



ANTE EL HONORABLE TRIBUNAL ESTABLECIDO CONFORME AL
CAPÍTULO XI DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA
DEL NORTE (TLCAN)

MARVIN ROY FELDMAN KARPA
DEMANDANTE

VS.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS,
DEMANDADO

ESCRITO DE CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

CONSULTOR JURÍDICO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS:

Hugo Perezcano Díaz

ASISTIDO POR:

Secretaría de Economía

Máximo Romero Jiménez

Fernando Reséndiz Wong

Thomas & Partners

J. Christopher Thomas

J. Cameron Mowatt

Rolando García Ramos

Carlos García

Shaw Pittman

Stephan E. Becker

Sanjay Mullick

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
I. LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL PARA CONOCER DE LA RECLAMACIÓN PRESENTADA EN LA DEMANDA	9
A. Los límites a la competencia del tribunal.....	9
1. El Tribunal no está facultado para investigar violaciones al derecho mexicano.....	9
2. Los límites a la competencia <i>ratione temporis</i> del Tribunal.....	11
3. Los límites a la competencia <i>ratione materiae</i> del Tribunal.....	11
a. El artículo 1105 no aplica a medidas tributarias	12
b. El derecho a alegar una violación al artículo 1110 está sujeto a lo dispuesto en el artículo 2103(6).....	13
B. Aplicación a la reclamación presentada de los límites a la competencia.....	14
1. El término de prescripción	14
2. Las reclamaciones de expropiación.....	14
a. Cumplimiento con la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación	16
b. La denegación del pago de devoluciones por los meses de octubre a diciembre de 1997.....	16
c. La nueva reclamación de “expropiación progresiva”	16
3. Los argumentos relativos al artículo 1105	17
a. Los argumentos agrupados en el de “expropiación progresiva”	17
b. Otros argumentos relativos al artículo 1105	18
4. La reclamación de trato nacional	18
II. RELACIÓN DE HECHOS	19
A. El impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS).....	19

B.	La mecánica de la devolución del impuesto.....	22
C.	La sentencia de la Suprema Corte de Justicia: litigio de Lynx y CEMSA para impugnar la reforma de 1991.....	23
D.	El cumplimiento de la sentencia de la Suprema Corte de Justicia por la SHCP.....	25
E.	Exportaciones de cigarros de CEMSA en 1992.....	33
F.	El asunto comercial entre CEMSA y CIGATAM.....	37
G.	El supuesto acuerdo para eximir a CEMSA de la aplicación del artículo 4 de la Ley del IEPS.....	39
H.	La sentencia del Tribunal Fiscal de 1996 en el caso Lynx.....	47
I.	Exportaciones de CEMSA y solicitudes de devolución del IEPS en 1996.....	47
J.	La metodología del demandante para el cálculo del IEPS en 1996	48
K.	Exportaciones de CEMSA y solicitudes de devolución del IEPS en 1997.....	51
L.	Las resoluciones de la SHCP de negar a CEMSA devoluciones por los meses de octubre, noviembre y diciembre de 1997.....	52
M.	La reforma de 1998	54
N.	Las reuniones Feldman - Gómez Gordillo	55
O.	Respuesta de la SHCP a la consulta de CEMSA del 12 de diciembre de 1997	60
P.	El procedimiento de 1998 ante el Tribunal Fiscal: impugnación de CEMSA al rechazo de sus solicitudes de devolución de 1997, y la respuesta a su solicitud del 12 de diciembre de 1997	61
Q.	La decisión de iniciar la auditoría	64
R.	La realización y los resultados de la auditoría de 1998.....	65
S.	El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de 1999: impugnación de CEMSA de la auditoría que inició en 1998	69
T.	Exportación de cigarros por Mercados I y Mercados II en 1999 y 2000.....	73

III.	RESPUESTA A LAS RECLAMACIONES QUE SUBSISTEN: ARGUMENTACIÓN JURÍDICA SOBRE EL FONDO DE LA DISPUTA	75
A.	Desarrollo jurisprudencial reciente	75
1.	Un panel del TLCAN recientemente resolvió que no es procedente entrar en el estudio de la motivación o intención	75
2.	Las determinaciones del caso <i>Metalclad</i> en los que se sustenta el demandante fueron desechadas por una corte revisora	76
B.	Se debe dar pleno efecto a las decisiones de los tribunales nacionales	77
C.	Evidencia pericial presentada por el demandante	78
D.	Comentarios generales sobre la Ley del IEPS y las reclamaciones en materia de expropiación	78
E.	Respuesta a los alegatos en materia de expropiación.....	80
1.	El interés en cuestión debe ser una inversión definida.....	80
a.	El artículo 1139 es una definición exhaustiva.....	82
b.	Las Partes del TLCAN y los tratadistas concuerdan que la definición de inversión es exhaustiva.....	84
c.	El artículo 1139 también dispone lo que no es una inversión.....	87
2.	Los intentos de injertar las definiciones del artículo 1139 a la inversión real del demandante, CEMSA	88
3.	Conforme al artículo 1110, el Tribunal solamente tiene competencia en materia de expropiación	89
a.	La competencia del Tribunal de Reclamaciones Irán-Estados Unidos difiere del alcance y contenido del artículo 1110.....	89
b.	El <i>Restatement</i> de Estados Unidos también difiere del artículo 1110 en su alcance y contenido.....	91
F.	Respuesta al argumento de que México incumplió con la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y, en consecuencia, violó el artículo 1110 del TLCAN	92

G.	Respuesta al alegato de que la negativa de devolución relativa a las exportaciones hechas en octubre, noviembre y diciembre de 1997 equivalen a una expropiación.....	95
1.	El artículo 1139.....	95
2.	La impugnación que presentó CEMSA ante tribunales por las negativas de devolución fue desechada.....	95
3.	La existencia del derecho que se alega está siendo considerada por los tribunales mexicanos: está <i>sub judice</i>	95
4.	La relación entre el procedimiento judicial y la regla del agotamiento de los recursos.....	96
5.	El argumento del demandante requiere que este Tribunal determine que la SHCP actuó ilícitamente, de acuerdo con el derecho mexicano.....	99
6.	En cualquier caso, el derecho que el demandante reclama también está afectado por la reclamación de devoluciones en exceso y las ventas ficticias.....	100
H.	El derecho que se reclama y el <i>impedimento (estoppel)</i>	101
1.	El razonamiento en el caso <i>Metalclad</i> , sobre el cual se basa el demandante, ha sido desechado.....	102
2.	El sustento de <i>Metalclad</i> en <i>Biloune</i> también fue criticado por la Suprema Corte de Colombia Británica.....	103
3.	No surge un impedimento (<i>estoppel</i>).....	105
4.	El impedimento en el derecho municipal.....	106
a.	México.....	107
b.	Canadá.....	108
c.	Los Estados Unidos de América.....	109
5.	No pudo haber un acuerdo que permitiera obtener devoluciones por montos superiores al IEPS originalmente pagado.....	111
IV.	HECHOS ADICIONALES RELATIVOS A LA RECLAMACIÓN EN MATERIA DE TRATO NACIONAL Y DE ORDEN PÚBLICO.....	113
A.	Las ventas a Centroamérica.....	114

B.	Las exportaciones a Estados Unidos	115
C.	Los compradores señalados en las facturas de CEMSA para las exportaciones a Estados Unidos.....	116
D.	El patrón de las exportaciones de CEMSA a Estados Unidos	117
E.	Las relaciones entre las distintas compañías	119
F.	Las exportaciones de CEMSA a esas compañías.....	122
G.	No existió denegación de trato nacional	127
	1. Las premisas sobre los hechos relativos a la reclamación de trato nacional son incorrectas: los llamados “competidores” de CEMSA	127
	2. Aspectos de la Ley del IEPS que guardan relación con el tema de “circunstancias similares”.....	129
	3. El otorgamiento de devoluciones del IEPS en 1999	131
V.	DEFENSA DE LA RECLAMACIÓN DE DAÑOS.....	132
A.	Hechos Adicionales.....	132
	1. Los estados financieros auditados de CEMSA por los ejercicios fiscales de 1991 a 1998	132
	2. La inadecuada contabilidad de CEMSA	133
	3. La enorme sobreestimación del IEPS pagado sobre cigarros	133
	4. El efecto de las reformas a la Ley del IEPS que entraron en vigor en 1998.....	134
B.	Argumentación	135
	1. El objeto y la fecha de la valuación.....	135
	2. Revisión de las pruebas de la demandada en materia de valuación	136
C.	La revisión de las pruebas del demandante en materia de valuación.....	137
D.	Contestación a las pretensiones del demandante en materia de daños.....	138
E.	Comentarios finales sobre daños.....	142

VI.	ORDEN PÚBLICO	144
VII.	CONSIDERACIONES FINALES	145
A.	La reparación que el demandante solicita en la forma de medidas suspensivas y daños contingentes	145
B.	Reparación que se solicita.....	146
C.	Costas	147

**MARVIN ROY FELDMAN KARPA C.
LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
CASO CIADI NO. ARB/AF/99/01**

INTRODUCCIÓN

Los tribunales nacionales han abordado la mayoría de las reclamaciones de CEMSA y el resto de las reclamaciones no están maduras

1. La reclamación de Corporación de Exportaciones Mexicanas, S.A. de C.V. (CEMSA) depende de que pueda determinarse que la negativa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) a otorgar las devoluciones del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) que CEMSA demanda fue “contrario al derecho mexicano tal y como lo declararon la Suprema Corte de Justicia y las legislaturas”¹.

