

00721
137
A



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

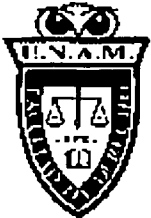
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

**“PROCEDENCIA DEL PROCEDIMIENTO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ANTE EL
TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y
ADMINISTRATIVA COMO MEDIO DE SOLUCIÓN A LAS
CONTROVERSIAS PLANTEADAS EN MATERIA DE
TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN”**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO
PRESENTA:
NOEMÍ CAMPOS BECERRA**

Asesor Lic. Emilio Margáin Barrasa



Ciudad Universitaria

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

2002



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

B



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

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

Cd. Universitaria, D.F., 4 de noviembre 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 **NOEMI CAMPOS BECERRA**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"PROCEDENCIA DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA COMO MEDIO DE SOLUCION A LAS CONTROVERSIAS PLANTEADAS EN MATERIA DE TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION"**.

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 ÁNGEL VAZQUEZ ROBLES.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La presente Tesis la dedico.

A quién mi mamá y abuelita me enseñaron a amar
y agradecer todo, principalmente el darme
la oportunidad de existir

Dios

A ese ángel que con su misteriosa gracia, dulce,
carácter, prudencia, fortaleza, confianza,
valor y amor me ha dado más de lo que merezca,
me ha enseñado a cumplir mis deberes, superar mis penares,
y desilusiones, ha sido mi amiga más tierna y más leal, ha iluminado
mi existir, guiado mi camino y ha sido y siempre será mi ídolo,
mi orgullo y la única alegría pura, a quien debo lo que soy.

*Mamá, gracias por Amarme y darme
la oportunidad de vivir y poderte amar.*

A ese hombre que me enseñó el valor de la Vida,
de la Familia, de la Honestidad, de la Amistad
y Lealtad conmigo misma y con los demás,
que vigilo mi andar, que me ha dado Seguridad, Amor y
junto con mi Mamá una hermosa Familia.

Papá, gracias por Amarme como soy.

A las dos personas que Dios mandó a mi vida, que
han confiado en mí y a quienes prometo no
defraudar mientras viva, a ustedes gracias por
entenderme, corregirme con su prudencia y
amor, enseñarme tanto y darme más de lo que he
merecido

Willy e Stael, los adoro hermanitas

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A esos Angeles que han dejado un enorme vacio en mi vida con su pronta e inesperada partida y a quienes todavia están a mi lado, por todo el amor, sabiduria, cuidados, protección y sonrisas que me dieron y dejaron.

Abuelita Agapita (Pita) y Mamá Rosita, donde estén espero que estén Orgullosas, Abuelito Francisco gracias.

A mi Asesor el Mtro. Emilio Margain Barroza por su apoyo, ayuda, dirección, paciencia, gula y conocimientos brindados.

A quienes no voy a defraudar y espero retribuir por la oportunidad de ser Universitaria.

Mi Universidad y país

A las grandiosos (as) amigos y amigas con los que Dios me ha bendecido, mil gracias por todo

A quienes vendrán y serán parte de mi vida y existencia y amaré como mis padres, hermanos y abuelitas lo han hecho conmigo

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

ABREVIATURAS

CCF	Código Civil Federal
CFF	Código Fiscal de la Federación
Const.	Constitucional
DOF	Diario Oficial de la Federación
LOAPF	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
LOTFJFyA	Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
ISR	Impuesto Sobre la Renta
LSAT	Ley del Servicio de Administración Tributaria
LSCT	Ley Sobre Celebración de Tratados
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
RISRE	Reglamento Interno de la Secretaría de Relaciones Exteriores
RISEGOB	Reglamento Interno de la Secretaría de Gobernación
RISHCP	Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SEGOB	Secretaría de Gobernación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SRE	Secretaría de Relaciones Exteriores
TFJFyA	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
TLC	Tratado de Libre Comercio con América del Norte

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

F

ÍNDICE

PRÓLOGO	I
INTRODUCCIÓN	IV

CAPÍTULO PRIMERO

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1.1 Definición de Tratado	1
1.1.1 Según la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados	2
1.1.2 Conforme al Art. 133 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos	3
1.1.3 Según la Ley de Tratados	6
1.2 Elementos de los Tratados	10
1.2.1 Elementos Esenciales o de Existencia	10
1.2.1.1 Capacidad	11
1.2.1.2 Consentimiento	12
1.2.1.3 Licitud en el Objeto	12
1.2.1.4 Forma Escrita	13
1.2.1.5 Depósito	14
1.2.2 Elementos de Validez	18
1.2.2.1 Negociación	19
1.2.2.2 Adopción del Texto	19
1.2.2.3 Autenticación del Texto	19
1.2.2.4 Manifestación del Consentimiento al aprobar el texto	19
1.3 Aprobación de los Tratados	20
1.3.1 Conforme a la Convención de Viena	21
1.3.2 Conforme a la Constitución en sus artículos 133, 76, 89 y 41	22
1.3.3 Conforme a la Ley sobre la Celebración de Tratados	34
1.4 Entrada en Vigor y obligatoriedad al cumplimiento de los Tratados	35
1.5 Impugnación de los Tratados	40
1.5.1 Según la Convención de Viena	40
1.5.2 Según la Legislación Mexicana	43
1.5.2.1 La Constitución	43
1.5.2.2 La ley de Amparo	44
1.5.2.3 La Ley sobre Celebración de Tratados	44
1.6 La Doble Tributación Internacional	45

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

**TRABAJO CON
FALLA DE ORIGEN**

1.6.1	Definición	45
1.6.2	Clases y características	48
1.6.3	Causas y efectos de la Doble Tributación Internacional	49
1.7	Los Tratados para evitar la Doble Tributación Internacional en materia de Impuesto Sobre la Renta	51
1.7.1	Concepto y Características	53
1.7.2	Causas y efectos	56
1.7.3	Criterios o Principios reguladores de los Tratados para evitar la Doble Tributación Internacional	58
1.7.3.1	Principios sobre los que se basan	58
1.7.3.2	Principios que los rigen	59
1.7.4	Su Ámbito de Aplicación	61
1.7.5	Su Interpretación	62
1.7.6	Su Impugnación	67

CAPÍTULO SEGUNDO

LOS PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS ESTABLECIDOS EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y EL CÓDIGO FISCAL FEDERAL

2.1.	Procedimientos establecidos en los modelos internacionales	70
2.1.1.	Organización de Naciones Unidas	71
2.1.2.	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico	73
2.1.3.	Tratado de Libre Comercio de América del Norte	76
2.1.4.	Tratado de Libre Comercio con la Unión Europea	79
2.1.5.	Modelo Mexicano	80
2.1.5.1.	Procedimiento ante Autoridad Competente	80
2.1.5.2.	Procedimiento de Acuerdo Mutuo	80
2.1.5.3.	Arbitraje	81
2.2.	Procedimientos contenidos en los Tratados Internacionales para evitar la Doble Tributación Internacional celebrados por México	82
2.2.1.	Procedimiento ante Autoridad Competente del Estado en que el contribuyente afectado es nacional o residente	82
2.2.1.1.	Procedimiento ante Autoridad Competente Canadiense	82
2.2.1.1.1.	Hipótesis que lo hacen procedente	83
2.2.1.1.2.	Autoridad Competente Canadiense	84
2.2.1.1.3.	Etapas del Procedimiento	85
2.2.1.1.3.1.	Formulación de la petición	86
2.2.1.1.3.2.	Aceptación de la Autoridad Competente	87

H

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

2.2.1.1.3.3. Resolución	89
2.2.1.2. Procedimiento ante Autoridad Competente Estadounidense	90
2.2.1.2.1. Hipótesis que lo hacen procedente	91
2.2.1.2.2. Autoridad Competente Estadounidense	92
2.2.1.2.3. Etapas del Procedimiento	93
2.2.1.2.3.1. Formulación de la petición	93
2.2.1.2.3.2. Aceptación de la Autoridad Competente	94
2.2.1.2.3.3. Resolución	95
2.2.1.3. Procedimiento ante Autoridad Competente Mexicana	96
2.2.1.4. Procedimiento Amistoso o de Acuerdo Mutuo	99
2.2.1.5. Arbitraje	101
2.2.1.6. El Procedimiento de Resolución de controversias previsto en los Tratados y en el Código Fiscal Federal	104
2.3. El Proceso Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa previsto en el Código Fiscal Federal cuando el sujeto pasivo sea residente o nacional de México	106
2.3.1. El Sistema Contencioso Administrativo	107
2.3.2. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	108
2.3.2.1. Naturaleza Jurídica	108
2.3.2.2. Organización	109
2.3.2.3. Competencia y materia	109
2.3.2.4. Procedimiento	111

CAPÍTULO TERCERO

EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA COMO SOLUCIÓN A PROBLEMAS DE DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN TRATADOS

3.1. Preceptos Legales que le otorgan la facultad y competencia para conocer de controversias planteadas en Tratados para evitar la Doble Tributación Internacional al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	114
3.1.1. Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	116
3.1.1.1. Artículo 11 fracción IV	116
3.1.1.2. Artículo 20 fracción I inciso b)	117
3.1.1.3. Artículos 16 fracción V, 30 y 31	118

I

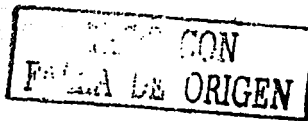
**TESIS CON
FILA DE ORIGEN**

3.2. La Procedencia del Juicio de Nulidad ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa para dirimir controversias planteadas sobre la Doble Tributación Internacional	119
3.2.1. El Procedimiento	121
3.2.1.1. La Acción y la Pretensión en el Juicio Contencioso Administrativo Federal	122
3.2.1.2. Los términos de Presentación de Demanda y Contestación	124
3.2.1.3. Demanda	125
3.2.1.4. Contestación	130
3.2.1.5. Ampliación de Demanda y Contestación	132
3.2.1.6. Alegatos y Cierre de Instrucción	133
3.2.1.7. Sentencia	135
3.2.2. Juicio de Amparo en Materia Fiscal	139
3.2.2.1. Amparo Directo y su Recurso de Revisión	139
3.2.2.2. Recurso de Revisión	142
3.3. Artículo 133 constitucional e Impugnación de estos tratados conforme a este Precepto	142
3.3.1. Amparo Indirecto contra tratados	142
3.4. Propuesta de Reforma al Artículo 133 constitucional	145
3.4.1. Orden Jerárquico, Contenido e Interpretación de los Tratados	146
3.5. Propuesta de reforma al Artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	149
3.6. Propuesta de reformas a los Artículos 5º y 237 del Código Fiscal de la Federación	150

CAPÍTULO CUARTO

LA EFICACIA PARA SOLUCIONAR CONTROVERSIAS SURGIDAS POR LA INDEBIDA APLICACIÓN DE TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PARTE DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA FRENTE A LOS DEMÁS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS EN DICHS TRATADOS

4.1 El alcance de los Tratados signados por México en esta materia	152
4.2 La Forma de Impartir Justicia	157
4.2.1 El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa: como Tribunal de Estricto Derecho	158



J

4.2.2	La Corte de Impuestos de los Estados Unidos de América: como Tribunal de Equidad	166
4.2.3	Diferencias entre las resoluciones emitidas por los Tribunales de Estricto Derecho y los Tribunales de Equidad	168
4.2.4	Ventajas y desventajas entre las resoluciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, las del Arbitraje y las de la Autoridad Competente en Procedimiento Amistoso o de Acuerdo Mutuo	169
4.3	La Eficacia de las Sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para solucionar controversias en tratados para evitar la doble tributación internacional en ISR dentro de la Impartición de Justicia Mexicana	173
4.4	Propuestas	176
	CONCLUSIONES	184
	Anexo 1 Estado que guardan los Tratados Fiscales celebrados por México	
	BIBLIOGRAFÍA	-192

PAGINACIÓN

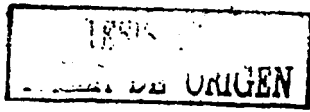
DISCONTINUA

PRÓLOGO

La decisión de estudiar y analizar el procedimiento sustanciado ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como mecanismo en la solución de las controversias planteadas por la indebida aplicación o interpretación de las normas contenidas en los tratados para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta que ha celebrado nuestra nación con sus homólogas en el ámbito internacional, surgió entre otras cosas del acelerado crecimiento de la interdependencia entre las naciones en materia comercial, política, social, militar y tributaria, suscitada mediante la celebración de tratados internacionales; interdependencia que pretende en un cercano futuro crear una verdadera globalización y homogenización en el orden mundial.

Así tenemos que la profundización en el estudio y análisis de las relaciones internacionales tributarias cobran más que nunca importancia al ser el eje determinante de la evolución en todos los aspectos de una nación que como la nuestra – país necesitado de inversiones para el desarrollo – debe poner enorme énfasis en los tratados suscritos a fin de evitar la doble tributación en el impuesto sobre la renta, el cual es una de las contribuciones que genera mayores recursos al fisco nacional, que se ve afectada por la doble tributación que aparentemente se evita con la celebración de esta clase de tratados.

Sin embargo, al basarse la mayoría de los tratados para evitar la doble tributación en impuesto sobre la renta en el principio de residencia –principio que favorece a las naciones exportadoras del capital, inversionistas– se esta compartiendo la facultad de la recaudación



TESIS CON FALLA DE ORIGEN

II

de dicho impuesto con las potencias mundiales económicas, industriales, agrícolas, comerciales y financieras. Asimismo, favorece a que algunas de las empresas transnacionales cuyos capitales provienen de las naciones más ricas del mundo no paguen el referido impuesto sobre la renta tanto en nuestro país como en el territorio del otro Estado, cuando logran que les sean aplicadas a su favor y en sentido contrario a su espíritu las disposiciones de los tratados específicos.

Es por ello, que cuando se origina una controversias entre el contribuyente de cualquiera de los Estados con los que nuestro país ha suscrito estos convenios y la autoridad fiscal mexicana es procedente iniciar la sustanciación del procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de manera preeminente sobre los demás mecanismos alternos de solución, enunciados en los mismos tratados, ya que al establecerse su procedencia, interposición y proceso en un cuerpo de normas sustantivas y adjetivas como son la Ley del Impuesto sobre la renta, el Código Fiscal de la Federación y la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, da lugar a la certidumbre respecto a la seguridad en la impartición de justicia en beneficio del contribuyente residente nacional o extranjero que se vea afectado, proyectada a través de las resoluciones que emite éste Órgano Juzgador, que serán más eficaces que las emitidas por los demás mecanismos alternos, siempre y cuando se lleven a cabo las propuestas de reformas y adiciones expuestas en el siguiente trabajo de investigación, toda vez que cuando las sentencias del Tribunal no logran satisfacer las pretensiones del actor o la autoridad, pueden ser recurridas ante otras instancias superiores nacionales que intentarán satisfacer la garantía de seguridad jurídica y prontitud que debe

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

revestir todo procedimiento realizado ante los tribunales nacionales; garantías a las que tienen derecho todos los individuos que se encuentren en el territorio nacional y que no pueden otorgar las resoluciones emitidas en los procedimientos ante autoridad competente, el de mutuo acuerdo o amistoso y el arbitraje, debido a que las resoluciones de estos últimos medios no poseen algún término definido, o recurso alguno que de cumplimiento obligatorio a lo que estipulan, además adolecen de un mismo e igual período de tiempo en cada uno de los Estados parte en el tratado y la controversia para su instrumentación, la cual depende en la mayoría de los casos de los plazos previstos por las legislaciones nacionales de cada una de estas naciones.

INTRODUCCIÓN

En virtud de la reciente política internacional adoptada por nuestro país en la celebración de tratados en materia fiscal, y de la estrepitosa apertura económica en la última década del siglo veinte —apertura que se dirige hacia una integración económica cuyo primordial fin es la consolidación de una mayor armonización en las políticas nacionales como lo es, la tributación—, los tratados para evitar la doble tributación, y en especial los signados en el impuesto sobre la renta, han comenzado a ser objeto de una mayor profundización en su estudio y alcance, debido al efecto negativo que acarrea la doble tributación al patrimonio de los contribuyentes de naciones cuyas actividades económicas generadoras de ingresos, llegan a interrelacionarse demasiado, al exigir el pago obligatorio del impuesto sobre la renta por el Estado en el que se genera la renta o utilidad y por el Estado del que proviene el capital generador de dicha ganancia.

Sin ser óbice lo anterior, debe asimismo realizarse un estudio a los mecanismos previstos en los tratados para evitar la doble tributación en impuesto sobre la renta en la solución de las controversias surgidas por una indebida aplicación o interpretación hecha a las normas del tratado, a fin de determinar el alcance y efectos tanto positivos como negativos de su procedencia y resoluciones, que permitan determinar al contribuyente afectado por la controversia cual de ellos le beneficia más.

De tal manera que, la decisión de que el presente trabajo de investigación tenga como principal fin brindar certeza o seguridad jurídica a los contribuyentes mexicanos y a

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

los de los Estados con los que nuestro país ha celebrado esta clase de convenios, al tener como premisa mayor sobre la que gira su estudio y análisis, la procedencia del procedimiento contencioso administrativo sustanciado ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como el mecanismo alterno en la solución de controversias en materia de tratados para evitar la doble tributación en impuesto sobre la renta, cuyas resoluciones son más eficaces, justas y seguras conforme a las garantías individuales que otorga nuestra constitución a todo aquél individuo que se encuentre en el territorio nacional y cuya conducta de acción u omisión esta sujeta a la aplicación de las disposiciones de esta clase de tratados que no irán contra lo establecido en nuestra Carta Magna, siendo por tanto tales resoluciones, mejores frente a las emitidas en los mecanismos de autoridad competente, de procedimiento amistoso o de mutuo acuerdo y de arbitraje, también previstos en los multicitados tratados.

Así pues, el presente estudio se ha dividido en cuatro capítulos en los que se pretende demostrar que la procedencia del procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como medio de solución a controversias planteadas en materia de tratados para evitar la doble tributación en impuesto sobre la renta, debe estar expresamente determinada en el Código Fiscal de la Federación, en la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y estar respaldada por las modificaciones propuestas a la Constitución, a la Ley sobre Celebración de Tratados y a la manera de interpretar la norma dentro de nuestro sistema de Impartición de justicia.

En el capítulo primero se expone la terminología, conceptos, definiciones de los tratados, las etapas de su celebración, así como la relativa a la doble tributación internacional, sus clases, características, causas y efectos, y los tratados para evitar la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta.

El contenido del capítulo segundo analiza principalmente los procedimientos establecidos como mecanismos de resolución de controversias insertados en los tratados internacionales para evitar la doble tributación en impuesto sobre la renta y en el Código Fiscal Federal, que engloban al modelo de la Organización de Naciones Unidas como antecedente de todos los actuales como son el proveído por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y a los de autoridad competente realizados en Canadá y Estados Unidos de América, el de mutuo acuerdo, el amistoso, el arbitraje y el contencioso administrativo, éste último, estudiado desde el punto de vista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Dentro del capítulo tercero se estudia el expreso establecimiento en el Código Fiscal y la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de la procedencia del procedimiento contencioso administrativo en la solución a problemas de doble tributación internacional en tratados, mediante urgentes reformas y adiciones a dichos cuerpos legales y al artículo 133 constitucional a fin de reforzar esta procedencia. Asimismo, se hace una exposición de las etapas del procedimiento contencioso y de los recursos legales a través de los cuales puede darse una mejor Impartición de justicia cuando el juicio de nulidad no ha dado la solución esperada.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Finalmente el capítulo cuarto muestra la eficacia que deben tener las sentencias emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al solucionar controversias de este tipo de tratados frente a las del resto de mecanismos previstos en tales convenios, además en él se explica que la verdadera eficacia de dichas resoluciones dependerá de la interpretación económica y en estricto derecho hecha por el juzgador previamente preparado y especializado en la materia fiscal - internacional, para resolver esta clase de litis dentro del sistema de Impartición de justicia nacional. Cabe señalar que también se presentan de manera esquematizada las propuestas de reformas y adiciones a fin de que se logre la verdadera eficacia de las resoluciones que ponen fin a las controversias surgidas en tratados para evitar la doble tributación en impuesto sobre la renta.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

VIII

CAPÍTULO PRIMERO

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- 1.1 Definición de Tratado
 - 1.1.1 Según la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados
 - 1.1.2 Conforme al Art. 133 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos
 - 1.1.3 Según la Ley de Tratados

- 1.2 Elementos de los Tratados
 - 1.2.1 Elementos Esenciales o de Existencia
 - 1.2.1.1 Capacidad
 - 1.2.1.2 Consentimiento
 - 1.2.1.3 Licitud en el Objeto
 - 1.2.1.4 Forma Escrita
 - 1.2.1.5 Depósito
 - 1.2.2 Elementos de Validez
 - 1.2.2.1 Negociación
 - 1.2.2.2 Adopción del Texto
 - 1.2.2.3 Autenticación del Texto
 - 1.2.2.4 Manifestación del Consentimiento al aprobar el texto

- 1.3 Aprobación de los Tratados
 - 1.3.1 Conforme a la Convención de Viena
 - 1.3.2 Conforme a la Constitución en sus artículos 133, 76, 89 y 41
 - 1.3.3 Conforme a la Ley sobre la Celebración de Tratados

- 1.4 Entrada en Vigor y obligatoriedad al cumplimiento de los Tratados

- 1.5 Impugnación de los Tratados
 - 1.5.1 Según la Convención de Viena
 - 1.5.2 Según la Legislación Mexicana
 - 1.5.2.1 La Constitución
 - 1.5.2.2 La ley de Amparo
 - 1.5.2.3 La Ley sobre Celebración de Tratados

- 1.6 La Doble Tributación Internacional
 - 1.6.1 Definición
 - 1.6.2 Clases y características
 - 1.6.3 Causas y efectos de la Doble Tributación Internacional

- 1.7 Los Tratados para evitar la Doble Tributación Internacional en materia de Impuesto Sobre la Renta

7X

- 1.7.1 Concepto y Características
- 1.7.2 Causas y efectos
- 1.7.3 Criterios o Principios reguladores de los Tratados para evitar la Doble Tributación Internacional
 - 1.7.3.1 Principios sobre los que se basan
 - 1.7.3.2 Principios que los rigen
- 1.7.4 Su Ámbito de Aplicación
- 1.7.5 Su Interpretación
- 1.7.6 Su Impugnación

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1.1. DEFINICIÓN DE TRATADO

La importancia de estudiar al tratado en la especie de instrumento jurídico internacional, deriva de la gran envergadura que tiene en las relaciones internacionales contemporáneas, al convenirse a través de él, como lo señala Max Sorensen relaciones comerciales, económicas, culturales, financieras, monetarias¹, de salud, tendientes a guardar la paz, las castrenses, administrativas, tecnológicas, científicas, jurídicas, laborales, entre dos o más estados soberanos y entre los particulares pertenecientes a cada uno de estos sujetos del Derecho Internacional Público, de cuyo contenido provienen numerosas reglas convencionales del Derecho Internacional tanto Público como Privado, que regulan la vida y actuar de aquellos, siendo asimismo, fuente del Derecho Internacional.

Al tratar de delimitar el significado de la palabra "tratado", encontramos múltiples acepciones y sentidos dentro de nuestro vasto léxico español, por lo que hay que analizar primeramente, la definición gramatical que establece el Diccionario de la Lengua Española, quien determina que dicha palabra, proviene del latín *tractatus*, cuyo significado se refiere a "aquél ajuste, convenio, o conclusión de un negocio o materia, después de haberse conferido y hablado sobre ellas; especialmente el que celebran entre sí dos o más príncipes o gobiernos"².

¹ Sorensen, Max, Manual de Derecho Internacional Público, Fondo de Cultura Económica, México DF, 1981, p.154.

² Diccionario de la Lengua Española, 19ª edición, tomo VI, Real Academia Española, 1970, p. 1302

No siendo óbice lo anterior, es menester enfatizar que las diferentes y siguientes definiciones dadas al “tratado”, se refieren al de carácter internacional, desde el punto de vista jurídico.

1.1.1. SEGÚN LA CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS

Es la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, realizada el 23 de mayo de 1969, quien a través de su artículo 2º, nos conceptualiza al tratado como “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 instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”³.

Es decir, la forma que debe revestir el tratado para demostrar la voluntad y el consentimiento entre los Estados sujetos del Derecho Internacional Público que lo están celebrando, es la escrita, la cual puede constar en más de dos instrumentos, esto es, papeles y documentos válidos, sin importar la denominación que recibieren, pudiendo ser llamado convenio, arreglo, pacto, declaración, ajuste, protocolo, conclusión o tratado, como jurídicamente debe designársele.

La importancia de la definición contenida en la presente Convención, atiende principalmente, al efecto y alcance que tiene para los Estados miembros de la comunidad internacional y sujetos del Derecho Internacional Público, que la han signado y por lo tanto

³ Arellano García, Carlos. *Primer Curso de Derecho Internacional Público*, 3ª edición, Editorial Porrúa, México DF., 1997 p. 708

la han insertado dentro de su ámbito jurídico, proveyendo así de validez y por consiguiente obligatoriedad de ser respetados, a todos aquellos tratados internacionales celebrados entre ellos. Tal es el caso de nuestro país, quién a partir del momento en que fue ratificada por el Senado Mexicano dicha Convención, todo acuerdo o tratado signado con algún otro país que también la haya firmado, tiene el deber de vigilar el obligatorio y debido cumplimiento de las disposiciones de dicho tratado dentro de la esfera jurídica nacional, según con lo dispuesto por la Convención de Viena.

1.1.2. CONFORME AL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Respecto, a la acepción que nos ofrece el artículo 133 de nuestra Constitución, relativa a los tratados, podemos entender al tratado como **“aquél instrumento jurídico no contrario a la Constitución que al ser celebrado por el Presidente de la República, con aprobación del Senado es Ley Suprema de la Unión”**. Es decir, es aplicable en cuanto a las obligaciones y derechos que establece para los habitantes de nuestro país de igual modo que las normas contenidas en las leyes mexicanas, toda vez que su contenido no vulnere la Constitución.

Por otro lado, éste precepto jurídico no ofrece el orden jerárquico que tiene el tratado en el momento en que surja algún problema de aplicación de normas frente a las demás leyes que integran la ley Suprema de la Unión de nuestro país, por lo que la falta de esta delimitación se subsana a través de la interpretación hecha por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis P. LXXVII/99, de la Novena Época, visible en el

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta en el tomo X, Noviembre de 1999, página

46 que a la letra establece:

TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición

diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

Amparo en revisión 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número LXXVII/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Nota: Esta tesis abandona el criterio sustentado en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 60, Octava Época, diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."

Por lo anteriormente expuesto, es preciso señalar que para efectos de vigencia dentro de nuestro marco jurídico interno, el tratado y más aún los signados a fin de evitar la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta, se colocan en el 2º plano inmediatamente debajo de nuestra Constitución Federal, cuando han sido ratificados en el ámbito interno conforme a Derecho. No obstante, estos convenios válidos en nuestro país, pueden impugnarse de manera directa como las leyes federales, cuando sean contrarios a las disposiciones de nuestra Carta Magna, a través del Juicio de Amparo, según la clase de tratado y el momento procesal en que sea interpuesto dicho Juicio como son⁴:

⁴ Reyes Tayabas, Jorge, *Derecho Constitucional aplicado a la Especialización en Amparo*, 5ª edición, Editorial Themis, México DF, 2000, p.56

- A. **Heteroaplicativo**, Se requiere un acto de aplicación para que obliguen al particular, de modo que por su sola expedición no pueden causarle agravio alguno.
- B. **Autoaplicativo**, Cuando aparejada a su ejecución y entrada en vigor, vulneran las garantías consagradas en la Constitución en perjuicio del particular.

1.1.3. SEGÚN LA LEY DE TRATADOS

Es del artículo 2º fracción I de ésta ley, tal y como lo señala Francisco José Contreras Vaca⁵ de donde se concibe al tratado como aquél convenio regido por normas del Derecho Internacional Público, que reviste la forma escrita y es signado entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno u otros sujetos del Derecho Internacional Público, cualquiera que sea su denominación, según la materia específica que trate, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos se obligan .

Art. 2 LSCT.- Para efectos de la presente ley se entenderá por:

- I. "Tratado", el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos.

Lamentablemente al aludir éste precepto a que, es el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos, quién signa el tratado internacional con uno u otros sujetos del Derecho Internacional Público, lo hace erróneamente, al cometer dos garrafales aberraciones:

1. EL GOBIERNO, NO ES QUIÉN CELEBRA EL TRATADO INTERNACIONAL, SINO EL ESTADO MEXICANO Y SOLAMENTE LO SIGNA A TRAVÉS DEL PODER EJECUTIVO Y LO

⁵ Contreras Vaca, Francisco José, *Derecho Internacional Privado* (Parte Especial), Oxford University Press, México, DF., 1998, p. 36.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

HACE AD REFERÉNDUM, SIN OBLIGAR AL ESTADO MEXICANO.- El Estado como unidad total que es (pueblo y gobierno a la vez, territorio, soberanía y régimen jurídico), es quién se compromete a cumplir con las disposiciones insertadas en el tratado e integrantes de su contenido frente a otro Estado de la comunidad internacional y no el gobierno, ya que éste último es uno de los elementos del Estado, a quién le esta encomendado el ejercicio supremo de la Soberanía que le pertenece a aquél. Es decir, el gobierno actúa como representante del Estado, quién es el que finalmente se obliga a lo dispuesto y señalado por el tratado internacional. Además la firma hecha por el gobierno es ad referéndum, sin crear derechos y obligaciones del cumplimiento a las disposiciones de tal ordenamiento jurídico a nivel nacional e internacional, que sólo serán procedentes cuando haya sido ratificado por el Senado dicha firma compromisoría ad referéndum.

2. EL GOBIERNO NO ESTA INTEGRADO SOLAMENTE POR EL PODER EJECUTIVO Y EL LEGISLATIVO, ÉSTE ÚLTIMO EN UNA SOLA CÁMARA DE SENADORES.- Tenemos que entender al gobierno como "Aquél conjunto de órganos estatales a los que esta confiado el ejercicio de la Soberanía del Estado" ⁶, es decir, un conjunto de órganos representados a través de los Poderes de la Unión, esto es Ejecutivo, Legislativo y Judicial, quienes a su vez ejercen la acción de gobernar mediante normas jurídicas:

- a) Generales, al emitir y formular leyes (facultad del Órgano Legislativo) y Reglamentos (facultad del Órgano Ejecutivo).
- b) Particulares, al formular y emitir Sentencias de Tribunales o decisiones Administrativas (facultad del Órgano Judicial).

⁶ González Uribe, Héctor, *Teoría Política*, 10ª edición, Editorial Porrúa, México DF., 1996, p. 401

Y no referimos al gobierno de manera parcial, ya que únicamente son el Poder Ejecutivo y el Poder Legislativo del cual solamente participa una de las dos Cámaras que lo integran, esto es, el Senado, ambos en su calidad de representantes del gobierno mexicano y de la voluntad del pueblo mexicano, hecho que es equívoco a todas luces, toda vez que el Senado actúa como representante y vigía de los intereses de cada una de las Entidades Federativas que componen nuestro Estado Federal Mexicano y que están representadas en dicha Cámara y no como representantes de la voluntad del pueblo o población mexicana, quién está representada por conducto de los Diputados que la ciudadanía elige a efecto de que su voz y voto sean escuchados y tomados en cuenta; representación que por no figurar en el procedimiento de celebración del tratado de conformidad con el artículo 2º de LSCT, es contrario a lo que éste señala, ya que al ser la población un elemento esencial del Estado, es indispensable su participación en la celebración del convenio internacional a través de la representación que de ella haga la Cámara de Diputados, como mandatarios de los ciudadanos y que producirá conforme a Derecho, la voluntad del Estado Federal Mexicano. Asimismo, por ser el Poder Judicial integrante del gobierno debe entonces participar en el procedimiento de aprobación del tratado, según lo dispuesto por la Doctrina Jurídica.

Así pues, se propone que en la aprobación y ratificación del Tratado Internacional deben participar conjuntamente 2 de los 3 Poderes de la Unión, esto es, el Ejecutivo y el Legislativo, y no únicamente el Ejecutivo y una parte del Legislativo, debido a que estos, además de ser integrantes del gobierno Federal, el último es el único facultado para representar y ejercer la Soberanía y voluntad del Estado Mexicano a través de sus 2

Cámaras, debe participar en la aceptación del Estado* Mexicano de observar el cumplimiento de los derechos y obligaciones insertados en el convenio internacional, frente al otro Estado signatario dentro del ámbito internacional, el cual será reconocido como válido a nivel interno.

Ahora bien, al otorgarle al tratado la clasificación de "Tratado - Ley", Modesto Seara Vázquez⁷ se refiere a él, como aquél instrumento jurídico de carácter internacional creador de una reglamentación jurídica permanente y obligatoria, cuya vigencia es indefinida y no como aquél creador de una obligación jurídica que se extingue con su cumplimiento y que recibe el nombre de "Tratado - Contrato".

Por lo tanto, de lo anteriormente analizado y expuesto, estamos en aptitud de dar una definición personal del tratado al entenderlo como aquél acto jurídico, consistente en un acuerdo internacional de voluntades mutuo y libre, celebrado entre dos o más Estados con total Soberanía, en el ámbito internacional, a fin de establecer las bases y crear la regulación jurídica permanente y obligatoria ante las partes signatarias de dicho documento, para solucionar pacíficamente problemas comunes o realizar actos jurídicos de manera conjunta a favor de ambos.

Es preciso enfatizar que, cuando aludimos al tratado en la especie de instrumento jurídico que establece bases y crea normas entre las partes que lo celebran para solucionar de manera pacífica problemas comunes o realizar actos jurídicos de manera conjunta a favor

* En el presente trabajo, toda vez que se empleen indistintamente las palabras sinónimas de nación y país, éstas harán referencia a la palabra Estado.

⁷ Seara Vázquez, Modesto, *Derecho Internacional Público*, 7ª edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1981, p. 65

de ellos, nos estamos refiriendo a que su objeto o fin último, es en la mayoría de los casos la prevención y previa solución de futuros problemas que pueden suscitarse por determinadas causas tributarias, fronterizas, educativas, económicas, sociales, jurídicas y bélicas, por citar algunas entre los Estados que lo celebran y son beneficiados por él.

1.2. ELEMENTOS DE LOS TRATADOS

De la anterior definición analizada, se desprende la naturaleza jurídica del tratado internacional, la cual habrá que entenderla como la de un *acto jurídico* mediante el cual, los sujetos del Derecho Internacional Público Típicos (Estados) y Atípicos (Organismos Internacionales) se conceden prerrogativas y establecen deberes mutuamente en un plano de igualdad, que debe revestir elementos esenciales y de validez para considerarlo jurídicamente existente y por consiguiente creador de derechos y obligaciones conforme a Derecho.

1.2.1. ELEMENTOS ESENCIALES O DE EXISTENCIA

Es pertinente hacer hincapié en que la siguiente clasificación dada al tratado como Acto Jurídico revestido de elementos esenciales o de existencia y de validez se sustenta en la Doctrina Jurídica Civilista y expuesta por innumerables e importantes juristas nacionales e internacionales y en el análisis propuesto por Rodolfo Walls Auriol en su obra "Los Tratados Internacionales y su Regulación Jurídica en el Derecho Internacional y el Derecho Mexicano", en la cual, solamente alude al consentimiento, al objeto y a la capacidad como requisitos que debe cumplir un tratado internacional para ser válido. De tal manera que, el análisis y estudio que se propone a continuación, pretende como fin único delimitar,

analizar y explicar al tratado minuciosamente dentro de la Doctrina Jurídica, aludiendo a los elementos que debe revestir todo acto jurídico, toda vez que se le califica como tal.

Por lo tanto, al ser el tratado, un instrumento jurídico de carácter internacional, cuyo contenido esta compuesto por normas jurídicas, debe cubrir una serie de elementos para tenerlo por existente, sin los cuales no podría decirse que se ha creado; así, tenemos como elementos esenciales sin los cuales no puede nacer jurídicamente a: la capacidad (de goce y ejercicio), al consentimiento de las partes para su celebración, al objeto lícito que persiga el tratado, a la forma escrita que debe revestir y según nuestro criterio, al Depósito que se haga del documento de ratificación ante un Estado u Organismo así señalado por el tratado y cuya realización específicamente respecto a nuestra nación la obliga frente a la comunidad internacional, de acuerdo a lo dispuesto por la Convención de Viena, ya que a falta de alguno de estos elementos se refutará como **Inexistente Jurídicamente** y no regulado por dicha Convención.

1.2.1.1. CAPACIDAD

La capacidad, es aquella aptitud que tienen los Estados y los Organismos Internacionales dentro del ámbito internacional (capacidad de goce) para celebrar tratados internacionales, la cual es ejercida (capacidad de ejercicio) cuando el órgano representativo del sujeto del Derecho Internacional Público, facultado para ello ejercita dicha aptitud.

En la mayoría de los casos los Jefes de Estado por sí o por conducto de sus Ministros de Relaciones Exteriores, realizan tal representación, habilitados para ello por el documento llamado "Plenos Poderes".

1.2.1.2. CONSENTIMIENTO

Es la manifestación de la voluntad de cada uno de los Estados que celebran el convenio, a fin de obligarse para que exista el vínculo jurídico entre el sujeto y la obligación, que de acuerdo con la Soberanía del Estado, éste delimitará los procedimientos y figuras a través de las cuales lo expresará y que generalmente es por conducto de los órganos de representación competentes mediante:

1. La presentación del Poder que lo autorice a ello, documento que puede no ser el mismo otorgado para negociar, adoptar o autenticar el texto del tratado.
2. Tácito, deducido de la práctica seguida por los Estados signatarios del convenio.
3. Tácita, interpretado de las funciones que ejerce el representante del Estado sin presentar el poder que a ello lo autorice.

Asimismo, tal consentimiento debe estar libre de: Error, Dolo, Mala fe, Coacción sobre el Representante y Corrupción del Representante, para que el tratado circunscrito no este viciado por la presencia de algunos de los anteriores y se considere Nulo.

1.2.1.3. LICITUD EN EL OBJETO

En primer lugar, debemos entender que el objeto, es el último fin perseguido por las partes al suscribir el tratado, es decir, es el crear, modificar y extinguir derechos y obligaciones lícitos entre las partes. Ahora bien, la licitud del tratado será de dos tipos ¹:

- a) **Licitud Interna (Respecto al Derecho Interno de cada una de las partes):** Las disposiciones contenidas en el tratado no deben contrariar de

¹ Contreras Vaca, José Francisco, Op., cit., pp. 13-14.

manera manifiesta a las normas de importancia fundamental del Derecho Interno, de cada uno de los Estados celebrantes del convenio internacional.

- b) **Licitud Internacional (Respecto al Derecho Internacional):** Es decir, las disposiciones del tratado no deben oponerse a las normas establecidas del Derecho Internacional consideradas obligatorias, independientemente de la voluntad de las partes signatarias del convenio.

