 D.O. 26/VII/96
PANAMÁ			✓ 1/						
PAISES BAJOS				27/IX/93	06/V/94	✓	ESPAÑOL NEERLANDES	13/X/94	1/95 D.O. 31/XII/94
POLONIA				30/XI/98	26/V/99		ESPAÑOL POLACO INGLÉS		
PORTUGAL				11/XI/99	20/X/00	✓	ESPAÑOL PORTUGUES INGLÉS	9/II/01	1/02 D.O. 3/V/01
REINO UNIDO				2 /VI/ 94	25/VII/94	14/XII/94	ESPAÑOL INGLÉS	15/XII/94	17/V/94 7/ D.O. 15/II/95
REP. CHECA				4/IV/02					
REP.ESLOVACA			✓						
RUMANIA				20/VI/00	28/XI/00	✓	ESPAÑOL RUMANO	15/III/01	1/02 D.O. 12/XII/01