2. Como se verá más adelante:

- La SHCP cumplió plenamente con la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (lo cual resuelve la primera reclamación de expropiación); y
- CEMSA impugnó ante los tribunales mexicanos la negativa de la SHCP de otorgar las devoluciones solicitadas de octubre a diciembre de 1997, y perdió (lo cual resuelve la segunda reclamación de expropiación).

3. Sobre la base de estos hechos jurídicos, la reclamación de CEMSA, en los términos en que fue presentada, no puede prevalecer. CEMSA pretende evitar tener que enfrentarse a estos hechos jurídicos al referirse a una sentencia en un procedimiento que aún está en curso. La SHCP determinó la situación fiscal de CEMSA. En esos procedimientos subsisten cuestiones de hecho y de derecho mexicano que no han sido todavía resueltas, incluidas:

- la legalidad del requisito previsto en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios que requiere que el contribuyente que solicite la devolución del impuesto debe contar con facturas en las que conste por separado el IEPS expresamente trasladado;
- la verificación de que las exportaciones que pudieren legalmente ser consideradas realmente ocurrieron;
- la prueba de que las cantidades solicitadas fueron pagadas; y

1. Escrito de demanda, página 1.

- otras cuestiones.

4. Tales cuestiones de hecho y de derecho municipal son materia de un proceso judicial ante tribunales nacionales que no han concluido.

5. Luego entonces, CEMSA sólo puede tener éxito en este foro si la competencia de este Tribunal desplaza a la de los tribunales nacionales, y resuelve estos asuntos en su lugar. México respetuosamente sostiene que este Tribunal no tiene esa competencia.

6. Aunque el escrito de demanda no revela completamente los hechos, el pretendido derecho a obtener devoluciones sin contar con facturas que desglosaran el impuesto trasladado fue materia del juicio de nulidad que el demandante instauró después de que se le negaron las devoluciones de octubre a diciembre de 1997 (el “procedimiento de 1998 ante el Tribunal Fiscal”). El demandante presentó en ese procedimiento los mismos argumentos que ahora somete a este Tribunal, en específico:

- la sentencia de 1993 de la Suprema Corte de Justicia le dio a CEMSA un derecho absoluto para obtener devoluciones del IEPS por sus exportaciones; y
- la insistencia de la SHCP en que se cumplieran ciertos requisitos en las facturas era contraria a la ejecutoria de la Suprema Corte.

7. El Tribunal Fiscal de la Federación (el Tribunal Fiscal, ahora el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) rechazó los argumentos de CEMSA. CEMSA recurrió al juicio de amparo, y el tribunal de amparo resolvió en su contra.

8. Hay una referencia disimulada a este procedimiento en el testimonio del demandante, en el que señala que impugnó las negativas de devolución de octubre a diciembre de 1997. Testificó que después de que “este Tribunal había sido integrado... intenté dar marcha atrás a ese procedimiento” pero “el tribunal desechó mi petición”².

9. De hecho, el tribunal de amparo hizo más que desechar su petición: tanto el Tribunal Fiscal como el de amparo resolvieron en contra suya sobre el fondo del asunto.

10. Estos hechos jurídicos son de gran importancia para este procedimiento. Como lo señala el laudo del TLCAN en el caso *Anzinian et al. c. Los Estados Unidos Mexicanos*, las decisiones de los tribunales nacionales deben aceptarse como determinaciones de derechos válidas, a menos que los tribunales nacionales mismos sean descalificados en el plano internacional³.

11. En consecuencia, en un procedimiento, los tribunales mexicanos confirmaron la posición de las autoridades fiscales sobre los requisitos de las facturas. Es cierto que en otro

2. Testimonio de Marvin Feldman, párrafo 84.

3. *Anzinian et al. c. los Estados Unidos Mexicanos*, CIADI Caso No. ARB/AF/97/2 (1 Nov. 1999), párrafo 97.

procedimiento que aún no concluye (el procedimiento de 1999 ante el Tribunal Fiscal) resolvió la cuestión de manera distinta. La sentencia está sujeta a un recurso de revisión y es materia de un juicio de amparo instaurado por CEMSA, que aún están en curso. El supuesto derecho a las devoluciones no ha sido aún decidido de manera definitiva conforme al derecho mexicano. El primer elemento de una reclamación de expropiación, es decir la existencia de un derecho, no ha sido todavía determinado. El demandante solicita que este Tribunal reemplace a los tribunales mexicanos y resuelva estos asuntos con base en las opiniones de peritos en derecho mexicano sobre la existencia de este derecho, aun cuando los tribunales la rechazaron en uno de los procesos y, en el otro, la cuestión está *sub judice*.

12. El tema de las facturas no es el único asunto pendiente de resolución en los procedimientos que se encuentran activos. En el párrafo 247 del escrito de demanda, el demandante atribuye la carencia de facturas con el IEPS desglosado, como el “motivo principal” que dio lugar a la resolución de liquidación de la SHCP en 1999. Ello es incorrecto. Hubo otras razones para la liquidación. CEMSA no tenía una contabilidad adecuada, según lo requiere la ley. CEMSA sobreestimó de manera importante sus solicitudes de devolución del IEPS durante 1996 y 1997. CEMSA también solicitó devoluciones indebidas por exportaciones a unas compañías ficticias, e.g. Dilosa, en Honduras. Las acciones de la SHCP al respecto fueron confirmadas por el Tribunal Fiscal. Como ya se mencionó, esta decisión se encuentra sujeta a revisión y es materia de un juicio de amparo instaurado por CEMSA.

13. El asunto se complica aún más por el reciente descubrimiento de pruebas de que, salvo por dos embarques, todas las “exportaciones” de CEMSA a Estados Unidos durante 1997 fueron transportadas a El Paso, Texas bajo fianza, en régimen fiscalizado, y la evidencia sugiere que pudieron haber sido enviadas de regreso a México⁴. La evidencia indica que, con conocimiento o no, CEMSA y el demandante participaron en un esquema a través del cual se reclamó la devolución del IEPS por exportaciones temporales, más que definitivas, desde México. Esto suscita dudas sobre si las exportaciones de CEMSA fueron definitivas. Todavía no se ha tomado acción alguna respecto de este reciente descubrimiento.

14. Si los tribunales mexicanos llegaren a decidir en definitiva que CEMSA tenía derecho al pago de alguna cantidad por concepto de devolución, y México se negara efectuarlo y se presentara una nueva reclamación al amparo del TLCAN, sería necesario decidir si la reclamación pecuniaria de CEMSA es una “inversión”. Al hacer el análisis, quedaría de manifiesto inmediatamente que este caso no se asemeja a una reclamación típica de expropiación en la que un inversionista es titular de acciones de una empresa, o que detenta algún otro tipo de derecho de propiedad preexistente, de cuya propiedad o control se alega ha sido despojado por una medida gubernamental. El Tribunal tendría que analizar el proceso para el pago del impuesto del IEPS, incluyendo los siguientes pasos:

- el productor de cigarros (que no está relacionado con CEMSA) originalmente pagó el IEPS al fisco mexicano;

4. Es probable que esto también haya ocurrido durante 1996. La demandada tiene documentos suministrados por el *U.S. Customs Service* para el año de 1997, los cuales detallan qué ocurrió con los embarques de CEMSA una vez que entraron a Estados Unidos.

- CEMSA nunca detentó la propiedad o el control de la Tesorería, la receptora del pago de los impuestos;
- el impuesto fue incorporado en el costo de los bienes vendidos por el productor a sus distribuidores; y
- cuando CEMSA compraba o adquiría los cigarros de mayoristas, no existía una relación contractual mutua entre CEMSA y el productor que originalmente pagaba el impuesto.

El derecho de CEMSA a una devolución del pago del impuesto depende de la operación de la ley fiscal mexicana. El Tribunal tendría que tomar en consideración si una sentencia que no le fuera satisfactoria a la empresa pudiera dar origen a una violación del TLCAN.

Existen restricciones a las reclamaciones que pueden presentarse conforme al TLCAN basadas en medidas tributarias

15. Cuando se aplica el TLCAN a esta reclamación, el Tribunal está sujeto a restricciones especiales sobre el derecho de acceso a arbitraje por reclamaciones relativas a medidas tributarias. Algunos artículos, por ejemplo el artículo 1105 (nivel mínimo de trato), no son aplicables de manera directa. En el caso de reclamaciones de expropiación conforme al artículo 1110, es necesario cumplir con una condición previa, obligatoria; la falta de cumplimiento con este requisito impide el que una reclamación esté dentro del ámbito del arbitraje.