1.2.1.4. FORMA ESCRITA

Aunque la mayoría de los tratados no deben revestir formulismo, formalismo y solemnidad alguno, deben sin embargo, constar por escrito tal como lo dispone el precepto 2º de la Convención de Viena, para poder así ser regulado por ésta última, toda vez que en caso de que se trate de un convenio verbal, a pesar de que sea plenamente válido y legal estará regulado por las normas consuetudinarias aplicables a los tratados internacionales, quedando fuera de la aplicación de las disposiciones de ésta Convención codificadora de la costumbre internacional en materia de tratados internacionales. De este modo, tenemos que en la práctica, la forma que toman los tratados en general es la siguiente:

1. **Un Título:** Que indica el nombre dado al acuerdo internacional.
2. **Un Preámbulo:** En el que se mencionan a las partes contratantes y se enuncian las Instituciones investidas con facultades para representar a cada Estado.
3. **Una Exposición de Motivos:** Parte en la que se determinan los propósitos primordiales de las partes, con la finalidad de establecer bases suficientes para ayudar a la interpretación del tratado.

4. **Un Cuerpo:** Conformado por el clausulado relativo a la materia del tratado, las cuales contendrán las prerrogativas y deberes que serán adquiridos por cada una de las partes al momento de que entre en vigor dicho convenio. Asimismo, en ésta parte se hará mención a los anexos integrantes del acuerdo, los cuales son documentos conexos al principal que, aunque no forman parte del texto de éste último, deben considerarse parte del tratado por disposición de la Convención de Viena.
5. **Disposiciones Finales:** Es aquella parte en la que se indica la entrada en vigor y la duración del tratado, así como lo relativo al canje y depósito de las ratificaciones o la forma de adherirse al mismo.
6. **Pie:** En esta parte, se incluye la manifestación expresa de los Estados respecto a la aceptación del contenido del tratado, la intención de adoptar su texto, la fecha y en su caso la firma Ad referéndum y los sellos de cada Estado por medio de su representante autorizado para ello.

1.2.1.5. DEPÓSITO

El depósito del instrumento de ratificación (cuando éste sea necesario para representar el consentimiento del Estado de pactar el tratado) del tratado, en la gran mayoría de los casos es necesario se realice ante un Estado u Organismo Internacional para así, hacer constar el consentimiento de cada uno de los Estados en obligarse frente al otro por medio y conforme al tratado, ante la esfera jurídica internacional, toda vez que dentro de las funciones del depositario destacan (Art. 77 Convención de Viena):

1. El informar a los Estados parte del tratado de la recepción y depósito del documento a través del cual se manifiesta el consentimiento dado a la celebración del convenio, necesario para que éste entre en vigor, sea este documento el relativo al original del tratado en tratándose de la firma, al del canje de instrumentos, al de ratificación de aceptación o aprobación y el de adhesión.
2. El de registrar el tratado ante la Secretaría de las Naciones Unidas cuando los Estados signatarios sean parte de dicha organización y así se pueda invocar el cumplimiento del tratado dentro del ámbito internacional en alguno de los foros o instancias de las Naciones Unidas, como es la Corte Internacional de Justicia, para que dicho instrumento sea aplicable ante Juez y sea internacionalmente eficaz.

Sin embargo, habrán casos en los que, dentro de alguno de estos elementos esenciales surjan anomalías, que acarreen la Nulidad Relativa y Absoluta del tratado, y que de acuerdo al elemento viciado será:

- a) **Nulidad Relativa**⁹: La cual para ser declarada debe ser invocada por el sujeto afectado en la relación jurídica establecida por el tratado, cuando se presente:
 - a. **En el Objeto**: Una violación a una norma de Derecho Interno, es decir, que el consentimiento del Estado en obligarse por medio del tratado, haya sido manifestado violando alguna disposición de su mayor ordenamiento jurídico dentro de su Derecho Interno, concerniente a la competencia para celebrar tratados, siempre y cuando dicha violación

⁹ Walss Auriolos, Rodolfo, *Los Tratados Internacionales y su regulación Jurídica en el Derecho Internacional y el Derecho Mexicano*, Editorial Porrúa, México DF., 2001, p. 67

sea manifiesta, esto es, objetivamente evidente para cualquier Estado, de acuerdo a la práctica usual y la buena fe.

- b. **En la Capacidad:** Existencia de restricción de los Poderes del Representante del Estado para celebrar el Tratado, específicamente cuando el representante no tiene el suficiente poder para manifestar el consentimiento de la nación que representa o el referido poder es limitado, excediéndose éste al ejercer la facultad que se le otorga.
- c. **En el Consentimiento:** Al presentarse en éste:
 - i. **Error:** Una falsa apreciación de la realidad que afecta la esencia del consentimiento de las partes, en el que cae una de ellas, en otras palabras, afecta tal apreciación los motivos fundamentales del Estado para celebrar el tratado, a su objeto. De tal manera que, quien invoca la existencia de Error en el consentimiento y con ello la nulidad del tratado, debe demostrar que él no lo provocó, además de no haber tenido conocimiento de la posible presencia de éste. Cabe decir que, en lo que se refiere a la presencia de un error en la redacción del tratado, éste se subsanará con su simple rectificación, lo cual no acarrea la nulidad del tratado.
 - ii. **Dolo:** Una conducta fraudulenta de inducir a uno de los Estados parte del tratado a caer en un error.

iii. **Mala Fe:** Esta se presenta, cuando uno de los Estados tiene conocimiento de la existencia de un Error en el consentimiento para la celebración del tratado, y no hizo nada para corregirlo, incurriendo así en una conducta de mala fe.

iv. **Corrupción del Representante:** Surge cuando la persona autorizada para exteriorizar la voluntad del Estado al que representa, firma el acuerdo internacional estando totalmente seguro de que le es perjudicial al país; se alega como causal de nulidad cuando fue cometida a fin de lograr el consentimiento del Estado.

b) **Nulidad Absoluta** ¹⁰: Su invocación no es necesaria para que sea declarado nulo de pleno Derecho el tratado, toda vez que por su sola presencia dentro de éste, configura la hipótesis normativa que prevé esta clase de nulidad, cuando se presente en:

a. **El Objeto:** En el hecho en que surja incompatibilidad entre las disposiciones del tratado y las normas del Derecho Internacional (*ius cogens*), ya que estas últimas son imperativas, aceptadas y reconocidas por la comunidad Internacional que no admiten acuerdo en contrario y que sólo pueden ser modificadas por otra norma del Derecho Internacional.

b. **El Consentimiento:** En los casos siguientes:

¹⁰ *Ibidem.*

- i. **Cuando haya coacción sobre el Representante del Estado:** Se trata de la presión indebida, el acto de violencia o uso de la fuerza o amenaza ejercida sobre el representante del Estado, con el propósito de que manifieste el consentimiento a la celebración del tratado y que éste no desea emitir por ser contrario a los intereses de la nación que representa.
- ii. **Cuando haya coacción sobre el Estado:** Aquí la coacción va dirigida al Estado, hecho que lo afecta y cuyo propósito es forzar el consentimiento del Estado a fin de evitar actos o hechos de consecuencias graves para el otro Estado, vulnerando de este modo la Soberanía y Libre Autodeterminación del Estado coaccionado, careciendo de un plano de igualdad entre ambos Estados para la celebración del acuerdo internacional.

1.2.2. ELEMENTOS DE VALIDEZ

Una vez que se tiene por existente el tratado, exige el cumplimiento de ciertos atributos para considerarlo válido y poder así, surtir plenamente efectos jurídicos (crear derechos y obligaciones). De tal modo que, estos atributos constituyen los elementos de validez que son: la negociación, la adopción del texto, la autenticación del texto y la aprobación del tratado, manifestando su consentimiento, los cuales podemos ver como aquellas fases o etapas a satisfacer en el proceso de creación de los tratados internacionales.

1.2.2.1. NEGOCIACIÓN

Es la etapa en la que se llevan a cabo actividades por lo representantes de los Estados, encaminadas a obtener consenso en el contenido del tratado, en lo relativo a sus cláusulas, el alcance de las mismas y los idiomas en que se redactará.

1.2.2.2. ADOPCIÓN DEL TEXTO

Es aquél acto, en el que los Estados negociadores de un tratado aprueban el texto previamente negociado, votando a favor o en contra de dicho texto alcanzado. En los tratados bilaterales la adopción debe ser unánime, lo cual no implica que el tratado sea ya obligatorio para las partes puesto que hace falta emitan su consentimiento.

1.2.2.3. AUTENTICACIÓN DEL TEXTO

La autenticación la debemos entender como la certificación que se hace del tratado como auténtico y definitivo, la cual, se verifica mediante la firma que hagan de él los representantes de cada Estado facultados para ello.

Al igual que en la adopción del texto, hasta este momento todavía no es obligatorio el tratado para los Estados participantes.

1.2.2.4. MANIFESTACIÓN DEL CONSENTIMIENTO AL APROBAR EL TEXTO

La manifestación será a fin de dar cada uno de los Estados, su consentimiento a obligarse conforme a un tratado internacional, cuya forma de hacerlo será de acuerdo a la determinada por cada nación. Los documentos en que constan las formas de manifestar el

consentimiento y que deberán ser emitidos son: el de firma, el del canje de instrumentos, el de la ratificación y el de adhesión al instrumento internacional.

1.3. APROBACIÓN DE LOS TRATADOS

Una vez que un tratado ha cumplido con sus elementos esenciales, tales como la capacidad y el consentimiento de los Estados que lo están celebrando, la licitud tanto interna de cada Estado parte, como internacional en su objeto, la forma escrita que debe revestir y el depósito del documento en que consta el consentimiento de cada una de las partes para suscribirlo, a fin de ser obligatorio entre los sujetos que lo celebran, debe aprobarse previa negociación llevada a cabo entre los representantes de los Estados con el propósito de obtener un consenso en su contenido y poder llegar a su aprobación.

La aprobación de un tratado tenemos que entenderla como aquél paso necesario y esencial a satisfacer para que dicho documento sea obligatorio y cuyas prerrogativas y obligaciones consignadas en él por las partes, surtan efectos vinculativos entre aquéllas, toda vez que, al ser aprobado reviste de total obligatoriedad entre los estados nacionales que convinieron celebrarlo y firmarlo ante la comunidad internacional.

De tal manera que, la aprobación del tratado debe agotar todos los pasos que señalan en primer lugar la Convención de Viena, por ser ésta un cuerpo de normas,

codificador de aquéllas consuetudinarias en materia de tratados internacionales¹¹, y una convención firmada por nuestro país que forma parte de nuestra legislación vigente, reguladora de los aspectos orgánicos y de forma de cualquier tratado internacional que nuestro país celebre con otra nación parte de dicha Convención, para considerarlo como un tratado internacional plenamente válido conforme al Derecho Internacional Público, y tenga fuerza y obligatoriedad en el Derecho interno de cada uno de los Estados signatarios.

En segundo lugar, para que el tratado pueda surtir plenamente efectos de validez en el ámbito internacional debe ser aprobado de acuerdo a lo dispuesto por la Constitución y la Ley sobre celebración de tratados dentro del ámbito nacional por el Senado, porque dicha validez internacional depende de la manifestación del consentimiento de nuestro país a nivel interno en la cual, acepta cumplirlo en la esfera internacional y hacerlo parte de su legislación nacional.

1.3.1. CONFORME A LA CONVENCION DE VIENA

La aprobación dentro de este marco normativo internacional, es la última instancia para formalizar el contenido del tratado, previo consenso obtenido en su contenido, esto es, su aceptación, otorgada a través del consentimiento de los Estados participantes en la elaboración del tratado, el cual se podrá manifestar por alguna de las maneras siguientes, cuando así lo disponga el tratado:

1. Con la sola firma del representante del estado facultado para ello que figure en dicho tratado.
2. Con el canje de instrumentos que constituyan al tratado.

¹¹ Walss Auriolles, Rodolfo, *Op.*, cit., p.35

3. Con la Ratificación que se haga del documento, a través del poder acreditado en el estado cuyo desahogo es requisito indispensable para concebir válido al tratado y obligado a lo estipulado en él al estado.
4. Su Aceptación, Aprobación o Adhesión

1.3.2. CONFORME A LA CONSTITUCIÓN EN SUS ARTÍCULOS 133, 76, 89 Y 41

Debido a que el conjunto de leyes de mayor jerarquía dentro de nuestro marco jurídico nacional es la Constitución, es éste el único que regula lo relativo a la suscripción, vigencia y aprobación de los tratados

Es así, como su precepto legal 133, hace referencia a que los tratados celebrados por el Presidente de la República y que estén de acuerdo con la Constitución serán ley suprema de nuestro país, es decir, serán obligatorios para todos los mexicanos, toda vez que dichos tratados sean o hayan sido aprobados previamente por el Senado.

Entonces la validez jurídica del tratado estriba en la aprobación por mayoría que tenga del Senado, como representante de la voluntad de las entidades federativas que componen nuestra República, el cual de acuerdo al artículo 76 del mismo ordenamiento legal fracción I señala como su facultad exclusiva "... aprobar los tratados internacionales ... que celebre el Ejecutivo de la Unión." Aprobación que no tiene límite para ser otorgada o negada.

Es menester destacar que el Ejecutivo Federal o de la Unión representado por el Presidente, es el único facultado y obligado según lo dispuesto por el artículo 89

constitucional a celebrar tratados internacionales, auxiliado por la Secretaría de Relaciones Exteriores, según lo dispuesto por el artículo 28 fracción I de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que le concede la facultad de "... conducir la política exterior para lo cual intervendrá en toda clase de tratados, acuerdos y convenciones en los que el país sea parte..." . Pero específicamente, como lo señala el numeral 11 del Reglamento Interior de la Secretaría de Relaciones Exteriores, en sus fracciones, VII, VIII, IX, XI, XII y XIII, esta Secretaría interviene a través del titular de su Consultoría Jurídica, en lo relativo a:

- La emisión de la opinión respecto a:
 - La procedencia de suscribir tratados, participar en su negociación y, en su caso, tramitar los plenos poderes correspondientes para la suscripción de los mismos;
 - La conveniencia de modificar o denunciar tratados internacionales
- Realizar los trámites y gestiones apropiados para dar cumplimiento a los requisitos constitucionales para la entrada en vigor, modificación o denuncia de éstos, de conformidad con lo que establezca la legislación aplicable;
- Mantener el registro de los tratados internacionales celebrados por México, así como de sus modificaciones o denuncias.
- Cumplir con los compromisos derivados de tratados internacionales, cuando haya sido designada como autoridad ejecutora;
- Emisión, para efectos administrativos, de las interpretaciones de los tratados de los que México sea parte;

Vigilancia y seguimiento a la instrumentación jurídica de los compromisos derivados de tratados internacionales;

Art. 28 LOAPF.- A la Secretaría de Relaciones Exteriores corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

- I. Promover, propiciar y asegurar la coordinación de acciones en el exterior de las dependencias y entidades de la administración pública federal; sin afectar el ejercicio de las atribuciones que a cada una de ellas corresponda, conducir la política exterior para lo cual intervendrá en toda clase de tratados, acuerdos y convenciones en los que el país sea parte.

Art. 11 RISRE.- Al frente de la Consultoría Jurídica habrá un Consultor Jurídico, quien tendrá las atribuciones siguientes:

- VII. Opinar sobre la procedencia de suscribir tratados, participar en su negociación y, en su caso, tramitar los plenos poderes correspondientes para la suscripción de los mismos;
- VIII. Opinar sobre la conveniencia de modificar o denunciar tratados internacionales y realizar los trámites y gestiones apropiados para dar cumplimiento a los requisitos constitucionales para la entrada en vigor, modificación o denuncia de éstos, de conformidad con lo que establezca la legislación aplicable;
- IX. Mantener el registro de los tratados internacionales celebrados por México, así como de sus modificaciones o denuncias, y de los acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional celebrados por las dependencias o entidades de la Administración Pública Federal, así como por los gobiernos de los estados y municipios;
- XI. Cumplir con los compromisos derivados de tratados internacionales, cuando haya sido designada como autoridad ejecutora;
- XII. Emitir, para efectos administrativos, las interpretaciones de los tratados de los que México sea parte;
- XIII. Vigilar y dar seguimiento a la instrumentación jurídica de los compromisos derivados de tratados internacionales;

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Ante la falta de un procedimiento específico y contenido en ley, relativo a la manera de llevar a cabo la negociación y aceptación (ratificación) de los tratados internacionales en nuestro país, se adopta una posición consuetudinaria, que lejos de ser plenamente válida conforme a nuestro Derecho, es contraria a nuestro sistema jurídico *Ius - Romanista* (basado en normas y leyes escritas y no por costumbres), al aceptar como legal la costumbre practicada y desarrollada de la manera siguiente:

1. En la negociación celebrada por los plenipotenciarios mexicanos, se firma el tratado ad referendum, es decir, se da el sello de autenticidad al tratado sin engendrar derechos y obligaciones entre los Estados parte, no produciendo efectos en nuestro Derecho interno.
2. La delegación de plenipotenciarios lleva el texto del Tratado a la Secretaría de Relaciones Exteriores (Art. 11 f. VII y VIII RISRE) para que ésta lo analice, sin término existente para hacerlo. Una vez aprobado dicha Secretaría remitirá su texto a la Secretaría de Gobernación, quién lo recibirá y enviará a través de su Dirección General de Gobierno (Art. 14 f. IV) a la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión.

Artículo 14 RISEGOB.- La Dirección General de Gobierno tendrá las siguientes atribuciones

- IV. **Presentar ante el Congreso de la Unión las iniciativas de ley y decretos que suscriba el Poder Ejecutivo Federal, así como los tratados internacionales que éste someta a la consideración de la Cámara de Senadores;**
3. Revisado el texto por el Senado, éste puede dar o no su aprobación. Cuando no lo apruebe, no surte efectos de obligatoriedad dicho documento. Por el contrario,

cuando la Cámara de Senadores por mayoría absoluta de la aprobación o ratificación total (acepta el tratado en su totalidad) o sujeta a condición en la que formule reservas y declaraciones interpretativas al texto, y si no es contrario a lo estipulado por la Constitución, informará al Ejecutivo por conducto de la Secretaría de Gobernación de tal aprobación.

4. La Secretaría de Gobernación, elaborará el "Decreto de Aprobación" que solamente informa a los habitantes de nuestra nación, la Resolución o Decreto del Senado, mediante el cual se aprueba el tratado, así como las reservas y declaraciones interpretativas hecha, sin incorporar el texto del acuerdo internacional, a través de la Dirección General de Gobierno (Art. 14 f. V). En la Publicación aparecerá "...Decreto por el que se aprueba" los artículos que versan sobre dicha aprobación, así como reservas y declaraciones interpretativa hechas, con los nombres y rúbricas del Presidente de la República y del Secretario de Gobernación y de los senadores integrantes de la Comisión que lo aprobó (Art. 4º Ley sobre Celebración de Tratados). Dicho decreto de Aprobación se publicará ya firmado, en el Diario Oficial de la Federación.

Artículo 14 RISEGOB.- La Dirección General de Gobierno tendrá las siguientes atribuciones

V. Tramitar el procedimiento de publicación de leyes y decretos;

5. Realizada la publicación anterior, sin haber término, la Secretaría de Relaciones Exteriores (Art. 11 RISE, fracciones VIII y IX) registrará el tratado en su

dependencia y elaborará el instrumento de ratificación (Art. 11 RISE f. XIII), que emitirá en nombre del gobierno mexicano que debe ser firmado por el Presidente de la República y refrendado por los secretarios de despacho involucrados (su refrendo no produce efectos jurídicos, pero manifiesta la asesoría prestada en la formulación del tratado) (Art. 92 constitucional). Asimismo, éste instrumento contendrá las reservas y declaraciones interpretativas hechas por nuestro Senado.

Art. 92 const.- Todos los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos.

6. Cuando ya se ha firmado el instrumento anterior, la Secretaría de Relaciones Exteriores (SRE), lo depositará en la dependencia u Organismo Internacional que señale el tratado para que una vez cumplidas las exigencias de este, obligue al país internacionalmente.
7. Una vez depositado el instrumento, la Secretaría de Relaciones Exteriores, deberá informarlo a la Secretaría de Gobernación para que elabore el "Decreto de Promulgación" del tratado y lo publique en el Diario Oficial de la Federación (Art. 14 RISEGOB, f. V y VI), en el que quedarán plasmados la copia fiel del tratado, las reservas y declaraciones interpretativas realizadas, así como la firma del Titular del Ejecutivo, respaldada por los Secretarios de Relaciones Exteriores, Gobernación y el de Despacho, a fin de obligar a los particulares mexicanos dentro del orden interno y cuidar su observancia y cumplimiento, toda vez que, al momento de ser publicado

éste decreto, automáticamente se convierte en Derecho Interno vigente obligando tanto a particulares como autoridades a cumplirlo.

Lamentablemente al no existir de manera específica y determinada en ordenamiento jurídico alguno, el procedimiento relativo a la manera en que se desenvuelve la negociación y aprobación de los convenios internacionales por nuestra nación, ni mención alguna de las autoridades administrativas en cuya esfera jurídica se han delegado las facultades del titular del Poder Ejecutivo para la celebración de los tratados internacionales, cuando estos versen específicamente sobre materia fiscal, origen del presente estudio y análisis, que lo haga jurídicamente existente y válido, siendo por tanto, reconocido por nuestro Derecho Escrito Mexicano, hace convenientemente posible, la reforma que enseguida se propone a la Ley sobre la Celebración de Tratados, consistente en la adición de cinco artículos, cuyos numerales correspondientes serán respectivamente 12, 13, 14, 15 y 16, y que contendrán las descripciones sobre los procedimientos anteriormente señalados, necesarios para que un tratado de carácter internacional posea la validez y obligatoriedad que exige nuestro sistema jurídico para poder ser considerado como ley Suprema de la Unión, siempre y cuando sus disposiciones no vayan contra lo establecido por nuestra Carta Magna.

ART. 12.- La Secretaría de Relaciones Exteriores a través de sus correspondientes direcciones intervendrá en todos los trámites y gestiones necesarios para la suscripción de los tratados en que nuestra nación sea parte y en el otorgamiento de los Plenos Poderes a los funcionarios de la Secretaría de Estado que de acuerdo a la rama jurídica sobre la que verse dicho tratado, les corresponda intervenir como Delegados del Estado Mexicano.

ART. 13.- Los Delegados Plenipotenciarios llevarán el texto del tratado suscrito ad-referéndum al día siguiente a aquél en que fue firmado, a la Dirección correspondiente de la Secretaría de Relaciones Exteriores para que ese mismo día lo envíe a la Dirección de Gobierno de la Secretaría de Gobernación.

Art. 14.- La Dirección de Gobierno de la Secretaría de Gobernación enviará el texto del tratado, al día siguiente de aquél en el que lo recibe a la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, quien integrará una Comisión de tres Senadores a fin de emitir el documento de Aprobación o Ratificación total o parcial del tratado y enviarlo nuevamente a la Dirección de Gobierno de la Secretaría de Gobernación dentro de los 30 días hábiles siguientes al en que lo tiene por recibido.

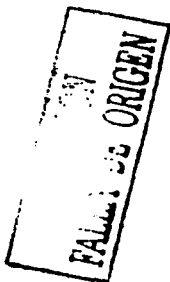
El documento de Aprobación o Ratificación contendrá asimismo las reservas legales procedente hechas por la Comisión.

Art. 15.- La Secretaría de Gobernación ejerciendo sus facultades de publicación de leyes y decretos, publicará el contenido total del documento de Aprobación del Senado, sus reservas y declaraciones legales formuladas, al segundo día siguiente a aquél en que lo recibe, día que debe ser anterior al establecido en el tratado para su entrada en vigor en el ámbito nacional e internacional. La publicación se hará a través de un decreto de Aprobación y Promulgación.

Previamente a la publicación del decreto de Aprobación y Promulgación del tratado, deberá la Secretaría de Gobernación notificar a la Secretaría de Relaciones Exteriores para que elabore el instrumento de ratificación del tratado a nombre del Presidente de la República, refrendado de la misma manera que el Decreto de Aprobación y Promulgación para que lo deposite en la Dependencia u Organismo Internacional así establecido en el tratado, el mismo día en que se publicará en el Diario Oficial de la Federación.

Art. 16.- El Decreto de Aprobación y Promulgación del tratado deberá contener las firmas de los senadores que emitieron el documento de aprobación o ratificación actuando en Comisión, la del titular del Ejecutivo y la del Secretario de Despacho cuyos funcionarios participaron en la negociación del tratado por ser de su competencia la materia sobre la que versa su contenido, de acuerdo a la especialización del ramo de la Secretaría de Estado y la del Secretario de Relaciones Exteriores.

Así pues, la anterior propuesta debe ser plenamente considerada a efecto de que al estar insertada en ley, por ser ésta última producto de la legislación Nacional y fuente formal más importante en los países de Derecho Escrito o Sistema Ius - Romanista del cual forma parte nuestro país, satisface la exigencia de existencia de Seguridad o Certeza Jurídica (la determinación de los efectos que el ordenamiento jurídico atribuye a un comportamiento



dado, de modo que el ciudadano esté en posibilidad de saber con anticipación las consecuencias de sus propias acciones¹²) en los sistemas jurídicos, ya que posee una formulación precisa y sistemática que le permite modificarse rápidamente, adaptándose mejor a las necesidades de la vida moderna actual. Además la falta de previsión de estos procedimientos en ley, y el ser desahogados por la costumbre no los hace válidos, a pesar de que la costumbre es fuente del Derecho, pues dentro de nuestro sistema jurídico, es una fuente mediata y supletoria del Orden Positivo Mexicano, siempre y cuando alguna ley le otorgue a ésta costumbre tal carácter. Sin embargo, aunque algunas fases de estos procedimientos aparecen en determinados Reglamentos Interiores de las Secretarías de Estado competentes, al no tener carácter de ley estos últimos, hace necesaria e inminentemente procedente la adición propuesta a la ley que consigne de manera uniforme, sistemática y precisa tales procedimientos en un solo cuerpo legal para así, tener eficacia, validez y obligatoriedad jurídica.

Ahora bien, por lo que toca al procedimiento de aprobación cuando se trate de convenios concertados por nuestro país con otro u otros cuyo fin es evitar la doble tributación internacional en materia del impuesto sobre la renta, sigue la misma tramitación. Sin embargo, previamente a la negociación del convenio, destaca la participación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por versar dicho instrumento en materia fiscal, como lo establece el artículo 31 de la LOAPF:

¹² Bobbio, Norberto, *Teoría General del Derecho*, 2ª edición, Editorial Temis, Santa Fe de Bogotá, Colombia, 1994, pp. 29 y 132

Artículo 31 LOAPF.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

III.- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

De manera específica, la intervención previa de la SHCP, es a través de:

A. DIRECCIÓN TÉCNICA DE TRATADOS INTERNACIONALES, al:

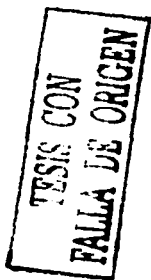
- Servir como enlace entre las autoridades fiscales de los países que pretenden celebrar los tratados en materia fiscal (Art. 58 f. III RISHCP)
- Participar en el estudio y formulación de los anteproyectos de los convenios y tratados internacionales, así como en las negociaciones respectivas (Art. 58 f. I RISCHP).

B. Procuraduría Fiscal de la Federación, al:

- Preparar los PROYECTOS de convenios sobre asuntos hacendarios y fiscales internacionales, interviniendo en las negociaciones respectivas.(Art. 10 f. II RISCHP)

C. El Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de ésta Secretaría, a través de su Presidente al:

- Participar en la negociación de los tratados internacionales realizados por el Ejecutivo Federal en materia fiscal (Art. 14 f. VII LSAT).



D. Dirección General Adjunta de Impuestos Directos e Impuesto al

Valor Agregado con:

- Su participación en la negociación de los convenios internacionales en materia fiscal (Art. 41 f. IX RISHCP).

La participación de ésta última Dirección General deriva de que la materia sobre la que suscribirá el tratado es el evitar la doble tributación entre los estados parte, en lo relativo al impuesto sobre la renta, el cual por ser un impuesto directo, grava los rendimientos, ganancias o utilidades de un contribuyente y es competencia su conocimiento por dicha Dirección

Cabe mencionar, que la SHCP participa en las negociaciones junto con la SRE al ser la Dirección Técnica de Tratados Internacionales de la SCHP, el enlace entre la Secretaría y las Unidades Administrativas de la SRE, en el ámbito de su competencia.(Art. 58 f. X RISHCP). La intervención de la SHCP en las fases previas (formulación y estudio de anteproyecto) a la negociación y en esta última, junto con la SRE, en calidad de plenipotenciarios (cuyas autorizaciones se presuponen previamente otorgadas por la SRE siendo por tanto, válidas) no obligan a nuestro país a nada, toda vez que su firma ad referendum, es un mero formalismo que dentro de nuestro marco jurídico nacional no produce efectos jurídicos; sin embargo para que si los produzcan y las disposiciones del convenio fiscal internacional formen parte de nuestro Derecho Interno debe el Tratado signado ad referendum:

A. Primero, ser aprobado por el Senado



B. Segundo, una vez aprobado debe ser publicado de manera completa y total, junto con las reservas elaboradas por el Senado, a través de un Decreto de Aprobación y Promulgación en el Diario Oficial de la Federación, en el cual aparecerán las rúbricas del Ejecutivo Federal, del Secretario de Relaciones Exteriores y de Hacienda y Crédito Público.

Lo anterior, atiende al hecho de que en años recientes, los tratados en esta materia se publicaban como en el caso del signado con los Estados Unidos de América en dos momentos, esto es, en la primera publicación solamente se daba a conocer el título del tratado que entraba en vigor, sin disposición o artículo de su contenido y en la segunda publicación del mismo tratado se publicaba tanto el título, como el contenido completo del tratado, ocasionando enormes problemas referentes a la obligatoriedad y beneficios acarreados con una u otra publicación e incertidumbre. Problemas que, ponían en desventaja al contribuyente frente al fisco nacional e internacional, toda vez que la falta de certidumbre, consistía en el desconocimiento del momento válido de publicación del tratado, por el cual era obligatorio éste y por tanto, benéfico para los contribuyentes nacionales, quienes al no conocer el contenido del convenio en la primera publicación se veían impedidos para invocar en ese momento, su beneficio en territorio nacional, teniendo que conseguir el contenido de aquél, a través de gente conocida en el vecino país u otros medios para poder así, invocar alguna de sus disposiciones ante el fisco de los Estados Unidos de América y el Nacional, porque en dicho país, el referido tratado había sido publicitado enteramente en una sola exhibición y por tanto ya era obligatorio y válido.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Resumiendo lo anteriormente expuesto, es verdaderamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien a través de sus diferentes y competentes Direcciones, participa y realiza toda la negociación de los tratados para evitar la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta, al ser la única Secretaría de Estado que posee los funcionarios capacitados y facultades para poder alcanzar junto con los representantes del otro Estado con el que México pretende celebrar dicho convenio, un acuerdo respecto al contenido del mismo en materia fiscal que beneficie a nuestro país en la captación de la renta, utilidad o ganancia generada y gravada por el impuesto sobre la renta nacional y al contribuyente nacional o residente mexicano sujeto pasivo de este impuesto por el Estado Mexicano y por el otro Estado signatario del tratado.

1.3.3. CONFORME A LA LEY SOBRE LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS

Esta ley, al tener el objeto de regular la celebración de tratados en el ámbito internacional de nuestro país con otro u otros sujetos del Derecho Internacional Público, nos remite en su artículo 2º a la Constitución, al determinar que la aprobación es “el acto por el cual el Senado aprueba los tratados que celebra el Presidente de la República”¹³, los cuales según su artículo cuarto deben turnarse a una comisión de acuerdo con la Ley Orgánica del Congreso de la Unión, para que se formule el dictamen correspondiente y en su oportunidad el Senado comunique su resolución al Presidente de la República, a fin de que se ordene la publicación de dicho tratado en el Diario Oficial de la Federación y surta efectos de obligatoriedad en el territorio nacional para el gobierno y todos los mexicanos.

¹³ Arellano García, Carlos, *Op. cit.*, p. 701.

1.4. ENTRADA EN VIGOR Y OBLIGATORIEDAD AL CUMPLIMIENTO DE LOS TRATADOS

Por ser los tratados internacionales, instrumentos jurídicos que obligan a todo el Estado Federal Mexicano (integrado por un territorio propio, compuesto del de cada una de las entidades federativas que lo forman, por una población, un gobierno propio y una legislación federal)¹⁴ y además por tratar en su contenido asuntos de interés general relativos a relaciones internacionales, les son aplicables las disposiciones del Código Civil en materia Federal tratándose de su publicación y entrada en vigor, toda vez que con la publicación en el Diario Oficial se inicia su vigencia en el ámbito interno o nacional, como lo dispone el artículo 4º en su segundo párrafo, de la Ley Sobre la Celebración de Tratados y por consiguiente en el momento exacto de dicha iniciación de vigencia del tratado internacional, se actualizan las hipótesis previstas para ello, en los artículos 3º primer párrafo y 4º del Código Civil Federal.

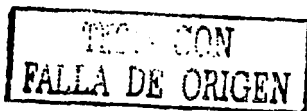
Art. 4º, 2o p. LSCF.- ... Los tratados, para ser obligatorios en el territorio nacional deberán haber sido publicados previamente en el Diario Oficial de la Federación.

Art. 3º, 1er p. OCF.- Las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, obligan y surten sus efectos tres días después de su publicación en el periódico oficial.

Art. 4º OCF.- Si la ley, reglamento, circular o disposición de observancia general fija el día en que debe comenzar a regir, obliga desde ese día con tal de que su publicación haya sido anterior.

De tal manera que, conforme a lo dispuesto por el artículo 3º del Código Civil en materia Federal, para que las leyes, reglamentos, circulares o disposiciones de observancia

¹⁴ González Uribe, Héctor, *Op., cit.*, p.402



general, sean vigentes y obligatorias en nuestro país, deben ser publicadas por el Poder Ejecutivo, por conducto de la Secretaría de Gobernación mediante un Decreto en el Diario Oficial de la Federación, a los tres días siguientes al en que fueron publicadas; cabe advertir que un tratado internacional, encuadra en lo relativo a disposición, toda vez que es un conjunto de todas ellas, de observancia general y carácter internacional en específicas materias, como la de nuestro estudio que es fiscal.

Entonces, el decreto es de acuerdo a su naturaleza jurídica Ordinario y Ejecutivo, por haber sido emitido por el titular del Poder Ejecutivo Federal, además se le concibe como "una decisión que se expresa en un acto administrativo... dictado de acuerdo con facultades establecidas en la ley y que crea situaciones jurídicas individuales... a efecto de ser conocido por aquellos a quienes va dirigido"¹⁵. Igualmente, el decreto ordinario es el único que debe ir refrendado por el Secretario de Estado, a quién dicho asunto corresponda¹⁶.

Por otra parte, en lo relativo a los Decretos expedidos por el Ejecutivo tratándose de tratados hay dos decretos a publicarse por éste Poder:

1. **DECRETO DE APROBACIÓN:** Elaborado por el Senado, a través del cual comunica la aprobación del tratado, las reservas y declaraciones interpretativas que le haya hecho a éste. Dicho decreto debe ser publicado por conducto del Ejecutivo Federal en el Diario Oficial de la Federación para su debida observancia. Sin embargo como éste decreto solamente comunica la aprobación hecha por el senado y no el

¹⁵ Acosta Romero, Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo*, 5ª edición, Editorial Porrúa, México DF, 1983, pp. 498-500.

¹⁶ Margán Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Administrativo Mexicano*, 3ª edición, Editorial Porrúa, México DF, 2000 p. 36

contenido del tratado, el cual esta compuesto por disposiciones, normas, no obliga a nada ni surte efectos jurídicos de obligatoriedad y observancia para los mexicanos. En éste decreto aparecen las rúbricas de los tres integrantes (un Presidente y dos secretarios) de la Comisión del Senado, encargada de su aprobación, así como la del titular del Ejecutivo Federal y del Secretario de Gobernación en turno.

2. **DECRETO DE PROMULGACIÓN:** Emitido y elaborado por el Poder Ejecutivo, el cual debe contener el refrendo (rúbrica) de los Secretarios de Estado relacionados con el tratado, además de todas y cada una de las disposiciones generales que lo constituyen, a fin de que sea publicado en el Diario Oficial de la Federación.

Por consiguiente, una vez que ha sido publicado el decreto de promulgación del tratado, éste es obligatorio:

- A. A partir del día dispuesto como tal para entrar en vigor, señalado en el mismo instrumento jurídico internacional, siempre que su publicación haya sido días anteriores a éste. (Art. 4º CCF)
- B. Cuando no señala día de entrada en vigor, lo será a los tres días siguientes al de su publicación en el DOF (Art. 3 CCF)
- C. En tratándose de aquellos para evitar la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta, por tratarse de disposiciones fiscales, será vigente y obligatorio:
 - El día en que así lo disponga dicho instrumento jurídico internacional.
 - Al día siguiente a su publicación en DOF (Art. 7º CFF), salvo que se establezca en ellos una fecha posterior a la de dicha publicación.

TEC CON
FALLA DE ORIGEN

Art. 7º CFF.- Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.

A fin de evitar la incertidumbre jurídica cuando un tratado ya haya sido publicado en el otro Estado con el que México lo celebró y en nuestro país no, o solamente se haya publicado el Decreto de Aprobación del tratado que no contiene el contenido de éste último, y cuya vigencia se tenga entendida por los habitantes del otro Estado y cuya aplicación en su propio beneficio invoquen cuando sufran alguna vulneración en su capacidad contributiva, por parte de alguna de nuestras autoridades hacendarias, y nosotros no podamos invocarla en nuestro beneficio toda vez que el referido tratado, nos es únicamente obligatorio cuando una vez que ha sido depositado el instrumento de ratificación, la Secretaría de Relaciones Exteriores informa a la de Gobernación del depósito, a fin de que ésta última elabore el Decreto de Promulgación del Tratado, en cuyo contenido se observará la copia fiel de éste, las reservas y declaraciones interpretativas realizadas y las firmas del Presidente de la República, y de los Secretarios de Relaciones Exteriores y Hacienda y Crédito Público, convirtiéndose por tanto en Derecho Interno cuyos derechos y obligaciones podrán ser invocados por los mexicanos hasta ese momento dentro de la esfera nacional, es procedente sugerir la publicación de un Decreto de Aprobación y Promulgación, ya que surge, una franca contradicción y violación a nuestras garantías individuales de igualdad y equidad, otorgadas por la Constitución Política de nuestro país, en nuestra calidad de persona nacional o residente así acreditada dentro del territorio nacional, debido a la aplicación benéfica hecha en primer lugar dentro del ámbito temporal y territorial del contenido de estos tratados a los ciudadanos residentes o

nacionales del otro estado, frente a la realizada con posterioridad a los ciudadanos mexicanos, otorgando así un trato preferencial a aquellos y uno discriminatorio a estos.