16. La demanda no se ocupa de las reglas especiales del TLCAN relativas a las reclamaciones del capítulo XI que involucran medidas tributarias. Al aplicar las reglas que establecen tales limitaciones a este caso, secciones enteras de la demanda presentan cuestiones que van más allá del alcance del sometimiento de una reclamación a arbitraje y, por tanto, deben ser desechadas. Gran parte de la reclamación se sustenta en la incapacidad de CEMSA para obtener devoluciones por la exportación de cigarros al amparo de las reformas a la Ley del IEPS que entraron en vigor el 1 de enero de 1998, una medida que ya se determinó que no es una expropiación. Otros argumentos clave presentados por el demandante están basados en artículos de la sección A que no pueden ser presentados en este procedimiento en virtud del artículo 2103, o bien porque el demandante omitió cumplir con la condición obligatoria previa a la presentación de reclamaciones sobre expropiación que involucran medidas tributarias, como es el caso de la supuesta reclamación de “expropiación progresiva”.

17. Consecuentemente, este escrito de contestación a la demanda primeramente abordará qué reclamaciones han sido sometidas debidamente a este Tribunal.

No existió sustento razonable en supuestas declaraciones orales

18. El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación (el Código Fiscal) prevé los medios formales para obtener resoluciones favorables por escrito de la SHCP, relativas a situaciones reales y concretas que involucran a los contribuyentes. Tales resoluciones tienen efectos legales y, una vez emitidas, obligan a la autoridad durante el ejercicio fiscal en cuestión. El demandante y su representante legal conocían bien el procedimiento establecido en el artículo 34.

Recurrieron a él para formular una consulta sobre temas centrales que ahora presenta ante este Tribunal. Cuando la SHCP se negó a emitir una resolución favorable que autorizara la devolución sin tener las facturas con el IEPS trasladado debidamente desglosado, el demandante impugnó la negativa a través de los procedimientos de 1998 ante el Tribunal Fiscal, junto con la negativa de la SHCP a sus solicitudes de devolución hechas a finales de 1997. Como se mencionó anteriormente, el demandante perdió ante el Tribunal Fiscal, así como en la vía de amparo.

19. Es así que CEMSA no obtuvo resolución alguna que le hubiese creado un derecho, y que, por consiguiente, obligara a la SHCP, de tal modo que la posición que CEMSA mantiene hoy se hubiera aclarado. Al carecer de tal resolución escrita, y sin informar al Tribunal lo que realmente aconteció en los tribunales, el demandante alega que se llegó a un acuerdo oral. México niega que se haya llegado a cualquier acuerdo oral.

20. Incluso si hubiese existido un acuerdo oral, éste no tendría efectos jurídicos conforme al derecho mexicano, y el demandante sabía o debía haberlo sabido. Cuando en el procedimiento de 1998 ante el Tribunal Fiscal impugnó la negativa de la SHCP de emitir una resolución conforme al artículo 34, así como en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal de 1999 relativo a la auditoría, CEMSA no hizo referencia alguna al supuesto acuerdo oral, ni siquiera pretendió sustentar su reclamación en una supuesta violación de las autoridades fiscales a tal acuerdo oral. Por el contrario, CEMSA sustentó su posición jurídica sobre la base de una detallada interpretación de las disposiciones legales mexicanas. Conforme a los sistemas fiscales de los tres países del TLCAN, los contribuyentes no pueden argumentar un impedimento que evite que las autoridades fiscales apliquen las leyes tributarias, en los términos en que fueron redactadas, a través de los métodos sugeridos por el demandante.

El demandante ha realizado alegatos erróneos sobre los hechos

21. Existen otras debilidades importantes en el caso del demandante. Muchos de los alegatos sobre los hechos son simplemente incorrectos.

22. Por ejemplo, el tema central de la demanda es el alegato de que las autoridades fiscales buscaron proteger al “monopolio de los productores en materia de exportación” de cigarros⁵. Existen dos productores principales en México (CIGATAM y La Moderna). Debido a las múltiples referencias a CIGATAM en la demanda, la demandada le preguntó a ésta qué fue lo que exportó de 1990 a 1999. De acuerdo con el testimonio del contralor de CIGATAM, Noé Salazar Martínez, la compañía no exportó ninguna marca de cigarros propiedad de Phillip Morris (incluidos cigarros Marlboro), ni vendió cigarros a terceras personas con el propósito de que fueran exportados⁶. Para CIGATAM, por lo tanto, no existía ningún “monopolio de los productores en materia de exportación” que requiriera ser protegido, porque no hizo exportación

5. Véase, por ejemplo, los párrafos 149(b), 157, 165 y 209. El párrafo 157 es un buen ejemplo: “...las medidas de la Demandada contra CEMSA no fueron una reglamentación ordinaria o legítima. Su objeto y efecto exclusivo fueron imposibilitar a CEMSA a exportar cigarros compitiendo con los productores y sus distribuidores”.

6. CIGATAM realizó pequeñas exportaciones de cigarros de marcas nacionales, que no son propiedad de Philip Morris, 0.45% del total de las ventas en 1996; 0.53% en 1997; 0.35% en 1998; y 0.04% en 1999.

alguna de importancia. Aunque la demandada no obtuvo un testimonio similar de La Moderna, entiende que esta empresa tampoco exportó marcas internacionales, objeto de contratos de licencia durante este periodo.

23. La descripción del Sr. Feldman de los procedimientos jurisdiccionales en México también contiene errores y omisiones fundamentales. Contrario al alegato del demandante ante este Tribunal, desde abril de 1994 se implementó plenamente las ejecutorias de 1993 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a la entera satisfacción posterior de CEMSA, según lo ésta manifestando expresamente a los tribunales mexicanos competentes. El demandante también caracterizó erróneamente la sentencia de la Suprema Corte de Justicia, interpretando que la Suprema Corte había resuelto que CEMSA tenía el derecho a la devolución del IEPS por la exportación de cigarros, de modo tal que no tuviese que cumplir con los demás requisitos señalados en la ley. De hecho, la Suprema Corte solamente resolvió que CEMSA tenía derecho a la tasa del 0% en sus exportaciones; la Corte no se pronunció sobre el derecho de CEMSA a recibir las devoluciones del impuesto. Tampoco se refirió a la aplicación de las disposiciones de la ley que establecen requisitos específicos, por ejemplo los requisitos previstos en el artículo 4 de la ley, relativos a la documentación comprobatoria.

24. Al cumplir con la sentencia de la Suprema Corte y posteriormente, la posición de la SHCP fue que, para tener derecho a obtener devoluciones, CEMSA necesitaba contar con facturas en las que se le trasladara expresamente y por separado el IEPS. Cuando la SHCP requirió a CEMSA presentar esas facturas a fin de dar cumplimiento a la ejecutoria de la Suprema Corte, CEMSA cumplió, aunque bajo protesta⁷. La SHCP pudo entonces verificar que el impuesto hubiese sido realmente enterado y trasladado, y procedió a pagar las devoluciones que eran procedentes. Posteriormente, CEMSA informó al tribunal que la SHCP había cumplido plenamente con la ejecutoria, y solicitó que el caso se archivara como asunto totalmente concluido. Hasta hace poco, CEMSA no había impugnado ese aspecto de la ley, en los términos en que lo redactó el Congreso de la Unión lo redactó.

25. En el procedimiento de 1998 ante Tribunal Fiscal, en el que se impugnaron las negativas de devolución de 1997 y la negativa de la SHCP de emitir una resolución favorable conforme al artículo 34 del Código Fiscal, que autorizara las actividades de CEMSA, el Tribunal Fiscal rechazó de manera específica el argumento que CEMSA está presentando ante este Tribunal. El tribunal confirmó que la sentencia de la Suprema Corte no tiene los efectos jurídicos que le atribuye el demandante.

26. En algunos casos, los documentos en los que se basa el demandante no dicen lo que el demandante les atribuye. Muchos de los alegatos se basan en recuerdos imperfectos, y algunos son insinuaciones y suposiciones por demás inauditas. Por ejemplo, antes de la primera de sus reuniones en 1998 con el Lic. Gómez Gordillo, un alto funcionario de la SHCP, el demandante publicó un desplegado en un periódico mexicano en el que lo acusó de conducta criminal por haber elaborado el proyecto de iniciativa de reforma a la Ley del IEPS que el Ejecutivo Federal,

7. Incidentalmente, esas facturas fueron por la compra de bebidas alcohólicas, no de cigarros, y el IEPS trasladado se había desglosado en las facturas.

a través del Secretario de Hacienda, sometió al Congreso. Las transcripciones de las diversas reuniones con el Lic. Gómez Gordillo, presentadas con el escrito de demanda, demuestran que, mientras el demandante insistía en su acusación de que el Lic. Gómez Gordillo había actuado de manera criminal, el propio abogado del Sr. Feldman sistemáticamente respondió que “no” a la pregunta del Lic. Gómez Gordillo sobre si, como abogado, consideraba que había cometido algún delito o incluso obrado de manera inapropiada.

27. El Lic. Gómez Gordillo no fue el primer funcionario mexicano de alto nivel que el demandante acusó de conducta criminal.

28. El demandante buscó obtener los resultados que quería, haciendo denuncias penales contra los funcionarios fiscales, realizando visitas frecuentes (por lo regular no agendadas) a funcionarios de la SHCP (incluidos funcionarios que no tenían atribuciones respecto de las reclamaciones de CEMSA), y a través de una campaña en los medios calculada para desprestigiar al gobierno mexicano. Los esfuerzos del demandante para presionar a la SHCP a no aplicarle la ley no suscitan cuestiones que estén comprendidas en el ámbito del capítulo XI.

El demandante comerciaba con devoluciones

29. Los hechos demuestran que lo que la demanda describe como el “negocio de exportación de cigarros de CEMSA”, en realidad era una práctica de comerciar con devoluciones del IEPS.

30. Los hechos no sustentan las afirmaciones del demandante de que su negocio hubiera sido muy lucrativo si se le hubieran otorgado las devoluciones. Las ganancias proyectadas de CEMSA durante 1997 por la exportación de cigarros están basadas en una importante sobrevaluación de las devoluciones del IEPS. Incluso, si CEMSA hubiese solicitado las devoluciones del IEPS calculadas correctamente, sin tener la documentación requerida, los montos reclamados fueron muy superiores a los del impuesto que realmente fue pagado por los productores. La rentabilidad del “negocio de exportación” de cigarros de CEMSA estaba basada en un subsidio otorgado por la Tesorería de la Federación, como resultado de solicitudes infladas.

31. El análisis de las solicitudes de devolución de CEMSA revela otras irregularidades.

Estructura de este escrito de contestación a la demanda

32. El escrito de contestación de la demanda está organizado de la siguiente manera:

- La parte I describe los límites de la competencia del Tribunal para conocer de las reclamaciones presentadas en la demanda.
- La parte II contiene la relación de hechos de la demandada.
- La parte III contiene los argumentos jurídicos de la demandada sobre el fondo de la controversia relativa a las reclamaciones de expropiación, respecto de las reclamaciones que se han sido debidamente presentadas ante este Tribunal.

- La parte IV contiene una relación de hechos adicionales referentes a la reclamación de trato nacional y a una cuestión importante de orden público que debería ser valorada por el Tribunal para desechamiento la reclamación.
- La parte V aborda la reclamación de trato nacional.
- La parte VI aborda los daños.
- La parte VII aborda la cuestión de orden público.
- La parte VIII contiene las peticiones por la demandada.

I. LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL PARA CONOCER DE LA RECLAMACIÓN PRESENTADA EN LA DEMANDA

A. Los límites a la competencia del tribunal

33. El Tribunal sólo tiene competencia en los términos que le ha sido conferida por la sección B del capítulo XI y por el consentimiento de las partes contendientes al arbitraje a su amparo⁸.

34. La reclamación versa sobre medidas tributarias. Conciernen exclusivamente la aplicación de la Ley del Impuesto Especial sobre Productos y Servicios y el derecho que se reclama para obtener la devolución del impuesto por la exportación de cigarros. Según lo reconoce el demandante en el párrafo 145 de su escrito de demanda, la palabra “medida” no está definida de manera exhaustiva en el artículo 201 del TLCAN. No sólo incluye la ley de la materia, es decir la Ley del IEPS, sino también cualquier “reglamento, procedimiento, requisito o práctica” relacionado; también podría incluir alguna otra acción gubernamental que no se encuentra listada en la definición de “medida” del artículo 201.

35. Tal y como se discute a continuación, el artículo 2103 del TLCAN limita la competencia del tribunal sobre medidas tributarias.

36. Como se verá a continuación, se desprenden límites temporales y sustantivos a la competencia del Tribunal.

1. El Tribunal no está facultado para investigar violaciones al derecho mexicano

37. El artículo 1131 del TLCAN requiere que el Tribunal resuelva las cuestiones en disputa de conformidad con el tratado y las reglas aplicables del derecho internacional.

38. En su Decisión Interlocutoria, el Tribunal observó:

...La jurisdicción conforme al artículo 1117(1)(a) del TLCAN, en que se fundamenta este arbitraje, está limitado a reclamaciones a consecuencia de una supuesta violación a las obligaciones conforme a la sección A del capítulo 11 del TLCAN. Por lo tanto, el tribunal no tiene, en un principio, jurisdicción para decidir sobre reclamaciones a consecuencia de una supuesta violación del derecho mexicano. Los anteriores sistemas

8. El Tribunal ha tomado ciertas determinaciones sobre la competencia en su Decisión Interlocutoria sobre Cuestiones Preliminares de Jurisdicción de fecha 6 de diciembre de 2000. La demandante se reserva su posición respecto a estas cuestiones.

legales mencionados (el derecho internacional en general, y el derecho mexicano) pueden volverse relevantes en la medida de que una disposición pertinente sea encontrada en la sección A del capítulo 11 y haga referencia a ésta o al cumplir con el requisito del artículo 1131(1) que un “tribunal establecido conforme a esta sección decidirá las controversias que se sometan a su consideración de conformidad con este Tratado y con las reglas aplicables del derecho internacional”. Aparte de eso, el tribunal no está autorizado a investigar supuestas violaciones ya sean del derecho internacional en general o del derecho nacional.⁹

39. El demandante pretende que el Tribunal determine un derecho a la devolución del IEPS en favor de su empresa, conforme a la legislación fiscal mexicana, cuando dicho asunto ha sido decidido en su contra en un procedimiento y se encuentra sub judice ante otros tribunales mexicanos en otro. Toda la reclamación se basa en la opinión del demandante sobre el derecho de su empresa a la devolución de impuestos, que debería preferirse a la opinión de las autoridades fiscales, así como en la insinuación de que, en caso de prevalecer el demandante, las autoridades mexicanas no implementarán las sentencias dictadas en su contra por los tribunales mexicanos. Los tribunales mexicanos, no este Tribunal, tienen la competencia para determinar si CEMSA tiene derecho a obtener la devolución de impuestos en ausencia de facturas con el IEPS desglosado. Si CEMSA prevalece, las autoridades mexicanas darán cumplimiento a la sentencia.

40. Con excepción de la reclamación por una supuesta denegación de trato nacional, todas las reclamaciones presentadas en este procedimiento requerirían que el Tribunal aplique la legislación mexicana, desplazando a los órganos judiciales competentes.

41. El Tribunal no puede hacerlo, a menos que actúe fuera de los términos del sometimiento de las partes al arbitraje. El principal caso CIADI de anulación, *MINE c. Guinea*, señala:

... el acuerdo de las partes respecto al derecho aplicable forma parte del acuerdo de arbitraje. Por consiguiente, el que un tribunal ignore las reglas de derecho acordadas constituirá una desviación del mandato conforme al cual el tribunal ha sido facultado para desempeñarse. Ejemplos de dicha anulación incluye la aplicación de reglas de derecho distintas de las acordadas por las partes, o una decisión que no esté fundamentada en derecho alguno, a menos que las partes hayan acordado una decisión *ex aequo et bono*. Si la desviación es manifiesta, conlleva a un manifiesto exceso de poder.¹⁰

42. Los tribunales establecidos al amparo del capítulo XI del TLCAN difieren sustancialmente de los tribunales establecidos conforme a la Convención del CIADI (o de tribunales establecidos conforme a ciertos tratados bilaterales de inversión), que generalmente

9. Decisión Interlocutoria, párrafo 61.

10. Caso CIADI No. ARB/84/4, Ad Hoc Decisión del Comité del 22 de diciembre de 1989, CIADI Rev. FILJ 95 (1990) párrafos 5.03 y 5.04.

aplican la legislación del Estado receptor de la inversión, complementada por las reglas aplicables del derecho internacional. Por ejemplo, conforme al artículo 42 de la Convención del CIADI, un tribunal del CIADI:

...decidirá la diferencia de acuerdo con las normas de derecho acordadas por las partes. A falta de acuerdo, el Tribunal aplicará la legislación del Estado que sea parte en la diferencia, incluyendo sus normas de derecho internacional privado y aquellas normas de derecho internacional que pudieren ser aplicables.¹¹ [Énfasis propio]

43. No se ha conferido a este Tribunal facultades similares a las que otorga la Convención del CIADI.

2. Los límites a la competencia *ratione temporis* del Tribunal

44. Como lo advierte la Decisión Interlocutoria sobre Cuestiones Preliminares de Jurisdicción, hay dos límites temporales a la competencia del Tribunal:

- el Tribunal no puede determinar violaciones al capítulo XI sobre la base de hechos u omisiones ocurridos antes del 1 de enero de 1994, fecha en que el TLCAN entró en vigor (párrafo 62 de la Decisión Interlocutoria); y
- el límite del término de prescripción de tres años a que se refiere el artículo 1117(2) es el 30 de abril de 1996, sujeto a una determinación de que, con base en el fondo de la controversia, la prescripción se suspendió temporalmente, o de que la demandada está impedida para invocarlo (párrafos 48-49 de la Decisión Interlocutoria).