Por lo tanto, esta controversia surge por las lagunas existentes en la ley que determinan que una vez realizada la publicación del Decreto de Aprobación de estos tratados internacionales, automáticamente quedan insertados en nuestra Legislación Nacional como Derecho Interno debe de solucionarse mediante la emisión y publicación del decreto en el que deben figurar tanto la ratificación que hace el Senado del convenio, como la copia original del mismo, las reservas y declaraciones interpretativas que se le realizan y las firmas procedentes para su validez y eficacia al ser publicados en el Diario Oficial de la Federación, en uno solo llamado "Decreto de Aprobación y Promulgación", el cual deberá ser publicado con antelación a la fecha de entrada en vigor establecida en el tratado, ya que por versar el contenido de esta clase de tratados sobre disposiciones fiscales, será obligatorio y entrará por tanto en vigor el día en que así lo disponga dicho instrumento jurídico internacional o a falta de ésta, será al día siguiente al en que sea publicado en Diario Oficial, salvo que se establezca como fecha de entrada en vigor, una posterior a la de la publicación en y por ambos Estados parte del tratado, subsanando también la incertidumbre jurídica entre los residentes o nacionales de las naciones que celebran el convenio, que trae como consecuencia directa a todas luces la trasgresión a los principios fundamentales de equidad, proporcionalidad y equidad que rigen las leyes fiscales mexicanas y que son los principios sobre los que descansa la doctrina fiscal en general.

No obstante lo anterior, es menester acentuar que durante el término en que se supone que los destinatarios del tratado están en condiciones de conocerlo (publicación) y

por ende cumplirlo (entrada en vigor), surge la *vacatio legis*¹⁷, momento en que no surte efectos de obligatoriedad y cumplimiento éste convenio, ya que éste último obliga a su cumplimiento una vez concluida la *vacatio legis*, es decir cuando entra en vigor y formando así, parte del Derecho o Marco Jurídico Mexicano, a partir de ese momento. Lo anterior, queda reforzado por la siguiente Jurisprudencia de la Quinta Época, del Pleno, Apéndice de 1995, Tomo VI, Parte SCJN, Tesis 393, Página 264

PROMULGACION DE LAS LEYES. Una ley es obligatoria, cuando es conocida o se presume legalmente que lo es.

Amparo directo 485/18. Terán Arturo. 27 de marzo de 1925. Unanimidad de once votos.

Amparo en revisión 2356/23. "Ángeles y Velarde". 20 de abril de 1926. Mayoría de nueve votos.

Amparo en revisión 2211/23. "Escudero y Martínez". 22 de abril de 1926. Mayoría de ocho votos.

Amparo en revisión 2212/23. García Raymundo S. 22 de abril de 1926. Mayoría de ocho votos.

Amparo en revisión 2210/23. Cuarón Almeida y Cía. 22 de abril de 1926. Mayoría de ocho votos.

1.5. IMPUGNACIÓN DE LOS TRATADOS

1.5.1. SEGÚN LA CONVENCIÓN DE VIENA

La impugnación de un tratado se hace mediante las normas establecidas por esta Convención en lo relativo a la validez y consentimiento del tratado, también a través de la aplicación de las normas relativas a dicha apelación contenidas en el tratado a impugnar y finalmente a falta de norma establecida en dicho documento se aplicará supletoriamente a lo que construye esta Convención, según lo dispuesto por su artículo 42.

¹⁷ García Máynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 47ª edición, Editorial Porrúa, México DF, 1995 p. 57

Tal como lo enuncia el artículo 65 de la presente Convención en primer lugar estarán los derechos y obligaciones de las partes derivados de las normas vigentes entre ellas relativas a la solución de controversias, por lo que a falta de éstas el procedimiento a seguir será iniciado por el sujeto quién es parte del tratado y pretende su impugnación, debiendo notificar a las demás partes en dicho documento su pretensión, mediante la forma escrita firmada por el Jefe de Estado o de gobierno que representa, en la cual indicará la medida propuesta a través de la cual se impugnará el tratado y las razones bajo las cuales se funda para llevar a cabo tal acción.

Ahora bien, pasados por lo menos 3 meses para los casos de urgencia, los cuales se contarán a partir del en que se tuvo la recepción de la notificación, y no habiendo objeción alguna a la pretensión notificada por cualquiera de las demás partes, podrá la parte que pretende impugnar, hacerlo mediante la medida propuesta a tal efecto. Pero en caso de objeción¹⁸, las partes deberán buscar una solución, a través de:

1. La Negociación
2. La Investigación
3. La Mediación
4. La Conciliación
5. El Arbitraje
6. El Arreglo Judicial
7. El Recurso a Organismos o Acuerdos Regionales u otros medios Pacíficos

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

¹⁸ Arellano García, Carlos, *Segundo Curso de Derecho Internacional Público*, 2ª edición, Editorial Porrúa, S.A., México, DF., 1998, p. 225

Quando han transcurrido doce meses siguientes al día en que se hizo la objeción y no se llegó a un acuerdo respecto al modo de impugnación, mediante alguna de las anteriores soluciones pacíficas de controversias enunciadas con antelación, las partes deberán solicitar al Secretario de las Naciones Unidas mediante solicitud por escrito, someter la solución de su controversia ante una Comisión de Conciliación, que estará compuesta por 5 amigables componedores, nombrados dentro de los 60 días siguientes al en que se recibió la solicitud, de los cuales 2 serán nombrados por cada una de las partes, dentro de los que uno será de la misma nacionalidad de quien lo propone, este o no en la lista de las Naciones Unidas y otro de diferente nacionalidad proveniente de manera obligatoria de la lista, así una vez nombrados los 4, dentro de los 60 días siguientes al en que se hizo el último nombramiento, nombrarán a un quinto amigable componedor que será elegido de la lista y Presidente de la Comisión de Conciliación establecida

Esta Comisión fijará el procedimiento que seguirá a fin de solucionar la controversia sometida a ella, pudiendo invitar a alguna de las partes, previo consentimiento para exponerle sus opiniones de manera verbal o escrita, además dicha Comisión debe:

1. Adoptar sus decisiones y recomendaciones por mayoría de votos de sus cinco miembros.
2. Señalar y proponer a las partes en controversias, las medidas que pueden facilitar una solución amistosa.
3. Oír a las partes, examinando las pretensiones y objeciones.
4. Presentar su informe dentro de los 12 meses siguientes al día en que se constituyó tal Comisión, al Secretario General y a las partes en controversia. Este informe

tendrá sólo el carácter de Recomendación hecha a las partes a fin de facilitar una solución amistosa que no obliga a las partes.

1.5.2. SEGÚN LA LEGISLACIÓN MEXICANA

Dentro de nuestro marco jurídico nacional, es procedente cuando se pretenda la impugnación de un tratado internacional, recurrir a lo establecido para tal fin en las disposiciones Constitucionales, las de la ley de amparo y la ley de tratados .

1.5.2.1. LA CONSTITUCIÓN

Al establecer el artículo 133 constitucional, como parte integrante de la Ley Suprema de la Unión a los Tratados Internacionales celebrados, tenemos la opción y el derecho de impugnarlos de la misma manera que a las leyes federales, toda vez que no tienen la misma jerarquía que la Constitución, ya que si así fuera, no podrían impugnarse.

Por lo que, dada la posibilidad de impugnar a las leyes federales a través de Juicio de Amparo Indirecto, cuyo conocimiento, tramitación y resolución corresponderá al Juez de Distrito en cuya jurisdicción este el lugar del acto reclamado, de su ejecución o de la pretensión a ejecutarse, como lo disponen los preceptos constitucionales 103, 104 y 107 fracción VII, concluimos la procedencia de interponer éste juicio tratándose del combate en contra de tratados internacionales, cuando las disposiciones que contienen o los actos que se desprendan de su aplicación:

1. Violan las garantías individuales (Art.103constitucional)
2. Vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados y del Distrito Federal (Art. 103 constitucional)

3. Invadan la esfera de competencia de la Autoridad Federal (Art. 103 constitucional)
4. Existan controversias civiles o criminales originadas por el cumplimiento y aplicación de leyes federales y tratados internacionales (Art. 104 constitucional).

1.5.2.2. LA LEY DE AMPARO

La presente ley reglamentaria al artículo 103 constitucional, señala en su numeral 114 fracción I, el derecho de todo gobernado a combatir mediante la interposición del Juicio de Amparo Indirecto que será conocido por un Juez de Distrito, toda violación que le agrave directamente y surja por la sola entrada en vigor o por el primer acto de aplicación del tratado, dentro de los términos y condiciones que para tal efecto fije la referida ley.

1.5.2.3. LA LEY SOBRE CELEBRACIÓN DE TRATADOS

En los preceptos 8º, 9º y 11º de la presente ley encontramos los mecanismos a seguir para el caso de que una de las partes impugne el tratado suscrito.

Según la interpretación hecha a estos artículos, el único medio a través del cual se podrá impugnar un tratado en que nuestro país sea parte, es el o los establecidos en el documento cuya impugnación sea pretendida, siempre que dicho mecanismo:

1. Otorgue el mismo trato a las partes, durante todo el procedimiento a seguir.
2. Asegure a cada una de las partes su garantía de audiencia y de ejercicio de sus defensas, es decir, garantice el derecho de que sus acciones y excepciones presentadas ante el órgano de decisión establecido para dar solución a la controversia planteada en el tratado, sean aceptadas y desahogadas en el tiempo y la forma así previstas de manera imparcial.

3. Emita resoluciones que serán reconocidas por ambos países, teniendo eficacia y valor probatorio en casos nacionales que tengan la misma situación jurídica, toda vez que no pongan en peligro la seguridad del Estado, del Orden Público o cualquier otro interés nacional, como lo dispone el Código Federal de Procedimientos Cíviles y los tratados aplicables. Las resoluciones podrán ser Sentencias, Laudos Arbitrales o Decisiones Jurisdiccionales, según el mecanismo agotado.

1.6. LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

El vertiginoso crecimiento de las relaciones económicas internacionales, así como la interdependencia entre las economías globalizadas de la mayoría de los países en el actual orden mundial, originan además del desarrollo tecnológico y económico-social, problemas que afectan directamente a los contribuyentes nacionales de los Estados en contacto, como lo es la Doble Tributación Internacional en materia de Impuesto Sobre la Renta.

1.6.1. DEFINICIÓN

Dentro de la Doctrina, la Doble Tributación Internacional, puede recibir diferentes acepciones jurídicas, pero dentro de la vasta gama de ellas, es plausible aclarar que su simple denominación es diferente dentro de esta, ya que para algunos juristas como el español Luis del Arco, debemos referirnos a ella como Doble Imposición Internacional, atendiendo al significado de Imposición, el cual no es más que el poner una carga, un tributo, una obligación o cualquier otra cosa de manera obligatoria.

Sin embargo, al llamarla Tributación y no Imposición, atendemos a la palabra tributo, el cual, era el pago en cantidad líquida (moneda) o especie (metales o joyas preciosos y productos agrícolas) que se daba al Tlatoani en Mesoamérica y al rey en Europa, dentro de la época precolombina y colonial en nuestro país y que actualmente su significado denota cualquier prestación económica que los ciudadanos de un país están obligados a aportar a fin de sufragar los gastos destinados al sostenimiento del Estado, abarcando en esta única palabra cualquier ingreso, renta, obligación, carga o tributo que comprende el vocablo de imposición. Es por ello que, adoptamos la denominación de Doble Tributación Internacional y no el de Imposición.

Al ser la Doble Tributación Internacional un acto de injusticia que somete obligatoriamente al contribuyente (sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, entre él y el Fisco) a aportar parte de su ingreso en beneficio de la Hacienda Pública (sujeto activo) de más de un Estado (aportación que va más allá de su capacidad contributiva, es decir, se le impone el contribuir a sufragar los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, a sus ingresos) violan el principio doctrinario en materia fiscal y constitucional de proporcionalidad. Sin embargo, son varias las definiciones jurídicas que se le dan a la Doble Tributación Internacional, dentro de las que destacan las siguientes:

Giuliani Fonrouge la define como "una violación del Principio general que quiere que una misma persona en ocasión de un mismo hecho y de una misma actividad no debe estar sometida más que a una soberanía en materia fiscal, política o jurídica" ¹⁹.

¹⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero (Tomo I)*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1984,

Para Ortiz, Sainz y Tron existe la Doble Tributación Internacional "cuando a una persona física o moral, se le imponen dos o más gravámenes (impuestos) por otros tantos Estados con motivo de la obtención de un mismo ingreso derivado de un acto o transacción internacional"²⁰.

Luis del Arco, toma la definición de Koch, al señalar que la Doble Imposición Internacional nace "cuando varios estados ejercen su poder soberano para someter a la misma persona a impuestos sustancialmente iguales y por razón del mismo objeto"²¹.

A su vez, la OCDE la ha definido "como el resultado de la exigencia de un impuesto similar por dos o varios Estados a un mismo contribuyente y en un mismo periodo de tiempo"²².

Tomando en consideración lo anteriormente expuesto, debemos por lo tanto entender a la Doble Tributación Internacional como aquél acto jurídico en el que dos Estados soberanos ejercen su potestad tributaria, al establecer obligatoriamente más de un tributo o gravamen sobre un mismo ingreso obtenido por un contribuyente específico y determinado, dentro del mismo período impositivo en el que es exigible el cumplimiento de dicha obligación fiscal.

p.331

²⁰ Ortiz, Sainz y Tron, *Tratados Internacionales en Materia Fiscal (Análisis y Comentarios)*, 2ª edición, Editorial Themis, México DF., 2000, p.3

²¹ Del Arco Ruede, Luis, *Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, p.48

²² Baker, *Double Taxation Agreements and International Tax Law: A manual on the OECD Model, Double Taxation Convention 1977*, Londres, 1971, p. 27 (t. del a.)

1.6.2. CLASES Y CARACTERÍSTICAS

Las clases o tipos de Doble Tributación Internacional son dos, según consideraciones de Luis del Arco, la primera en sentido amplio que atiende a la económica y la otra en sentido estricto o jurídica.

De tal manera que, la Doble Tributación Internacional Económica o en sentido amplio es aquella que atiende al contenido patrimonial de una cierta y determinada transacción, es decir, es cuando un mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y por un mismo periodo de tiempo sin importar la identidad del sujeto, toda vez que lo trascendente es el contenido económico y patrimonial obtenido. Por otro lado, la Doble Tributación Internacional Jurídica o en sentido estricto, se refiere al efecto impositivo en el patrimonio de los sujetos que intervienen o son obligados al pago, esto significa que atiende al resultado de exigir el pago de un impuesto similar por dos o varios Estados dentro de un mismo periodo de tiempo al mismo y determinado contribuyente.

Una vez enunciados y analizados los tipos de Doble Tributación Internacional, de los que concluimos que la Doble Tributación Internacional Jurídica es la que además de ser parte de nuestro objeto de estudio y a la que hemos definido anteriormente, posee las siguientes características:

1. Es un acto jurídico, que crea obligaciones y derechos para el contribuyente afectado por ella, frente a dos Estados.

2. Son dos o más Estados los que al ejercer su potestad tributaria, es decir, el derecho de exigir el pago de un tributo al contribuyente para sufragar los gastos de su sostenimiento, violan los derechos personales del contribuyente afectado y el principio de proporcionalidad.
3. Se establece un pago obligatorio por cada Estado, respecto de un mismo tributo, esto es, una misma fuente o actividad económica gravada por dichos Estados.
4. Afecta a un contribuyente que es específico y determinado para ambos Estados incidentes en la doble tributación internacional.
5. La exigibilidad del cumplimiento de la obligación a la que somete cada Estado al contribuyente determinado se da dentro del mismo período de tiempo.

1.6.3. CAUSAS Y EFECTOS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

Las causas de la Doble Tributación Internacional Jurídica son varias, tales como:

- . Los diferentes criterios utilizados para definir al hecho imponible o hipótesis normativa, que originan similitudes en los preceptos que contienen la obligación a la que se le somete al contribuyente a pagar una contribución, atendiendo al nexo personal o al económico, que hacen los Estados involucrados. Tales criterios son:
 - a. El de Nacionalidad (nexo personal)
 - b. El de Residencia (nexo personal)
 - c. El de Fuente de Riqueza o del lugar en que tenga verificativo el hecho generador (nexo económico)
- . La identidad en criterios utilizados, pero que difieren entre sí por atender en el caso del nexo personal uno a la nacionalidad y otro a la residencia del contribuyente.

- . Los diferentes tipos de sistemas jurídicos y la falta de homologación de aquellos Estados que sostienen relaciones comerciales y económicas reguladas por las normas y leyes jurídicas creadas para éste fin.

- . Las enormes diferencias entre los países altamente desarrollados y los aún en vías de desarrollo, que tienden, por un lado a obligar al pago de la contribución al contribuyente, atendiendo a su carácter de nacional o residente y por el otro a la fuente de riqueza, siendo la facultad de percibir el pago mayor para los países desarrollados que para los otros.

En lo que respecta a los efectos de la Doble Tributación Internacional, destacan por ser generalmente negativos, toda vez que tienden a:

- . Encarecer los bienes y servicios de origen extranjero y de consumo, necesarios entre la población nacional del estado que los importa.

- . Provocar el cierre de micro y pequeñas empresas dedicadas a la comercialización de bienes y servicios de origen extranjero, hecho que genera el desempleo de los trabajadores que laboran en ellas, además de un incremento en la tasa de desempleo y de inseguridad pública nacionales.

- . Elevar los costos de los empréstitos y del flujo general de capitales del exterior, necesarios para crear fuentes de empleo, programas de inversión y producción, los

cuales motivarán el desarrollo económico y por consiguiente un mejor nivel de vida a favor de los residentes del país al que debieran llegar dichos recursos.

- Imposibilitar el libre acceso a los mercados internacionales de comercio, capital y tecnología, vitales en el incipiente desarrollo dentro de los anteriores rubros a naciones como nuestro país, mediante barreras comerciales y tributarias.

1.7. LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Los tratados para evitar la doble tributación internacional son el método por excelencia para evitarla, iniciados con el Modelo de la Sociedad de Naciones que sirvió de base para elaborar el modelo actualmente utilizado por la mayoría de los países pertenecientes a la Organización de Cooperación Económica Europea, hoy llamada Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Este modelo se ha ido perfeccionando y adecuando a los sistemas impositivos de los países que los emplean como base en la formulación de sus acuerdos tributarios bilaterales²³. Además dichos modelos sólo son un documento preparado por un grupo de expertos a fin de ser utilizado genéricamente por los Estados que pretendan celebrar un tratado, el cual una vez modificado por ellos se convierte en un convenio internacional a negociar y ya aprobado es obligatorio para las partes signatarias del mismo.

²³ Bettinger Barrios, Herbert, *Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Tributación (Tomo I)*, 9ª edición, Ediciones Fiscales ISEF, México, DF., 2001, pp. 69-71.

Previamente a la exposición del contenido de este tipo de tratados, conviene exponer la clasificación que se le da desde el punto de vista de su contenido, del número de participantes y del tiempo de su vigencia:

- a. **Por su Contenido:** Es un **Tratado Económico - Tributario**, debido a que se origina por causas económicas y tributarias, en cuyas manos esta el desarrollo y mejoramiento económico y social de los habitantes de las naciones que lo suscriben, ya que provocan un mayor aumento en los flujos de capital e inversión, así como rentas, utilidades gravadas por la Hacienda Pública de cada uno de los países signatarios del mismo.
- b. **Por el Número de Participantes:** Es **Bilateral**, toda vez que, se pacta entre dos Estados, en la mayoría de los casos.
- c. **Por el Tiempo de su Vigencia:** Es un **Tratado - Ley**, porque su vigencia es indefinida cuando no se estipula su expiración dentro de su propio clausulado, o es revocado por la celebración de otro nuevo que verse sobre los mismos puntos y que señale esta revocación. Así pues, dicha vigencia se tendrá como indefinida, atendiendo a que por su sola entrada en vigor, crea una reglamentación permanente y obligatoria que se inserta en el Derecho Interno de cada una de las partes como legislación Nacional, cuyo cumplimiento habrá que observarse sin objeción alguna.

1.7.1. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS

Para Elisabeth A. Owens los formatos de los tratados cuyo fin es evitar la doble tributación internacional, refleja la diversidad natural de los sistemas fiscales, los objetivos nacionales y los más flexibles métodos para armonizar estas diversidades²⁴ (económicamente hablando) a través de los propósitos básicos que persigue un tratado de esta especie y que se resumen en 3 aspectos²⁵:

1. Establecer reglas razonables de equidad entre naciones.
2. Mantener un acuerdo económicamente y generalmente positivo sobre la división o limitación en la base del impuesto, que sea totalmente aceptado por las partes sobre principios, reglas y métodos uniformes y una interpretación común.
3. Clasificar, estandarizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes en cada Estado parte que tienen actividades comerciales, industriales o financieras en el otro Estado parte del tratado.

Por lo tanto, coincidimos con Owens, al aludir a que los tratados deben armonizar las diversidades de los sistemas fiscales, toda vez que dicha armonización se convierte en el objeto de esta clase de tratados, al buscar el establecimiento de los mecanismos y principios cuyo principal propósito sea el unificar los criterios de imposición, las bases de los

²⁴ Owens, Elisabeth A., *International Aspects of U.S. Income Taxation (Part Four: U.S. Income Tax Treaties, Part Five: Control of International Tax Evasion)*, International Tax Program, Harvard Law School, Cambridge Massachusetts, 1980, p.38 (l. del a.).

²⁵ Ídem p. 28

impuestos, los métodos de interpretación de las normas fiscales y finalmente, lograr una interpretación común de estos y de los tratados, todo esto al:

- A) Asignar el pago del impuesto al país fuente de la renta o al de residencia del contribuyente.
- B) Aceptar definiciones comunes en lo relativo a la base del impuesto y a la asignación de la base entre los países que son fuente del impuesto.
- C) Establecer limitantes en las tarifas aplicadas por los países fuente de la riqueza a través de la aplicación de los métodos de no discriminación y principios recíprocos.
- D) Eliminar la Doble Tributación entre los países fuente y de residencia a través de la exención o métodos fiscales.

De lo anterior, se desprende que un Tratado para evitar la Doble Tributación en impuesto sobre la renta, es aquél acto jurídico consistente en un acuerdo internacional de voluntades mutuo y libre, celebrado entre dos o más Estados con plena Soberanía en el ámbito Internacional, cuyo principal propósito es la armonización de las diferentes y diversas disposiciones fiscales internas de cada uno de los Estados signatarios del mismo, a fin de establecer las bases y crear la reglamentación jurídica permanente, obligatoria y uniforme ante dichas partes, sobre la eliminación y prevención de la Doble Tributación Internacional, evitando con ello, el pago indebido del impuesto sobre la renta (impuesto directo que grava los rendimientos, ganancias o utilidades de un contribuyente), idéntico en ambos Estados, a cargo de personas físicas o morales específicas y determinadas dentro del mismo período impositivo, en su carácter de contribuyentes obligados, cuyas operaciones

sean objeto de la imposición fiscal por parte de las Haciendas Públicas de los Estados partes de éste instrumento jurídico.

De conformidad con lo anteriormente señalado, las características más importantes de estos tratados son:

- El ser concertados por razones de vecindad geográfica o relación económica que tienen un continuo y creciente intercambio comercial de bienes, servicios y capitales.
- Ser el vehículo que refleja el acuerdo de voluntades de los Estados firmantes.
- Estar estructurado a través de cláusulas, las cuales serán de dos tipos, por un lado las que agrupan y determinan los aspectos generales que deberán observarse a fin de interpretar correctamente el contenido y alcances del tratado, a través del establecimiento de conceptos y reglas aplicables a éste y por el otro, las que contemplan la clasificación de los ingresos que se tutelan mediante estos tratados.
- El que, a través de estos, se determinan los alcances y limitaciones en el ámbito impositivo nacional e internacional que corresponde a cada una de las autoridades fiscales, por los ingresos generados en las circunscripciones territoriales de los Estados contratantes.
- Expresar la manera en que serán los residentes de los Estados participantes, sujetos obligados al pago del tributo determinado por el tratado a favor de uno u otro Estado cuando así se haya determinado en su clausulado.

- Su clausulado, una vez aprobado por ambos Estados signatarios del mismo, adquiere legalidad y la característica de ser obligatorio, para las autoridades fiscales involucradas y para los sujetos pasivos ubicados en los supuestos que las respectivas cláusulas establezcan.

1.7.2. CAUSAS Y EFECTOS

La principal causa es, evitar que dos o más Estados Soberanos ejerzan su potestad tributaria exigiendo obligatoriamente el pago de más de un tributo sobre un mismo ingreso obtenido por un contribuyente, sea persona física o moral, específico y determinado, dentro un idéntico periodo impositivo, ocasionando a dicho contribuyente un estado de indefensión grave, al exigirle aportar una parte de su ingreso que va más allá de su capacidad contributiva a favor de las Haciendas Públicas de ambos Estados, lo cual constituye una injusticia a todas luces a la proporcionalidad y equidad que debe reinar en la obligación a contribuir para sufragar el gasto público.

En lo relativo a los efectos ocasionados por estos tratados, versan los negativos y los positivos, de tal manera que entre los efectos negativos producidos destacan:

- Los sacrificios económicos entre las partes, ya que se celebran entre naciones cuyas balanzas comerciales comúnmente tienen cifras mas o menos equilibradas, siendo más agudizados cuando existen vertiginosas y abismales diferencias entre dichas balanzas comerciales, es decir, no siempre son proporcionales y equitativos entre las partes signatarias de los mismos, aquellos sacrificios económicos.

- Los ocasionados sobre los ingresos del sujeto pasivo y los del Fisco de una de las partes signatarias de los tratados, ya que el primero debe de pagar y el segundo renuncia al derecho que le da esa relación jurídico – tributaria a gravar de acuerdo con su política fiscal territorial el ingreso generado.

Además de los anteriores, los tratados que evitan la Doble Tributación Internacional en impuesto sobre la renta traen efectos positivos, como lo señala Bettinger²⁶ que son:

- El principal, es la búsqueda que hace a fin de servir de base para que los Estados que así lo deseen logren la equidad en operaciones celebradas por sus residentes fuera de sus fronteras.
- Delimitar los actos de imposición y establecer cuál de los Estados contratantes tiene la facultad de exigir el pago del crédito fiscal al sujeto pasivo (contribuyente).
- Al existir la aceptación de cobrar y la renuncia de dejar de actuar, implica la neutralidad fiscal internacional en una transacción determinada.
- Eliminan el efecto de la inequidad impositiva, toda vez que al perseguir el fin de lograr la neutralidad fiscal es necesario que el sistema impositivo del país de donde es residente el contribuyente, cuente con normas que le permitan recuperar el impuesto que en su caso se haya pagado en el extranjero.

²⁶ Bettinger Barrios, Herbert, *Op. cit.*, p. 150

- Propician un equilibrio en las tasas de retención y establecen las reglas para determinar cuál de los Estados contratantes tiene la facultad de recaudar mediante dicha retención.
- Su pretensión de homogenizar las tasas de retención para que no sean obstáculo a la inversión y así poder representarlas en porcentajes menores a la tasa general que impera en los Estados parte del tratado.

1.7.3. CRITERIOS O PRINCIPIOS REGULADORES DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

1.7.3.1. PRINCIPIOS SOBRE LOS QUE SE BASAN

Se desprende del análisis efectuado a los Modelos de Naciones Unidas, al de la OCDE y al Mexicano, que estos instrumentos jurídicos, descansan principalmente en dos principios, con el objeto de evitar la Doble Tributación Internacional en impuesto sobre la renta, que son:

1. **Principio de Fuente:** Según el cual, todo Estado tiene la potestad tributaria de gravar todos los actos y operaciones realizadas por extranjeros que se hagan o surtan efectos en su territorio. Por lo que, este principio beneficia a naciones en vías de crecimiento y desarrollo al fomentar la recepción de inversión extranjera en ellos.
2. **Principio de Residencia:** Consistente en que los Estados sólo gravarán las actividades económicas realizadas dentro de su territorio y las de los extranjeros, cuando éstos posean el carácter de residentes conforme a las leyes aplicables, de tal

manera, que los tratados que toman como base de su estructura éste principio, poseen estipulaciones desfavorables para aquellos países necesitados del desarrollo económico e industrial que ceden la facultad de percibir el pago del impuesto a favor del otro Estado parte, al celebrar esta clase de convenios.

1.7.3.2. PRINCIPIOS QUE LOS RIGEN

Dentro de estos Principios cuyo objeto es eliminar o atenuar los efectos de la Doble Tributación Internacional originada son, como lo cita Bettinger²⁷ los siguientes:

1. **Principio de Ahorro:** Cuya finalidad es además de que los Estados signatarios sean partícipes del Tratado, puedan aplicar su legislación Nacional sin limitación u obstáculo alguno que contrarié el acuerdo celebrado.
2. **Principio de Fuerza de Atracción:** Se desprende de los modelos de Naciones Unidas y de la OCDE, el cual tiende a localizar el beneficio impositivo en el Estado contratante en donde verdaderamente se generó el ingreso sin importar el lugar de la contratación o del pago.
3. **Principio de Punto de Origen:** Se refiere a la limitación de ser aplicado el tratado solamente en beneficio de los residentes, así considerados por cada uno de los Estados contratantes.

²⁷ Idem pp.161-177



4. **Principio de Presencia Substantial:** Se relaciona con las características que adquieren los sujetos pasivos (contribuyentes) en el ámbito jurídico tributario a nivel internacional, es decir, las particularidades de ser residente y que tipo de residente se es en los Estados signatarios del instrumento jurídico.

5. **Principio de Asistencia en el Cobro:** Este principio novedoso, se incluye cuando las partes pretenden negociar parte de su clausulado, toda vez que permite a cada Estado parte, recaudar por medio del otro Estado los impuestos cuyo pago tiene derecho a percibir para que las exenciones o reducciones del impuesto previsto en el otro Estado y en el tratado no beneficien a contribuyentes que carezcan de ese derecho. De tal modo que, no debe violarse la Soberanía de cada Estado, ni imponerle a cualquiera de las partes la obligación de imponer medios de ejecución no autorizados en la Legislación o Reglamentación interna de cada de los signatarios del acuerdo internacional. Este principio se incorporó a nuestra legislación en el año 2000.

6. **Principio de No Discriminación:** Establece la imposibilidad de imponer al ciudadano del otro Estado Parte una imposición tributaria o requisitos relacionados con esta que sean distintos o mayormente gravosos en comparación con los previstos para el ciudadano del Estado que pretende sujetar al contribuyente perteneciente al país parte del tratado.

7. **Principio de Procedimiento Amistoso:** Consiste en establecer los parámetros sobre los cuales, las autoridades competentes de cada Estado parte, mutuamente se ayudarán a fin de resolver las posibles y futuras controversias que pudiesen presentarse al aplicarse o interpretarse indebidamente algunas de las normas contenidas en el tratado. Este criterio se presenta cuando se actualiza la hipótesis normativa por medio del hecho generador en ambos Estados sobre un impuesto que no estaba previsto en el convenio internacional firmado.

1.7.4. SU ÁMBITO DE APLICACIÓN

La aplicación y por tanto validez que hace a los Tratados para evitar la Doble Tributación Internacional en impuesto sobre la renta de observancia obligatoria es en beneficio de aquellas personas físicas o morales consideradas residentes del territorio de cualquiera de los Estados signatarios del tratado. Es decir, se aplican conforme a las Reglas Generales ubicadas en su primeros artículos, que en su mayoría descansan en el Principio de Residencia, a favor de los residentes así considerados por las legislaciones de ambos Estados contratantes. Residencia que deben acreditar los contribuyentes, para tener derecho a los beneficios derivados de los convenios celebrados ante las autoridades de cualquiera de los Estados que los han pactado de acuerdo a las legislaciones nacionales de cada uno de ellos.

Para que el contribuyente, tratándose de persona física o moral indistintamente, tenga derecho a la aplicación de alguno de estos convenios es necesario que cumpla las siguientes disposiciones ²⁸:

1. Acreditar su residencia o su nacionalidad, según el caso y el convenio, en el Estado con el que se haya celebrado el tratado cuyo contenido y aplicación pretenda, le sea otorgado a su favor, conforme a la legislación interna de esa Nación y según lo dispuesto por el referido convenio en esa materia.
2. Demostrar el cumplimiento que ha dado a las disposiciones insertadas en el tratado.
3. Haber cumplido con las normas adjetivas previstas en el ordenamiento normativo nacional del Estado en que se generó el ingreso obtenido.

1.7.5. SU INTERPRETACIÓN

La interpretación que se haga de este tipo de tratados, obedecerá en primer lugar a las disposiciones en esta materia contenidas en sus artículos, las cuales en algunas ocasiones remiten a los conceptos, definiciones y términos enunciados en otros modelos internacionales como el de la OCDE o en las mismas legislaciones nacionales de cada uno de los Estados signatarios del convenio, toda vez que el marco jurídico en el que se desenvuelven los convenios es tanto interno como externo.

De tal manera que, el marco jurídico interno obliga a observar las normas legales territoriales de cada uno de los Estados contratantes, relativas a dicho tratado, a los

²⁸ Idem p.180

conceptos a los que envía el mismo convenio internacional para su debida interpretación, como serían los conceptos de nacionalidad, residencia, establecimiento permanente, dividendos, ganancias, regalías, etc.

Por otro lado el marco jurídico externo, es aquél obligatorio en el ámbito internacional cuyos instrumentos jurídicos (convenios, tratados, convenciones) una vez suscritos y ratificados debidamente en los ámbitos nacional e internacional forman parte de la Legislación Nacional, volviéndose de este modo, obligatorio su cumplimiento.

Dentro de los tratados para evitar la Doble Tributación Internacional en impuesto sobre la renta son obligatorias las disposiciones pertenecientes a la Convención de Viena, respecto a la interpretación, siempre y cuando el otro Estado signatario del tratado haya también ratificado dicha Convención. Tales disposiciones están establecidas en el artículo 31 de esta Convención, que enuncia que la interpretación debe ser conforme al sentido corriente de los términos (objetivo o lógica gramatical). Asimismo si no es posible seguir el criterio anterior debe interpretarse conjuntamente, incluyendo el texto con sus preámbulos y anexos, los instrumentos separados, los convenios posteriores hechos para su interpretación, la práctica seguida en su aplicación y de conformidad con el objeto y fin del tratado, esto es, analizando el propósito de los Estados para contratar. Finalmente cuando su interpretación sea ambigua, oscura o irrazonable, debe interpretarse tomando en cuenta los trabajos preparatorios del tratados y las circunstancias presentadas en su celebración.

Los preceptos, definiciones y comentarios del modelo de la OCDE, a los que ciertas disposiciones como las contenidas en el tratado celebrado entre los Estados Unidos de América y nuestro país, remiten para darle a éste último documento de carácter internacional una debida interpretación, originan una cierta y determinada incertidumbre jurídica, referente a dar o no cumplimiento a lo establecido en ese modelo, toda vez que tales definiciones son modificadas diariamente por así exigirlo las políticas fiscales, comerciales y monetarias de las principales potencias mundiales a través de los diferentes Organismos Internacionales como son la misma Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial (BM) y la Organización Mundial del Comercio (OMC), por citar algunos, cuyos principales objetivos estriban primordialmente en:

1. La creación indirectamente de un cuerpo de normas tendiente a unificar conceptos, definiciones, terminología y procedimientos aplicables a la obtención del pago en impuesto sobre la renta entre los Estados que además de celebrar tratados para evitar la Doble Tributación Internacional, pertenecen a estos Organismos, hecho que los obliga a seguir y obedecer las condiciones que se les imponen. Cabe destacar, que una de las tendencias de esta unificación es el establecimiento de las bases sobre las cuales los países en vías de desarrollo legalmente y conforme a Derecho, ceden sus facultades de percibir dicho pago a aquellos industrializados, a cambio de préstamos y presunta ayuda financiera cuando así lo requieran.

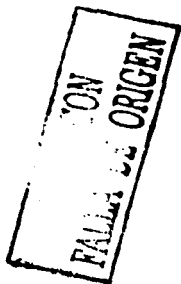
2. Hacer del Common Law o Derecho Consuetudinario el sistema jurídico vigente y sobre el cual se establecerán y regirán las relaciones jurídicas entre las diferentes naciones del mundo, desplazando en un segundo plano al sistema Ius Romanista, debido a las múltiples y consuetudinarias reformas a los modelos a los que nos remiten las disposiciones de los tratados que al ser aprobados por cada Estado son parte de su Legislación Interna y por consiguiente totalmente obligatorias.

La referida incertidumbre ha concluido en dos precedentes en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los cuales, conciben a las remisiones como fuente de interpretación de esta clase de tratados, en lo relativo a su debida aplicación y ejecución por las autoridades fiscales de los Estados parte en el convenio, siempre y cuando se beneficie al contribuyente.

Sin embargo, hay que puntualizar que esos conceptos a los que nos remiten, serán obligatorios y parte de nuestra legislación interna, siempre y cuando se trate de los vigentes en el tiempo y momento de haber entrado en vigor el tratado para evitar la doble tributación internacional celebrado entre nuestro país y otra nación, no existiendo ninguna posibilidad de invocar los actuales, toda vez que no existían ni eran obligatorios al momento de la celebración del convenio.

4ª época, RTFF Año II. N° 17, Diciembre 1999, Tesis IV-P-2As-183, Precedente

**DOBLE TRIBUTACIÓN.- APLICACIÓN DE LOS
COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE,
CONFORME A LA CONVENCION DE VIENA.- La**



Convención de Viena establece reglas para la interpretación de los tratados internacionales, la cual al haberse suscrito y ratificado por México, se convierte en derecho interno mexicano y consecuentemente, son obligatorias para el juzgador. Por su parte, el artículo 31 de dicha Convención señala, entre otras reglas, que un tratado debe interpretarse de buena fe, en su contexto y teniendo en cuenta su objeto y fin; el contexto comprende, entre otros elementos: a) Todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de su celebración, b) Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado. Así, en atención al citado precepto, se acepta como uno de los fines de los convenio celebrados entre los gobiernos de los distintos países para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y el capital, precisamente el de evitar que simultáneamente, dos o más países impongan ese tipo de gravámenes a una persona por un mismo hecho imponible. En virtud de que dichos convenios se pactaron conforme al modelo elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), los mismo son fuente privilegiada para la interpretación de los tratados referidos y no una norma obligatoria, siempre que los Gobiernos de los residentes en los países, sujetos a controversia, hayan participado en la elaboración de ese instrumento sin formular reserva alguna respecto del comentario de que se trate o del precepto comentado. En consecuencia, si los Estados Unidos de Norte América y México aceptaron el Modelo citado, los comentarios contenidos en él, deben ser atendidos como fuente privilegiada para la interpretación del tratado celebrado entre ellos para Evitar la Doble Tributación e Impedir la Evasión Fiscal. Lo anterior, es sin perjuicio de que en los casos en que el particular se beneficie de la aplicación de estos comentarios y siempre que se mantengan las disposiciones generales vigentes relacionadas con dicha obligatoriedad, se consideren obligatorios en los términos del precedente cuya voz dice: DOBLE TRIBUTACIÓN, APLICACIÓN OBLIGATORIA DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE (21)

3ª Época, Segunda Sección, RTFF, Año XI. N° 126. Junio 1998.
Tesis, III-PS-II251, Precedente.