3. Los límites a la competencia *ratione materiae* del Tribunal

45. Toda vez que la reclamación involucra medidas tributarias, el artículo 2103 del TLCAN establece límites adicionales a la competencia del Tribunal en este caso. Conforme al artículo

11. Por ejemplo, en el caso *Liberian Eastern Timber (LETCO) c. Gobierno de la República de Liberia*, Reporte 2 del CIADI 343, un tribunal CIADI consideró una controversia derivada de un contrato de concesión. El tribunal del CIADI encontró que la ley liberiana aplica a una controversia contractual y en virtud del artículo 42 de la Convención, a “aquellas normas de derecho internacional que pudieren ser aplicables”. Considerando una competencia que abarca derecho interno e internacional, el laudo del tribunal del CIADI encontró un incumplimiento al contrato conforme a la legislación interna de Liberia. Véase 358 de *Liberian Eastern Timber (LETCO) c. Gobiernos de la República de Liberia*. El Tribunal de Reclamaciones Irán-EE.UU. también tuvo un alcance inusual respecto a la disposición sobre derecho aplicable. Véase George H. Aldrich, páginas 156-157, *The Jurisprudence of the Iran-United States Claims Tribunal*.

2103 (1) del TLCAN, salvo lo dispuesto en ese artículo, ninguna disposición del tratado aplica a medidas tributarias¹².

46. Al someter el TLCAN a la aprobación del Congreso de Estados Unidos, el Presidente de ese país publicó una Declaración de Acción Administrativa que establece el entendimiento del gobierno de Estados Unidos sobre las disposiciones esenciales del TLCAN. La Declaración de Acción Administrativa observa que:

El artículo 2103 limita el alcance respecto a las medidas tributarias sujetas en el TLCAN. El párrafo uno deja en claro que sólo aquellas disposiciones listadas en el artículo se aplican a medidas tributarias¹³

47. La Declaración de Implementación de Canadá, publicada el día de la entrada en vigor del TLCAN, es en el mismo sentido:

El artículo 2103, generalmente limita la aplicación de las obligaciones del TLCAN respecto a medidas tributarias y establece que el TLCAN no afecta los derechos y obligaciones que deriven de tratados bilaterales tributarios entre las partes. Más específicamente:

--El párrafo 1 establece que, salvo lo dispuesto por este artículo, nada de lo dispuesto en el TLCAN aplicará a medidas tributarias.¹⁴

48. Las únicas disposiciones del capítulo XI que están listadas en el artículo 2103 son los artículos 1102, 1103, 1106 y 1110. Ningún otro artículo del capítulo XI puede aplicar a medidas tributarias.

a. El artículo 1105 no aplica a medidas tributarias

49. El artículo 2103 omite el artículo 1105 entre los artículos de la sección A que aplican a medidas tributarias. El tratado no permite a un demandante a invocar una reclamación de que una medida tributaria de una Parte ha violado el artículo 1105, y ningún tribunal puede considerarla.

12. Si existiese cualquier duda respecto a la interacción entre el artículo 2103 y el capítulo XI, el artículo 1112(1) contiene una disposición que señala que en el caso de cualquier incompatibilidad entre capítulo XI y cualquier otro capítulo del TLCAN (incluido en el capítulo XXI) prevalecerá la de este último en la medida de la incompatibilidad.

13. U.S. Statement of Administrative Action, página 218.

14. *Statement on Implementation for the North America Free Trade Agreement, Canada Gazette*, Part 1. 1 de enero de 1994, página 215. México no elaboró su propio entendimiento respecto al TLCAN en la misma forma que sus dos socios comerciales.

50. El demandante ha enfatizado que el artículo 1110 dispone que, cuando una Parte nacionaliza o expropia una inversión de un inversionista de otra Parte, deberá hacerlo con apego al principio de legalidad y al artículo 1105(1), entre otras obligaciones¹⁵. Por consiguiente, el artículo 1105 se torna legalmente pertinente, pero sólo si hubo una expropiación.

b. El derecho a alegar una violación al artículo 1110 está sujeto a lo dispuesto en el artículo 2103(6)

51. Como condición precedente al sometimiento a arbitraje de una reclamación de expropiación relativa a una medida tributaria, el inversionista debe referir primero “la cuestión respecto si la medida es una expropiación” a las autoridades competentes de los dos Estados involucrados.

52. Dos consecuencias se desprenden de esa condición precedente: primero, el demandante no podrá proseguir con su reclamación si las autoridades competentes acuerdan que la medida reclamada no es una expropiación. Estaría fuera ámbito del sometimiento de las partes al arbitraje.

53. Segundo, si el reclamante potencial no somete un alegato particular de expropiación a las autoridades competentes, un tribunal no podrá considerar ese alegato en un procedimiento subsecuente. Antes que sean sometidas a un tribunal, todas las reclamaciones de expropiación relativas a medidas tributarias deberán, primero, ser revisadas por las autoridades competentes. Esta es una condición precedente a la competencia del tribunal sobre una reclamación de expropiación.

54. Estados Unidos y Canadá lo confirman en sus respectivas declaraciones sobre el TLCAN. La Declaración de Acción Administrativa de Estados Unidos establece:

Antes que el inversionista pueda impugnar una medida tributaria como una expropiación inadmisibles conforme a las disposiciones de arbitraje del capítulo de inversión, el párrafo seis dispone que las autoridades tributarias de ambos gobiernos consultarán sobre si la medida equivale a una expropiación. Si ambos gobiernos deciden, dentro de seis meses, que la medida no es una expropiación, el inversionista no podrá iniciar un arbitraje¹⁶. [Énfasis propio]

55. La Declaración de Implementación de Canadá, es en el mismo sentido:

--El párrafo 6 establece que las disposiciones sobre expropiación del artículo 1110 aplican a medidas tributarias. Una medida tributaria que se alega ser expropiatoria deberá ser referida por el inversionista a las autoridades competentes conforme a la convención tributaria, al mismo

15. Escrito de demanda, párrafo 197 y siguientes.

16. U.S. Statement of Administrative Action, página 219.

tiempo que hace la notificación conforme al artículo 1119. Si dichas autoridades competentes determinan que la medida no es una expropiación, el artículo 1110 no podrá ser invocado como sustento para una reclamación conforme a los artículos 1116 y 1117.¹⁷ [Énfasis propio]

B. Aplicación a la reclamación presentada de los límites a la competencia

56. La demandada aplicará los límites señalados anteriormente a la reclamación que fue presentada.

1. El término de prescripción

57. A menos que el demandante pueda convencer al Tribunal que las autoridades hacendarias no cumplieron con la sentencia de la Suprema Corte de Justicia y que surgió algún tipo de impedimento relativo a esa sentencia, la fecha de la prescripción es el 30 de abril de 1996. No puede determinarse responsabilidad a cargo del Estado mexicano por cualquier medida que le sea atribuible con anterioridad a esta fecha.

2. Las reclamaciones de expropiación

58. En su notificación de intención para someter una reclamación a arbitraje (“notificación de intención”) presentada el 18 de febrero de 1998, el demandante afirmó que México había violado “de manera destacada en el 1110 (expropiación e indemnización) [sic.]”. La descripción de los hechos en la reclamación recita, en parte, el supuesto derecho de CEMSA para obtener la devolución del IEPS por la exportación de cigarros, y el argumento de que este derecho había sido confirmado por los tribunales mexicanos. Concluye con el siguiente alegato:

...los funcionarios responsables han conculcado nuestros legítimos derechos; nos han dado un trato ilegal, inconstitucional, inequitativo e injusto a diferencia del que les dispensan a los productores, ya han recurrido a medias equivalentes a la expropiación de una inversión que tiene un valor de más de \$13,000,000 USD. [sic]¹⁸

59. El demandante presentó una copia de su notificación de intención al Subsecretario de Ingresos de la SHCP, la autoridad mexicana competente señalada en el anexo 2103.6. Posteriormente trató este tema con el Assistant Secretary of the Treasury (Tax Policy) del Departamento del Tesoro de Estados Unidos, la autoridad competente de ese país. Con base en la solicitud del demandante, las autoridades competentes analizaron tres medidas:

17. Canadian Statement on Implementation, página 216.

18. Notificación de intención de reclamación, párrafo 7, página 4.

- a) el supuesto incumplimiento con la sentencia de la SCJN de 1993 emitida en favor de CEMSA, relativa a devoluciones de ciertos impuestos sobre la venta de cigarros;
- b) la negativa de México de otorgar devoluciones de impuestos a CEMSA por la supuesta exportación de cigarros en octubre y noviembre de 1997; y
- c) la reforma efectuada por México a la ley pertinente, que entró en vigor a partir del 1 de enero de 1998, y que limita la disponibilidad de devoluciones de ciertos impuestos a aquellos que adquieren cigarros en la “primera venta” de esos cigarros en México.¹⁹

60. Las autoridades competentes coincidieron que la tercera medida, esto es, la reforma a la Ley del IEPS que entró en vigor el 1 de enero de 1998, no es una expropiación y, por lo tanto, no puede presentarse esa reclamación. Sobre la base de la información de que disponían, las autoridades competentes no llegaron a un acuerdo sobre si las otras dos medidas sometidas a su consideración pudieran no ser una expropiación.