DOBLE TRIBUTACIÓN.- APLICACIÓN
OBLIGATORIA DE LOS COMENTARIOS AL

MODELO DE LA OCDE.- El artículo 35 del Código Fiscal de la Federación permite a los funcionarios fiscales facultados, emitir criterios para la aplicación de las disposiciones fiscales; los cuales, si son publicados en el Diario Oficial de la Federación, derivan derechos para los particulares. Así, tenemos que si se publicó en el Diario Oficial de la Federación, que los Comentarios al Modelo de la OCDE para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal, son obligatorios para las autoridades fiscales en la interpretación de los tratados celebrados por México, siempre que sena congruentes con dichas disposiciones y correspondan a las explicaciones técnicas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, éstos podrán ser invocados por los particulares, para la debida interpretación y aplicación de los tratados para evitar la doble imposición en los que México sea parte. (22)

1.7.6. SU IMPUGNACIÓN

Tatándose de los medios utilizados para impugnar esta clase de tratados, cabe señalar que estos mecanismos están insertados dentro del mismo tratado que se pretende objetar. Por lo que cuando la pretensión del sujeto pasivo, sea impugnar alguna de las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes, implicando una cierta o futura imposición violatoria a las disposiciones contenidas en el tratado que han firmado, someterá su controversia como parte agraviada, dependiendo del Ámbito Nacional o Internacional en el que decida de la manera siguiente:

1. DENTRO DEL ÁMBITO NACIONAL MEXICANO, según la hipótesis normativa prevista en dicho instrumento jurídico de carácter internacional²⁹. Aquí se pueden

²⁹ Ídem., p.468 - 487. El autor en su obra nos presenta de manera desglosada los artículos en los que se enuncia éste procedimiento como Amistoso, dentro de la mayoría de los Tratados para evitar la Doble Tributación Internacional celebrados por nuestro país, cuyo término de interposición varía de 2 hasta 4 años y medio, contados a partir de la notificación de la imposición a impugnar, según el Tratado en particular.

presentar dos posibles opciones de interposición de los medios ordinarios según nuestra Legislación Nacional y que son presentados ante:

a. EL ÓRGANO DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EMISOR DEL ACTO CREADOR DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL, mediante la interposición del Recurso de Revocación, el cual puede no ser agotado por así convenir a los intereses del actor e intentar la impugnación del acto administrativo violatorio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

b. LOS TRIBUNALES DEL ESTADO EN QUE ES RESIDENTE O NACIONAL, ante los cuales en México puede interponer los siguientes medios ordinarios:

1) Juicio de Amparo Indirecto por ser contrario a la Constitución dicho tratado y ser una disposición autoaplicativa (por su entrada en vigor vulnera las garantías individuales del contribuyente afectada y que están consagradas en nuestra Constitución)

2) La vía contenciosa Administrativa ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, pidiendo la nulidad de la resolución, sea esta última de un recurso de revocación resuelto por la autoridad administrativa o la emitida por la autoridad que impone la doble tributación.

2. DENTRO DEL ÁMBITO INTERNACIONAL, se presentan tres posibles mecanismos, los cuales son:

a. EL PROCEDIMIENTO ANTE AUTORIDAD COMPETENTE, es decir, hacer del conocimiento de la autoridad fiscal nacional, el hecho que actualiza la hipótesis normativa en la que se establece la Doble Tributación Internacional y que afecta al contribuyente; dicha autoridad deberá dar una pronta y satisfactoria solución al caso, ya que de lo contrario la autoridad competente tiene la obligación según el tratado de ponerse en contacto con la autoridad competente del otro Estado para llegar las dos a un arreglo conjuntamente y benéfico para ambos y para el contribuyente.

b. EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO O DE MUTUO ACUERDO ESTABLECIDO POR LAS AUTORIDADES COMPETENTES DE AMBOS ESTADOS PARTE, en el que ambas autoridades junto con el sujeto afectado, establecen las reglas, términos, mecanismos a través de los cuales llegarán a una posible justa solución.

c. ARBITRAJE, el cual dependiendo del tratado puede ser otra vía para impugnar, cuando ninguno de los mecanismos anteriores ha servido. Por lo tanto el Arbitraje es un medio a través del cual, se soluciona una duda o dificultad en la interpretación del tratado, cuya aceptación será por escrito, y una vez que se alcance la solución, ésta será obligatoria para los Estados y contribuyentes involucrados. Finalmente es preciso decir que, el Arbitraje se presenta en los tratados suscritos por México con Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Estados Unidos de América³⁰ y Singapur³¹.

³⁰ Ortiz, Sainz y Tron, *Op. cit.*, p. 162

³¹ Ídem, p.237

CAPÍTULO SEGUNDO
LOS PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS
ESTABLECIDOS EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA
DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y EL CÓDIGO FISCAL FEDERAL

- 2.1. Procedimientos establecidos en los modelos internacionales
 - 2.1.1. Organización de Naciones Unidas
 - 2.1.2. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
 - 2.1.3. Tratado de Libre Comercio de América del Norte
 - 2.1.4. Tratado de Libre Comercio con la Unión Europea
 - 2.1.5. Modelo Mexicano
 - 2.1.5.1. Procedimiento ante Autoridad Competente
 - 2.1.5.2. Procedimiento de Acuerdo Mutuo
 - 2.1.5.3. Arbitraje

- 2.2. Procedimientos contenidos en los Tratados Internacionales para evitar la Doble Tributación Internacional celebrados por México
 - 2.2.1. Procedimiento ante Autoridad Competente del Estado en que el contribuyente afectado es nacional o residente
 - 2.2.1.1. Procedimiento ante Autoridad Competente Canadiense
 - 2.2.1.1.1. Hipótesis que lo hacen procedente
 - 2.2.1.1.2. Autoridad Competente Canadiense
 - 2.2.1.1.3. Etapas del Procedimiento
 - 2.2.1.1.3.1. Formulación de la petición
 - 2.2.1.1.3.2. Aceptación de la Autoridad Competente
 - 2.2.1.1.3.3. Resolución
 - 2.2.1.2. Procedimiento ante Autoridad Competente Estadounidense
 - 2.2.1.2.1. Hipótesis que lo hacen procedente
 - 2.2.1.2.2. Autoridad Competente Estadounidense
 - 2.2.1.2.3. Etapas del Procedimiento
 - 2.2.1.2.3.1. Formulación de la petición
 - 2.2.1.2.3.2. Aceptación de la Autoridad Competente
 - 2.2.1.2.3.3. Resolución
 - 2.2.1.3. Procedimiento ante Autoridad Competente Mexicana
 - 2.2.1.4. Procedimiento Amistoso o de Acuerdo Mutuo
 - 2.2.1.5. Arbitraje

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

- 2.2.1.6. El Procedimiento de Resolución de controversias previsto en los Tratados y en el Código Fiscal Federal

- 2.3. El Proceso Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa previsto en el Código Fiscal Federal cuando el sujeto pasivo sea residente o nacional de México.
 - 2.3.1. El Sistema Contencioso Administrativo
 - 2.3.2. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
 - 2.3.2.1. Naturaleza Jurídica
 - 2.3.2.2. Organización
 - 2.3.2.3. Competencia y materia
 - 2.3.2.4. Procedimiento

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

LOS PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS ESTABLECIDOS EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y EL CÓDIGO FISCAL FEDERAL

2.1. PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS EN LOS MODELOS INTERNACIONALES

El surgimiento de dificultades concernientes a la indebida aplicación, administración e interpretación de las disposiciones previstas en los modelos y tratados para evitar la doble tributación internacional en el impuesto sobre la renta en general, no pueden ser solucionadas a través de la simple adición de nuevos conceptos en estos convenios y en las legislaciones internas de cada una de las Naciones involucradas, toda vez que significaría una constante modificación a las ya complejas definiciones jurídico - fiscales que las haría más difíciles de entender.

Ahora bien, para la solución de estas controversias, los propios modelos sobre los que se basan los tratados celebrados y vigentes, han previsto los procesos que las resolverán, como son: el seguido ante la autoridad fiscal competente en el país en el que el contribuyente afectado es residente o nacional, otro procedimiento es el Amistoso o de Mutuo Acuerdo realizado por las autoridades fiscales competentes de cada uno de los Estados signatarios del tratado cuya controversia se plantea, y finalmente el Arbitraje.

Sin embargo, por ser el modelo de las Naciones Unidas el primer instrumento internacional de éste tipo en la prevención de la doble tributación en el que además se alude a los procedimientos de resolución de controversias en caso de que surgieran controversias por la indebida interpretación o aplicación de sus normas y sobre el cual a pesar de no compartir intereses y fines con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, ésta última tomó de tal modelo algunos conceptos y términos para así crear su propio modelo cuyas disposiciones han sido los cimientos de los tratados hoy signados por nuestro país en esta materia con otras naciones y de todos y cada uno de los países miembros de esta organización económica internacional. De tal manera que, por lo anteriormente expuesto se expondrán el modelo de las Naciones Unidas, exposición a la que seguirán el modelo mexicano, el Tratado de Libre Comercio de América del Norte y el Tratado de Libre Comercio con la Unión Europea, para finalmente estudiar el conjunto de tratados que en esta materia México ha pactado con otros países someramente.

2.1.1. ORGANIZACIÓN DE NACIONES UNIDAS

El Modelo para evitar la Doble Tributación Internacional de la Organización de las Naciones Unidas del 15 de Octubre de 1980, ha sido considerado como un documento de consulta y sin una utilización práctica como sí lo son el de los Estados Unidos de América cuyos conceptos, figuras jurídicas y términos han sido tomados e insertados en algunos de los convenios de este tipo tanto de nuestro país como Japón, Singapur, Irlanda, Gran Bretaña e Irlanda del Norte, países que prevén al igual que los Estados Unidos de América al Arbitraje como medio alterno de solución a las controversias originadas en aplicación e

interpretación de tratados para evitar la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta y el de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), por parte de los Estados que firman este tipo de tratados a nivel internacional.

Es en el capítulo VI titulado, "Disposiciones Especiales", artículo 25, en el que encontramos el llamado Procedimiento de Acuerdo Mutuo, a través del cual el sujeto pasivo que considere estar o estará sujeto a un imposición violatoria a las disposiciones previstas en el tratado para evitar esa doble imposición internacional, independientemente de los recursos previstos por la Legislación Interna de cada Estado, puede presentar su caso a la autoridad competente dentro del Estado parte de dicho tratado en que resida o sea nacional:

- Dentro de un plazo de 3 años, contados a partir del conocimiento que tenga dicha imposición violatoria a través de la primera notificación que se le haga de ésta.

Por su parte, la autoridad competente debe procurar:

1. Resolver el caso de común acuerdo con la autoridad competente del otro Estado signatario del tratado, mediante un acuerdo cuya ejecución se llevará a cabo, sin importar los plazos establecidos en la Legislación Nacional de cada Estado parte.
2. La resolución podrá darse mediante la celebración de CONSULTAS entre ambos Estados contratantes, para eliminar la doble tributación internacional, cuando se traten de casos no previstos en el tratado signado para ello. Entonces, a través de esas consultas, elaborarán los procedimientos,

condiciones, métodos y técnicas unilaterales que faciliten las medidas bilaterales y la aplicación del Procedimiento de Acuerdo Mutuo.

3. A fin de lograr un acuerdo, las referidas autoridades tendrán la facultad de comunicarse directamente entre ellas.

2.1.2. ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO

Aunque el Modelo de la OCDE, no es un ordenamiento legal de aplicación obligatoria en nuestro territorio nacional, si es una recomendación de dicho Organismo, que debido a la Costumbre Internacional entre los miembros de éste y la expresa aceptación intrínseca del mismo por parte de nuestro país, al ser México uno de los países miembros de la Organización, entonces como miembros debemos cumplir con los convenios, disposiciones y políticas económicas que la OCDE dicta a los países que forman parte de ella, cuya aplicación en nuestro país se hará conforme a las excepciones formuladas en reservas por nuestra nación.

Por otro lado, en lo que respecta al procedimiento de solución de alguna controversia planteada por la aplicación de éste convenio, éste se halla ubicado dentro del Capítulo VI de Disposiciones Especiales, en su numeral 25 bajo el nombre de Procedimiento Amistoso, cuya interposición ante autoridad competente de los Estados parte, corresponde al sujeto pasivo, residente o nacional de dichos Estados firmantes del Tratado, en cuyo perjuicio, crea que le es o será aplicable una imposición violatoria a alguna

de las normas contenidas dentro del instrumento jurídico internacional signado para evitar la doble tributación internacional, al cual, puede recurrir independientemente de los recursos previstos por la legislación Nacional de esas naciones, cuyo surgimiento atiende a la imposibilidad de la autoridad competente a resolver por sí misma la controversia. El término para poder apelar la imposición violatoria, es dentro de los 3 años siguientes al día en el que sea hecha la primera notificación de ésta. De tal manera, que la autoridad competente deberá:

1. Cuando no pueda encontrar una solución ella misma, resolver la controversia mediante un acuerdo amistoso junto con su homóloga del otro Estado, dicho acuerdo será aplicado independientemente de la legislación interna de cada Estado parte. Para llegar al acuerdo, pueden ambas, comunicarse directamente incluso formando una Comisión Mixta integrada por tales autoridades o sus representantes.
2. Actuar como anteriormente se ha expuesto, para el caso de controversia presentada referente a la interpretación o aplicación del convenio signado en la materia.

Es decir, como lo señala y abunda en éste tema Bettinger³² en su obra ya citada con antelación, el Procedimiento explicado en el Modelo de la OCDE se circunscribe a:

1. Limitar a las autoridades competentes a comunicarse de manera directa entre ellas, sin acudir a la vía diplomática, pudiendo reunirse personalmente al formar una Comisión Mixta.

³² Bettinger Barrios, Herbert, *Op. cit.*, pp. 430-443

2. Dar la posibilidad al contribuyente afectado a interponer recurso ante la jurisdicción económico administrativa directamente cuando le ha sido negada la reclamación por la Administración Fiscal.
3. Que sin perjuicio a su derecho de interponer los recursos jurisdiccionales ordinarios, puede acudir al Procedimiento Amistoso que se divide en dos fases:
 - A. La primera fase es la desarrollada únicamente en el Estado de residencia o nacionalidad, que inicia con la interposición de la reclamación ante la autoridad competente, hasta que ella misma emita la resolución cuando estime que la violación le es imputable a su Estado en todo o en parte, teniendo que dar solución sin recurrir al Procedimiento Amistoso, pudiendo asimismo intercambiar solamente puntos de vista e información con su homóloga del otro Estado parte involucrado.
 - B. La segunda fase, consiste en solventar el litigio amigablemente por acuerdo entre las autoridades competentes de cada Estado, cuando la autoridad del Estado en que se inicia el procedimiento en su primera fase considera que el hecho impugnado corresponde al otro Estado, sin que sea obligatorio llegar a una solución. Sin embargo, podrían ambas autoridades comprometerse acordando el procedimiento formar una Comisión Mixta en la que se desarrollará el Procedimiento Amistoso y discusiones que conducirán a la solución del litigio.
4. La composición de la Comisión Mixta, es de manera libre y determinada por las autoridades competentes de cada Estado parte, al establecer el número de sus miembros y las reglas del procedimiento que va a desarrollar, otorgando las

siguientes garantías al contribuyente, cuyo caso esta siendo discutido dentro del seno de esta Comisión:

- A. La facultad de formular sus observaciones, de manera escrita o verbal personalmente o por medio de representante legal debidamente autorizado.
 - B. La potestad de ser asistido, auxiliado por un asesor legal y especialista en la materia sujeta a litigio.
5. Al llegar a una solución, la autoridad competente debe considerar la absoluta falta de contrariedad y contradicción entre la solución que propone y la emitida por los tribunales.
6. La ejecución del Acuerdo, al que se llegó a través del Procedimiento Amistoso debe atender principalmente a:
- A. La Aceptación del mismo por el contribuyente ejercitante de la acción.
 - B. Al desistimiento del contribuyente de reclamar los puntos resueltos en el procedimiento.

2.1.3. TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE

A pesar de que éste instrumento jurídico internacional de observancia obligatoria para México, Estados Unidos de América y Canadá, regula las relaciones comerciales entre ambos, los tratados para evitar la Doble Imposición Internacional signados entre ellos, se interrelacionan con el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLC o NAFTA), y ambos con la legislación Mexicana, toda vez que el artículo 2103 de la Octava parte del Capítulo XXI de este convenio, establece que tratándose de asuntos tributarios o fiscales,

éstos se regirán por los Acuerdos o Tratados para evitar la Doble Imposición celebrados entre los países parte en éste TLC, prevaleciendo estos últimos en caso de incompatibilidad con dicho acuerdo internacional comercial, excepto en los casos:

1. Relativos al Trato Nacional y acceso de los bienes al mercado, mencionados en el artículo 301.
 2. Referentes al trato nacional y acceso de bienes al mercado en cuanto a impuestos a la exportación y a la energía y petroquímica básica, de los artículos 314 y 604 del TLC.
- Casos en los que las disposiciones del TLC serán válidamente aplicables, sobre las contenidas en los Tratados para evitar la Doble Tributación Internacional signados por las tres naciones.

Por lo tanto, cuando en estas excepciones surja alguna controversia respecto a la imposición del impuesto sobre la renta, deberá solucionarse a través de los medios descritos en el capítulo XX sección C del TLC, que establece los procedimientos para solucionar todas las controversias comerciales privadas³³, salvo las de materias comprendidas en el capítulo diecinueve, tocantes a la revisión y solución de controversias en materia de cuotas antidumping y compensatorias, ya que las normas enunciadas en la sección B versan sobre la solución de conflictos entre los Estados parte, es decir, actuando como entes soberanos cada uno de ellos y no los contribuyentes de cada nación, cuando se trate de problemas que deriven en doble tributación internacional para estos últimos.

³³ Rodríguez González – Valadez, Carlos, *México ante el Arbitraje Comercial Internacional*, Editorial Porrúa, S.A., de C.V., México, DF., 1999, p. 245

Es procedente, enfatizar el contenido del artículo 2021, que enuncia "Ninguna de las partes (Estado) podrá otorgar derecho de acción en su legislación interna contra cualquiera de las otras Partes (Estados) con fundamento en que una medida de otra Parte es incompatible con este Tratado"³⁴. Asimismo, es su precepto 2022, faculta a cada uno de los Estados parte del TLC a:

• Promover y facilitar el Recurso de Arbitraje y otros medios alternativos, para solucionar controversias comerciales internacionales entre particulares en la Zona de Libre Comercio, estableciendo los procedimientos adecuados que aseguren la debida observancia de los Convenios Arbitrales, así como el reconocimiento y ejecución de los laudos que se pronuncien en dichas discusiones.

Asimismo, da derecho a la Comisión de Libre Comercio³⁵ a establecer un Comité Consultivo de Controversias comerciales privadas, integrado por personas que tengan conocimientos especializados o experiencia en la resolución de ese tipo de impugnaciones, debiendo presentar informes y recomendaciones a la Comisión sobre las cuestiones generales enviadas por ella, referentes a la existencia, uso y eficacia del Arbitraje y otros procedimientos para la solución de dichos problemas en la Zona de Libre Comercio.

Es decir, en el caso de que se trate de las excepciones a las cuales se les aplicará el TLC en vez de los Convenios celebrados para evitar la doble tributación internacional, serán aplicables como medios de solución los contenidos en el artículo 2022, esto es, Arbitraje

³⁴ Tratado de Libre Comercio de América del Norte

³⁵ Esta Comisión está integrada por cada Parte, es decir, cada Estado, a nivel de Secretaría de Estado, quién es la encargada de vigilar el ulterior desarrollo y resolver las controversias que pudiesen surgir respecto a la interpretación o aplicación del TLC, que se reunirá por lo menos una vez al año en sesión ordinaria y tomará sus decisiones por consenso estableciendo sus propias reglas y procedimientos.

promovido por cada Estado o el establecimiento de un Comité Consultivo de controversias comerciales privado, cuando surjan controversias dentro de la esfera jurídica de los gobernados pertenecientes a cada uno de los Estados parte del TLC que versen sobre dichas excepciones.

2.1.4. TRATADO DE LIBRE COMERCIO CON LA UNIÓN EUROPEA

El 26 de junio de 2000 se publicó en el Diario Oficial de la Federación en la Segunda Sección, correspondiente a la Secretaría de Relaciones Exteriores, el decreto promulgatorio del Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre nuestro país y la Comunidad Europea y sus Estados Miembros, en cuyo artículo número 15, las partes convienen en establecer condiciones atractivas y estables para las inversiones de ambas partes, especificando en el inciso b) que será fomentando el apoyo al desarrollo de un entorno jurídico favorable a la inversión entre ambos contratantes y cuando sea necesario a través de la celebración entre México y los Estados miembros acuerdos destinados a evitar la Doble Imposición³⁶.

De conformidad con lo anteriormente expuesto, el presente convenio nos remite en cuanto al procedimiento de resolución de controversias para el caso de presencia de doble tributación internacional entre nuestro país y cada uno de los Estados miembros de la Comunidad Europea, como partes en éste acuerdo, a los contenidos en los instrumentos jurídicos internacionales celebrados entre dichos países y el nuestro.

³⁶ *Diario Oficial de la Federación*, Lunes 26 de Junio de 2000, Segunda Sección, p. 6

2.1.5. MODELO MEXICANO

El presente instrumento jurídico³⁷ a través del cual México sienta las bases en la celebración de algún tratado para evitar la doble tributación internacional a pactar con otro Estado, contiene en su artículo 24 los medios a través de los cuales dará solución a las controversias relativas a la imposición violatoria del convenio o a la interpretación o aplicación del mismo mediante el Procedimiento de Acuerdo Mutuo o el de Arbitraje.

2.1.5.1. Procedimiento ante Autoridad Competente

Se inicia cuando una persona considere que las acciones de uno o ambos Estados parte del tratado resultan o resultaren en una imposición contra el contribuyente, que viola las disposiciones del tratado, pudiendo el sujeto pasivo afectado presentar su caso ante la autoridad competente del Estado contratante en que es residente o nacional. Dentro de un plazo que será convenido entre las partes que signen el tratado.

La autoridad competente intentará si la objeción le parece justificada solucionarla ella misma.

2.1.5.2. Procedimiento de Acuerdo Mutuo

El Procedimiento de Acuerdo Mutuo se desarrolla de la manera siguiente:

1. Cuando la autoridad competente al intentar solucionar la controversia que le plantea su nacional o residente, mediante el procedimiento previsto para ello, no llega a una

³⁷ *Modelo Mexicano de la Convención para evitar la Doble Tributación y la Prevención de la Evasión Fiscal, respecto al Impuesto Sobre la Renta, 2000, p. 31 (t. del a.)*

solución satisfactoria, resolverá el caso por acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado signatario de la Convención.

2. En el caso, de ser alcanzado un acuerdo, éste será implementado dentro de los 5 años de la caducidad de las limitaciones previstas en el Derecho Interno de cada uno de los Estados signatarios. Dentro de éste procedimiento ambas autoridades podrán comunicarse directamente a fin de alcanzar el acuerdo mencionado con antelación.

2.1.5.3. Arbitraje

En lo que respecta al Arbitraje, éste surge:

1. Cuando ambas autoridades competentes junto con el contribuyente acuerden someter la controversia a Arbitraje.
2. Cuando el consentimiento de someterse al Arbitraje conste por escrito, al igual que la voluntad del contribuyente de estar obligado a cumplir la decisión que alcance el Comité o Consejo Arbitral

Satisfechos los dos anteriores supuestos, la decisión del Comité o Consejo Arbitral aplicable al caso en particular será obligatoria para ambos Estados sólo en el caso específico que se trate y los procedimientos serán establecidos entre ambos Estados parte, por medio del intercambio de notas a través de la vía diplomática

Asimismo, éste modelo, previene que en los casos en que surja alguna controversia:

1. En Tratados sobre comercio internacional o inversión en que los Estados signatarios de éste modelo son o sean en un futuro parte.
2. Sobre la medida tomada por alguno de los Estados e involucre una ganancia y por consiguiente al Impuesto Sobre la Renta, o
3. Se trate de No discriminación

Deberá aplicarse, para alcanzar una solución satisfactoria ésta Convención si las autoridades competentes de cada Estado parte del presente convenio no acuerdan otra cosa.

2.2. PROCEDIMIENTOS CONTENIDOS EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL CELEBRADOS POR MÉXICO.

2.2.1. PROCEDIMIENTO ANTE AUTORIDAD COMPETENTE DEL ESTADO EN QUE EL CONTRIBUYENTE AFECTADO ES NACIONAL O RESIDENTE

2.2.1.1. PROCEDIMIENTO ANTE AUTORIDAD COMPETENTE CANADIENSE

La circular IC71 - 17R4 del 12 de Mayo de 1995, es el documento oficial del gobierno Canadiense, que contiene la forma y procedimiento que debe seguir el hecho en que se presente la procedencia de resolución de una controversia surgida de los tratados para evitar la doble tributación en el impuesto sobre la renta ejerciendo la petición de solución ante la

autoridad competente Canadiense, mediante los procedimientos de Acuerdo Mutuo en dichos tratados que Canadá ha celebrado con otras naciones.

La posibilidad de acudir a éste procedimiento es en beneficio de las personas físicas, corporaciones y cualquier otras personas como sujetos del pago de ISR en Canadá, toda vez que al hacer uso la Autoridad competente de los Procedimientos de Mutuo Acuerdo, se persigue la finalidad de eliminar la doble tributación internacional y repartir los ingresos fiscales de las transacciones entre los países signatarios de los convenios fiscales que contienen este procedimiento.

2.2.1.1.1. HIPÓTESIS QUE LO HACEN PROCEDENTE

El artículo en cuyo contenido esta insertado el Procedimiento de Acuerdo Mutuo en la mayoría de los tratados para evitar la doble tributación en impuesto sobre la renta celebrados por Canadá con otras naciones, otorga un derecho al contribuyente residente o nacional de Canadá, a fin de que éste solicite la asistencia de la Autoridad Competente cuando la acción de cualquiera de los dos Estados signatarios del tratado, resulte o pueda resultar en doble tributación contraria a lo establecido en dicho convenio, actualizando las siguientes hipótesis normativas³⁸ que contienen la procedencia de intentar este medio, como un mecanismo alternativo en la solución de la controversia surgida cuando:

³⁸ IC71-17R4 Request for Competent Authority Consideration Under Mutual Agreement Procedures in Income Tax Conventions, p. 1.

1. El contribuyente es sujeto del impuesto sobre el mismo ingreso en Canadá y en el otro Estado, donde se presume que el contribuyente es residente de ambos países: Canadá y la otra nación.
2. Al contribuyente le es negado en el otro país el acreditamiento por el ISR pagado en Canadá sobre cierto ingreso, porque el otro Estado alega tener el solo derecho para gravar aquél ingreso.
3. Una persona moral o empresa en Canadá es sujeta de un impuesto adicional por un incremento en los precios de los bienes y servicios vendidos a una compañía relacionada con el otro Estado y la autoridad fiscal de éste último le niega la correspondiente deducción a la compañía relacionada.
4. Un contribuyente es sujeto del pago del ISR canadiense, sobre el ingreso mundial, incluyendo la renta derivada de un negocio en otro país, estando sujeto entonces, al pago en el otro Estado sobre el mismo ingreso.
5. El impuesto sobre una regalía es retenido en un porcentaje mayor al que tiene el Estado establecido en la Convención.

2.2.1.1.2. AUTORIDAD COMPETENTE CANADIENSE

La circular mencionada con antelación, señala que, se entenderá como autoridad competente canadiense al Ministro de Ingresos Nacionales o su representante autorizado para ello, en el que delega las facultades de autoridad competente, como lo señalan los tratados fiscales en esta materia. De tal manera que, los servidores públicos encomendados en la negociación de las cuestiones del tratado para evitar la doble tributación, harán lo

posible por resolver las peticiones de los que acrediten su residencia o nacionalidad canadiense ante ellos, para dar satisfacción mutua tanto al contribuyente canadiense como al Fisco Nacional, así como al contribuyente relacionado en el otro país y a la autoridad competente del otro Estado.

Asimismo, dichos servidores públicos tienen el objetivo de tratar de solucionar las cuestiones o controversias dentro de los términos del convenio en particular y mantener al contribuyente canadiense informado del estado en que se encuentre su petición, cuya participación es esencial para que éste mecanismo alterno de solución pueda operar efectivamente, ya que la información proporcionada por éste, reviste de total confidencialidad al estar además, protegida por la sección 241 de la Ley del ISR Canadiense y demás disposiciones del tratado específico.

Cabe destacar que, este procedimiento es un servicio gratuito para los contribuyentes, es decir no se cobra por la interposición y desarrollo del mecanismo de solución hasta llegar a un acuerdo, de tal modo que el fisco Canadiense espera a cambio del servicio prestado y de los posibles beneficios, que el contribuyente coopere con la Autoridad Competente Canadiense al proveerle información cuando esta lo solicite.

2.2.1.1.3. ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO

Puede señalarse que, las etapas a substanciar en éste procedimiento son: la formulación de la petición, la aceptación de la autoridad competente y la resolución.

2.2.1.1.3.1. FORMULACIÓN DE LA PETICIÓN

Un contribuyente nacional o residente de Canadá hace la petición de consideración del procedimiento ante Autoridad Competente a esta última, cuando el fisco canadiense o la autoridad fiscal del otro país parte del tratado, formalmente ajuste o proponga ajustar cualquier transacción en la que dicho contribuyente sea una de las partes y el ajuste le resulte o resultare en un doble tributación que va contra lo estipulado en el tratado sobre el impuesto sobre la renta. Además, aquella petición será enviada vía correo al Director General del Fisco Canadiense y al Consejo o Administración de Programas Fiscales Internacionales en Ottawa ON K1A 0L8.

Al no existir una forma específica relativa a la manera de formular la petición, se establece que será una carta firmada por el contribuyente u otra persona en representación de ésta última y con su consentimiento, que deberá contener los siguientes datos e información:

- a) El nombre de la autoridad fiscal involucrada, el artículo del tratado bajo el cual se esta haciendo la petición, así como el nombre, dirección y si es posible el número de identificación del contribuyente canadiense y del extranjero involucrados.
- b) El nombre, dirección y número de seguridad social, la identificación o registro fiscal de la empresa o negocio involucrado del contribuyente canadiense.
- c) La relación de control y de negocios entre el contribuyente canadiense y cualquier contribuyente extranjero relacionado o envuelto en la controversia impugnada.
- d) El o los períodos fiscales abarcados sobre los cuales se fincó la doble tributación.

- e) El o los asuntos específicos alcanzados por la autoridad fiscal extranjera y la cantidad o cantidades relativos a cada una, basados en los cálculos correspondientes.
- f) Una copia de la petición hecha a la Autoridad Competente, además de todos los documentos llenados o para ser llenados con la autoridad competente extranjera, incluyendo copia de cualquier correspondencia de la otra autoridad fiscal y copias de cualquier expediente entregados por el abogado, las demandas, etc, presentados en respuesta a la acción por la otra autoridad fiscal. Cabe señalar, que en caso de que tales copias estén en un idioma extranjero, se deberán presentar con su debida y correspondiente traducción en inglés o francés.
- g) El consentimiento dado a otra persona para actuar en nombre del contribuyente afectado.
- h) Cualquier otro hecho o hechos relevantes y posibles bases, sobre las que se pueda resolver el asunto.

2.2.1.1.3.2. ACEPTACIÓN DE LA AUTORIDAD COMPETENTE

Una vez que ha recibido la petición la Autoridad Competente, notificará al contribuyente tan pronto como sea posible si ha aceptado o rechazado la petición de procedencia del procedimiento ante la autoridad competente, según el caso y la evaluación hecha al asunto en particular, a fin de que ésta última le proporcione ayuda cuando:

1. Exista un tratado para evitar la doble tributación internacional en ISR con el país al que pertenezca en parte la controversia

2. Exista doble tributación actual o potencial o contraria a lo establecido por dicho convenio internacional en materia fiscal.
3. La petición sea recibida dentro de los límites de tiempo especificados en el tratado en particular.
4. El contribuyente canadiense, coopere con la Autoridad Competente Canadiense en proporcionarle la documentación e información necesaria para tramitar su petición.
5. El asunto no sea de competencia de las autoridades competentes de cada país que han acordado rechazar.
6. El gobierno extranjero acuerde discutir la petición.

La aceptación de la petición acarrea las siguientes obligaciones para el contribuyente:

1. No hacer unilateralmente reclamaciones por las correspondientes deducciones para que la autoridad de Ingresos extranjera:
 - a) Ajuste su ISR con el ISR canadiense a fin de compensar o
 - b) Presente corrección de compensación procedenteSin que primero haya la supervisión y ayuda de la Autoridad Competente Canadiense.
2. Mantener a la Autoridad Competente Canadiense informada de todos los cambios materiales en la información o documentación previamente presentada o relacionada con la petición, además de la nueva información o documentación relevante tocante a los asuntos que están bajo su consideración.
3. Asegurar que el o los períodos fiscales afectados y consignados en la solicitud, no se verán afectados en la caducidad.

4. Tienen la responsabilidad de mantener sus devoluciones de ISR provinciales abiertas.
5. Obtener las formas de autorización de acceso a información del contribuyente en las Oficinas de Servicios Fiscales de la Autoridad Fiscal Canadiense, ya que se permite al fisco Canadiense reevaluar la devolución, proporcionar ayuda o enmendar, corregir la determinación hecha e impugnada, como resultado de la negociación de la Autoridad Competente por los años que serían legalmente permisibles para ser evaluados.

Aunque en la mayoría de los casos las Autoridades Competentes alcanzan un acuerdo y solucionan la controversia de doble tributación mediante la evaluación que hacen, los canadienses pueden optar por proteger sus derechos de apelar ante los Tribunales Canadienses, en el supuesto de que dichas Autoridades no resuelvan los asuntos de la mejor manera posible y no se haya podido solucionar la controversia subsistente, toda vez que los tratados no enuncian el procedimiento bajo el cual se someterá ésta en el caso de que no se logre un acuerdo.

2.2.1.1.3.3. RESOLUCIÓN

La resolución o acuerdo alcanzado para solucionar la controversia debe ser notificado, por cualquiera de las personas o autoridades competentes, a la Autoridad que debe ejecutar dicha resolución en beneficio del contribuyente afectado, la cual será:

1. Por escrito, proporcionando detalles suficientes y concernientes al ajuste logrado, para asegurar que la Autoridad Competente cuyo auxilio fue prestado, pueda determinar la naturaleza del ajuste y los años fiscales abarcados.
2. En esta consideración, la autoridad fiscal que propone el ajuste solo renunciará a la ejecución de la resolución si no propuso el ajuste a su contribuyente dentro de los 5 años y medio desde el último año fiscal, con el cual, se relaciona el ajuste y la otra Autoridad Competente no ha sido notificada del ajuste dentro de los 6 años contados a partir del último año fiscal sujeto a tributación y con el cual se relaciona el ajuste.

2.2.1.2. PROCEDIMIENTO ANTE AUTORIDAD COMPETENTE ESTADOUNIDENSE

El Procedimiento de Ingresos (96 - 13) dentro de la legislación nacional de los Estados Unidos de América, es utilizado por el residente o nacional de éste país cuando las acciones tomadas por su gobierno o por el otro Estado con quién ha firmado un tratado para evitar la doble tributación o por ambos resulten en una doble tributación internacional del impuesto sobre la renta. Este procedimiento 96 - 13 se compone de 16 secciones:

1. Propósito del Procedimiento de Acuerdo Mutuo.
2. Alcance.
3. Condiciones Generales bajo las cuales este procedimiento es aplicable.
4. Procedimientos para la solicitud de la Asistencia de Autoridad Competente.

6. Asistencia solicitada para ajuste extranjero inicial sin la participación de Autoridad Competente.
7. Coordinación con los otros Procedimientos Administrativos o Judiciales.
8. Procedimiento de Apelación Simultáneo.
9. Medidas Proteccionistas.
10. Aplicación del Procedimiento Oficial Fiscal 65-17.
11. Determinación del acreditamiento de impuestos extranjeros.
12. Acción a través de la Autoridad Competente Estadounidense.
13. Petición para regulación.
14. Honorarios.
15. Efecto sobre otros documentos
16. Fecha efectiva.

2.2.1.2.1. HIPÓTESIS QUE LO HACEN PROCEDENTE

La solicitud de asistencia de autoridad competente debe presentarse:

1. En cualquier tiempo después de que una acción de doble tributación de y pueda dar origen a un reclamo de asistencia de autoridad competente.
2. Cuando la determinación del impuesto por autoridad americana sea el resultado de una revisión fiscal y se haya comunicado por escrito al contribuyente, éste podrá pedir la asistencia de la autoridad competente.

3. En caso de que se trate de una revisión fiscal extranjera, la solicitud debe presentarse tan pronto como el contribuyente crea que dicha interposición este justificada sobre las acciones del Estado que propone el ajuste.
4. En el caso de que se trate de una reasignación de ingreso o deducciones entre partes relacionadas, la petición no deberá presentarse hasta que el contribuyente pueda establecer que existe la probabilidad de una Doble Tributación.
5. En los casos en que no deriven de una verificación fiscal, la petición debe ser hecha cuando el contribuyente considera que una acción o potencial acción sea razonable para la asistencia de la autoridad competente estadounidense.

La tardanza en la interposición de la solicitud puede precluir la ayuda eficiente y efectiva de la autoridad competente de los Estados Unidos de América.

2.2.1.2.2. AUTORIDAD COMPETENTE ESTADOUNIDENSE

Es el numeral .03 de la Sección 2, relativa al ámbito y alcance de este procedimiento el que se refiere a la Autoridad Competente estadounidense, representada como tal por el Comisionado Subdirector (Internacional) [Assistant Commissioner (International)], quién actúa en la administración y operación de todas y cada una de las normas contenidas en los tratados fiscales, así como en la interpretación y aplicación de estos convenios internacionales. Es menester enfatizar que en la interpretación y aplicación de los tratados fiscales el Comisionado Subdirector Internacional ejerce la acción de autoridad competente

en concurrencia con el Jefe Consejero Asociado (Internacional) estadounidense [Associate Chief Counsel (International)].

2.2.1.2.3. ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO

2.2.1.2.3.1. FORMULACIÓN DE LA PETICIÓN

Todas las peticiones hechas para obtener la asistencia de la Autoridad Competente deben ser presentadas de acuerdo a lo que dispone el presente procedimiento y que será por escrito en forma de carta dirigida al Comisionado Subdirector (Internacional), ante el Director de Servicio de Ingresos Internos, LM:IN:T 950, L' Enfant Plaza South, SW Washington, DC 20024. Dicha petición o solicitud debe contener los siguientes datos:

1. Referencia al tratado específico y a las disposiciones contenidas en él sobre los cuales se base la interposición de la solicitud de asistencia de la Autoridad Competente
2. Los nombres, direcciones, clave de registro fiscal del contribuyente estadounidense y del contribuyente extranjero relacionado y en caso de ser aplicable el de todas las personas relacionadas en el asunto.
3. Si es aplicable la descripción de las relaciones de control y negocios entre el contribuyente y cualquier persona que sea relevante por los años fiscales comprendidos en el asunto, incluyendo cualquier cambio en tales relaciones en la fecha de formulación de la petición.
4. Una breve descripción de los asuntos sobre los cuales es solicitada la ayuda de la autoridad competente, incluyendo la de transacciones relevantes, actividades u otras

circunstancias relacionadas en los asuntos sobre los cuales se baso la determinación fiscal si es el caso.

5. Los ejercicios fiscales y cantidades comprendidos respecto a los asuntos específicos en moneda extranjera y dólares americanos.
6. Si es aplicable la oficina regional o distrital que ha hecho o propone hacer el ajuste.
7. Una explicación de la naturaleza de la asistencia buscada o la acción solicitada a los Estados Unidos de América o en el país del tratado con respecto a los temas presentados.
8. La declaración sobre si el periodo de caducidad por los años para solicitar la asistencia ha vencido en los Estados Unidos o en el otro país del tratado.
9. Si es el caso, los poderes que tiene el abogado en representación del contribuyente.
10. Manifestar si el contribuyente solicita en forma simultánea el procedimiento de apelación ante la propia autoridad fiscal americana.
11. La declaración de que es verdad válido y legal todo lo que se ha manifestado en la solicitud y anexos.

2.2.1.2.3.2. ACEPTACIÓN DE LA AUTORIDAD COMPETENTE

La autoridad debe notificar al contribuyente si los hechos proveen una base sólida para la asistencia solicitada. Sin embargo, dicha autoridad puede rechazar la solicitud en los casos en que el contribuyente:

1. No tenga derecho al beneficio del tratado o salvaguarda en cuestión o a la asistencia solicitada.

2. Solamente tenga la voluntad de aceptar el acuerdo de autoridad competente bajo condiciones que no sean razonables y perjudiciales al interés del gobierno de los Estados Unidos de América
3. No provea la suficiente información para determinar si es aplicable la hipótesis contenida en el tratado que se invoque a los hechos y circunstancias proveídos por el contribuyente presuntamente afectado.

2.2.1.2.3.2. RESOLUCIÓN

La resolución alcanzada será notificada por la autoridad competente estadounidense al contribuyente, dicha resolución será la acordada con la autoridad competente del otro país que en caso de ser aceptada por el contribuyente ésta tendrá el carácter de final y no estará sujeta a impugnación mediante vía administrativa o judicial.

Para el caso de que no sea alcanzado el acuerdo o éste no sea aceptado por el contribuyente, éste último tiene la posibilidad de intentar otros medios consignados en la legislación interna de los Estados Unidos de América o en el mismo tratado en particular.

Un caso previamente cerrado después de su análisis realizado ante autoridad competente no será reabierto para hacer un ajuste desfavorable al contribuyente.

2.2.1.3. PROCEDIMIENTO ANTE AUTORIDAD COMPETENTE MEXICANA

En los convenios internacionales sobre esta materia signados por nuestro país, destaca la facultad otorgada a la persona que considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados implican o puedan implicar una imposición no conforme con las disposiciones de la Convención, con independencia de los recursos previstos por el Derecho Interno de cada nación, de someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que es residente o nacional.

Sin embargo, en nuestra legislación no existe precepto legal alguno que nos especifique y determine el procedimiento seguido ante Autoridad Competente Mexicana, los servidores públicos en los cuales se delega la calidad de autoridad competente, así como los requisitos que debe contener el escrito a través del cual se solicita su intervención y los plazos y términos en los cuales podemos ejercitar dicha acción, siempre que seamos residentes o nacionales mexicanos afectados por una doble tributación internacional en impuesto sobre la renta que, contraria las disposiciones establecidas en el tratado firmado por nuestro país y alguna otra nación que intervenga en esta controversia.

Es preciso señalar que, es sumamente necesario saber y conocer este procedimiento, sus posibles causales de procedencia y alcance, toda vez que esto permitiría la ausencia total de inseguridad en la impartición de justicia en beneficio del contribuyente afectado, ya que éste último estaría en la posibilidad de elegir si intenta los medios de defensa ordinarios por así convenir a sus intereses y ser más eficaces en sus resoluciones o

Capítulo Segundo *Federal*

éste procedimiento en el que si la autoridad competente no hallase una solución satisfactoria por sí misma, contactaría a su homóloga para así alcanzar una respuesta satisfactoria a la pretensión del contribuyente mexicano y de las autoridades competentes, de acuerdo a lo dispuesto por el tratado que se trate, a través de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante celebrando un Procedimiento Amistoso, así llamado en la gran mayoría de los tratados firmados o de Acuerdo Mutuo en los pactados con Chile, Finlandia y Noruega.

Penosamente, como en la mayoría de los tratados y modelos internacionales de este tipo, no contienen inmersos en ellos los procedimientos determinados y relativos al seguido ante la Autoridad Competente del Estado en que el contribuyente agraviado sea nacional o residente en ley alguna, acentúa aún más la falta de seguridad jurídica del que resulte agraviado, al no saber las fases procesales que tendrá que desahogar para ser escuchado, ni el alcance y efectividad que tendrá la decisión final de éste, la cual será diferente en cada uno de los Estados, dejándola al libre arbitrio de cada uno de estos, toda vez que el afectado desconoce al momento de ser emitida la resolución que le afecta, las garantías que posee y los medios de los que puede valerse para recurrirla, así como los términos para hacerlos válidos.

Como lo señala el artículo 125, párrafo 3º del Código Fiscal de la Federación, la resolución alcanzada en el procedimiento ante autoridad competente mexicana como resultado de un procedimiento optativo no se puede impugnar ante el Tribunal Federal de

Justicia Fiscal y Administrativa como lo dispone el artículo 202, fracción XV del Código mencionado con antelación.

Art. 215.- Es improcedente el Juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

XV. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que recaiga a un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Nuestro país a diferencia de otros, no ha establecido mecanismos extremadamente detallados, para que el contribuyente decida si agota o no todos sus derechos comunes de apelación previamente a la impugnación directa ante la autoridad competente, dejando de contemplar los temas relativos en el propio tratado ³⁹, como si lo hacen países como Canadá y los Estados Unidos de América, hecho que hace emerger ambigüedad respecto a la concepción que de él se tiene por parte del contribuyente afectado.

De tal modo que, las controversias podrían resolverse si las reglas del procedimiento a seguir ante dicha autoridad, estuviesen insertadas en el cuerpo del tratado, explícita y expresamente, proveyendo así, reglas administrativas y en su caso, judiciales para la revisión de la decisión de la autoridad competente que actúe de acuerdo a su competencia, cuando el sujeto pasivo afectado sea nacional o residente en su territorio.

Cabe mencionar, que la autoridad competente en este procedimiento sería en lo que toca a nuestro país, de acuerdo a lo dispuesto por el Reglamento Interior de la Secretaría de

³⁹ Owens, Elisabeth A., *Op. cit.*, p. 17

Hacienda y Crédito Público en su artículo 10, fracciones XLVII, XLIX y L la Procuraduría Fiscal de la Federación, ya que dicho precepto a la letra dice:

ART. 10.- Compete al Procurador Fiscal de la Federación:

XLVII. Fungir como autoridad competente en los convenios o tratados internacionales en las materias de su competencia y resolver los problemas que se susciten de acuerdo con los procedimientos que en los mismos se establezcan;

XLIX. Solicitar y coordinarse con las autoridades fiscales competentes para la práctica de los actos de fiscalización que sean necesarios con motivo del ejercicio de las facultades conferidas conforme a este artículo y de la aplicación de los Convenios o Tratados que en las materias de su competencia se tengan celebrados con otros países;

L. Intervenir en la obtención, análisis y estudio de la información y documentación que se solicite por parte de las autoridades competentes de los países con los que se tengan celebrados convenios o tratados en las materias de su competencia;

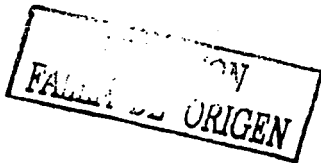
2.2.1.4 PROCEDIMIENTO AMISTOSO O DE ACUERDO MUTUO

Este procedimiento, surge ante la imposibilidad de la autoridad competente del Estado contratante en que sea residente o nacional el contribuyente que le sometió la controversia que le afecta, de dar una solución satisfactoria, presentándose así como una 2ª instancia en la resolución de controversias en tratados para evitar la doble tributación internacional.

Ambas autoridades competentes deberán resolver la controversias mediante el logro de un Acuerdo Amistoso, el cual se alcanzará por medio de:

A. La comunicación directa entre ambas.

B. Los contactos personales y verbales, intercambiando puntos de vista en una Comisión, integrada por representantes de las



autoridades competentes de cada Estado contratante, cuando se considere que puede facilitarse el logro del acuerdo.

- C. La celebración de Consultas, a fin de elaborar procedimientos, condiciones, métodos y técnicas bilaterales y unilaterales, según el tratado celebrado, aptas para facilitar la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo.

Resuelta la controversia mediante el logro de un acuerdo entre ambas autoridades competentes, en los tratados celebrados con Corea, Singapur, Noruega, Venezuela, Finlandia, Dinamarca, Polonia, e Israel, éste se implementará o instrumentará dentro de 10 años contados a partir de la fecha en que se presentó o se debió presentar la declaración del otro Estado o en un periodo más largo cuando lo permita el Derecho Interno de ese otro Estado, a diferencia de los anteriores tratados, los celebrados con Japón y Chile, en caso de alcanzarse el acuerdo, su aplicación será independientemente de los plazos previstos por el Derecho Interno de cada Estado parte.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.2.1.5 ARBITRAJE

A su vez, los tratados celebrados con los Estados Unidos de América del Norte, Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Singapur, Venezuela, Chile, Irlanda, el Estado de Israel, y Rumania, prevén para el caso de persistencia de alguna dificultad o duda respecto de la interpretación o aplicación del convenio que no pueda resolverse mediante el Procedimiento Amistoso o de Acuerdo Mutuo, podrá someterse al Arbitraje siempre y cuando las autoridades competentes y los contribuyentes involucrados así lo acuerden por escrito aceptando obligarse a la decisión de la junta de arbitraje, la cual será obligatoria para ambos Estados respecto a dicho caso en particular. Es decir, el Arbitraje se presenta como tercera instancia a fin de resolver la controversia planteada en la segunda, es decir el Procedimiento Amistoso, la cual persiste.

El Arbitraje (del latín *arbitratus*, de *arbitror*, *arbitraje*)⁴⁰ aparece previsto de manera novedosa en los tratados mencionados con antelación, que tendrá las siguientes características:

B. Para su sustanciación es necesario que:

1. Las autoridades competentes de ambos Estados parte en el tratado y los contribuyentes afectados estén de acuerdo.
2. Los contribuyentes o sujetos pasivos afectados, acepten por escrito obligarse a la decisión que la Junta de Arbitraje alcance.

⁴⁰ Rodríguez González – Valadez, Carlos, *Op., cit.*, p.51

- C. Será establecido entre los Estados parte a través de notas que serán cambiadas por los canales diplomáticos.
- D. El procedimiento del Arbitraje será establecido según los principios internacionales básicos de arbitraje⁴¹.
- E. La decisión alcanzada para el caso particular sometido al arbitraje será obligatoria para ambos Estados en el caso en específico.

Entonces el arbitraje surge además, como una institución jurídica que permite a las partes, confiar la decisión de la controversia a uno o más particulares, jueces de carácter privado, quienes estudiarán el asunto y darán su opinión, resolviendo el conflicto a través de un Laudo⁴².

Toda vez que, el Arbitraje es un medio de solución de diferencias en este tipo de tratados, debemos determinar que la clase de éste procedimiento a utilizarse será como lo define Carlos Rodríguez González-Valadez, un Arbitraje de Derecho Público ("un arreglo de los conflictos entre Estados con sujeción a los dictados del Derecho Internacional por árbitros designados por los gobiernos interesados, quienes se comprometen a consignar el laudo que recaiga como solución definitiva de la cuestión debatida"⁴³) e Internacional ("el celebrado cuando alguno o algunos de los elementos de la contienda se encuentran relacionados o son regulados por dos o más países cuando surge

⁴¹ Artículo 25, del Tratado celebrado entre México y la República de Chile

⁴² Uribarri Carpintero, Gonzalo, *El Arbitraje en México*, Oxford University Press, México DF., 1999, p.17

⁴³ Rodríguez González - Valadez, Carlos, *Op., cit.*, p. 71

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

cualquier conexión con otra legislación diferente a la interna”⁴⁴), ya que el sometimiento a esta índole de Arbitraje surge de la formalización de acudir a dicho procedimiento dentro del tratado en caso de alguna subsistencia de la controversia relativa a la interpretación o cumplimiento del tratado, a través de una regla complementaria llamada Cláusula Compromisoria⁴⁵. Específicamente esta cláusula emerge en los tratados anteriormente enunciados de la manera siguiente:

“Cuando una dificultad o duda respecto de la interpretación o aplicación del presente Convenio no pueda resolverse por las autoridades competentes de conformidad con los párrafos anteriores del presente artículo, el caso, sujeto a los procedimientos que se establecerán entre ambos Estados a través de un intercambio de notas por la vía diplomática podrá someterse a ARBITRAJE si las autoridades competentes y los contribuyentes involucrados así lo acuerdan, siempre que los contribuyentes involucrados acepten por escrito obligarse a la decisión de la junta de arbitraje. La decisión de la junta de arbitraje en un caso particular será obligatoria para ambos Estados respecto a dicho caso”.

Por lo tanto, como el acto a impugnar ante la autoridad competente del Estado en que es residente o nacional el contribuyente afectado por la mala o nula interpretación o aplicación que se haga del tratado, es un acto administrativo de alguno de los Estados signatarios de aquél, en su calidad de Soberano “*iure imperii*” es el Arbitraje Público el procedimiento válido, cuando no se haya encontrado solución a la controversia planteada

⁴⁴ *Idem* p. 74

⁴⁵ Arellano García, Carlos, *Op., cit., nota al pie* N° 7, p. 252

mediante los medios y procedimientos para ello previstos en el convenio internacional y será llevado a cabo ante la Corte Permanente de Arbitraje o Tribunal Permanente de Arbitraje de la Haya⁴⁶.

2.2.1.6. EL PROCEDIMIENTO DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS PREVISTO EN LOS TRATADOS Y EN EL CÓDIGO FISCAL FEDERAL

Es éste medio, como lo señala Bettinger el "instrumento legal para corregir el error o la omisión y ... que a su vez permite que las autoridades fiscales acepten posteriormente que el sujeto pasivo se beneficie de los supuestos que se contemplan en un convenio para evitar la doble tributación"⁴⁷, cuyo fundamento legal dentro de nuestra Legislación Nacional Mexicana, se encuentra en el numeral 125 3er párrafo del Código Fiscal de la Federación, que lo define como un procedimiento:

• Cuya interposición será:

1. Optativa y a cargo del interesado (afectado)
2. Antes o después que se hayan dictado en tiempo, las resoluciones de cada uno de los medios de defensa previstos en el Código Fiscal de la Federación (Recurso de Revocación, Juicio de Nulidad y Amparo o Recurso de Revisión).

⁴⁶ Rodríguez González - Valadez, Carlos, *Op., cit.*, p. 64

⁴⁷ Bettinger Barrios, Herbert, *Op., cit.*, p. 134

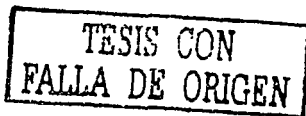
3. Improcedente cuando se impugnen a través de él, las resoluciones que resuelven el recurso de revocación o el juicio de nulidad ante el TFJFyA.

Art.125, p. 3º del CFF.- Los Procedimientos de Resolución de Controversias previstos en los Tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte, son optativos y podrán ser solicitados por el interesado con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos por este Código. Los procedimientos de resolución de controversias son improcedente contra las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación o al juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFyA).

La posibilidad de intentar éste procedimiento, estriba en que a través de él, se puede corregir la omisión en el cumplimiento de lo señalado en un convenio tributario, causada por error, dolo o negligencia⁴⁸.

Asimismo, el referido procedimiento esta previsto en cada uno de los convenios internacionales signados por nuestro país para evitar la doble tributación internacional y enunciado como un Procedimiento ante Autoridad Competente, uno Amistoso o de Acuerdo Mutuo, cuya interposición será solicitada por el sujeto pasivo residente en cualquiera de los Estados firmantes, ante la autoridad competente del Estado del cual sea residente o nacional, según las disposiciones previstas en dicho instrumento con anterioridad o posterioridad a la resolución en cada uno de los medios de defensa contemplados por nuestro Código Fiscal Federal.

⁴⁸ Ídem p. 183



Dicho procedimiento se encuentra previsto dentro de estos instrumentos jurídicos de carácter internacional en los numerales siguientes:

- 23, en los tratados celebrados con Francia y Suiza
- 24, en los tratados celebrados con Bélgica, Ecuador, Finlandia, Irlanda, Italia, Japón, Países Bajos (Holanda), Suecia, y Venezuela
- 25, en los tratados celebrados con Alemania, Canadá, Corea, España, Polonia, Portugal y República de Chile Singapur.
- 26, en los tratados celebrados con Dinamarca, Gran Bretaña e Irlanda del Norte, el Estado de Israel, los Estados Unidos de América del Norte, Noruega y Rumania.

2.3. EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA PREVISTO EN EL CÓDIGO FISCAL FEDERAL CUANDO EL SUJETO PASIVO SEA RESIDENTE O NACIONAL DE MÉXICO

Para entender el proceso seguido ante éste órgano de resolución de controversias tratándose de tratados para evitar la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta, primeramente habrá que ubicar la naturaleza, organización y competencia de éste Tribunal Federal en materia Fiscal.



2.3.1. EL SISTEMA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

La expresión "Contencioso - Administrativo" denota como lo señala Fiorini⁴⁹, una contradicción, esto porque en sus orígenes se pretendía dar a la Administración funciones de Justicia. Dicha expresión esta compuesta de dos palabras "contencioso", cuyo significado es contienda, lidia y litigio éste último atribuido al uso que se hizo del mismo en Francia y "administrativo", vocablo derivado de Administración que implica "dirección ejecutiva de personas y cosas". Por lo tanto, el contencioso - administrativo en su origen se refería al litigio administrativo, pero como estos juicios debían presentarse ante órganos que formaban parte de la Administración Pública, a tal actividad se le llamó "jurisdicción contenciosa administrativa", la cual abarcaba litigios originados en la Administración Pública y resueltos por ella misma.

Es el maestro Rafael I. Martínez Morales, quien a su vez encuadra al Contencioso-Administrativo como aquél instrumentador del mecanismo de "Autocontrol"⁵⁰ al alcance de los administrados, por medio del cual se pueden obligar a los órganos del Poder Ejecutivo a actuar conforme al orden jurídico en asuntos que les afectan, toda vez que al considerarse a la Administración Pública como uno de los poderes del Estado, no tiene por qué someter la solución de los conflictos derivados de su actuar como tal, al conocimiento de otro poder, como lo sería el Judicial.

⁴⁹ Fiorini, Bartolomé, *¿Qué es el Contencioso?*, Editorial, Abeledo - Perrot, Buenos Aires, 1997, p.65

⁵⁰ Martínez Morales, Rafael I., *Derecho Administrativo (3er y 4º cursos)*, 2ª edición, Editorial Harla, México DF., 1998, p.341

Es decir, lo contencioso-administrativo se refiere a cuestiones que plantean los litigios en los que la Administración Pública es una de las partes y actúa con miras al interés público, a través de actos que tiene presunción de legitimidad y atributo de la ejecutoriedad.

2.3.2. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

2.3.2.1. NATURALEZA JURÍDICA

Es un órgano jurisdiccional dotado de plena autonomía, encargado de impartir justicia administrativa, resolviendo, en forma honesta y gratuita, las controversias entre la Administración Pública Federal y los particulares, de manera pronta, completa e imparcial, para contribuir al avance del Estado de Derecho en México⁵¹.

A su vez el Artículo 1º de la Ley Orgánica de éste Tribunal, lo define como "... un tribunal administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, con la organización y atribuciones que establece esta Ley"⁵².

Por lo tanto, es un Tribunal Contencioso Administrativo de Anulación, autónomo con características del de Plena Jurisdicción, descendiente del sistema francés. Así las decisiones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa pueden ser sometidas por las partes en litigio ante un Tribunal Judicial, que en el caso particular sería Juicio de Amparo o Recurso de Revisión según el asunto.

⁵¹ <http://www.tff.gob.mx/tffedel.html>

⁵² Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., 2001.

2.3.2.2. ORGANIZACIÓN

Conforme a lo dispuesto en los artículos 12, 17, 27 y 30 de la ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa esta compuesto de una Sala Superior integrada por once Magistrados, que actuará en Pleno y en dos secciones, y por Salas Regionales y Metropolitanas. Cabe destacar, que la composición de cada Sala Regional será de tres Magistrados y su competencia será la expuesta por todas y cada una de las fracciones del artículo 11 de este mismo ordenamiento legal, con excepción de los asuntos especiales correspondientes únicamente al Pleno o a una de las dos secciones de la Sala Superior, de los cuales únicamente darán instrucción.

2.3.2.3. COMPETENCIA Y MATERIA

La competencia del sujeto activo representado por los órganos de la Administración Pública, para crear el acto administrativo debe limitarse a los términos establecidos por la ley y el interés público⁵³, pero respecto a la de éste Tribunal para sustanciar el procedimiento ante él cuando se traten de solucionar controversias de un tratado para evitar la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta deriva de su calidad de ser un Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, competente para conocer de los actos o resoluciones administrativas emitidas por los órganos verdaderamente facultados de la administración pública que será⁵⁴:

⁵³ Acosta Romero, Miguel, *Compendio de Derecho Administrativo (Parte General)*, Editorial Porrúa, México DF., 1996, p.375.

⁵⁴ Martínez Morales, Rafael, I., *Op., cit.*, p. 349

- . Contencioso tributario o fiscal
- . Contencioso de seguridad social civil y militar
- . Contencioso del contrato de obra pública
- . Contencioso de Responsabilidad de servidores públicos y de los particulares involucrados en ello
- . Contencioso de comercio exterior, en los casos que fija el artículo 95 de la ley de esta materia y,
- . Casos previstos en otras leyes, tal sería el de los requerimientos de pago a instituciones de fianzas.

Por lo tanto, en términos del artículo 11, fracciones IV, XIV y XV, de su Ley Orgánica en donde encontramos la competencia de sustanciar el procedimiento ante éste Tribunal como medio de solución a la litis surgida en tratados para evitar la doble tributación internacional en los que México sea parte.

Art. 11 LOTFJFYA. -El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

- V. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.
- XIV. Las que decidan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo.
- XV. Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal

Resumiendo, la materia de la que conocerá éste tribunal esta determinada por la naturaleza de las normas que concurren al litigio, las que al ser de Derecho Fiscal y

Administrativo, le otorgan competencia exclusiva y especial para dar solución a todos los juicios seguidos ante éste órgano jurisdiccional federal, en los que intervenga la Administración Pública como actora o demandada y versen sobre tales disposiciones.

2.3.2.4. PROCEDIMIENTO

Es el Procedimiento Contencioso Administrativo aquél sistema procedimental que se desarrolla ante un órgano jurisdiccional⁵⁵ como lo es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de nuestro país.

Al impartir justicia administrativa a fin de resolver un litigio entre la Administración Pública Federal y los particulares, el procedimiento llevado a cabo en éste Tribunal Contencioso Administrativo, recibe la misma connotación jurídica, al ser éste último "el seguido ante un tribunal u organismo jurisdiccional, situado dentro del Poder Ejecutivo o Judicial, con el objeto de resolver de manera imparcial las controversias entre los particulares y la administración pública"⁵⁶.

De tal manera que, aludiendo a lo señalado por el maestro Emilio Margáin Manautou⁵⁷, respecto a aquél, es un procedimiento seguido ante un Tribunal de Anulación, cuyas principales características son:

⁵⁵ Fiorini, Bartolomé A., *Op. cit.*, p.83

⁵⁶ Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, *Procedimientos en materia Fiscal y Administrativa, (Modulo VI Segunda Parte), Tomo III Primera Parte*, 2000, p. 37

⁵⁷ Margáin Manautou, Emilio, *De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad*, 8ª edición, Editorial Porrúa, México DF., 1999 pp. 4 - 7.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1. Se alega una violación a la ley.
2. Hay en el caso particular un medio para hacer cumplir sus Sentencias de manera parcial que es el Recurso de Queja.
3. Los efectos de la Sentencia en ocasiones son contra autoridades que no fueron señaladas como partes en dicho procedimiento.
4. Solamente investiga si el acto impugnado es o no contrario a la ley.
5. Se limita a nulificar o declarar válido el acto administrativo impugnado. Es decir, no puede reformarlo o modificarlo.
6. No pronuncia condena pecuniaria a la autoridad administrativa, aunque puede condenar mediante la interposición de la Queja.

Asimismo, el mismo autor coincide con Cortina Gutiérrez, en que el referido Tribunal posee dos características del de Plena Jurisdicción:

1. La facultad de éste órgano al nulificar el acto reclamado, de indicar los términos y bases sobre los cuales, se deberá dictar la nueva resolución por parte de la autoridad fiscal, siempre y cuando no se invadan las facultades discrecionales que posee ésta última.
2. La posibilidad de que éste tribunal sea competente para conocer y resolver casos de incumplimiento de sentencias únicamente cuando sean contra la indebida repetición de un acto anulado y cuando en el acto o resolución emitido para dar cumplimiento a una sentencia se cometa exceso o haya defecto en su cumplimiento.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Así pues, en virtud de lo anterior, al presentarse la doble tributación internacional como un acto administrativo de la Administración Pública a través del organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público facultado a determinar, liquidar y recaudar los ingresos por cobro del impuesto sobre la renta, que para el caso de nuestro país será el Servicio de Administración Tributaria (SAT), conforme a nuestra legislación nacional es procedente a todas luces intentar el procedimiento contencioso administrativo o Juicio de Nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al ser promovido por la persona que considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados implican o puedan implicar una imposición no conforme con las disposiciones de la Convención, con independencia de los recursos previstos por el Derecho Interno de cada Estado, y el de la autoridad competente del Estado contratante del que es residente o nacional, como medio de solución de controversias surgidas en la aplicación de algún tratado celebrado por nuestro país, o se trate de una resolución al recurso de revocación intentado contra dicha doble tributación internacional, cuyos efectos no favorecen al contribuyente afectado.

CAPÍTULO TERCERO

**EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ANTE EL TRIBUNAL
FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA COMO SOLUCIÓN A
PROBLEMAS DE DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN TRATADOS**

- 3.1. Preceptos Legales que le otorgan la facultad y competencia para conocer de controversias planteadas en Tratados para evitar la Doble Tributación Internacional al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
 - 3.1.1. Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
 - 3.1.1.1. Artículo 11 fracción IV
 - 3.1.1.2. Artículo 20 fracción I inciso b)
 - 3.1.1.3. Artículos 16 fracción V, 30 y 31

- 3.2. La Procedencia del Juicio de Nulidad ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa para dirimir controversias planteadas sobre la Doble Tributación Internacional
 - 3.2.1. El Procedimiento
 - 3.2.1.1. La Acción y la Pretensión en el Juicio Contencioso Administrativo Federal
 - 3.2.1.2. Los términos de Presentación de Demanda y Contestación
 - 3.2.1.3. Demanda
 - 3.2.1.4. Contestación
 - 3.2.1.5. Ampliación de Demanda y Contestación
 - 3.2.1.6. Alegatos y Cierre de Instrucción
 - 3.2.1.7. Sentencia

 - 3.2.2. Juicio de Amparo en Materia Fiscal
 - 3.2.2.1. Amparo Directo y su Recurso de Revisión
 - 3.2.2.2. Recurso de Revisión

- 3.3. Artículo 133 constitucional e Impugnación de estos tratados conforme a este precepto
 - 3.3.1. Amparo Indirecto contra tratados

- 3.4. Propuesta de Reforma al Artículo 133 constitucional
 - 3.4.1. Orden Jerárquico, Contenido e Interpretación de los Tratados

- 3.5. Propuesta de reforma al Artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

- 3.6. Propuesta de reformas a los Artículos 5º y 237 del Código Fiscal de la Federación

EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA COMO SOLUCIÓN A PROBLEMAS DE DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN TRATADOS

3.1. PRECEPTOS LEGALES QUE LE OTORGAN LA FACULTAD Y COMPETENCIA PARA CONOCER DE CONTROVERSIAS PLANTEADAS EN TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL AL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

Dentro del marco jurídico mexicano y en especial en materia fiscal existen normas clasificadas en sustantivas y adjetivas⁵⁷, dependiendo de lo que pretenden llevar a cabo los sujetos (personas físicas o jurídicas) a quienes les son aplicables. Por consiguiente, las normas sustantivas fiscales, son las encargadas de regular el fondo de una obligación a cargo de un sujeto pasivo, contenidas en el vasto número de leyes fiscales (por ejemplo la ley del Impuesto Sobre la Renta, la del Impuesto al Valor Agregado, la de Sobre Automóviles Nuevos y la hoy controvertida del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, entre otras) en lo concerniente al sujeto, el objeto, la base y la tasa o tarifa.

En cambio, las normas adjetivas fiscales se encargan del Procedimiento a seguir que garantizan a ejercer el derecho y el cumplimiento de las obligaciones establecidas en dichas hipótesis normativas, aplicables a las partes involucradas en una controversia contencioso-administrativa, entre un particular y el fisco. Por lo tanto, las disposiciones fiscales adjetivas,

⁵⁷ Bettinger Barrios Herbert, *Op., cit.*, p. 184

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

son reglas que regulan, determinan un acto o serie de operaciones y trámites que deben ser agotados por los contribuyentes afectados por una resolución o acto emanado de autoridad, que violenta su esfera jurídica, a fin de lograr la defensa del derecho subjetivo y autónomo presuntamente infringido, que concretizan mediante el cumplimiento de estas reglas, así como conseguir que las normas sustantivas sean efectivas y reflejen al ser aplicadas, un sentido de cumplimiento obligatorio.

Por su parte el Código Fiscal de la Federación es un ordenamiento de naturaleza sustantivo-adjetiva⁵⁸ que establece los derechos de la Federación, en cuanto a la recepción de los montos por concepto del pago de contribuciones (Art. 2º CFF), así como los procedimientos tendientes a su cobro y a la impugnación de estos cuando sean ilegales.

Sin embargo dicho ordenamiento jurídico junto con la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, son los cuerpos legales, cuyas normas adjetivas disponen el procedimiento a seguir para garantizar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas sustantivas insertadas en los convenios internacionales para evitar la doble tributación internacional, cuando éstas sean aplicadas o interpretadas de tal forma que, ocasionen una lesión al interés jurídico de un contribuyente, mediante una resolución o acto administrativo, emanado de autoridad de la administración pública.

Por un lado tenemos a la Ley Orgánica de dicho Tribunal, la cual, contiene en sus preceptos 11, 16, 20, 31 y 32 lo relativo a la procedencia para iniciar juicio de nulidad ante

⁵⁸ Moreno Sánchez, Gabriel, *La Nulidad Procesal*, Oxford University Press, México DF., 2000, p. 72

dicho órgano, y su competencia para desarrollarlo, como medio de solución a las controversias surgidas en los tratados sobre la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta. Ahora bien, son las disposiciones adjetivas del Código Fiscal de la Federación que comprenden desde el artículo 197 hasta el 258-A, las encargadas del procedimiento que se sigue en el Juicio Contencioso Administrativo en el caso particular de nuestro estudio y análisis.

3.1.1. LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

Es éste cuerpo de normas, tendiente a regular la organización, atribuciones, competencia y autonomía en la toma de sus decisiones, el que nos ofrece en sus numerales 11, 16, 20, 31 y 32 la facultad a éste órgano jurisdiccional para conocer de los problemas derivados de tratados cuya materia es evitar la doble tributación internacional y que se analizan de la manera siguiente.

3.1.1.1. ARTÍCULO 11 FRACCIÓN IV

Este precepto dentro de su listado de fracciones establece la competencia material del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Sin embargo, es menester enfatizar que específicamente la fracción IV, determina la procedencia del ejercicio de la acción ante dicho Órgano Jurisdiccional para conocer de los juicios promovidos contra resoluciones definitivas (resoluciones sobre las cuales se hayan

agotado todos los medios y recursos establecidos para su impugnación), que causen un agravio en materia fiscal distinto a los enunciados en las demás fracciones y cuya hipótesis normativa se actualiza, por la conducta desplegada por alguno de los Estados parte de un tratado para evitar la doble tributación internacional que, ejerza su potestad tributaria, estableciendo obligatoriamente más de un tributo o gravamen sobre un mismo ingreso obtenido por un contribuyente específico y determinado dentro del mismo período impositivo en el que es exigible el cumplimiento de dicha obligación fiscal por el otro Estado, violando así las disposiciones del convenio internacional concerniente a evitar estas controversias sobre el hecho generador.

Así entonces, al existir la procedencia de ejercitar la acción, el inicio de la sustanciación se presentará a partir de la presentación de la demanda. Dicho artículo con su respectiva fracción reza de la manera siguiente:

Art. 11 LOTFJFYA .-El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.

3.1.1.2. ARTÍCULO 20 FRACCIÓN I INCISO B)

Es éste numeral 20, concretamente en su fracción I e inciso b, quién establece la competencia material y delimitada del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a través de una de sus dos Secciones de la Sala Superior, para tener conocimiento en cuanto a la resolución de los juicios presentados ante dicho Órgano Jurisdiccional, en los que la

resolución o acto impugnado emane fundadamente de un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación, celebrado por nuestro país o se haga valer como uno o varios conceptos de impugnación la inaplicabilidad o indebida aplicación a su favor de los referidos tratados o convenios internacionales.

Art. 20 LOTFJFyA .-Compete a las Secciones de la Sala Superior:

A. Resolver los juicios en los casos siguientes:

- b) En los que la resolución impugnada se encuentre fundada en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México, o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se hubiera aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos.

3.1.1.3. ARTÍCULOS 16 FRACCIÓN V, 30 Y 31

Los artículos 30 y 31 exponen claramente que la interposición de la demanda en la que se impugne una resolución o acto emanado fundadamente, de un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación, celebrado por nuestro país o se hagan valer como conceptos de impugnación la inaplicabilidad o indebida aplicación a su favor de los referidos tratados, será ante alguna de las Salas Regionales enunciadas en el artículo 28 de esta misma ley orgánica, en razón del territorio en que se localice y ubique el lugar en que esta la sede de la autoridad demandada, específicamente la que dictó la resolución recurrida, la cual, solamente se encargará de su instrucción, es decir, emitir el acuerdo de admisión de la demanda, de la contestación y en su caso el de las respectivas ampliaciones, así como los alegatos, cuando así sea procedente y su remisión del expediente, mediante oficio, a alguna de las dos Secciones de la Sala Superior o del Pleno, éste último competente por Atracción

cuando alguna de las referidas Secciones lo estime conveniente, ya que la multimencionada materia de controversias surgidas en tratados para evitar doble tributación internacional, es conocimiento de estas.

Art. 30 LOTFJFyA .- Las Salas Regionales conocerán de los juicios que se señalan en el artículo 11 de esta ley con excepción de los que corresponda resolver al Pleno o a las Secciones de la Sala Superior, de los cuales se encargarán de la instrucción.

Art. 31 LOTFJFyA .- Las Salas Regionales conocerán de los juicios por razón de territorio respecto del lugar donde se encuentra la sede de la autoridad demandada; si fueran varias las autoridades demandadas, donde se encuentre la que dictó la resolución impugnada. Cuando el demandado sea un particular, se atenderá a su domicilio.

Art. 16 LOTFJFyA .- Es competencia del Pleno:

V. Resolver por atracción los juicios con características especiales, en los casos establecidos ... , así como los supuestos del artículo 20 de esta ley, cuando, a petición de la sección respectiva, lo considere conveniente.

3.2. LA PROCEDENCIA DEL JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA PARA DIRIMIR CONTROVERSIAS PLANTEADAS SOBRE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

La procedencia de interponer el Juicio de Nulidad a través de la sustanciación de cada una de las fases del Procedimiento Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como medio de solución a las controversias surgidas en cuanto a la aplicación de las disposiciones de un convenio internacional entre nuestro país y

otra nación, cuya materia es evitar la doble tributación internacional en el impuesto sobre la renta, deriva además de los supuestos jurídicos analizados con anterioridad de la ley Orgánica de éste Fuero Federal, del acreditamiento que haga el sujeto pasivo de su residencia o nacionalidad en el país en el que lo deba hacer, para obtener el beneficio señalado en los convenios internacionales tributarios y de la observancia que haga de las disposiciones adjetivas internas de nuestro país, especializadas en ésta área fiscal internacional, insertadas en el Código Fiscal Federal, las cuales, le permiten a dicho sujeto pasivo (contribuyente) afectado por una resolución o acto administrativo emanado de la autoridad fiscal mexicana, causante de una lesión en su esfera jurídica, al violar las disposiciones contenidas en tales instrumentos jurídicos internacionales, por la indebida o nula aplicación de éstas, interponer juicio de nulidad ante el TFFyA.

Por lo tanto, dicha procedencia se configura al dar cumplimiento a lo dispuesto en los convenios internacionales en lo que respecta a los procedimientos internos de los que podrá hacer uso el contribuyente, en el Estado ante el cual, acredite su residencia o nacionalidad y además siga las normas establecidas en las hipótesis normativas adjetivas fiscales de nuestro país, para el caso de que haya sido una de las autoridades administrativas de México, la que emitió la resolución o el acto que cause el agravio impugnado, en materia fiscal distinto a los determinados por las fracciones del artículo 11 de la ley orgánica de éste Tribunal y relativo a la materia de doble tributación internacional de los convenios signados.