61. El Subsecretario de Ingresos y el *Assistant Secretary* precisaron que no debe hacerse inferencia alguna sobre su punto de vista o la opinión de sus gobiernos respecto de si las otras dos medidas equivalen a una expropiación conforme al artículo 1110. Por tanto, el demandante podría argumentar que éstas violaron el artículo 1110 y la demandada tiene la posibilidad de argumentar que ninguna de estas medidas equivale a una expropiación.

62. La reclamación relativa a que la reforma a la Ley del IEPS que entró en vigor el 1 de enero de 1998 es una expropiación ha sido resuelta, y se encuentra fuera del ámbito de competencia del Tribunal. El demandante así lo reconoció en su notificación de la reclamación²⁰.

63. Las otras dos reclamaciones de expropiación fueron notificadas a las autoridades competentes y pueden ser sometidas a este Tribunal.

19. Carta de Donald C. Lubick a Tomás Ruíz de fecha 17 de febrero de 1999. CM. 05769 (Este escrito de contestación a la demanda refiere a los anexos citando el número de folio en los volúmenes de anexos. Las letras “CM” se utilizan para evitar confusión con el sistema de foliado de los anexos de la demanda, que utilizó el prefijo “App”).

20. Notificación de la reclamación a arbitraje, página 4: “En este caso, las autoridades competentes han actuado... Después de discusiones detalladas, las autoridades competentes llegaron a un acuerdo que se señala en la carta de Donald Lubick, Assistant Secretary for Tax Policy del United States Department of the Treasury, de fecha 17 de febrero de 1999, y en una carta de Tomás Ruíz, Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de fecha 18 de febrero de 1999 (Anexo D). Este acuerdo prohíbe un arbitraje del TLCAN de reclamaciones basadas en cierta legislación en vigor a partir del 1 de enero de 1998, pero permite las otras reclamaciones de expropiación alegadas por CEMSA conforme al proceso de arbitraje del TLCAN”.

a. Cumplimiento con la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

64. La demandada admite que si el tema relativo a la prescripción fuere resuelto a favor del demandante, la demandada deberá responder al argumento de expropiación que el demandante afirma ocurrió por supuesto incumplimiento con la sentencia de 1993 de la SCJN. En consecuencia, así lo hará.

b. La denegación del pago de devoluciones por los meses de octubre a diciembre de 1997

65. México también admite que la segunda supuesta expropiación, la denegación del pago de las devoluciones del IEPS por los meses de octubre a diciembre de 1997, fue debidamente notificada conforme al artículo 2103(6), y debe ser abordada.

c. La nueva reclamación de “expropiación progresiva”

66. En los párrafos 148 y 149, la demanda lista las “medidas” que dice son objeto de este procedimiento. Las dos supuestas expropiaciones discutidas anteriormente se listan en el párrafo 149(a) y (c). Además, hace una nueva reclamación de expropiación en el párrafo 149:

“(d) La decisión de la Demandada, tomada en noviembre o diciembre de 1997 a beneficio de productores de cigarros, de dar por terminadas las exportaciones futuras de cigarros por parte de CEMSA, al rechazar las devoluciones del IEPS a CEMSA sobre tales exportaciones...”²¹

67. El escrito de demanda la describe como una “expropiación progresiva” integrada por un “patrón de conducta” que data desde 1991 y que culminó en la “extinción final del negocio de exportación de cigarros a finales de 1997”²². En otras partes de la demanda, el demandante alega que, desde 1990, altos funcionarios de México iniciaron una “campaña activa para sacar a CEMSA fuera [sic] del negocio de la exportación de cigarros a través de la manipulación ilegal y discriminatoria de la Ley del IEPS que culminó en la medida tomada por la demandada en 1997 para terminar con el negocio de exportación de CEMSA por tercera ocasión”²³. El demandante representa sucesos que ocurrieron antes del 1 de enero de 1994 como parte de una “violación continua” para sustentar la nueva proposición de que cualquier impedimento a la posibilidad de CEMSA de solicitar la devolución del IEPS en la exportación de cigarros previo a la entrada en vigor del TLCAN, fue una “violación al derecho internacional”, por la cual el demandante ahora puede reclamar una compensación conforme al capítulo XI del TLCAN.

21. El resto de las reclamaciones en el párrafo 149 se encuentran fuera del ámbito de la reclamación a arbitraje o han sido contestadas y rechazados en las argumentaciones.

22. Escrito de demanda, párrafo 63.

23. Escrito de demanda, párrafo 46.

68. Dejando de lado la pretensión de establecer una violación al derecho internacional previa a la entrada en vigor del TLCAN (un argumento que debe fracasar en virtud de la Decisión Interlocutoria del Tribunal²⁴), la reclamación de una medida de “expropiación progresiva” (si es que puede llamarse una medida) no fue revisada por las autoridades competentes conforme al artículo 2103(6).

69. Así, se trata de un intento claro por evadir las consecuencias de la decisión de las autoridades competentes de que la reforma a la ley que entró en vigor en 1998 no es una expropiación. En virtud de que esta reclamación ha sido eliminada de este procedimiento, el demandante ha desarrollado la teoría de “expropiación progresiva”, y argumenta que otra expropiación culminó justo antes de la reforma a la ley²⁵. No debe permitirse que se eluda de tal manera la determinación de las autoridades competentes.

70. Debido a que el demandante omitió cumplir con el artículo 2103(6), el Tribunal no tiene competencia para considerar una “expropiación progresiva” que se asegura culminó a finales de 1997. La demandada no ha dado su consentimiento para ello y no consentirá en que se someta esa reclamación al arbitraje. Por lo tanto, debe ser desechada por falta de competencia y consentimiento²⁶.

71. Por consiguiente, los argumentos del demandante vertidos a partir del párrafo 150 hasta el párrafo 167 de la demanda deben ser desechados.

72. Cualquier argumento que la demandada pueda esgrimir en respuesta a la reclamación de “expropiación progresiva” es sin perjuicio de la posición primaria de la demandada según se señala anteriormente, y no puede considerarse como una aceptación de que el Tribunal tiene competencia sobre tal reclamación.

3. Los argumentos relativos al artículo 1105

a. Los argumentos agrupados en el de “expropiación progresiva”

73. Los argumentos sobre denegación de justicia contenidos en los párrafos 197 al 211 de la demanda son parte de la supuesta “expropiación progresiva”. Como la “expropiación progresiva” no puede ser considerada por el Tribunal, las supuestas violaciones al artículo 1105 que derivan de ella tampoco pueden ser puestas a consideración del mismo.

24. Véase decisión interlocutoria, párrafo 62.

25. Véase párrafos 149(c), 157, 166-168, 178, 189, 192, 210, 214, 215 y 220 de la demanda.

26. De haber sido puesta a consideración de las autoridades competentes la “expropiación progresiva”, México hubiera solicitado a las autoridades competentes de Estados Unidos que acordaran que no podría ser una expropiación. Debido a que el demandante no identificó esta medida reclamada para su revisión a las autoridades competentes de México y Estados Unidos, nunca se les dio la oportunidad de tratar este tema.

74. En consecuencia, los párrafos 197 al 211 de la demanda deben desecharse.

75. Cualquier argumento que la demandada pueda esgrimir en respuesta a la reclamación relativa al artículo 1105 es sin perjuicio de la posición primaria de la demandada según se señala anteriormente, y no puede considerarse como una aceptación de que el Tribunal tiene competencia sobre tal reclamación.

b. Otros argumentos relativos al artículo 1105

76. Conforme al artículo 2103(1), el artículo 1105 no aplica a las medidas tributarias, excepto en el contexto de una evaluación sobre si una expropiación es compatible con el artículo 1110. Consecuentemente, no puede reclamarse violaciones individuales al artículo 1105.

77. Cualquier argumento que la demandada pueda esgrimir en respuesta a la reclamación relativa al artículo 1105 es sin perjuicio de la posición primaria de la demandada según se señala anteriormente, y no puede considerarse como una aceptación de que el Tribunal tiene competencia sobre tal reclamación.

4. La reclamación de trato nacional

78. El Tribunal permitió al demandante presentar una reclamación adicional de que México negó trato nacional al demandante y a su empresa porque, se alega, México no ha otorgado el mismo trato en igualdad de circunstancias a inversionistas nacionales.