Asimismo, vista la procedencia que hay en cuanto a la vía intentada ante este Tribunal, también es cierto que ésta se iniciará ante la Sala Regional correspondiente por lo

que se refiere al lugar de la sede de la autoridad demandada, la cual una vez que ha admitido la demanda enviará oficio a la Sala Superior en funcionamiento de Secciones, a través del cual se le hará saber de la admisión de una demanda en la que se impugna el acto o resolución administrativo emitido por autoridad fiscal federal, que causa agravio al violentar las disposiciones previstas en un tratado internacional para evitar la doble tributación, a fin de que una de las secciones ejerza su derecho de atracción por las características del asunto que actualizan la hipótesis normativa prevista en el artículo 20, fracción I, inciso b) de la Ley Orgánica del Tribunal; ejercicio que será dado a conocer a través del oficio enviado a la Sala instructora del juicio, concerniente a su aceptación y cuyo contenido ésta última anexará en el acuerdo de admisión, para la notificación de ambos, a cada una de las partes.

3.2.1. EL PROCEDIMIENTO

En lo que respecta al procedimiento seguido con la interposición de demanda ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para iniciar Juicio de Nulidad o Procedimiento Contencioso Administrativo como medio de solución a las controversias planteadas en materia de Tratados para evitar la Doble Tributación Internacional, el artículo 32, se concreta a complementar la competencia del tribunal, referente al caso en particular, cuyo procedimiento y alcance de la sentencia emitida por éste órgano jurisdiccional no es señalado, y que sin ser óbice lo anterior, se regirá conforme a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 197 relativas al procedimiento a seguir, y por la Ley Orgánica del Tribunal para los demás casos sustanciados ante éste Fuero Federal, como lo señala su numeral 32.

Art. 197 CFF.- Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se registrarán por las disposiciones de este Título, sin perjuicio de los dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. A falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Cíviles siempre que la disposición de este último ordenamiento no contravenga al procedimiento contencioso que establece este Código.

Art. 32 LOTFJFya .- Cuando una ley otorgue competencia al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sin señalar el procedimiento o los alcances de la sentencia, se estará a lo que dispongan el Código Fiscal de la Federación y esta ley.

De tal manera que, las fases de éste procedimiento serán las mismas que en los demás casos interpuestos ante dicho Tribunal y por lo tanto, tendremos la acción y pretensión que se concretizan en la demanda, la contestación a esta y sus respectivas ampliaciones cuando así lo amerite el caso en particular, los alegatos, el cierre de la instrucción, la sentencia y la interposición del amparo directo o recurso de revisión, de acuerdo al carácter del vencido en juicio de nulidad. Fases que estarán reguladas por los artículos que van del 197 al 258-A del Código Fiscal de la Federación.

3.2.1.1. LA ACCIÓN Y LA PRETENSÓN EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

Al hablar de la acción (ejercicio de un derecho por parte de su titular) en dicho juicio, nos referimos al derecho autónomo subjetivo y potestativo, que tienen los contribuyentes afectados y titulares del mismo, por un acto administrativo o resolución concreta, emitida por alguna autoridad fiscal de alguno de los Estados signatarios del tratado, mediante la cual se aplica o deja de aplicarse en su perjuicio una disposición del referido convenio, relativa a

la interpretación de los conceptos, definiciones, métodos, principios y supuestos que tiendan a evitar la doble tributación que exija el pago del impuesto sobre la renta en ambos Estados y cuyo derecho de percibirlo corresponda únicamente a uno de ellos, implicando por consiguiente una imposición y una lesión en sus intereses por vulnerar la legalidad, como garantía individual estipulada en nuestra Constitución, que deben reunir todos los actos administrativos dirigidos a un individuo determinado que por estar dentro del Territorio Nacional, goza de esta y todas las demás garantías individuales consagradas en nuestra Carta Magna.

Ciertamente, la acción debe ejercerse para alcanzar una finalidad, la cual es la pretensión, es decir, el hecho que dentro de éste procedimiento se restablezca el orden legal vulnerado por el acto administrativo recurrido, y como consecuencia se declare la nulidad de la resolución o acto impugnado, el cual se presume válido hasta que se demuestre durante el juicio que cumple o no con los requisitos de legalidad, actualizando en este último caso, la hipótesis normativa que prevé las causales de anulación previstas en el artículo 238 del CFF para el referido acto.

Asimismo, la acción, para ser eficaz y válida debe reunir ciertas formalidades como son, las relativas al tiempo en que se ejerce y a la naturaleza del acto (cuya impugnación se hace mediante el ejercicio de aquélla) recurrido, que en el caso particular será respectivo a la controversia surgida en la aplicación o interpretación de un tratado para evitar la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta y que es plenamente competente dicho Tribunal para darle solución.

Una vez que se ha acreditado la pretensión del actor, se desvirtuará el acto de la autoridad impugnado, dictándose Sentencia, como lo señala la Magistrada Ma. Del Consuelo Villalobos Ortiz⁵⁹, que:

- A. Declare la nulidad de la resolución
- B. Con la reforma del 2001, se reconozca el derecho reclamado y ordenar la condena al cumplimiento de una obligación por parte de la autoridad demandada.
- C. Declare la validez, si no se logró desvirtuar la acción de la autoridad.

3.2.1.2. LOS TÉRMINOS DE PRESENTACIÓN DE DEMANDA Y CONTESTACIÓN

En vista de lo previsto por el artículo 32 de la Ley Orgánica del Tribunal, en el que no se prevé de manera expresa y determinada el procedimiento a seguir cuando la controversia versare sobre la violación hecha por un acto o resolución administrativa de la autoridad fiscal nacional, a lo dispuesto en los tratados para evitar la doble tributación internacional, entre nuestra nación y otro Estado, y que afecte a un contribuyente, surge la obligación de éste sujeto a dar cumplimiento a las disposiciones previstas para el procedimiento seguido en los demás casos, como lo dispone el Código Fiscal de la Federación. Así entonces, el término o plazo que tendrá el causante para interponer demanda de nulidad que verse en la materia de nuestro estudio, será igual que el de las demás hipótesis, es decir, de 45 días hábiles contados a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación mediante la cual tenga conocimiento de la resolución o acto a impugnar.

⁵⁹ Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, *Op., cit.*, pp.107 – 110.

En el caso del término otorgado a la autoridad demandada para que entregue su contestación, será también de 45 días hábiles, contados a partir del día siguiente de aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo de la admisión de demanda y la copia de ésta última.

3.2.1.3. DEMANDA

La demanda es el acto procesal, a través del cual en forma escrita, se inicia el proceso en la instancia⁶⁰ del Tribunal, en el que el actor ejerce la acción de nulidad y somete su pretensión y la causa jurídica en que la apoya al juez, cumpliendo las formas y términos estipulados por el artículo 208 del CFF aunada la petición de sentencia favorable a su interés:

- . Se declare la nulidad de la resolución impugnada
- . Se reconozca el derecho subjetivo del actor violado por la resolución recurrida, mediante la condena a la autoridad emisora de dicha resolución a favor del actor.

En el procedimiento realizado en el tema de nuestro estudio, la demanda debe cumplir los siguientes requisitos:

- . Ser interpuesta ante la Sala Regional ubicada en el mismo lugar que el de la sede de la autoridad demandada (Art. 31 LOTJFyA), en virtud de que si se interpusiera ante Sala incompetente, está emitirá un acuerdo de incompetencia y lo remitirá a la competente a fin de que ésta última la admita a trámite cuando

⁶⁰ Ovalle Favela, José, *Derecho Procesal Civil*, Editorial Harla, 1980, p.47

cumpla con los requisitos para correr traslado a las demandadas y una vez cerrada la instrucción se remitirá el expediente a la Sala Superior, competente para conocer y resolver el litigio, mediante oficio girado por el Presidente de la Sala Regional competente que haya instruido el asunto. Acto seguido la Sección que lo reciba designará al Magistrado Ponente para dar solución al juicio.

- . **Contener el nombre y domicilio para recibir notificaciones del demandante o contribuyente afectado por una resolución que implique violación a lo estipulado en tratados para evitar la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta; el domicilio deberá localizarse en la sede de la Sala Regional competente (lugar, ciudad en que se ubica la Sala). En caso de omitir el nombre se desechará por improcedente, y en el caso de señalar domicilio contrario, tales notificaciones se harán por lista.**

- . **Señalar el acto o resolución violatoria a las disposiciones de un convenio para evitar la doble tributación en que nuestro país sea parte, pues de lo contrario se desechará la demanda por improcedente, así como la autoridad o autoridades demandadas y quienes emitieron el acto recurrido y los hechos en que se base la demanda; a falta de la mención de estas autoridades y hechos se requerirá al promovente para que dentro de 5 días contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación de ese requerimiento, subsane dicha falta, la cual en caso de no cumplirse se tendrá por no presentada la demanda.**

- Señalar y explicar los conceptos de impugnación, es decir los alegatos de derecho que contienen la pretensión del actor⁶¹ y agravios sufridos por el contribuyente, y que podrán ser novedosos y conocidos por el Tribunal, cuando el juicio se interponga contra la resolución al recurso de revocación interpuesto ante la autoridad administrativa, que no satisface el interés jurídico del contribuyente afectado (*litis abierta*, introducción de nuevos argumentos de Derecho, que controvierten simultáneamente la resolución recaída al recurso y el acto impugnado por dicho recurso administrativo). Hay dos tipos de conceptos de impugnación que se expondrán en la demanda:
- De Fondo: Los que combaten la falta de debida aplicación o la aplicación de las disposiciones del tratado al caso concreto en su contenido exacto y que, acarrear en caso de acreditarse con la valoración hecha a estos conceptos, a los hechos expresados, a las excepciones y a las pruebas aportadas, la emisión de Sentencia que declare la Nulidad lisa y llana de la resolución refutada, debido a que dicho acto:
 - Carece de la debida motivación y fundamentación que debe revestir su emisión.
 - La autoridad emisora de la resolución no sea la competente, por la inexacta aplicación del tratado o a la invasión de esferas de competencia que vulnera al contribuyente.
 - Los hechos que le dieron origen, nunca se llevaron a cabo

⁶¹ Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, *Op. cit.*, p. 137

- Los hechos que motivaron su emisión, fueron diferentes o se apreciaron equivocadamente.
 - Fue emitido vulnerando las disposiciones sobre las que se basó.
 - Se presentó dejando de aplicar las disposiciones correspondientes jurídicamente y que estaban contenidas en el Tratado.
- **De Forma:** Son los que atacan la vulneración hecha contra las normas del procedimiento administrativo, como las irregularidades en la notificación del acto recurrido o en la emisión de éste, las cuales desembocan en una Sentencia para efectos o simple, esta última dependiendo de la naturaleza del acto, la cual se origina en las facultades discrecionales de la autoridad demandada.

Señalar la causa petendi del actor, es decir, lo que pide (nulidad de la resolución impugnada y condena a la autoridad); en el caso de omitir la causa petendi se desechará la demanda, lo cual me parece erróneo, ya que la causa petendi puede desentrañarse de todo el contenido de la demanda y de los puntos petitorios de esta.

Quando hubiese un 3º perjudicado, señalar su nombre y domicilio.

Opcionalmente, el contribuyente afectado podrá solicitar en este escrito la Suspensión de ejecución del acto recurrido, es decir, en el caso de que la falta de debida aplicación de las disposiciones del tratado, origine el acto administrativo

o resolución por el cual se le obliga al cobro del impuesto sobre la renta y por tanto, se solicite la Suspensión del cobro de dicho impuesto, que ha sido determinado en cantidad y que es improcedente a todas luces, toda vez que vulnera las disposiciones del tratado que evitan su cobro por parte de nuestro país en los casos así señalados, ya que dicho cobro corresponde solamente a uno de los dos Estados, garantizando previamente con billete de depósito, anexo a este escrito. (Art. 208 BIS CFF).

Debe señalar las pruebas y documentos que ofrezca, sobre los que se basa su pretensión, así como copia de cada una de ellas para las autoridades demandadas. Entre los documentos ofrecidos en los casos de tratados para evitar la doble tributación internacional, aparecen la copia de la resolución y la del Tratado mismo, cuyo beneficio invoca el contribuyente para que lleve a la probable declaratoria de nulidad del acto recurrido; además surge en algunos casos la necesidad de la presencia de probanzas calificadas como confidenciales, llamados así, por la información secreta obtenida en materia de investigación de precios de transferencia en el impuesto sobre la renta, previsto en el tratado; información que es obtenida por la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación y que el actor no puede revelar los terceros independientes de quienes la obtuvo, ocasionando así la falta de motivación en el actuar de la autoridad demandada y la poca oportunidad para el afectado de alegar contra dicho actuar, violando así el precepto 16 constitucional. En esta situación, no hay posibilidad de contravenir tal información rendida al Tribunal por la

autoridad en su contestación, ya que la documentación es recibida después de ésta y antes del cierre de la instrucción, dejando sólo la posibilidad al actor de atacar esa información base de la nula motivación del acto recurrido, en los alegatos. Cuando no se ofrezcan pruebas se tendrán por no ofrecidas, si no se cumple el requerimiento hecho de 5 días por parte del juzgador.

3.2.1.4. CONTESTACIÓN

Es el escrito ofrecido por la parte demandada, como reacción y defensa frente a la pretensión del actor; a través de ella, la demandada puede:

1. Allanarse, es decir, reconocer los hechos declarados por el actor, aceptando se emita la resolución correspondiente a fin de lograr la anulación del acto impugnado, toda vez que exista el reconocimiento total a los conceptos de impugnación, porque en caso de solo allanarse a uno(s) no da lugar a la emisión de sentencia, sino a que se corra traslado de la contestación al actor y se satisfagan todas y cada una de las fases del procedimiento hasta la emisión de la sentencia.
2. Plantear excepciones tendientes a destruir o aplazar la acción planteada por el contribuyente afectado, que pueden ser referentes a los incidentes de previo y especial pronunciamiento, los cuales impidan la emisión de una resolución en cuanto al fondo del asunto como son:

- La incompetencia para conocer del juicio por territorio de la Sala Regional que realiza la instrucción del Juicio y lo remite a la Sala Superior o la de ésta última.
- La acumulación de autos
- La nulidad de notificaciones
- La interrupción por causa de muerte, incapacidad, ausencia o la disolución de las personas morales afectadas por la resolución refutada.
- La recusación del Magistrado o del perito competente para desahogar alguna probanza en que se necesite de su conocimiento.

Otro tipo de excepciones son las perentorias, las cuales tienden a determinar que no le asiste razón al actor, y provoquen la emisión de una resolución definitiva en cuanto al fondo, referentes a:

- Los conceptos de impugnación de la demanda, que resultan infundados o inoperantes, o son simplemente insuficientes para lograr la anulación del acto reclamado.
3. De Aceptar como ciertos los hechos, sin necesidad de desahogar mayores pruebas por el reconocimiento expreso de dichos hechos.
 4. De Defensa, al controvertir al momento de contestar la demanda cada uno de los conceptos de impugnación hechos valer por el actor en su demanda, precisando la carencia de razón a la parte actora, el falso planteamiento del derecho que ésta hace, la inexacta interpretación que hace del tratado y las leyes aplicables a éste y al

acto impugnado, así como la secuencia de los hechos que no son iguales a los enunciados en la demanda que le están siendo imputados directamente a la autoridad, ya que de no hacer esto último, se configuraría una aceptación expresa o tácita al tenerse por ciertos los hechos.

5. De rebeldía o contumacia, al no emitir su contestación en el momento procesal oportuno, asumiendo una actitud de indiferencia considerada rebeldía, ocasionando la preclusión del derecho para contestar y la continuación de la secuela procedimental que implicará falta de prueba por la autoridad, respecto de los hechos planteados por el actor, así como la aceptación tácita de dichos hechos que se le imputan directamente.

3.2.1.5. AMPLIACIÓN DE DEMANDA Y CONTESTACIÓN

Los casos en específico, en que puede otorgarse ampliación de demanda y por consiguiente la contestación a ésta, son:

1. Tratándose de una resolución de Negativa Ficta, es decir, aquél presupuesto en el cual, el contribuyente afectado haya interpuesto previamente al Juicio de Nulidad, el recurso de revocación por el que impugna el acto cuyo objeto es imponerle una obligación fiscal relativa al impuesto sobre la renta y no ha lugar según lo previsto en el tratado para evitar la doble tributación respecto a tal impuesto, cuyo término para ser resuelto ha caducado y ha abierto la posibilidad de impugnar dicha falta ante el TCFyA.

2. Cuando se introduzcan en la contestación situaciones, excepciones o probanzas desconocidas por el actor, como sería una reciente modificación hecha a algún artículo del tratado, con la que cambie la situación del contribuyente ya que además es norma obligatoria sobre la cual se ha basado la imposición que se tacha de ilegal.
3. Cuando en la contestación a la demanda, el actor se entera de la existencia de un acto principal, del que deriva el acto impugnado.

El término para presentar cada una de las ampliaciones de demanda y contestación, será de 20 días contados a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación en primer lugar de la contestación y de la ampliación de la demanda respectivamente a cada una de las partes. Si pasado este término se han rendido las ampliaciones, se dará el plazo en ley para formular los alegatos correspondientes a que haya lugar por parte de cada uno de los interesados en juicio de nulidad.

3.2.1.6. ALEGATOS Y CIERRE DE INSTRUCCIÓN

El concluirse la sustanciación del Juicio, implica que ya no hay alguna diligencia pendiente de realización, es decir se otorga 10 días después de dicha sustanciación un término de 5 días a las partes para formular alegatos por escrito, para que al ser presentados en tiempos serán tomados en cuenta al dictar la sentencia, por el magistrado ponente de alguna de las Secciones de la Sala Superior o del Pleno, cuando éste último ejerza sus facultades de

atracción respecto al asunto de doble tributación, cuya competencia corresponde a una de las anteriores. (Art. 235 CFF).

Los alegatos, sirven al actor para comparar las diferentes causales de ilegalidad expuestas por él, en contra de la resolución o acto impugnado y las aportadas en la contestación a la demanda, así como también las de las pruebas aportadas en ésta última. Tratándose de la autoridad, dichos razonamientos le son útiles a fin de mejorar el acto combatido, introduciendo argumentos no expuestos en él o invocando argumentos que no se estipularon en aquél.

Es decir, los referidos alegatos no son más que "el escrito en que las partes hacen valer las razones, argumentos, doctrinas y grados de hecho que sean favorables a sus pretensiones"⁶².

Específicamente en los casos de tratados para evitar la doble tributación internacional, en materia de investigación de precios de transferencia en el impuesto sobre la renta, estos alegatos son la única posibilidad del actor, para impugnar la información secreta y confidencial, base de la nula motivación del acto recurrido por parte de la autoridad quien la obtiene al ejercer sus facultades de comprobación y que el actor desconoce por su calidad de secreta, además de que dicha información es rendida al Tribunal por la autoridad en su contestación, y la documentación es recibida después de ésta y antes del cierre de la instrucción.

⁶² Kaye, Dionisio J., *Derecho Procesal Fiscal*, Editorial Themis, México DF, 1994 p.247

Ya vencido el plazo para presentar los alegatos, se hayan expuesto o no, quedará cerrada la instrucción por parte del Magistrado instructor de la Sala Regional competente que lo recibió, a fin de que el Magistrado Presidente de esta, dirija oficio a la Sala Superior, mediante el cual remite el expediente del juicio, y así Sala Superior designe al Magistrado Ponente para recibir y resolver el expediente.

3.2.1.7. SENTENCIA

Es la fase culminante del procedimiento, a través de cuyo acto jurisdiccional, se emite la decisión correspondiente y relativa a satisfacer la pretensión planteada por el actor (contribuyente afectado) en su demanda, de la manera siguiente:

- A. Totalmente, declarándose la ilegalidad del acto o resolución impugnada, proveyéndola de nulidad lisa y llana y de reconocimiento al derecho vulnerado del actor, condenando por consiguiente a la autoridad al cumplimiento de cierta obligación que tendrá que ser cumplida a efecto de dejar satisfecha la pretensión del actor.

- B. Parcialmente, siendo de tipo Declarativa, consagrando la ilegalidad en parte y la legalidad en otra, expresando una nulidad para efectos, los cuales deben ser en función del tipo de acto que se haya impugnado en cuanto su origen, como son:
 - 1. Vicios del procedimiento.
 - 2. Omisiones a las formalidades estipuladas en ley.

3. Indebida aplicación de la ley.
4. Irregularidades en procedimientos o actuaciones y más aún, instancias que tengan que ser concluidas en la vía administrativa.

C. Simple, que dejará al arbitrio de la autoridad el proceder, debido a que la resolución impugnada deriva del ejercicio de sus facultades discrecionales.

D. De Reconocimiento como totalmente legal y válida la resolución, por no haberse logrado el acreditamiento de la causal de ilegalidad que se argumentó, en cuanto a la emisión del acto administrativo. Por lo que, dicho acto deja de ser presuntamente válido para ser reconocido válido por el órgano juzgador.

Asimismo, es una decisión colegiada de alguna de las dos secciones de la Sala Superior, presentada por el Magistrado Ponente así designado, sobre la causa controvertida en el Tribunal, cuyo proyecto debe presentarse por dicho Magistrado en el plazo de 45 días siguientes al del cierre de la instrucción, para que sea aprobada por unanimidad (mayoría de los 5 Magistrados integrantes de la sección) o por mayoría, que en el caso particular será a través de los votos de 3 Magistrados integrantes de la sección competente, adquiriendo por dicha aprobación la categoría de Sentencia. Es entonces, dentro de los 60 días siguientes al momento en que haya quedado cerrada la instrucción, cuando se debe pronunciar la sentencia a la controversia planteada ante dicho Tribunal, que solucione las controversias

surgidas en la aplicación de tratados para evitar la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta, en nuestro marco jurídico nacional.

La Sentencia dictará la ilegalidad cuando, el acto o resolución que, impone el cumplimiento de pago de impuesto sobre la renta ya satisfecho en otro Estado, con el que se tiene celebrado un convenio para evitar la doble tributación sobre este impuesto o lesiona las disposiciones de el referido tratado que evita la doble tributación internacional, al ser aplicado e interpretado contrariamente a lo dispuesto en él:

- Haya sido emitido por funcionario incompetente o el acto o procedimiento del que derive se haya ordenado o tramitado por autoridad incompetente. (Nulidad Lisa y Llana)
- No tenga los requisitos formales por las leyes, ni la debida motivación y fundamentación que debe obrar en ella, afectando las defensas del contribuyente. (Nulidad para efectos)
- Entrañe vicios de procedimiento que desembocaron en su emisión, afectando al particular. (Nulidad para efectos)
- En los hechos sobre los que se basa no sea realizaron o fueron distintos o se apreciaron equivocadamente o se dictó contrariando las disposiciones aplicadas o se dejaron de aplicar las debidas (Nulidad Lisa y Llana).
- Se haya emitido en ejercicio de facultades discrecionales que no correspondan a los fines para los cuales la ley confirió tales facultades a la autoridad que la emitió. (Nulidad Simple)

El cumplimiento de la Sentencia, consiste en la realización obligatoria del acto o procedimiento, precisado y señalado en ella, por parte de la autoridad demandada, dentro de los 4 meses contados a partir de que la sentencia ha quedado firme, entendiéndose que ésta queda firme cuando:

- Ya no puede ser impugnada, sea porque:
 - Fue impugnada en la instancia superior, tratándose de Juicio de Amparo Directo Recurso de Revisión.
 - Habiendo transcurrido los plazos legales para interponer la impugnación en alzada, no existió tal, consintiendo de esta manera la sentencia.

La falta de debido cumplimiento o la falta de éste relativo a la Sentencia, es recurrible por la parte afectada (contribuyente) en Queja, presentada ante el Magistrado ponente dentro de los 15 días siguientes al en que surte efectos la notificación del acto que viola dicha observancia o después de concluido el plazo concedido para observar la sentencia que no se ha dado.

El efecto inmediato de la queja procedente es, dejar sin efectos al acto que la haya originado, hecho que junto con la falta de cumplimiento por la autoridad podrá ser subsanado al otorgársele 20 días a la responsable, para que cumpla debidamente la Sentencia, toda vez que de no hacerlo se notificará al Superior Jerárquico a fin de que proceda, y se le impondrá multa que irá de 30 a 90 días de salario normal impuesta por la Sala a la autoridad responsable, tomando en cuenta su nivel jerárquico, reincidencia y la importancia del daño originado por el incumplimiento.

3.2.2. JUICIO DE AMPARO EN MATERIA FISCAL

El Juicio de Amparo como *"juicio o proceso que se inicia por la acción que ejercita cualquier gobernado ante los órganos jurisdiccionales federales contra todo acto de autoridad (lato sensu) que le causa un agravio en su esfera jurídica y que considere contrario a la Constitución, teniendo por objeto inulidar dicho acto o despojarlo de su eficacia por su inconstitucionalidad o ilegalidad en el caso concreto que lo origine"*⁶³, surge por un lado, como Segunda Instancia, en la que se recurre la sentencia que finaliza el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sustanciado para solucionar los problemas surgidos en cuanto a una controversia originada por la estricta o defectuosa aplicación de los tratados internacionales que evitan la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta, preservando las garantías individuales del gobernado contra todo acto de autoridad que las vulnera. Este mecanismo de defensa se lleva a cabo a través del Amparo Directo en lo que toca al contribuyente y mediante el Recurso de Revisión, en tratándose de la autoridad demandada, cuando dicha sentencia les afecta a cada uno, según el caso en específico. Por otro lado, este juicio se presenta como el medio por el cual, se reclaman las violaciones cometidas por un tratado (autoaplicativo o heteroaplicativo) a la Constitución, a través del Amparo Indirecto.

3.2.2.1. AMPARO DIRECTO Y EL RECURSO DE REVISIÓN

Es por medio del Amparo Directo, que se revisa la Sentencia emitida por la Sección del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como resolución que pone fin al juicio sustanciado en dicho fuero federal para solucionar las controversias ocasionadas por una

⁶³ Burgoa Orihuela, Ignacio, *El Juicio de Amparo*, 16ª Edición, Editorial Porrúa, México DF., 1981, p.177

indebida o nula interpretación conforme a Derecho y aplicación de las disposiciones de un tratado para evitar la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta, obligatorio para nuestro país, que vulneren la esfera e interés jurídico del contribuyente, al concretarse dicha violación en la emisión de un acto de alguna autoridad fiscal nacional que le requiera su obligatorio cumplimiento, y que contraría lo dispuesto por el tratado y cuya imposibilidad procesal-jurídica no permite su modificación o revocación mediante recurso ordinario alguno.

La interposición la lleva a cabo el contribuyente afectado por la referida Sentencia, ejerciendo la acción que le asiste al haberse vulnerado su interés jurídico, ante un Tribunal Colegiado de Circuito en materia Administrativa por las violaciones de ésta a los principios consagrados en la Constitución en materia de competencia, violaciones al procedimiento, fundamentación y motivación, así como las cuestiones derivadas durante el juicio de nulidad que no sean de imposible reparación sobre la constitucionalidad de los tratados internacionales para evitar la doble tributación internacional, siendo estas últimas materia solamente de los conceptos de violación de la demanda, sin que se señale como acto reclamado al tratado⁶⁴.

El escrito de demanda de amparo directo se presenta ante la Sala Superior que la emitió (autoridad responsable), dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación y se correrá traslado a las partes del Juicio de Nulidad, ya que de

⁶⁴ Reyes Tayabas, Jorge, *Op. cit.*, p. 57

lo contrario se tendrá por consentido el tratado, su aplicación y la Sentencia. En este escrito deberá señalar:

1. Los nombres y domicilio del quejoso o de quién lo represente, el del 3º perjudicado y la Sala Superior como órgano colegiado.
2. La Sentencia definitiva
3. La fecha de notificación o conocimiento de la Sentencia a impugnar.
4. Los preceptos constitucionales que se consideren violatorios, así como los conceptos de violación que versen sobre ellos y ataquen completa y totalmente a la Sentencia.
5. La ley o el tratado aplicado inexactamente o que se dejó de aplicar cuando las vulneraciones recurridas consisten en la falta de aplicación de fondo de esas normas.

La Sentencia puede conceder el amparo, dando lugar a la anulación de la resolución impugnada y el acto de aplicación inicialmente recurrido. No obstante, no se ampara la subsecuente aplicación del tratado en cuanto a nuevos actos que le afectarán en un futuro y que deberá ir reclamando en nuevos juicios de Amparo.

Ahora bien, en lo que respecta a la inconstitucionalidad que se ataca del tratado aplicado en la Sentencia y no resuelta por el Tribunal Colegiado de Circuito, se podrá reclamar mediante Recurso de Revisión ante la Suprema Corte de Justicia, actuando en Pleno.

3.2.2.2. RECURSO DE REVISIÓN

Es el medio de defensa interpuesto por la autoridad fiscal o demandada en Juicio de Nulidad, contra la sentencia emitida en dicho litigio que debe presentar a la Sala Superior que emitió la resolución demandada para que ésta la mande al Tribunal Colegiado de Circuito en materia Administrativa, quién decidirá su admisión o desechamiento. La interposición de éste recurso será dentro de los 15 días siguientes al en que surta efectos la notificación de la Sentencia recurrida y será tramitado en los mismo términos que el Juicio de Amparo Directo.

La procedencia de éste, deriva del simple razonamiento hecho por la autoridad sobre la importancia y trascendencia del asunto sin importar la cuantía del asunto de doble tributación base de la litis.

3.3. ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL E IMPUGNACIÓN DE ESTOS TRATADOS CONFORME A ESTE PRECEPTO

Los tratados para evitar la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta pueden impugnarse como las leyes federales cuando sean contrarios a las normas de la Constitución a través de Amparo Indirecto.

3.3.1. AMPARO INDIRECTO CONTRA TRATADOS

Este escrito se interpone ante Juez de Distrito y el término de interposición depende de la naturaleza del tratado, es decir:

Tratado Heteroaplicativo: Se requiere un acto de aplicación para que obligue al particular, toda vez que por su sola expedición no causa agravio alguno. Su impugnación debe ser dentro de los 15 días siguientes al en que surta efectos la notificación del acto de aplicación o en el momento en que tuvo conocimiento de dicho acto, surgiendo los siguientes supuestos:

◊ El quejoso tiene la opción de:

- a) Agotar los medios de defensa ordinarios para reclamar el acto de aplicación que vulnera sus garantías individuales y que señale la ley aplicable, caso en que se tendrá por consentida la aplicación del tratado y cuando la resolución a los medios ordinarios es definitiva, pierde la posibilidad de reclamar el tratado mediante el Amparo Indirecto.

- b) Interponer directamente Amparo Indirecto, contra el acto aplicado y el tratado aplicado, para poder obtener declaración de inconstitucionalidad, respecto al Tratado, a fin de que ninguna autoridad pueda aplicar dicho convenio en perjuicio del quejoso, aunque existe la posibilidad de que éste sea aplicado en contra de otros gobernados, que no hayan reclamado oportunamente. Es decir, que en la demanda de garantías exclusivamente se harán valer violaciones directas a la Carta Magna y no cuestiones de ilegalidad, pues de lo contrario la parte quejosa, debe agotar el recurso ordinario precedente antes de acudir a la vía constitucional

Lo anteriormente expuesto se apoya en las siguientes Jurisprudencias, primero la de la 2ª sala de la SCJN, IX Época, Tomo XII, Diciembre 2000 p. 425 del Semanario Judicial de la Federación y la segunda del 1er Tribunal Colegiado del 9º Circuito, de la IX Época, Tomo XIV, Julio de 2001, p.1031:

AMPARO. ES PROCEDENTE EL PROMOVIDO CONTRA UN TRATADO INTERNACIONAL CON MOTIVO DE UNA RESOLUCIÓN DICTADA DENTRO DE UN PROCEDIMIENTO QUE NO TIENE EL CARÁCTER DE DEFINITIVO, SI CONSTITUYE SU PRIMER ACTO DE APLICACIÓN.- El artículo 114, fracción II, de la Ley de Amparo establece que tratándose de actos que no provengan de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, cuando el acto reclamado emane de un procedimiento seguido en forma de juicio, el amparo sólo podrá promoverse contra la resolución definitiva por violaciones cometidas en la misma o durante el procedimiento, si por virtud de éstas hubiese quedado sin defensa el quejoso o privado de los derechos que la ley de la materia le conceda. Sin embargo, cuando la resolución dictada dentro del procedimiento, aun sin ser la definitiva, constituye el primer acto de aplicación de un tratado internacional en perjuicio del promovente y ser reclama también éste, surge una excepción al principio de definitividad establecido por la fracción II citada, en virtud de la indivisibilidad que opera en el juicio de garantías cuando se impugna una norma general heteroaplicativa, que impide su examen desvinculándola del acto de aplicación que actualiza el perjuicio. En ese supuesto, el amparo procede tanto contra el tratado como contra su primer acto de aplicación, conforme a los dispuesto en la fracción I del artículo 114 del ordenamiento legal mencionado⁶⁵ (2ª CLXXVII/2000).

RECURSOS ORDINARIOS, CASOS EN LOS QUE DEBEN AGOTARSE ANTES DE ACUDIR A LA VÍA CONSTITUCIONAL.- El juicio de Amparo puede promoverse sin necesidad de agotar recurso ordinario alguno, cuando se reclaman violaciones directas a la Constitución General de la República; sin embargo, tal excepción a la causal de improcedencia prevista en la fracción XV del artículo 73 de la ley de la materia, presupone que en la demanda de garantías exclusivamente se hagan valer violaciones directas a la Carta Magna y no cuestiones de ilegalidad, pues entonces la parte quejosa debe

NO
FALLA DE ORIGEN

⁶⁵ El subrayado y las negrillas son mías.

agotar el recurso ordinario procedente antes de acudir a la vía constitucional (IX, 1º J/9)

Tratado Autoaplicativo: Al momento de su entrada en vigor y aparejada ejecución, vulnera garantías en perjuicio del particular titular de éstas. Su interposición va a depender del acreditamiento que haga el quejoso, respecto de su interés jurídico para que se declare el tratado inconstitucional fehacientemente y no inferirse basándose en presunciones. En éste supuesto, el contribuyente tiene que demostrar que las disposiciones del tratado le afectan, a fin de que se actualice el supuesto jurídico para poder impugnarlos desde el momento de su aplicación, por considerarlo autoaplicativo.

3.4. PROPUESTAS DE REFORMA AL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL

El propósito inmediato de la reforma propuesta al precepto constitucional es dar certeza jurídica al gobernado, en cuanto a la obligatoriedad que debe observar el cumplimiento y respeto de las disposiciones contenidas en los tratados y en especial la de los signados para evitar la Doble Tributación Internacional en impuesto sobre la renta. Además de la interpretación, contenido y aplicación de las normas prevista en ellos, y más aún cuando éstas últimas remiten a las comprendidas en otros instrumentos jurídicos de igual naturaleza y de carácter internacional.

3.4.1. ORDEN JERÁRQUICO, CONTENIDO E INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS

Tal y como lo dispone el artículo 135 constitucional, para que nuestro máximo ordenamiento jurídico pueda sufrir la reforma propuesta y tocante a la delimitación exacta del orden correspondiente a los tratados, frente a la Constitución y demás leyes federales en el precepto 133 constitucional, así como la adición de un párrafo, cuyo contenido señale lo referente al alcance, obligatoriedad y vigencia que tendrán las disposiciones de estos instrumentos y en especial la de aquellos cuyo objeto es evitar la doble tributación internacional, es necesario el voto de las dos terceras partes de los individuos presentes y la aprobación por mayoría de las Legislaturas de los Estados que conforman la Federación que constituye nuestra Nación Mexicana, a fin de que el Congreso de la Unión en caso de tanto la reforma como la adición sean procedentes, así las declare.

De tal forma que, la propuesta de reforma al numeral 133 constitucional se basa en que para que la validez y obligatoriedad de un tratado sea perfecta, éste debe:

- No ser contrario a la Constitución como ley Suprema que es.
- Estar por encima dentro del orden jerárquico constitucional de las leyes federales, toda vez que al estar constituidas éstas últimas y ellos por juicios normativos (normas strictu sensu, que imponen deberes y confieren derechos, cuyo carácter es obligatorio o son consecuencia de las atribuciones⁶⁶), cuya fuerza obligatoria depende de ciertos elementos externos, relativos al procedimiento formal para su creación, que una vez cumplidos le dan dicha

⁶⁶ García Máynez, Eduardo, Op., cit., pp. 3-5

obligatoriedad y validez, dichos convenios, no deben contradecir lo dispuesto por la Constitución. Por lo tanto, al ser conforme a la Constitución y observar lo dispuesto por ésta, los tratados son válidos, positivos, obligatorios y parte del Derecho Interno Nacional.

En cuanto a la adición de un párrafo al multicitado artículo 133 constitucional, ésta se basa en los siguientes hechos:

El contenido y por tanto la interpretación de estos instrumentos jurídicos de carácter internacional debe delimitarse expresamente, ya que deben observarse según lo dispuesto por la Carta Magna en primer lugar y después conforme los principios y demás tratados internacionales aplicables a ellos, dependiendo la materia en específico en que verse su clausulado. Evitando así, la vulneración de la esfera jurídica de los gobernados, la cual es regida por nuestra Constitución Federal.

Asimismo, es preciso adicionar un párrafo en el que se establezcan expresamente las reglas a seguir cuando alguna disposición de determinado tratado remita a las específicamente contenidas en ciertos modelos más no tratados, elaborados por Organismos Financieros, Económicos y de Desarrollo Mundiales de carácter internacional, los cuales no han sido ratificados o promulgados conforme a nuestra leyes para ser parte de nuestro Derecho interno obligatorio.

TEXTO CON
FALLA DE ORIGEN

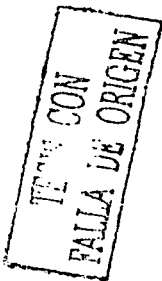
Las remisiones que se hacen dentro de los tratados, deben al momento de invocarse su aplicación por alguno de los sujetos y/o autoridades fiscales beneficiados de ellos, referirse a aquellas vigentes al momento en que entra en vigor dicho convenio o a aquél momento en el que son publicadas mediante Decreto de Promulgación. De modo que, no serán aplicables, ni válidas todas aquellas definiciones que hayan sido modificadas y sean vigentes en el momento en que se invoca su aplicación como consecuencia de la remisión que hacen a ellas el tratado que se trate, siempre y cuando no se hayan aprobado dichas modificaciones por conducto de revisiones, o reformas hechas al tratado signado en que se permita, a través de protocolos.

Por lo anteriormente expuesto, es menester enunciar la posible reforma que terminaría con la incertidumbre jurídica respecto a la obligatoriedad y eficacia de los tratados:

Art. 133⁶⁷.- En esta Constitución, los tratados internacionales celebrados por el Presidente de la República con aprobación del Senado y las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella que estén de acuerdo con la misma, serán la ley Suprema de la Unión.