79. En virtud de la decisión del Tribunal, la demandada dará respuesta a esta reclamación.

80. Existe un nexo entre los hechos referentes a la supuesta violación de trato nacional y la defensa adicional que será presentada en las Partes VI y VII.

II. RELACIÓN DE HECHOS

81. De acuerdo con el artículo 38(3) del Reglamento de Arbitraje del Mecanismo Complementario del CIADI, el escrito de contestación a la demanda debe contener una relación de hechos adicionales. La demandada lo presenta a continuación.

82. Al revisar los hechos jurídicos relacionados a continuación (la legislación aplicable y las controversias ante tribunales), debe advertirse una diferencia importante entre (i) la determinación de la tasa impositiva aplicable a transacciones particulares y (ii) la posibilidad de que un contribuyente obtenga la devolución de un impuesto pagado por otro. La sentencia de 1993 de la Suprema Corte de Justicia únicamente versa sobre la primera, mientras que la disputa posterior del demandante con la SHCP involucra sólo la última.

A. El impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS)²⁷

83. Conforme al artículo 1 del Código Fiscal de la Federación (CFF), las personas físicas y morales tienen la obligación de contribuir al gasto público, tal y como lo disponen las leyes específicas. El artículo 2 del CFF dispone:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV. [CFF, 1997]

84. El impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS) es una contribución, a saber, un impuesto. Está regulado por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (Ley del IEPS).

85. En 1981, México llevó a cabo una importante reforma fiscal de los impuestos indirectos. La Ley del IEPS consolidó diversos impuestos con características especiales y que constituían una fuente importante de recaudación. El diseño general y la estructura y operación técnicas de la Ley del IEPS aplicables a tabacos labrados ha permanecido básicamente igual desde sus orígenes, si bien la mecánica del impuesto ha cambiado en diversas ocasiones²⁸.

86. Conforme a la Ley del IEPS vigente en 1990 —que incorpora impuestos sobre distintos productos— las actividades de enajenación en territorio nacional, importación y exportación de

27. Las disposiciones relevantes de la legislación del IEPS en 1990 se encuentran en el volumen 10 de los anexos. Véase también el testimonio del Lic. Rafael Obregón CM 06098.

28. Ibid., párrafo 18.

los productos listados en el artículo 2, fracción I de la ley, así como la prestación de ciertos servicios, causan el IEPS; es decir, la realización de estas actividades genera la carga tributaria.

87. Además de listar los productos objeto del IEPS, el artículo 2, fracción I establece la tasa aplicable para cada uno. En el caso de la enajenación en el territorio nacional y la importación de cigarros las tasas fueron de 139.9% de 1990 a 1994 y 85% de 1995 a 1997. La tasa de IEPS por la exportación de cigarros de 1990 hasta 1997 fue del 0%. Desde 1992, sólo las exportaciones a países que no fueran considerados como jurisdicciones de baja imposición fiscal (paraísos fiscales) —en general, países con una tasa del impuesto sobre la renta inferior al 30%— estaban sujetas a la tasa del 0%.

88. Como regla general, conforme al artículo 11 de la Ley del IEPS, el precio de venta en cada transacción es la base gravable para calcular el impuesto —esto es, el valor sobre el cual se aplica la tasa. Sin embargo, para cigarros la base gravable siempre es el precio de venta al detallista (a saber, el precio pagado por el detallista a un producto, mayorista o distribuidor). Esta disposición adicionalmente establece que el impuesto por la venta de cigarros no se pagará en enajenaciones subsecuentes. El impuesto pagado previamente, se convierte entonces en un componente del precio, un costo. El artículo 8, fracción IV además confirma que, en el caso de cigarros, el impuesto no deberá pagarse en ventas al público en general, salvo que el vendedor sea el productor o el primer comprador.

89. El artículo 4 (que aplica a todos los productos descritos en la Ley del IEPS, no sólo a los cigarros) establece quién es el responsable de pagar el impuesto al fisco federal, dónde debe pagarse y cómo debe pagarse o acreditarse, así como los requisitos para el acreditamiento. Dispone que el contribuyente deberá pagar en las oficinas autorizadas las diferencias entre el impuesto a cargo y el impuesto acreditable trasladado por otros contribuyentes²⁹. Para que el IEPS pueda ser acreditado, deben cumplirse los siguientes requisitos:

- a) el contribuyente debe realizar las actividades que causen el impuesto (esto es, la importación y enajenación en territorio nacional) en relación con el que se pretende acreditar, con motivo de la enajenación o exportación de bienes;
- b) que los bienes se enajenen o exporten sin haber modificado su estado, forma o composición; y
- c) que el impuesto haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en los comprobantes respectivos.

90. Como se señaló anteriormente, en el caso de cigarros, el artículo 11 dispone que el impuesto no se pagará por las enajenaciones subsecuentes a las efectuadas al detallista. De esta manera, el impuesto determinado al inicio sobre la base del precio al detallista se causa sólo por las ventas hechas por los productores y los compradores de primera mano.

29. Si el impuesto es acreditable, una persona básicamente puede tomar crédito por él, no obstante que éste haya sido pagado al fisco por otro contribuyente. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, del impuesto a cargo.

91. El artículo 19 señala obligaciones adicionales de los contribuyentes, incluida la obligación de guardar la información contable y de emitir facturas con el IEPS desglosado, salvo por las ventas que se realicen al público en general, a menos que así lo solicite el comprador.

92. El propósito de trasladar el IEPS de manera expresa y por separado es para permitir que sea acreditado subsecuentemente. Si los compradores legalmente no pueden acreditar el impuesto —por ejemplo, compradores como los proveedores de CEMSA, que revendían los productos en el mercado interno— no requieren de facturas que desglosen el IEPS, aunque nada les impide solicitarlo como compradores. Sin embargo, en ausencia de tales facturas, el impuesto no ha sido trasladado, y los vendedores no podrían trasladarlo, a su vez, a sus clientes. El derecho para exigir que el impuesto sea trasladado expresamente y por separado lo tiene el comprador al que puede transferirse el impuesto directamente. Las personas que se encuentran más lejos en la cadena de venta, como el demandante, tenían que haber solicitado a sus proveedores que éstos solicitaran a sus vendedores el desglose del impuesto.

93. En 1991, el artículo 2, fracción III de la Ley del IEPS se reformó para limitar la aplicación de la tasa del 0% a exportaciones definitivas, en los términos de la legislación aduanera, realizadas por productores y envasadores de bienes y por empresas de comercio exterior, así como a personas que celebren contratos con los productores o envasadores, siempre y cuando cumplieran con ciertos requisitos emitidos por la SHCP. La regla 121-B de la Miscelánea Fiscal emitida por la SHCP en 1991 definió a las empresas de comercio exterior como aquellas que adquieren los productos que exportaban directamente de los productores o envasadores. En 1992, el artículo 2 fracción III se reformó nuevamente en dos aspectos relevantes: regresó al sistema en vigor en 1990, permitiendo la aplicación de la tasa 0% a todas las exportaciones definitivas; pero limitó su aplicación a las exportaciones definitivas realizadas a países que no se consideraran jurisdicciones de baja imposición fiscal.

94. A pesar de que la Ley del IEPS cambió en ciertos aspectos prácticamente cada año, a partir de 1992, el artículo 2, fracción III no sufrió ninguna reforma sustantiva. Tampoco hubo cambios sustantivos entre 1990 y 1997 a los artículos 1, 4, 8 y 11 de la Ley del IEPS. Estos artículos establecen los conceptos fundamentales del impuesto: los sujetos, la base gravable y los requisitos para el pago y acreditamiento del impuesto. Continúan en vigor al día de hoy.

95. En 1997, la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 1997 hizo extensiva la aplicación de la tasa del 0% a exportaciones definitivas hechas a jurisdicciones de baja imposición fiscal, siempre que los bienes fueran importados para su consumo final en tales países, y que el exportador notificara previamente a la SHCP que sus ventas eran realizadas a empresas no relacionadas, esto es, en transacciones entre sujetos independientes³⁰.

96. El 1 de enero de 1998 los artículos 11 y 19 de la Ley del IEPS, entre otros, fueron reformados. Se añadió una frase al tercer párrafo del artículo 11, que aclara que, en el caso de cigarros, la acreditación o devolución del IEPS no está permitida en ventas subsecuentes a aquellas realizadas al detallista. Además, el artículo 19, fracción XI impuso una obligación a los

30. CM 03782.

exportadores de ciertos productos, incluidos cigarros, de registrarse en el Padrón Sectorial de Exportadores, para poder tener derecho a la aplicación de la tasa de IEPS del 0% en sus exportaciones. Este requisito no es una restricción a la exportación. Únicamente se requiere para tener derecho al beneficio de la aplicación de la tasa del 0%.