Las disposiciones contenidas en los tratados celebrados conforme a la Norma Suprema de la Unión son de aplicación estricta y cuya interpretación será a través de cualquier método de interpretación jurídica. La remisión que hagan estas disposiciones a otras insertadas en distintos convenios, será válida y obligatoria en la interpretación a realizar del convenio que las enuncia, cuando se trate de tratados previamente aprobados y promulgados conforme a ésta Constitución.

⁶⁷ Las letras destacadas en negrillas, son las que componen tanto la reforma como la adición propuestas



La reforma y adición propuestas, serán la base sobre la cual se fundamentarán conforme a Derecho por un lado, la procedencia expresa de intentar por la vía Contenciosa Administrativa Federal ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa el Juicio de Nulidad que llevará a la emisión de una sentencia que por otro lado, se fundamentará en lo dispuesto por este artículo reformado a fin de resolver validamente las controversias surgidas en la aplicación o nula de las disposiciones contenidas en los tratados internacionales en que nuestro país es parte y que tratan de evitar la doble tributación en impuesto sobre la renta.

3.5. PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 11 DE LA LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

La reforma consiste en la inclusión de una fracción en su artículo 11, señalando de manera expresa la competencia de dicho Órgano Juzgador para conocer la litis surgida por controversias originadas por la indebida o nula aplicación de las disposiciones contenidas en los tratados para evitar la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta.

Art. 11 LOTFJFyA.- El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

IV. Las dictadas por autoridades fiscales y administrativas Federales, que determinen la existencia de una obligación fiscal causando un agravio en materia fiscal con motivo de la interpretación o aplicación que se haga a los tratados para evitar la doble tributación internacional, de obligatorio cumplimiento y observancia.

3.6. PROPUESTA DE REFORMAS A LOS ARTÍCULOS 5º Y 237 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

La reforma al artículo 5º pretende señalar de manera expresa la interpretación que debe hacerse de las disposiciones contenidas en los tratados para evitar la doble tributación en impuesto sobre la renta que ha celebrado nuestro país, atendiendo al verdadero sentido de la voluntad del contribuyente al realizar o no la conducta que actualiza la hipótesis normativa a través de la acción u omisión, cuyas consecuencias y efectos conculcan lo dispuesto en la norma del tratado, considerando asimismo los posibles efectos negativos causados al fisco nacional, los cuales podrían considerarse prohibidos e ilegales en el ámbito penal, al utilizar formas jurídicas anómalas nuevas, cuyo único y principal fin es la evasión fiscal.

ART. 5º.- Las disposiciones fiscales de tratados para evitar la doble tributación y las de leyes federales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta e interpretación que capte la situación fáctica prevista en la norma y en su realidad económica y objetiva. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales de los anteriores ordenamientos jurídicos y de otros se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica, siempre y cuando se funden en aquella que atienda la realidad económica y objetiva de la hipótesis normativa. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal.

La adición propuesta al precepto 237 en la parte final de su último párrafo que deberá hacer alusión a la interpretación hecha en la Sentencia del caso concerniente a problemas surgidos por la indebida aplicación de las normas de tratados para evitar la doble

tributación en impuesto sobre la renta, a fin de coadyuvar a una eficiente impartición de justicia, es totalmente procedente, ya que refuerza la propuesta anterior relativa a la manera de interpretar las normas contenidas en los tratados para evitar la doble tributación y por lo tanto, vira hacia una mejor impartición de justicia administrativa y eficacia de las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, comparada con la del laudo arbitral.

Art. 237.- Las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios. Tratándose de las emitidas para solucionar controversias por la aplicación de tratados para evitar la doble tributación, además se fundarán en la interpretación que capte la situación fáctica prevista en la norma y en su realidad económica y objetiva, buscando guardar el interés de la Federación y el de los residentes o nacionales en nuestro país⁶⁸.

⁶⁸ Las reformas y adiciones propuestas se destacan en negrillas y se apoyan en las reformas señaladas al precepto constitucional 133 anteriormente expuesta.

151A

CAPÍTULO CUARTO
LA EFICACIA PARA SOLUCIONAR CONTROVERSIAS SURGIDAS POR LA
INDEBIDA APLICACIÓN DE TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE
TRIBUTACIÓN EN IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PARTE DEL TRIBUNAL
FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA FRENTE A LOS DEMÁS
PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS EN DICHS TRATADOS

- 4.1 El alcance de los Tratados signados por México en esta materia
 - 4.2 La Forma de Impartir Justicia
 - 4.2.1 El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa: como Tribunal de Estricto Derecho
 - 4.2.2 La Corte de Impuestos de los Estados Unidos de América: como Tribunal de Equidad
 - 4.2.3 Diferencias entre las resoluciones emitidas por los Tribunales de Estricto Derecho y los Tribunales de Equidad
 - 4.2.4 Ventajas y desventajas entre las resoluciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, las del Arbitraje y las de la Autoridad Competente en Procedimiento Amistoso o de Acuerdo Mutuo
 - 4.3 La Eficacia de las Sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para solucionar controversias en tratados para evitar la doble tributación internacional en ISR dentro de la Impartición de Justicia Mexicana
 - 4.4 Propuestas
- Anexo 1 Estado que guardan los Tratados Fiscales celebrados por México

LA EFICACIA PARA SOLUCIONAR CONTROVERSIAS SURGIDAS POR LA INDEBIDA APLICACIÓN DE TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PARTE DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA FRENTE A LOS DEMÁS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS EN DICHS TRATADOS

4.1. EL ALCANCE DE LOS TRATADOS SIGNADOS POR MÉXICO EN ÉSTA MATERIA

De haberse apartado a los tratados para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta, nuestra nación habría quedado al margen de la creciente unificación y homogenización económica, política, social, cultural y por supuesto jurídica que los bríos de ésta época acarrearán, toda vez que son producto de la modernización y globalización del mundo entero. Es decir, sin ellos el Estado Mexicano estaría aislado y por consiguiente limitado para desenvolverse en la esfera económica internacional o exterior.

De tal manera que, los tratados signados por nuestro país en el marco tributario han contribuido, como consecuencia de la globalización, al intercambio y comercialización de bienes y servicios generadores de rentas, ganancias o utilidades entre países y gobernados de diferentes naciones y al notable crecimiento de interacción entre estos últimos y los diferentes sistemas jurídicos nacionales, además del desarrollo tecnológico, económico y social, también han sido útiles en la solución de problemas jurídicos, tales como el del acto jurídico a través del cual dos Estados soberanos, ejerciendo su potestad tributaria al mismo tiempo, establecen obligatoriamente el pago del tributo

(impuesto sobre la renta), sobre un mismo ingreso (renta, ganancia, utilidad), obtenido por el contribuyente dentro de un mismo período impositivo, en el cual le es exigible el cumplimiento de dicha obligación fiscal en dos o más países al reducir o evitar el impacto de la doble tributación.

Por otro lado, la celebración de tratados para evitar la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta, se ha convenido en la mayoría de los casos en beneficio de los países ricos, orillando a nuestra nación al igual que al resto de los países pobres o en vías de desarrollo a adecuar las disposiciones mercantiles y tributarias en concordancia a las normas contenidas en el tratado signado de manera indirecta, ya que al pertenecer a organizaciones económicas internacionales estamos obligados a cumplir con los acuerdos y modelos de los que nos proveen y que son significativamente benéficos para las potencias mundiales, al ser estas las que los diseñan.

Es decir, renunciamos a la facultad de ser la nación competente para determinar el ingreso en cuyo territorio se encuentra la fuente de dicha renta, al convenir en la celebración del tratado que la facultad de determinación atenderá al principio de residencia del contribuyente y por tanto no nos corresponde percibir dicho ingreso, pero sí a los países exportadores de capital, quienes han logrado transportar la fuente de riqueza del lugar de residencia del sujeto pasivo, y que son en la mayoría de los casos las potencias de primer mundo.

Ahora bien, dentro de los alcances o efectos de los Tratados para evitar la Doble Tributación Internacional signados por nuestro país, están los siguientes:

1. Según el artículo 31 constitucional, fracción IV, todas las personas físicas y morales, deben contribuir de manera obligatoria a los gastos públicos, conforme a las leyes fiscales respectivas, y por otro lado atendiendo al principio de la fuente de riqueza lugar en que se genera el ingreso y sobre el cual se basan los tratados para evitar la doble tributación en impuesto sobre la renta, sin perjuicio de lo dispuesto por los anteriores cuerpos de normas, la facultad de percibir el pago del impuesto sobre la renta se comparte entre los Estados con que México ha celebrado este tipo de convenios al renunciar a gravar los ingresos de los residentes del otro país obligados al pago del impuesto de acuerdo a la legislación de nuestra nación, pero exentos según lo señalado por el tratado, debiendo cumplir con esa obligación de pago en el territorio de la nación en que compruebe su residencia o nacionalidad.
2. Evitar que el contribuyente nacional y el extranjero paguen el impuesto sobre la renta como consecuencia de un mismo hecho generador en un período impositivo idéntico, a favor de las autoridades fiscales de los Estados que han celebrado el tratado para evitar la doble tributación en el referido impuesto, colocan al extranjero dentro del marco jurídico nacional de cada Estado en un plano privilegiado frente al resto de contribuyentes nacionales obligados a dicho pago y a las leyes impositivas fiscales en perjuicio de la sociedad, toda vez que, en el caso específico de nuestra nación al aceptar que la facultad de exigir el pago del impuesto, corresponde principalmente al Estado o nación con la que celebró el tratado y en cuyo territorio se concentra el origen del capital que produce dicha renta, se atiende a los principios de igualdad, equidad y proporcionalidad previstos en nuestra Carta Magna y por

- consiguiente a las leyes fiscales federales y locales, debido a que al momento de ser válidas y obligatorias dentro de nuestro ámbito jurídico nacional las normas del tratado fiscal celebrado, éste se convierte inmediatamente en el único ordenamiento jurídico aplicable en beneficio del extranjero residente o nacional del país con el que tenemos pactado el convenio a aplicar, cuando se actualicen mediante la conducta desplegada por el mencionado extranjero las hipótesis normativas del pago de impuesto sobre la renta en nuestro territorio contenidas tanto en las leyes fiscales nacionales como en el tratado.
3. Se evite mediante la debida y correcta aplicación e interpretación de los tratados para evitar la doble tributación en impuesto sobre la renta, la evasión de pago del impuesto sobre la renta tanto en México como en otros Estados, pero particularmente a favor del fisco federal nacional, por parte de empresas transnacionales que al tener varias subsidiarias en diferentes países en el mundo y haciendo uso de figuras jurídicas nuevas o ajenas a la regulación de dicho impuesto, evitan la captación de más y necesarios recursos provenientes del referido impuesto no sólo en nuestro país, sino también en aquellos territorios en los que se encuentran tanto su matriz como las subsidiarias, a fin de obtener más ganancias y mejores rendimientos sin incrementar gastos y pérdidas considerables.
 4. Uniformar los criterios y principios fiscales sobre los que la mayoría de los países determinan la obligación de cumplir con el pago del impuesto sobre la renta a los contribuyentes cuyas ganancias les corresponden por tratarse de aquellas generadas

por los capitales ubicados en ellas y así garantizar la captación de recursos por el pago de este impuesto a favor de sus fiscos nacionales, conforme y mediante instrumentos jurídicos de orden internacional válidos frente a la comunidad internacional, que acepten aplicar reducciones y/o acreditamientos para el residente de los impuestos que paga en el extranjero.

5. Concretizar materialmente la armonización o unificación de las políticas fiscales mundiales en un Código o Modelo Fiscal cuyos preceptos regulen la captación del pago del impuesto sobre la renta en beneficio de todos los Estados que formen parte de esta unificación tributaria. Al mismo tiempo actualizar de manera constante la terminología tributaria utilizada en este tipo de convenios cuyo fin es la armonización de las Legislaciones Fiscales de los países que celebran esta clase de convenios, mediante la modificación de su marco jurídico. Dicha modernización conceptual debe siempre perseguir como principal objetivo abarcar un mayor número de sujetos pasivos obligados de acuerdo a lo establecido por los tratados para evitar la Doble Tributación Internacional, cumplir la obligación de pago del impuesto sobre la renta debida y legalmente conforme a la Norma jurídica Suprema de cada Estado. Cabe destacar que la referida actualización pretende lograr la inserción y depuración de conceptos, definiciones y términos obsoletos y otros necesarios para el desarrollo de nuestra nación y la transformación de nuestras leyes de acuerdo a los tiempos de vertiginoso cambio y costumbres que por ser consuetudinarias forman parte de nuestra legislación. De tal modo que, al irse insertando nuevos conceptos e incluyendo novedosas figuras jurídicas en el campo

de la imposición del impuesto sobre la renta, se vira hacia una justicia, de equidad y proporcionalidad actual y dinámica.

Así pues, el alcance que tengan estos instrumentos jurídicos en nuestro sistema jurídico y para nuestra nación dependerá junto con su obligatoriedad de la debida y expresa publicación de estos en el Diario Oficial de la Federación.

4.2. LA FORMA DE IMPARTIR JUSTICIA

En nuestro país la Impartición de Justicia se lleva a cabo por medio de tribunales con plena Jurisdicción (función soberana del Estado, desarrollada a través de todos esos actos de autoridad encaminados a solucionar un litigio mediante la aplicación de la ley general al caso concreto controvertido⁶⁹) pero la Justicia Fiscal -aquél conjunto de mecanismos que la ley señala con el fin de que el Estado puede dirimir las controversias que se suscitan dentro del campo fiscal mediante el procedimiento contencioso - administrativo⁷⁰- se realiza específicamente a través del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en su carácter de organismo facultado para conocer y resolver asuntos fiscales y administrativos, con jurisdicción para resolver mediante su proceso jurisdiccional, figura heterocompositiva más evolucionada e institucional de solución de la conflictiva social, dada por un tercero ajeno al conflicto de manera imparcial, compuesto del conjunto de actos desenvueltos por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como órgano estatal Jurisdiccional, por las partes interesadas y los terceros ajenos a la relación sustancial, actos que están

⁶⁹ Gómez Lara, Cipriano, *Teoría General del Proceso*, 9ª edición, Oxford University Press, México DF., 1996, p. 88

⁷⁰ *Tribunal Fiscal de la Federación 50 años*, Tomo I, p. 81

proyectados y que convergen en el acto final de aplicación estatal del tratado internacional al caso concreto controvertido para solucionarlo por conducto de la Sentencia⁷¹.

De tal modo que, de lo anteriormente expuesto es procedente analizar la forma de impartir la Justicia Fiscal del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de nuestro país como un Tribunal de Estricto Derecho y la de la Corte de Impuestos de los Estados Unidos de América como Tribunal de Equidad.

4.2.1. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA: COMO TRIBUNAL DE ESTRICTO DERECHO

Al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa podemos concebirlo como un Tribunal de estricto Derecho, entendiendo por Estricto Derecho “aquél principio que impone una norma de conducta al órgano de control consistente en que en los fallos en que se aborden cuestiones de legalidad planteada en la demanda del juicio, sólo se deberán analizar los conceptos de violación expuestos, sin formular consideraciones de inconstitucionalidad de los actos reclamados que no se relacionan con dichos conceptos”⁷², es decir, el juzgador debe apreciar únicamente los aspectos tratados en la demanda como agravios, sin suplir la deficiencia de la demanda, lo cual implica limitaciones insuperables a la voluntad judicial decisoria y una obligación a analizar rígidos y fríos silogismos que entrañan los conceptos de violación. Por lo tanto, el principio de Estricto Derecho es la norma rectora de los fallos de nuestro Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cuyo principal efecto inherente es la restricción del arbitrio judicial solamente utilizado para

⁷¹ Gómez Lara, Cipriano, *Op. cit.*, p. 23

⁷² Burgoa Orihuela, Ignacio, *El Juicio de Amparo*, 16ª edición, Editorial Porrúa, México DF, p. 296

valorar jurídicamente los conceptos de violación expuestos en la demanda a fin de declararlos válidos o insuficientes en la Sentencia o Resolución final.

Según lo dispuesto por el dogma de “legalidad de la actividad estatal”, conforme al cual, todo acto de autoridad emitido por los órganos del gobierno debe ajustarse a lo dictado por el orden jurídico, es decir, la acción de los órganos estatales debe ser de acuerdo al Derecho, concluyendo que la actividad de los actos mediante los cuales ejerce sus funciones es legal en lo sustancial y formal.

Sin embargo, cuando la actividad de los órganos del Estado no se ajuste al Derecho y conculque las normas jurídicas perturbando los derechos de los particulares surge la existencia del control de dichos actos, que permite su examen y análisis a fin de verificar si se adecuan al orden legal vigente, que se materializa en un medio de impugnación que asegure la preeminencia del Derecho, mediante el ejercicio de la acción por los afectados del acto de autoridad.

Por lo anteriormente analizado, aparece el juicio de nulidad seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como un medio de control de la legalidad - instrumento por medio del cual se procura mantener la invulnerabilidad de las normas jurídicas, asegurando su eficacia y disponiendo lo necesario para que la legalidad se afirme cuando haya sido afectada por la arbitrariedad y la injusticia, señalando las deficiencias legales de una resolución o acto de autoridad a fin de que en algunos casos lisa y llanamente se deje sin efecto, se anule o se revoque; en unos más se declare la invalidez de la resolución

impugnada para determinados efectos; en otros se dicte una nueva resolución que sustituya a la que se revocó o se reconozca su validez- específicamente como un proceso impugnativo, cuyos principales fines son corregir los vicios de una resolución ante un órgano del mismo Poder de naturaleza jurisdiccional, haciéndolo un Tribunal de Estricto Derecho que se basa en la imparcialidad del juez e igualdad entre las partes, cuyas resoluciones deben estar fundamentadas (consideración de que los agravios son eficaces e integrantes de causales de anulación) y motivadas (consideración de que se probaron los hechos que integran la violación y que son los supuestos fácticos de los agravios) con arreglo a la ley, declarando el derecho que corresponda a cada sujeto, lo que se integra con la declaración de que los hechos comprobados coinciden con la hipótesis fáctica de la norma y con la aplicación de la consecuencia jurídica que en ella se prevé, es decir, considerando la prueba de los hechos que integran la violación y que son los supuestos fácticos del agravio (descripción general, abstracta, de un hecho que de concretarse en la práctica, producirá la consecuencia jurídica), de que los agravios son fundados e integran una causal de anulación debiendo provocar la decisión de anulación o reconocimiento de la validez del acto recurrido, todo ello según lo dictado por el ordenamiento jurídico fiscal aplicable al caso concreto, sin ir más allá de lo dispuesto por las normas sustantivas y adjetivas de dicho ordenamiento ⁷³.

Por lo tanto en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa el Juzgador debe aplicar la ley, quedando limitado su actuar por ésta última, en el sentido de que el contenido de la sentencia debe corresponder al contenido de una ley, por lo que al no darse

⁷³ Tribunal Fiscal de la Federación, *Obra Conmemorativa 55 años*, Tomo I, pp. 251-271

esta correspondencia la sentencia del juez puede ser declarada sin valor, como cuando una ley ordinaria no es conforme a lo señalado por la Constitución, estando únicamente autorizado a dictar normas jurídicas en cada caso concreto siguiendo un rito establecido en gran parte por la ley, sin ir más allá de lo que ésta dispone y sin considerar las situaciones reales en que la norma debe tener aplicación para determinar el sentido de ésta (reconstrucción racional) y por consiguiente interpretar debidamente la disposición a aplicar y emitir una resolución justa y eficaz.

Entonces, al someter una controversia surgida por la indebida aplicación o interpretación de las normas de un tratado para evitar la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta a la decisión de éste Tribunal, el contribuyente nacional o extranjero, según el caso, tiene el derecho a que dicha impugnación sea resuelta con sujeción a las disposiciones establecidas en los tratados mencionados con antelación, toda vez que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por ser de carácter administrativo ajusta sus resoluciones o sentencias a lo dispuesto por los tratados internacionales, las leyes federales y locales, teniendo así la potestad de descalificar todas aquellas resoluciones o actos administrativos que al interpretar las normas tributarias del tratado originen problemas lógicos de interpretación cuando en la aplicación de estas sea necesario tomar en cuenta dos o más disposiciones incompatibles entre sí o con las previstas en otros cuerpos legales por redundancia (hecho en que dos o más normas regulan situaciones similares o iguales) y por oposición abierta o incompatibilidad (cuando dos o más normas contienen disposiciones incongruentes y opuestas); tales problemas lógicos de interpretación se resuelven en nuestro sistema jurisdiccional de Estricto Derecho mediante

los criterios de *lex superior*, *lex posterior* y *lex specialis*, y la interpretación estricta de la ley considerando sólo la realización u omisión de la conducta que actualiza la hipótesis normativa (hecho generador) contenida en ordenamiento jurídico sin considerar la voluntad de una de las partes en la realización del hecho generador y la voluntad de crear las consecuencias de éste último, que aplicados al caso concreto nos señalan que la norma válida aplicable será siempre la del tratado vigente, actual (*lex posterior*) por estar por encima de las leyes federales y locales (*lex superior*) en materia de doble tributación internacional en impuesto sobre la renta (*lex specialis*).

Aunado a lo anterior, tenemos que los principales efectos de las resoluciones emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dentro de los cuatro que hay son: la Nulidad lisa y llana, la Nulidad Parcial, Nulidad para efectos y la que reconoce la legalidad del acto recurrido, destacando todas ellas por sus verdaderas consecuencias jurídicas frente al acto administrativo y ser uno de los medios jurídicos mediante el cual, se solucionan las controversias surgidas en tratados para evitar la Doble Tributación Internacional en impuesto sobre la renta de la siguiente manera y enfoque:

1. La acción de declarar la Nulidad Lisa y Llana del acto impugnado, es eficaz en tratándose de beneficiar al contribuyente afectado por dicho acto cuando se violentan los lineamientos de fondo de éste, debido a la indebida aplicación e interpretación hecha al contenido exacto de las disposiciones del tratado, cuando tal acto administrativo emanado de la autoridad fiscal mexicana:
 - a. Carezca de la debida motivación y fundamentación en su emisión

Capítulo Cuarto

- b. La autoridad fiscal mexicana que lo emite se compruebe que no es la competente e invade las esferas de competencia entre las autoridades fiscales mexicanas y entre éstas y sus homólogos del otro Estado con el que México celebró el tratado vulnerado.
 - c. Los hechos que le dieron origen nunca se realizaron o los que motivaron su emisión fueron diferentes o se apreciaron equivocadamente.
 - d. Fue emitido transgrediendo las disposiciones del tratado sobre las cuales presuntamente se basó su legal emisión y aplicación.
2. En cierto modo la Sentencia que emite la Nulidad Parcial de la resolución impugnada al consagrar el reconocimiento de la ilegalidad en parte y la legalidad en otra del acto administrativo impugnado surgido por la indebida aplicación de las disposiciones contenidas en las cláusulas del tratado, resulta favorable por un lado, para el contribuyente porque de la totalidad de los conceptos de impugnación expuestos solamente algunos de ellos como los referentes a omisiones hechas al procedimiento de emisión o notificación de la resolución impugnada o a las violaciones a las formalidades que debe revestir éste son procedentes, pero no son suficientes para desvirtuar el acto recurrido y declararlo nulo liso y llano de pleno derecho. Por el otro lado, para la autoridad fiscal mexicana resulta conveniente, en virtud de que a pesar de que no se hayan cumplido con las formalidades debidas se haga el reconocimiento como válido el deber del contribuyente de pagar por concepto del impuesto sobre la renta la obligación fiscal intrínseca en la resolución recurrida a favor de nuestro Fisco nacional, lo cual como consecuencia inmediata que trae es un aumento en la cantidad de recursos

disponibles para satisfacer las necesidades expresadas en el presupuesto de egresos anualmente formulado por el Congreso de la Unión.

3. Tratándose de una Sentencia que declare la Nulidad para efectos, tendrá consecuencias favorables a la autoridad fiscal mexicana cuando se declare que la resolución impugnada ha incurrido en las siguientes omisiones:

- a. Carece de los requisitos formales que determina el tratado en específico y la ley fiscal acorde y aplicable al caso y a la resolución impugnada.
- b. Carece de la debida motivación y fundamentación, es decir, no se ha argumentado correctamente el proceder de la autoridad al emitir la resolución impugnada conforme a la alusión hecha y sobre la que se basa la mención de preceptos, artículos del tratado o no correspondientes a las de éste que lo vulneran.
- c. Surjan vicios, fallas en procedimiento de emisión de la resolución impugnada, como que la autoridad no realizó la notificación como se debe.

4. Los efectos positivos de esta clase de Sentencia son totalmente a favor de la autoridad fiscal mexicana, ya que una nulidad para efectos se traduce en la emisión de una resolución o acto administrativo sin alguna de las anteriores omisiones, lo cual traerá como consecuencia, en caso de que se trate del cobro del impuesto sobre la renta, que éste sea percibido por nuestra autoridad fiscal, ya que será llevado a cabo conforme a Derecho y según lo dispuesto y así convenido en el tratado en particular. Además de lo anterior, esta clase de sentencia también beneficia a la autoridad fiscal mexicana pues el debido cumplimiento que se de a ésta, depende en ocasiones únicamente del arbitrio de

ésta última al poseer la facultad de volver a emitir una resolución administrativa pero que sin embargo no será igual a la impugnada y declarada ilegal, aplicando e interpretando correctamente un tratado para evitar la Doble Tributación Internacional, y emitiendo entonces dicha autoridad revestida de facultades discrecionales, un nuevo acto administrativo basado en dicho tratado o decidiendo no emitir resolución alguna.

5. Cuando la Sentencia reconoce la legalidad de la resolución o acto recurrido, estamos frente a un acto sumamente favorable a la autoridad fiscal mexicana, siempre y cuando el referido reconocimiento verse en la procedencia de la determinación y captación del pago del impuesto sobre la renta conforme a la legal interpretación y aplicación hecha al tratado internacional en materia de Doble Tributación Internacional en este impuesto y leyes fiscales federales mexicanas sobre las que se basó el mencionado pago a favor de la autoridad recaudadora mexicana, trayendo como consecuencia entonces que el cobro por las ganancias generadas en nuestro país por capitales extranjeros cuyos titulares sean residentes o cuya fuente haya sido nuestro país, de acuerdo al principio seguido por el tratado en esta materia en específico, sea captado por nuestra nación.

Por último, es preciso enfatizar que la acción declarativa de la Sentencia emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en este tipo de controversias, evita la consumación de un perjuicio que se puede y debe impedir, ya que despeja un estado de incertidumbre que resulta manifiestamente nocivo para las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, y al ser concreta en el sentido de que al momento de dictarse el fallo se hayan producido la totalidad de los presupuestos de hecho en que se apoya éste, acerca de la

existencia o inexistencia de la litis, se puede afirmar que ciertamente la Sentencia emitida por el TFI y A en cualquiera de los cuatro sentidos que puede adoptar, pone fin a un controversia actual surgida de la indebida aplicación de las disposiciones establecidas en los tratados para evitar la Doble Tributación Internacional en impuesto sobre la renta, diferenciándose de los demás mecanismos de solución y particularmente de las consultas presentadas ante la propia autoridad fiscal mexicana que solamente responden dando una eventual solución que pudiera darse de un hecho hipotético y no forman como las Sentencias un precedente que más adelante junto con otras resoluciones en ese mismo sentido serán parte de la Jurisprudencia del TFI y A y podrán ser invocadas para que actos jurídicos impugnados que sean parecidos o similares sean resueltos conforme a dicha fuente del Derecho.

4.2.2. LA CORTE DE IMPUESTOS DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA: COMO TRIBUNAL DE EQUIDAD

La Equidad como principio general de Derecho que es, sirve al juez en la elaboración de juicios para subsanar los defectos derivados de la generalidad de la ley a fin de atemperar los rigores de una fórmula demasiado genérica sin recurrir a una norma legal preestablecida⁷⁴, es decir, son los juicios de equidad la autorización que tiene el Juez para producir Derecho más allá de todo límite impuesto por normas superiores⁷⁵ y es el nombre que se le da al Tribunal cuyo juzgador resolverá el litigio que le haya sido asignado para su resolución,

⁷⁴ García Máynez, Eduardo, *Op., cit.*, p.373

⁷⁵ Bobbio, Norberto, *Op., cit.* p. 167

conforme a la Justicia⁷⁶ y a los precedentes, como la Corte de Impuestos de los Estados Unidos de América.

Esta Corte es el único foro en el que los contribuyentes pueden presentar su demanda sin el previo pago de las liquidaciones hechas por el Departamento de Ingresos de la Tesorería, es decir, por el Servicio Interno de Ingresos, que es el órgano del Ejecutivo encargado de administrar y hacer cumplir las leyes fiscales de los Estados Unidos. Aunado a lo anterior, este órgano además de tener un destacable sello de Equidad y Justicia dentro de la estructura impositiva estadounidense, juega un papel decisivo e importante en la interpretación de las leyes fiscales federales, toda vez que es un Tribunal de Derecho con facultades decisorias cuyas sentencias a excepción de las dictadas en casos de impuestos de pequeña cuantía, son revisables por los Tribunales Federales de Apelación (del Poder Judicial) cuando estos sean competentes, y posteriormente, por la Suprema Corte de los Estados Unidos, si está de acuerdo en examinarlas al admitir a trámite el recurso llamado de "certiori" promovida en contra de las resoluciones de los Tribunales Federales de Apelación⁷⁷.

En el procedimiento llevado ante esta Corte el juez juzga según la Equidad, es decir, resolviendo como si fuera el legislador, basándose en juicios de Equidad, sobre los cuales esta autorizado para solucionar una controversia sin recurrir a una normal legal preestablecida, esto es, el juez tiene la autorización para producir Derecho más allá de todo límite material impuesto por las normas superiores, teniendo únicamente como límites

⁷⁶ Gómez Lara, Cipriano, Op., cit., p. 25

⁷⁷ Tribunal Fiscal de la Federación, Op., cit., pp. 49-51

materiales de su poder normativo a la costumbre o al precedente judicial⁷⁸ (ejemplo dotado de autoridad), otorgando un trato de igualdad de circunstancias a las partes en litigio durante el proceso y atendiendo a la situación jurídica de cada una de ellas, los hechos y circunstancias que originaron la controversia e interpretando la norma o disposición legal fiscal en sentido económico al considerar las situaciones fácticas reales en que la norma debe aplicarse para así poder determinar su verdadero sentido, es decir, se considera la voluntad de realizar la conducta u omisión (hecho generador) que actualiza la hipótesis normativa prevista en ley y la voluntad de producir el efecto jurídico de tal conducta u omisión (la actualización de la hipótesis normativa), tal y como describe esta clase de interpretación Carlos Yáñez Franco⁷⁹ en su ensayo titulado "Breves comentarios sobre la hermenéutica de las leyes fiscales", en la obra editada por el entonces llamado Tribunal Fiscal de la Federación en la celebración de sus 50 años.

4.2.3. DIFERENCIAS ENTRE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LOS TRIBUNALES DE ESTRICTO DERECHO Y LOS TRIBUNALES DE EQUIDAD

Básicamente los contrastes surgen de la interpretación que se hace de la norma, ya que como se estudio anteriormente nuestro sistema jurídico no considera la situación real en que la norma debe aplicarse, esto es, la voluntad de realizar la conducta a través de la acción o la omisión que actualiza la hipótesis prevista en la disposición legal o norma prevista en el tratado o en ley alguna y la voluntad de producir el efecto jurídico de tal acción u omisión (la actualización de la hipótesis normativa), como si lo hace la Corte de Impuestos de los

⁷⁸ Bobbio Norberto, *Op., cit.*, p. 167

⁷⁹ Tribunal Fiscal de la Federación, *Op., cit.*, Tomo V, p. 677

Estados Unidos de América, emitiendo nuestro Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa una sentencia muy poco eficaz, justa a medias, al estar imposibilitada para desentrañar el verdadero sentido de la voluntad del contribuyente al realizar el acto jurídico cuyas consecuencias y efectos conculcan lo dispuesto en la norma del tratado o de la ley, según el caso en particular. Es decir, para que sea eficaz la resolución de nuestro Órgano Juzgador Fiscal, deberá circunscribirse a la interpretación que realice de la conducta del contribuyente de acción u omisión que actualiza la hipótesis normativa conforme a lo señalado por dicha norma, considerando los hechos volitivos del contribuyente que lo motivaron a la realización de su conducta y tomando en cuenta los posibles efectos negativos causados al fisco nacional, los cuales podrían considerarse prohibidos e ilegales en el ámbito penal. Aunado a lo anterior, deberá ser resultado del previo estudio minucioso hecho por el personal del Tribunal especializado en materia fiscal internacional y nacional.

4.2.4. VENTAJAS Y DESVENTAJAS ENTRE LAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, LAS DEL ARBITRAJE Y LAS DE LA AUTORIDAD COMPETENTE EN PROCEDIMIENTO AMISTOSO O DE ACUERDO MUTUO

El procedimiento contencioso administrativo es un mecanismo alterno señalado en los tratados para evitar la Doble Tributación Internacional y en nuestro Código Fiscal Federal, que posee ventajas y desventajas importantes, sin embargo, dentro de las ventajas frente a los otros mecanismos destacan:

1. Al estar contenido en un cuerpo de normas vigente como el Código Fiscal Federal, da lugar a la presencia de certidumbre respecto a la seguridad en la impartición de Justicia en beneficio del contribuyente afectado, toda vez que, ahí esta descrito todo

éste procedimiento, las hipótesis que lo hacen procedente, las causales que lo hacen improcedente, los tiempos, términos, condiciones y requisitos necesarios para alcanzar una resolución emitida por el TFI y A. materializada en la Sentencia con efectos y alcances encaminados a dar el debido cumplimiento del tratado.

2. El hecho de estar previsto el procedimiento contencioso administrativo junto con los otros mecanismos alternos en el Código Fiscal de la Federación, da la posibilidad de elegirlo frente al resto de los demás por ser un medio de defensa ordinario cuyas resoluciones son más eficaces y que cuando no llegasen a satisfacer las pretensiones del actor, pueden ser recurridas ante otras Instancias Superiores, lo cual, no es factible lograr con las resoluciones emitidas en un procedimiento de acuerdo mutuo o procedimiento amistoso o ante autoridad competente, ya que los tratados para evitar la doble tributación en impuesto sobre la renta no señalan en su contenido el proceso detallado a seguir, y en la legislación fiscal mexicana no se contemplan las fases procesales a desahogar para ser escuchado, así como el alcance y efectividad de la decisión alcanzada en dichos mecanismos alternos de manera explícita y expresa, decisión que no satisfecerá por igual los intereses perseguidos por las autoridades o contribuyentes de los Estados involucrados.
3. Otra ventaja que posee es el hecho de que aunque las resoluciones y tiempos de espera del resto de mecanismos diferentes al seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pueden ser más cortos y menos costosos, estos no están establecidos en ningún cuerpo normativo dentro de la legislación mexicana,

- como si lo esta el procedimiento contencioso administrativo, hecho que coloca al contribuyente o autoridad nacional o extranjera según el caso, en total incertidumbre al desconocer los derechos y medios de apelación que posee, cuando la resolución de dichos mecanismos no satisfaga sus intereses.
4. El hecho de que las etapas o fases que componen cada uno de los mecanismos alternos de solución de controversias en tratados para evitar la doble tributación en impuesto sobre la renta, los efectos y alcances de sus resoluciones y los medios para recurrirlas no consten en cuerpo legal alguno en el ámbito jurídico mexicano, coactan la libre elección sobre la posibilidad de elegir en primer lugar la sustanciación de alguno de estos o la del procedimiento contencioso administrativo como el proceso ordinario que es en nuestra legislación, atendiendo a la mayor satisfacción que se haga de las pretensiones del actor.
 5. Asimismo, la resolución o acuerdo alcanzado en los procedimientos alternos, no poseen un término ni recurso alguno, como el de queja dentro del procedimiento seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para dar cumplimiento a lo declarado por dicha resolución, ya que solo podrán implementarse o instrumentarse dentro de los 10 años contados a partir de la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración del otro Estado o en un período más largo cuando así lo permita el Derecho Interno del otro Estado. Entonces, tenemos que el debido cumplimiento que se de al acuerdo será diferente

en tiempo en cada Estado, dependiendo de los plazos previstos por las legislaciones nacionales de cada uno de ellos.

6. Finalmente, la procedencia de dichos medios alternos de solución depende indirectamente de la aceptación que de ella haga el gobierno extranjero para discutir la petición del acuerdo mutuo o procedimiento amistoso. Sin embargo, en los procedimientos ante autoridad competente de Canadá y los Estados Unidos de América, los contribuyentes pueden optar por proteger sus derechos de apelación ante sus tribunales nacionales en el supuesto en que dichas autoridades estén o se vean imposibilitadas para resolver la controversia de la mejor manera posible, ya que en el caso de los Estados Unidos de América la resolución no esta sujeta a impugnación en la vía administrativa o judicial, como tampoco en nuestro país.

4.3. LA EFICACIA DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA PARA SOLUCIONAR CONTROVERSIAS EN TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN ISR DENTRO DE LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA MEXICANA

Para conocer el alcance que tiene la eficacia de las sentencias emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, debemos en primer lugar entender por "eficacia" el hecho de que un acto jurídico tenga plena existencia, completa validez, y por tanto comience a generar la plenitud de todas o algunas de sus consecuencias de Derecho⁸⁰, es decir se cumpla el acto jurídico determinado y que cuando no se de dicho cumplimiento, éste último se haga valer a través de medios coercitivos por la misma autoridad que lo emitió.

Es decir, la eficacia de la sentencia pronunciada por el multicitado Órgano Juzgador Fiscal que pone fin a la controversias surgida por la indebida aplicación y/o interpretación de un tratado para evitar la doble tributación en impuesto sobre la renta, depende de la plena existencia y validez que posea como acto jurídico, al comenzar a generar en la práctica, las consecuencias de Derecho que consagra el declarar la nulidad lisa y llana, la nulidad parcial y la nulidad para efectos del acto impugnado, así como la declaración que reconoce la legalidad del acto recurrido, toda vez que esta resolución debe otorgar seguridad jurídica - como garantía constitucional que es⁸¹ - a quien acude al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de manera pacífica y equilibrada respetando las garantías de

⁸⁰ Gutiérrez y González, Ernesto, *Derecho de las Obligaciones*, 5ª edición, Editorial Cajica S.A., Puebla, 1980. p. 159

⁸¹ Tribunal Fiscal de la Federación, *La Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación*, México DF, 1993, p. 266

legalidad y seguridad jurídica en el proceso jurisdiccional tramitado ante dicho órgano juzgador llegando a interpretar como es debido las normas del tratado aplicables al caso en concreto.

Entonces, para lograr que esta clase de resolución posea plena eficacia en la resolución de la controversia en sentido material, debe ser el resultado de un proceso pronto, expedito e imparcial, de las presunciones humanas (resultado del raciocinio del juez materializado en la sentencia al tener como ciertos los hechos expuestos por las partes en la demanda y contestación, una vez que se han comprobado conforme a Derecho⁸²) y legales (medios de prueba a través de los cuales el órgano jurisdiccional en acatamiento al texto jurídico - sea tratado o ley- tiene por acreditado un hecho desconocido que deriva de un hecho conocido, probado y admitido⁸³) verdades durante el proceso seguido y del cumplimiento de lo dispuesto por los artículos 13, 14 y 16 constitucionales al estar debidamente fundada y motivada como consecuencia del juicio de nulidad procedente, previamente sustanciado.

Aunado a lo anterior, para que la sentencia posea eficacia, debe sujetarse a la debida interpretación que se haga de las normas del tratado en controversia, las cuales tienen fuerza obligatoria para los contribuyentes y autoridades fiscales mexicanas, pues conforme a nuestro sistema jurídico nacional están por encima de las disposiciones aplicables al caso concreto - litis del proceso- señaladas en las leyes mexicanas federales y locales; por tanto al mismo tiempo poseen las prerrogativas a invocar en su beneficio los contribuyentes

⁸² Pérez Becerril Alonso, *Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*, Editorial Porrúa, México DF, 2001, p. 54.

⁸³ *Ibidem*.

residentes o nacionales del otro Estado parte del convenio, estando así exentos de la aplicación de las leyes fiscales federales y locales mexicanas frente a la autoridad fiscal nacional, ya que las disposiciones del tratado se convierten en el único ordenamiento jurídico que les es aplicable.

Ahora bien, para interpretar debidamente las disposiciones de un tratado, según la Convención de Viena debe ser conforme al sentido corriente de los términos (objetivo o lógica gramatical), es decir, darles el sentido ordinario y corriente, y en caso de no ser posible seguir el criterio anterior debe interpretarse conjuntamente, incluyendo el texto con sus preámbulos y anexos, los instrumentos separados, los convenios posteriores hechos para su interpretación, la práctica seguida en su aplicación, de conformidad con el objeto y fin del tratado, esto es, analizando el propósito de los Estados para contratar y finalmente cuando su interpretación sea ambigua, oscura o irrazonable, debe interpretarse tomando en cuenta los trabajos preparatorios del tratados y las circunstancias presentadas en su celebración. Sin embargo, esta interpretación vislumbra cuando se refiere a la interpretación conforme al sentido corriente de los términos, la preeminencia de la interpretación económica sobre el principio de aplicación estricta de la ley, usada en los tribunales de Equidad, y que como lo señala la Suprema Corte de Justicia de la Nación es válida en la búsqueda del verdadero sentido de la norma buscando el equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados en ella⁴⁴.

⁴⁴ Cfr., *Tribunal Fiscal de la Federación, 50 años*, Tomo V, p. 680

Por lo tanto, como lo señala Carlos Franco Yáñez⁸⁵ “las disposiciones”... del tratado para evitar la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta “...deben interpretarse captando la situación fáctica prevista en la ley, en su realidad económica y objetiva (intention facti), cuando ha sido escondida bajo un disfraz tejido con formas contractuales anómalas, cuyo único propósito (intention juris) es eludir la disposición tributaria”... del convenio y la de las leyes federales fiscales mexicanas y así determinar el verdadero sentido de la norma a través de la reconstrucción racional o interpretación económica, “...necesaria para avanzar hacia el sentido normativo de interpretación de la norma jurídica...” en nuestro país y no en sentido Estricto como lo establece la Escuela de la Exégesis.

4.4. PROPUESTAS

Indiscutiblemente al emerger los tratados internacionales rápidamente en la década de los años noventa a la vida jurídica nacional, formando parte de nuestro Derecho escrito vigente como actos jurídicos que son, estableciendo las bases y creando la regulación jurídica permanente y obligatoria entre las partes signatarias del mismo, a fin de solucionar pacíficamente controversias y diferencias de ambos, incentivando al mismo tiempo el progreso de la ascendente homogenización o unificación jurídica, han hecho procedente la sustanciación del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como un proceso jurisdiccional optativo para la solución de controversias surgidas por la indebida aplicación o interpretación de esta clase de convenios cuyo fin sea

⁸⁵ Tribunal Fiscal de la Federación, Op., cit., Tomo V, pp. 677 - 680

evitar la doble tributación internacional que deberá probar en los ámbitos nacional e internacional que para ser el mecanismo de solución de este tipo de controversias más eficaz, seguro jurídicamente y procedente en lugar del Arbitraje y los procedimientos amistoso o de mutuo acuerdo ante autoridad competente, es sumamente necesario considerar la realización de las siguientes propuestas a fin de que asimismo las resoluciones de éste procedimiento sea justas, eficaces, expeditas y prontas para quien elige la interposición de éste juicio.

En primer lugar, al declarar la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación la supremacía en cuanto al orden jurídico de los tratados frente a las leyes emanadas del Congreso de la Unión y con el inmediato propósito de dar certeza jurídica al gobernado en cuanto a la legalidad y obligatoriedad que debe observar el cumplimiento y respeto de las disposiciones contenidas en los tratados y en especial en los tendientes a evitar la Doble Tributación Internacional en impuesto sobre la renta, así como a su interpretación y aplicación es viable se tome en consideración la propuesta de reforma al precepto 133 constitucional sobre la cual se fundamentará conforme a Derecho la procedencia expresa de intentar por la vía contenciosa administrativa Federal ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa el juicio de nulidad cuya sentencia estará a lo señalado por la siguiente reforma:

Art. 133.- En esta Constitución, los tratados internacionales celebrados por el Presidente de la República con aprobación del Senado y las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella que estén de acuerdo con la misma, serán la ley Suprema de la Unión.

Asimismo si consideramos al tratado como un acto jurídico formalmente válido y que surte plenamente efectos jurídicos dentro de nuestro sistema jurídico, debe satisfacer ciertos elementos de validez dentro de los que destaca la manifestación del consentimiento de su aprobación mediante la ratificación hecha por el Senado, materializada a través de la publicación de un Decreto de Aprobación y Publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Igualmente, es necesaria la inserción en la ley sobre celebración de tratados de cinco artículos que establezcan el procedimiento de aprobación de tratados internacionales, comprendiendo su negociación, la elección de las autoridades administrativas en cuya esfera se han delegado las facultades del titular del Poder Ejecutivo en la celebración de este tipo de instrumentos, la participación de las Secretarías de Estado en ellos según la materia sobre la que verse el convenio, los términos y tiempos de aprobación y vigencia, así como la obligatoriedad del tratado para nuestro país en el ámbito nacional e internacional a partir del momento de la publicación del Decreto de Aprobación y Promulgación que contendrá el contenido total del convenio, las reservas y declaraciones hechas por el Senado y que será publicado en el Diario Oficial de la Federación y depositado en la Dependencia u Organismo Internacional determinado en el tratado el mismo día, evitando así la falta de certidumbre en su entrada en vigor.

ART. 12.- La Secretaría de Relaciones Exteriores a través de sus correspondientes direcciones intervendrá en todos los trámites y gestiones necesarios para la suscripción de los tratados en que nuestra nación sea parte y en el otorgamiento de los Plenos Poderes a los funcionarios de la Secretaría de Estado que de acuerdo a la rama jurídica sobre la que verse dicho tratado, les corresponda intervenir como Delegados del Estado Mexicano.

ART. 13.- Los Delegados Plenipotenciarios llevarán el texto del tratado suscrito ad-referéndum al día siguiente a aquél en que fue firmado, a la Dirección correspondiente de la Secretaría de Relaciones Exteriores para que ese mismo día lo envíe a la Dirección de Gobierno de la Secretaría de Gobernación.

Art. 14.- La Dirección de Gobierno de la Secretaría de Gobernación enviará el texto del tratado, al día siguiente de aquél en el que lo recibe a la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, quien integrará una Comisión de tres Senadores a fin de emitir el documento de Aprobación o Ratificación total o parcial del tratado y enviarlo nuevamente a la Dirección de Gobierno de la Secretaría de Gobernación dentro de los 30 días hábiles siguientes al en que lo tiene por recibido.

El documento de Aprobación o Ratificación contendrá asimismo las reservas legales procedentes hechas por la Comisión.

ART. 15.- La Secretaría de Gobernación ejerciendo sus facultades de publicación de leyes y decretos, publicará el contenido total del documento de Aprobación del Senado, sus reservas y declaraciones legales formuladas, al segundo día siguiente a aquél en que lo recibe, día que debe ser anterior al establecido en el tratado para su entrada en vigor en el ámbito nacional e internacional. La publicación se hará a través de un decreto de Aprobación y Promulgación.

Previamente a la publicación del decreto de Aprobación y Promulgación del tratado, deberá la Secretaría de Gobernación notificar a la Secretaría de Relaciones Exteriores para que elabore el instrumento de ratificación del tratado a nombre del Presidente de la República, refrendado de la misma manera que el Decreto de Aprobación y Promulgación para que lo deposite en la Dependencia u Organismo Internacional así establecido en el tratado, el mismo día en que se publicará en el Diario Oficial de la Federación.

ART. 16.- El Decreto de Aprobación y Promulgación del tratado deberá contener las firmas de los senadores que emitieron el documento de aprobación o ratificación actuando en Comisión, la del titular del Ejecutivo y la del Secretario de Despacho cuyos funcionarios participaron en la negociación del tratado por ser de su competencia la materia sobre la que versa su contenido, de acuerdo a la especialización del ramo de la Secretaría de Estado y la del Secretario de Relaciones Exteriores.

En el caso específico del Decreto de Aprobación y Promulgación de un tratado para evitar la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta, deben aparecer las

rúbricas del Ejecutivo Federal, del Secretario de Relaciones Exteriores y del Secretario de Hacienda y Crédito Público, pues sus facultades de participación en la celebración de esta clase de instrumentos jurídicos internacionales se encuentran insertadas en los Reglamentos Interiores de cada una de estas dos Secretarías de Estado.

A fin de coadyuvar a la preeminencia del juicio de nulidad como la mejor opción por encima de los demás mecanismos de solución de controversias en los referidos tratados, se plantea la adición de un párrafo al artículo 133 constitucional en la que se limite expresamente la aplicación de las remisiones hechas por los mismos tratados a términos, conceptos y definiciones previstos en modelos internacionales para evitar la doble tributación en impuesto sobre la renta elaborados por Organismos financieros, económicos y de Desarrollo internacionales, y por la cual tendremos como formalmente válidas y obligatorias, para entender e interpretar correctamente el contenido del tratado a las vigentes al momento en que entró en vigor el convenio o el instrumento legal a través del cual pueden darse a conocer con posterioridad al tratado dichos términos.

ART. 133.- ...

Las disposiciones contenidas en los tratados celebrados conforme a la Norma Suprema de la Unión son de aplicación estricta y cuya interpretación será a través de cualquier método de interpretación jurídica. La remisión que hagan estas disposiciones a otras insertadas en distintos convenios, será válida y obligatoria en la interpretación a realizar del convenio que las enuncia, cuando se trate de tratados previamente aprobados y promulgados conforme a ésta Constitución.

Sin embargo, para poder discernir entre la interposición del juicio de nulidad o el de uno de los otros mecanismos debemos conocer como probables sujetos pasivos en las controversias su seguimiento y desarrollo ante la autoridad competente mexicana, los cuales

no están previstos en ley, código, circular o regla alguna como sí lo están los seguidos ante las autoridades canadiense y estadounidense, de tal manera que para poder elegir entre la sustanciación del procedimiento entre el juicio de nulidad y el procedimiento ante autoridad competente las reglas del procedimiento de este último deberían estar insertadas en el cuerpo del tratado a través de un protocolo en que se explique detalladamente la normatividad a saber para que la autoridad actúe según su competencia fundando y motivando conforme a lo establecido.

Por otro lado, para que la procedencia de interposición del juicio de nulidad mediante el procedimiento contencioso – administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como mecanismo alternativo de autocontrol al alcance de los administrados obligue a los órganos del Poder Ejecutivo a actuar conforme al orden jurídico establecido en asuntos que les afectan con miras al interés público y sea plenamente válida para el sujeto pasivo cuya residencia o nacionalidad en nuestro país ha sido comprobada, y al no existir expresamente señalada la competencia de este tribunal para conocer la litis surgida por la indebida interpretación y aplicación de las disposiciones contenidas en los tratados para evitar la doble tributación en impuesto sobre la renta, se propone la adición de una fracción al artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de la manera siguiente:

Art. 11 LOTJFyA.- El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

IV. Las dictadas por autoridades fiscales y administrativas Federales, que determinen la existencia de una obligación fiscal causando un agravio en materia fiscal con motivo de la interpretación o aplicación que se haga a los tratados para

evitar la doble tributación internacional, de obligatorio cumplimiento y observancia.

Sin ser óbice lo anterior, también se proponen las reformas a los artículos 5º y 237 del Código Fiscal de la Federación, como complemento a la anterior, consistentes en la expresa manifestación que debe hacerse a la debida interpretación de las normas contenidas en tratados para evitar la doble tributación en impuesto sobre la renta en dicho Código y en las Sentencias emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que atienda al verdadero sentido de la voluntad del contribuyente al realizar o no la conducta que actualiza la hipótesis normativa a través de su conducta de acción u omisión, cuyas consecuencias y efectos conculcan lo señalado en la norma, considerando además, los posibles efectos negativos causados al fisco nacional. De tal modo que, dichas reformas proyectan una mejor Impartición de justicia administrativa y eficacia de las sentencias, comparada con la del laudo arbitral.

ART. 5º.- Las disposiciones fiscales de tratados para evitar la doble tributación y las de leyes federales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta e interpretación que capte la situación fáctica prevista en la norma y en su realidad económica y objetiva. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales de los anteriores ordenamientos jurídicos y de otros se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica, siempre y cuando se funden en aquélla que atienda la realidad económica y objetiva de la hipótesis normativa. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal.

ART. 237 CFF.- Las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se

fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios. Tratándose de las emitidas para solucionar controversias por la aplicación de tratados para evitar la doble tributación, además se fundarán en la interpretación que capte la situación fáctica prevista en la norma y en su realidad económica y objetiva, buscando guardar el interés de la Federación y el de los residentes o nacionales en nuestro país.

Cuando se refiere a la debida interpretación debemos entender aquella que se debe realizar captando la situación fáctica prevista en la ley, en su realidad económica y objetiva (intention facti) cuando ha sido escondida a través de formas contractuales anómalas cuyo único propósito (intention juris) es eludir la disposición tributaria mexicana, y no una interpretación cerrada, circunscrita únicamente a lo que establece la hipótesis normativa de la disposición como se ha venido realizando en nuestro sistema jurídico.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La doble tributación internacional en materia de impuesto sobre la renta, surge como uno de los problemas tributarios que afectan directamente a los contribuyentes nacionales de dos o más Estados, al ser un acto jurídico por el que dos Estados soberanos ejerciendo su potestad tributaria, establecen obligatoriamente un tributo o gravamen sobre un mismo ingreso obtenido por un contribuyente específico y determinado, dentro de un mismo período impositivo en el que es exigible el cumplimiento de dicha obligación fiscal que ha tratado de evitarse a través de los Tratados.

SEGUNDA.- El tratado para evitar la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta es un convenio económico – tributario, bilateral y ley, cuyo formato refleja la diversidad natural de los sistemas fiscales, los objetivos nacionales y los métodos más flexibles para armonizar estas diferencias, toda vez que se enfoca en el efecto impositivo que incide en el patrimonio de los sujetos que intervienen o son obligados al pago del impuesto sobre la renta o su similar por los dos Estados que lo exigen dentro un mismo período de tiempo a un determinado contribuyente.

TERCERA.- La armonización de los sistemas fiscales que pretenden este tipo de tratados se basa en el establecimiento de mecanismos y principios tendientes a unificar los criterios de imposición, las bases del impuesto, las tasas, los métodos de interpretación de las normas fiscales en común, compartiendo la facultad de recaudación del impuesto sobre la renta. Sin embargo, la homogenización o armonización y unificación de estos criterios se concretizará

en la creación de un Código Tributario Internacional regulador de los hechos generadores que eviten la comisión de una doble tributación en impuesto sobre la renta.

CUARTA.- En la celebración de estos instrumentos jurídicos internacionales debe participar todo el Estado Mexicano (pueblo y gobierno a la vez, territorio, soberanía y régimen jurídico) quién es el que efectivamente se compromete a cumplir las disposiciones insertadas en su contenido frente a otro Estado integrante de la comunidad internacional, ya que al signarlo solamente el gobierno ad - referéndum no se crean derechos y obligaciones, es decir, la participación del gobierno es como representante que ejerce la soberanía del Estado mexicano. Por lo que, en la aprobación y ratificación de tratados internacionales deben actuar conjuntamente el Poder Ejecutivo y Legislativo a través de las dos cámaras, primero la de Senadores como representantes de los intereses de cada una de las Entidades Federativas y en segundo lugar la de Diputados como representantes directos de la voluntad del pueblo, esto es, de los ciudadanos mexicanos.

QUINTA.- Los principios regidores de este tipo de tratados cuando surge alguna controversia por la indebida aplicación o interpretación de las normas del convenio son, en el caso de invocar la aplicación de dicho tratado, el principio de punto de origen y el principio de presencia substancial, que señalan procedente la aplicación de las disposiciones del tratado en beneficio de los residentes así considerados por cada uno de los estados contratantes; en cuanto a la determinación de la interpretación y resolución de la controversia, se presentan por un lado, el principio de ahorro, al tener la posibilidad los estados signatarios de aplicar su legislación nacional sin limitación u obstáculo alguno que

contrarié el acuerdo celebrado y por otro lado surge el principio de no discriminación, cuando se origina la complicación de sujetar a la imposición tributaria en otro Estado al ciudadano extranjero, con requisitos gravosos o distintos a los que prevé para sus ciudadanos residentes; finalmente el principio de procedimiento amistoso aparece cuando se establecen los parámetros sobre los que las autoridades competentes de cada Estado parte mutuamente se asistirán a fin de resolver las discrepancias en la aplicación o interpretación del tratado.

SEXTA.- Los tratados para evitar la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta logran que las personas físicas y morales residentes en el territorio de los países que los signan, contribuyan obligatoriamente a sufragar los gastos públicos, conforme a las disposiciones del tratado y no paguen contribuciones que no deben, colocándolos en el caso de nuestro país en un plano privilegiado frente al resto de contribuyentes de otros países no inmersos en dicho tratado, frente a los nacionales mexicanos obligados al pago del referido impuesto y leyes impositivas fiscales, sin conculcar los principios de igualdad, equidad y proporcionalidad previstos en nuestra Constitución, ya que al momento de ser válidas y obligatorias las normas del tratado celebrado dentro de nuestro ámbito jurídico, se convierten en el único ordenamiento jurídico aplicable en beneficio del extranjero residente o nacional del país con el que lo hemos celebrado cuando su conducta desplegada actualiza las hipótesis normativas del tratado.

SÉPTIMA.- Esta clase de tratados uniforman los criterios y principios fiscales sobre los que la mayoría de países determinan la obligación de cumplir con el pago del impuesto

sobre la renta y logran prevenir la evasión de su pago tanto en México como en otros Estados, por parte de empresas transnacionales que al tener varias subsidiarias en diferentes países del mundo y haciendo uso de figura jurídicas nuevas y ajenas a la regulación del impuesto sobre la renta, evita la captación de más y necesarios recursos.

OCTAVA.- La plena validez del tratado en nuestro marco jurídico y la certeza jurídica de legalidad y obligatoriedad en su cumplimiento y respeto, dependerá entre otras cuestiones de la delimitación hecha en el artículo 133 constitucional referente a su supremacía frente a las leyes federales, de la codificación del procedimiento de aprobación de tratados internacionales que se propone se materialice en la adición de cinco artículos a la ley sobre celebración de tratados y en la publicación de un Decreto de Aprobación y Promulgación un día antes a aquél que fue establecido en el convenio para que entre en vigor y seguidamente se deposite en la Dependencia u Organismo Internacional previamente determinado el mismo día en que el Decreto de Aprobación y Promulgación es publicado en el Diario Oficial de la Federación para que surta efectos y obligaciones simultáneamente en el ámbito nacional e internacional.

NOVENA.- Las remisiones expresas de las normas insertadas en los tratados signados por nuestro país que evitan la doble tributación internacional en impuesto sobre la renta, a los términos, conceptos y definiciones previstos en modelos internacionales elaborados por los diversos organismos económicos y financieros internacionales, serán válidas y obligatorias en su cumplimiento e invocación en la interpretación correcta del tratado en específico, cuando se trate de las vigentes al momento en que entró en vigor el convenio o el legal

instrumento legal a través del cual pueden darse a conocer con posterioridad al tratado por alguna modificación o adición.

DÉCIMA.- La aplicación e interpretación de las normas insertadas en este tipo de convenios originan controversias, que serán solucionadas mediante la interposición y agotamiento de los mecanismos previstos para tal fin como son el seguido ante Autoridad competente, el procedimiento de mutuo acuerdo o amistoso, el arbitraje y el previsto para ello en la legislación fiscal interna de cada país, que en el caso específico de nuestro país alude al procedimiento contencioso administrativo substanciado ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

DÉCIMO PRIMERA.- A pesar de que los mecanismos alternos de solución diferentes al contencioso, emiten resoluciones en tiempos más cortos y menos costosos, en el caso del de la autoridad competente, al no estar detallado este procedimiento, ni constar en documento oficial alguno dentro de la legislación fiscal mexicana imposibilita al contribuyente a elegir libremente si la procedencia de este mecanismo satisfecerá mejor sus pretensiones que los otros, careciendo así de la certeza de conocer los derechos comunes de apelación ordinarios con los que cuenta, previamente a la impugnación directa en el procedimiento de mutuo acuerdo o amistoso, sustanciado por las autoridades competentes de cada Estado involucrado y parte del tratado.

DÉCIMO SEGUNDA.- La sustanciación de estos mecanismos alternos esta supeditada de manera indirecta a la aceptación que de ella haga el gobierno extranjero para discutir la

controversias en acuerdo mutuo o procedimiento amistoso, como en los realizados ante las de Canadá y Estados Unidos de América del Norte, cuyas normas salvaguardan los derechos de apelación de los contribuyentes ante sus tribunales nacionales en el supuesto de que esas autoridades estén o se vean imposibilitadas para resolver la controversia por ellas mismas de la mejor manera posible, al otorgarles a dichos contribuyentes la opción de recurrir a estos mecanismos o los previstos en sus legislaciones nacionales.

DÉCIMO TERCERA.- Las resoluciones o acuerdos finales que resuelven la controversia emitidos por los procedimientos alternos, no poseen un término ni recurso alguno que de cumplimiento obligatorio a lo que señalan, tampoco se implementan en un mismo e igual período de tiempo en cada uno de los Estados parte en el tratado, sino por el contrario dicha instrumentación dependerá de los plazos previstos por las legislaciones nacionales de cada uno de dichos Estados.

DÉCIMO CUARTA.- El Arbitraje además de poseer las mismas consecuencias que los demás mecanismos, su procedencia sólo se podrá intentar cuando el contribuyente afectado lo solicite por escrito y se obligue a cumplir la resolución a la que se llegó, la cual no puede ser impugnada a través de los medios ordinarios estipulados en la legislación interna del país en el que es residente el extranjero afectado por la doble tributación.

DÉCIMO QUINTA.- La procedencia del proceso contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa debe delimitarse expresamente en el artículo 11 de la su ley Orgánica que lo conciba como un mecanismo eficaz y alternativo de

autocontrol al alcance de los contribuyentes cuyos derechos han sido conculcados por el acto administrativo de la autoridad fiscal mexicana que exige el cumplimiento del indebido pago del impuesto sobre la renta, a fin de que conozca la litis por la indebida interpretación o aplicación de las disposiciones contenidas en el convenio específico.

DÉCIMO SEXTA.- Las sentencias emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que resuelvan controversias de indebida interpretación en tratados para evitar la doble tributación deben estar fundadas en la debida interpretación que se haga de las normas de estos tratados sujetándose a la situación fáctica prevista en la ley, a su realidad económica y objetiva (intento facti) cuando ha sido escondida a través del uso de formas contractuales anómalas cuyo único propósito (intento juris) es eludir la disposición tributaria mexicana, dejando a un lado la interpretación en estricto Derecho circunscrita únicamente a lo establecido en la hipótesis normativas del tratado. Este hecho debe señalarse expresamente en los artículos 5º y 237 del Código Fiscal de la Federación, como se ha propuesto en las reformas a dichos preceptos.

DÉCIMO SÉPTIMA.- La eficacia del procedimiento contencioso - administrativo y de las resoluciones emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la resolución de controversias de tratados para evitar la doble tributación en impuesto sobre la renta, dependerá de la interpretación justa y conforme al sentido corriente hecha a la norma en estricto derecho y tomando en cuenta la voluntad de las partes en la celebración del acto jurídico a fin de determinar las consecuencias provocadas a la legislación fiscal mexicana; además dicha eficacia será el resultado de una mayor preparación en el estudio jurídico-

fiscal al que sean sometidos los Magistrados de dicho Órgano Juzgador y sus secretarios de acuerdo, también se deberá a la ampliación de la planta de los anteriores y al mayor presupuesto destinado a este Tribunal, para que verdaderamente se dé cumplimiento a la garantía de seguridad jurídica que tenemos al acudir a éste Tribunal que tramite un proceso pronto, expedito e imparcial.

PAGINACIÓN DISCONTINUA

ANEXO 1
ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO
 29 de junio del 2000

PAÍS	POR NEGOCIAR	EN NEGOCIACIÓN	NEGOCIACIÓN CONCLUIDA	FIRMADOS	APROBADOS POR EL SENADO MEXICANO	APROBADO EN EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	EN VIGOR	APLICABLE/ DIARIO OFICIAL
ALEMANIA				23/II/93	27/VI/93	11/XI/93	ESPAÑOL ALEMÁN	30/XII/93	1/II/94 D.O. 16/II/94 D.O. 6/V/94 4/ D.O. 15/VI/94 5/
AUSTRALIA		✓							
AUSTRIA		✓							
ARGENTINA 8/				26/XI / 97	19/VI/98		ESPAÑOL		D.O. 19/VI/98
BÉLGICA				24/XI/92	1/VI/94	✓	ESPAÑOL FRANCÉS NEERLANDÉS	1/II/97	1/II/98 D.O. 6/II/97
BRASIL		✓							
CANADÁ		✓ 9/		8/VI/91	8/VI/91	✓	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	11/VI/92	1/II/92 D.O. 17/VI/92
CANADÁ 2/				16/II/90	8/VI/91	✓	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	27/VI/92	1/II/93 D.O. 15/VI/92
COLOMBIA 1/	✓								
COREA				6/X/94	16/XII/94	✓	ESPAÑOL COREANO INGLÉS	11/II/95	1/II/96 D.O. 16/II/95
CHILE				17/VI/98	30/XII/98	✓	ESPAÑOL	15/XI/99	1/II/00 D.O. 12/VI/00
CHINA		✓							
DINAMARCA				11/VI/97	28/X/97		ESPAÑOL DANÉS INGLÉS	22/XII/97	1/II/98 D.O. 27/VI/98

1/ En materia de transporte Internacional

2/ En materia de intercambio de información

3/ Sometido a consideración del Senado

4/ Publicación de Fe de Erratas

de Transporte

**TESIS CON
 FALLA DE ORIGEN**

5/ Modificación al Protocolo

6/ Modificación al Tratado

7/ Entrada en vigor retroactiva

8/ Para Evitar la Doble Imposición en materia

Internacional

9/ Tratado en renegociación

ANEXO 1
ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO
 29 de junio del 2000

PAIS	POR NEGOCIAR	EN NEGOCIACIÓN	NEGOCIACIÓN CONCLUIDA	FIRMADOS	APROBADOS POR EL SENADO MEXICANO	APROBADO EN EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	EN VIGOR	APLICABLE/ DIARIO OFICIAL
------	--------------	----------------	-----------------------	----------	----------------------------------	----------------------------	-------------------	----------	---------------------------

ECUADOR				30/VI/92	25/IV/94		ESPAÑOL		
ESPAÑA				24/VI/92	27/IV/93	✓	ESPAÑOL	6/X/94	1/95 D.O. 31/XII/94
EUA				8/IX/92 8/IX/94 6/	12/VI/93 16/XII/94 6/	20/XI/93	ESPAÑOL INGLÉS	28/XII/93 26/X/95 6/	1/94 D.O. 31/IV/94 26/X/95 6/ D.O. 25/IV/96 6/
EUA 2/				9/XI/89 9/IX/94 6/	19/XII/89 16/XII/94 6/	---	ESPAÑOL INGLÉS	18/IV/90 26/X/95 6/	18/IV/90 D.O. 23/IV/90 26/X/95 6/ 25/IV/96 6/
FINLANDIA				12/IV/97	26/XI/97	29/VI/98	ESPAÑOL FINLANDÉS INGLÉS	14/VI/98	1/99 D.O. 11/08/99
FRANCIA				7/XI/91	18/XII/92	✓	ESPAÑOL FRANCÉS	31/XII/92	1/93 D.O. 16/II/93
GRECIA			✓						
HUNGRÍA		✓							
INDIA			✓						
INDONESIA			✓						
ITALIA				8/VI/91	25/IV/94	✓	ESPAÑOL ITALIANO	10/II/95	1/96 D.O. 29/II/95
ISRAEL				20/VI/99			ESPAÑOL HEBREO INGLÉS	9/VI/00	1/00
IRLANDA				22/X/98	30/XII/98	31/XII/98	ESPAÑOL INGLÉS	31/XII/98	1/99
JAPÓN				9/IV/96	29 /IV/96	✓	ESPAÑOL JAPONÉS INGLÉS	6/XI/96	1/97 D.O. 6/IV/97

1/ En materia de transporte internacional

2/ En materia de intercambio de información

3/ Sometido a consideración del Senado

4/ Publicación de Fe de Erratas

de Transporte

TESIS CON
 FALLA DE ORIGEN

5/ Modificación al Protocolo

6/ Modificación al Tratado

7/ Entrada en vigor retroactiva

8/ Para Evitar la Doble Imposición en materia

Internacional

9/ Tratado en renegociación

II

B

ANEXO 1
ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO
 29 de junio del 2000

PAIS	POR NEGOCIAR	EN NEGOCIACIÓN	NEGOCIACIÓN CONCLUIDA	FIRMADOS	APROBADOS POR EL SENADO MEXICANO	APROBADO EN EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	EN VIGOR	APLICABLE/ DIARIO OFICIAL
LUXEMBURGO		✓							
MALASIA		✓							
NICARAGUA		✓							
NORUEGA				23/III/95	14/XI/95	✓	ESPAÑOL NORUEGO	23/I/96	1/I/97 D.O. 26/VII/96
PANAMÁ	✓ 1/								
PAISES BAJOS				27/IX/93	22/VI/94	✓	ESPAÑOL NEERLANDÉS	13/X/94	1/I/95 D.O. 31/XII/94
POLONIA				30/XI/98	26/IV/99		ESPAÑOL POLACO INGLÉS		
PORTUGAL				11/XI/99	28/IV/00				
REINO UNIDO				2/VI/94	6/VI/94	14/XII/94	ESPAÑOL INGLÉS	15/XII/94	1/IV/94 7/ D.O. 15/II/95
REP. CHECA	✓								
RUMANIA			✓						
RUSIA		✓							
SINGAPUR				9/XI/94	26/IV/95		ESPAÑOL INGLÉS	14/XI/95	1/I/96 D.O. 23/VIII/96
SUECIA				21/IX/92	15/XII/92	21/IX/92	ESPAÑOL INGLÉS	18/XII/92	1/I/93 D.O. 10/II/93
SUIZA				3/VIII/93	1/VI/94	✓	ESPAÑOL FRANCÉS	8/IX/94	1/I/95 D.O. 24/X/94
VENEZUELA				6/II/97		6/XI/98	ESPAÑOL		

1/ En materia de transporte internacional

2/ En materia de intercambio de información

3/ Sometido a consideración del Senado

4/ Publicación de Fe de Erratas

de Transporte

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

5/ Modificación al Protocolo

III

6/ Modificación al Tratado

7/ Entrada en vigor retroactiva

8/ Para Evitar la Doble Imposición en materia

Internacional

9/ Tratado en renegociación

Para obtener una versión actualizada solicítela al (228 27 13)

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, MIGUEL

COMPENDIO DE DERECHO ADMINISTRATIVO (PARTE GENERAL), Editorial Porrúa, México DF., 1996.

TEORÍA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO, 5ª edición, Editorial Porrúa, México DF., 1983.

ARELLANO GARCÍA, CARLOS

PRIMER CURSO DE DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO, 3ª edición, Editorial Porrúa, México DF., 1997.

SEGUNDO CURSO DE DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO, 2ª edición, Editorial Porrúa, México DF., 1998.

BAKER,

DOUBLE TAXATION AGREEMENTS AND INTERNATIONAL TAX LAW: A MANUAL ON THE OECD MODEL DOUBLE TAXATION CONVENTION 1977, Londres 1971.

BETTINGER BARRIOS, HERBERT

ESTUDIO PRÁCTICO SOBRE LOS CONVENIOS IMPOSITIVOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN (TOMO I) 9ª edición, Ediciones Fiscales ISEF, México DF., 2001.

BOBBIO, NORBERTO

TEORÍA GENERAL DEL DERECHO, 2ª edición, Editorial Temis, Santa Fe de Bogotá, 1994.

BURGOA ORIHUELA, IGNACIO

EL JUICIO DE AMPARO, 16ª edición, Editorial Porrúa, México DF., 1981.

CONTRERAS VACA, FRANCISCO JOSÉ

DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO (PARTE ESPECIAL), Oxford University Press, México DF., 1998.

-
- | | |
|------------------------------|---|
| DEL ARCO RUETE, LUIS | <u>DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL</u> , Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977. |
| FIORINI, BARTOLOMÉ A. | <u>¿QUÉ ES EL CONTENCIOSO?</u> , Ediciones Abeledo - Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1997 |
| GARCÍA MÁYNEZ, EDUARDO | <u>INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO</u> , 47ª edición, Editorial Porrúa, México DF., 1995. |
| GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. | <u>DERECHO FINANCIERO (TOMO I)</u> , Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984. |
| GÓMEZ LARA, CIPRIANO | <u>TEORÍA GENERAL DEL PROCESO</u> , 9ª edición, Oxford University Press, México DF., 1996. |
| GONZÁLEZ URIBE, HÉCTOR | <u>TEORÍA POLÍTICA</u> , 10ª edición, Editorial Porrúa, México DF., 1996. |
| GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ ERNESTO | <u>DERECHO DE LAS OBLIGACIONES</u> , 5ª edición, Editorial Cájica S.A., Puebla, 1980. |
| KAYE, DIONISIO J | <u>DERECHO PROCESAL FISCAL</u> , Editorial Themis, México DF., 1994. |
| MARGAÍN MANAUTOU, EMILIO | <u>DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (DE ANULACIÓN O DE ILEGITIMIDAD)</u> , 8ª edición, Editorial Porrúa, México DF, 1999. |
| _____ | <u>INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO ADMINISTRATIVO MEXICANO</u> , 3ª edición, Editorial Porrúa, México DF, 2000. |
| MARTÍNEZ MORALES, RAFAEL I | <u>DERECHO ADMINISTRATIVO (3ER Y 4º CURSOS)</u> , 2ª edición, Oxford University Press, México DF, 1998. |
| MORENO SÁNCHEZ, GABRIEL | <u>LA NULIDAD PROCESAL</u> , Oxford University Press, México DF., 2000. |

- ORTIZ, SAINZ Y TRON TRATADOS INTERNOS EN MATERIA FISCAL (ANÁLISIS Y COMENTARIOS), 2ª edición, Editorial Themis, México DF., 2000.
- OVALLE FAVELA, JOSÉ DERECHO PROCESAL CIVIL, Editorial Harla, México DF., 1980.
- OWENS, ELISABETH A INTERNATIONAL ASPECTS OF U.S INCOME TAXATION (PART FOUR: U.S INCOME TAX TREATIES, PART FIVE: CONTROL OF INTERNATIONAL TAX EVASION), INTERNATIONAL PROGRAM, HARVARD LAW SCHOOL, Cambridge Massachusetts, 1980.
- PÉREZ BECERRIL, ALONSO PRESUNCIONES TRIBUTARIAS EN EL DERECHO MEXICANO, Editorial Porrúa, México DF., 2001.
- REYES TAYABAS, JORGE DERECHO CONSTITUCIONAL APLICADO A LA ESPECIALIZACIÓN EN AMPARO, 5ª edición, Editorial Themis, México DF., 2000.
- RODRÍGUEZ GONZÁLEZ-VALADEZ, CARLOS MÉXICO ANTE EL ARBITRAJE COMERCIAL INTERNACIONAL, Editorial Porrúa, México DF., 1999.
- SEARA VÁZQUEZ, MODESTO, DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO, 7ª edición, Editorial Porrúa, México DF, 1981
- SORENSEN, MAX MANUAL DE DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO, Fondo de Cultura Económica, México DF., 1981.
- TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN 50 AÑOS. TOMO I, TFF, México DF.
- _____ LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, TFF, México DF., 1993.

OBRA CONMEMORATIVA 55 AÑOS. TOMOS I Y II, TFE, México DF.

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA
FISCAL Y ADMINISTRATIVA

PROCEDIMIENTOS EN MATERIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA (MÓDULO VI. SEGUNDA PARTE, TOMO III PRIMERA PARTE), TFJFyA, México DF., 2000.

URIBARRI CARPINTERO, GONZALO

EL ARBITRAJE EN MÉXICO, Oxford University Press, México DF, 1999.

WALLS AURIOLES, RODOLFO

LOS TRATADOS INTERNACIONALES Y SU REGULACIÓN JURÍDICA EN EL DERECHO INTERNACIONAL Y EL DERECHO MEXICANO, Editorial Porrúa, México DF., 2001.

LEGISLACIÓN NACIONAL

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, 131ª edición, Editorial Porrúa, México DF, 2000.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN 2001, Ediciones ISEF, S.A. 2001

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, LUNES 26 DE JUNIO DE 2000, SEGUNDA SECCIÓN

<http://www.tff.gob.mx/tffedel.html>

<http://www.shcp.gob.mx>

LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, Ediciones ISEF, S.A. 2001

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2001, Ediciones ISEF, S.A. 2001

SEMANARIO DEL PODER JUDICIAL

TRATADOS INTERNACIONALES SOBRE DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y MODELO MEXICANO DE LA CONVENCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y LA PREVENCIÓN DE LA EVASIÓN FISCAL.

LEGISLACIÓN INTERNACIONAL

IC71-17R4 REQUEST FOR COMPETENT AUTHORITY CONSIDERATION UNDER MUTUAL AGREEMENT PROCEDURES IN INCOME TAX CONVENTIONS, Canada.

REVENUES PROCEDURE 96-13, Cumulative Bulletin 1996-1