B. La mecánica de la devolución del impuesto

97. El Código Fiscal de la Federación dispone que la SHCP deberá devolver al contribuyente cualquier cantidad pagada en exceso y las que procedan conforme a las leyes fiscales³¹. Como se señaló anteriormente, el artículo 4 de la Ley del IEPS dispone que los contribuyentes deberán pagar la diferencia entre el impuesto a cargo y el impuesto acreditable. Sin embargo, si el contribuyente obtiene un saldo a favor, esto es, cuando las cantidades de impuesto trasladado al contribuyente son mayores que el impuesto a su cargo, el artículo 5 de la Ley del IEPS le permite solicitar la devolución de esa cantidad a la SHCP, siempre que cumpla con los requisitos aplicables.

98. Si el contribuyente obtiene saldo del IEPS a favor dependerá del monto de impuestos a su cargo por ventas en territorio nacional, importaciones o exportaciones gravadas (por ejemplo a jurisdicciones de baja imposición fiscal), y los impuestos que le fueron trasladados. Sin embargo, un saldo a favor, por sí solo, no le da derecho a la devolución. Si el contribuyente tiene ese derecho depende de que cumpla con todos los demás requisitos aplicables, por ejemplo, contar con una documentación adecuada que demuestre que le fue trasladado el impuesto en forma expresa y por separado.

99. El sistema de devoluciones, según está definido en la ley, se funda en la confianza en el contribuyente. Se trata de un sistema simplificado, que requiere cierta información mínima del contribuyente incluida en una solicitud sencilla (formato 32) que se presenta a la SHCP acompañada, en ciertos casos, de documentación adicional. En el caso de devolución del IEPS por exportación de cigarros, no es necesario adjuntar documentos adicionales a la solicitud. La solicitud entonces se tramita, y se aprueba o rechaza en un plazo de 50 días, con base en la información proporcionada por el contribuyente. En los casos de las empresas altamente exportadoras (ALTEX) con constancia emitida por la antes Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (ahora Secretaría de Economía), la SHCP está obligada a tramitar las solicitudes en un término de 5 días. Esto necesariamente limita la posibilidad de que la SHCP lleve a cabo una revisión detallada de las solicitudes de devoluciones antes de realizar el pago.

100. Por estas razones, el Código Fiscal expresamente dispone que la orden de devolución no constituye una resolución favorable a la solicitud del contribuyente. Más aún, el Código Fiscal otorga a la SHCP un plazo de 5 años posteriores al pago de la devolución para ejercer sus facultades de comprobación y revisión sobre la procedencia de las devoluciones otorgadas. El Código también dispone que los simples requerimientos de información o datos adicionales antes

31. Primer Testimonio de Eduardo Díaz Guzmán, páginas 3 y 4 y Segundo Testimonio de Eduardo Díaz Guzmán, párrafo 1. CM 06008.

de la aprobación o negativa de las solicitudes no constituyen un ejercicio formal de sus facultades de comprobación.

101. La razón por la cual el sistema opera de esta manera es para beneficiar a los contribuyentes al proporcionarles un mecanismo eficiente y expedito, especialmente en los casos de las empresas ALTEX. Sería imposible para la SHCP llevar a cabo una revisión de cada una de las solicitudes para verificar el derecho del solicitante a la devolución (en el año 2000 la SHCP tramitó alrededor de 1.1 millones de solicitudes de devolución); pero, más importante aún, es que esto no podría realizarlo dentro del plazo legal para el trámite. Los contribuyentes, sin embargo, están obligados a proporcionar información veraz, y no están exentos de cumplir con todos los requisitos legales, por ejemplo, la obtención de la documentación requerida y llevar adecuadamente una contabilidad que permita a la SHCP verificar subsecuentemente si las devoluciones fueron debidamente realizadas.

C. La sentencia de la Suprema Corte de Justicia: litigio de Lynx y CEMSA para impugnar la reforma de 1991³²

102. En febrero de 1991 Lynx y CEMSA iniciaron sendos juicios de amparo en los que impugnaron la constitucionalidad del artículo 2, fracción III de la Ley del IEPS en vigor durante 1991, que limitaba el derecho a la aplicación de la tasa del 0%. Lynx y CEMSA tenían el mismo abogado³³.

103. En los juicios de amparo, Lynx y CEMSA también impugnaron otros actos de la SHCP relacionados con la implementación del artículo 2, fracción III: (i) la regla general 121-B de la Miscelánea Fiscal para 1991, aplicable a la Ley del IEPS, que limitaba la definición de empresas de comercio exterior a aquellas que adquirieran directamente de los productores o envasadores los bienes que exportaran; y (ii) el télex-circular emitido por el Director General Técnico de Ingresos de la SHCP, en el que informó que las devoluciones deberían ser otorgadas solamente a esas personas.

104. Ambas empresas básicamente argumentaron en los juicios de amparo que esas medidas violaron el principio constitucional de equidad tributaria, al excluir a los demás exportadores de la posibilidad de beneficiarse de la tasa del 0%. Los juicios de amparo no versaron sobre ninguna otra disposición de la legislación tributaria, incluyendo las disposiciones relativas al artículo 4 sobre que establece los requisitos para el acreditamiento del IEPS.

105. En 1991 el Juez Quinto de Distrito en Materia Administrativa sobreseyó el juicio en parte, pero en parte, otorgó el amparo contra los actos del Secretario y Subsecretario de la SHCP, al concluir que no tenían facultades para expedir la miscelánea fiscal para 1991, que incluía la regla 121-B.

32. Véase en general el Testimonio del Lic. Ramiro González Luna. CM 06085.

33. Declaración de Óscar Roberto Enríquez Enríquez, párrafo 3 (presentado con el escrito de demanda).

106. El 7 y 8 de mayo de 1991, tanto la SHCP y CEMSA, respectivamente, interpusieron el recurso de revisión, que fue resuelto por la Suprema Corte de Justicia.

107. El 17 de julio de 1991 el demandante, en representación de CEMSA, presentó una denuncia penal contra los funcionarios de la SHCP responsables de la elaboración en 1991 de la iniciativa de reforma al artículo 2, fracción III de la Ley del IEPS, por abuso de autoridad y coalición de servidores públicos. La denuncia posteriormente fue desechada porque los actos reclamados eran cuestiones de carácter administrativo, impugnados por el demandante ante autoridades judiciales competentes y que estaban *sub judice*.

108. El 18 de agosto de 1993, la Suprema Corte de Justicia emitió su sentencia a favor de CEMSA. Concluyó que la reforma del artículo 2, fracción III violaba los principios fiscales de generalidad e igualdad porque, previo a la reforma, la ley permitía la aplicación de la tasa del 0% en la exportación definitiva de productos, sobre bases objetivas, independientemente de quien realizara la exportación; mientras que con la reforma, la aplicación de la tasa del 0% responde a criterios subjetivos. La Suprema Corte de Justicia señaló que había llegado a la misma conclusión en el juicio instaurado por Lynx³⁴. La Suprema Corte de Justicia concluyó que no necesitaba revisar los argumentos de la SHCP respecto a la facultad para expedir la regla 121-B, debido a sus conclusiones sobre la inconstitucionalidad del artículo 2, fracción III, que necesariamente afectaban los actos de aplicación, tales como la regla 121-B. La Suprema Corte modificó la decisión del Juez Quinto de Distrito³⁵.

109. La Suprema Corte no abordó el tema del derecho de CEMSA a obtener las devoluciones, puesto que no fue materia del juicio. Limitó sus consideraciones a la aplicación de la tasa del 0%. Como se explicó anteriormente, la aplicación de esa tasa significa únicamente la aplicación del 0% en las transacciones de exportación. Esto, en sí mismo, no implica la obligación de pago del impuesto ni el derecho a la devolución. Estos temas están regulados, entre otros, por los artículos 1, 4 y 5 de la Ley del IEPS; no son parte del artículo 2. Por lo tanto, la aplicación de la tasa del 0% resulta solamente en una carga impositiva de cero a la exportación; pero no resulta automáticamente en un saldo del IEPS a favor. Para la devolución del IEPS se requiere, además, el cumplimiento de otras disposiciones aplicables, que incluyen el artículo 4 de la Ley del IEPS. Ninguna de estas cuestiones fueron sometidas a la Suprema Corte de Justicia, y la Corte no resolvió sobre ellas.

110. Tras la emisión de la sentencia de la Suprema Corte de Justicia, el 7 de septiembre de 1993 CEMSA solicitó a la SHCP la devolución del impuesto relativo a las exportaciones hechas en 1991. Sin embargo, la Corte no había devuelto aún los autos al Juez de Distrito y, por lo tanto, no había sido todavía notificada oficialmente a las partes la sentencia. Por ello, el 18 de octubre de 1993, la Administradora Local de Recaudación del Oriente solicitó a la

34. Lynx obtuvo una sentencia favorable emitida por el Juez Séptimo de Distrito y en revisión por Suprema Corte de Justicia sobre bases similares.

35. CM 02464.

Administración General Jurídica de Ingresos información sobre el estado de la sentencia, específicamente si esta había causado ejecutoria³⁶.

111. La Suprema Corte remitió los autos al Juez de Distrito el 27 de octubre de 1993 y solicitó notificar formalmente a las partes. El Juez lo hizo el 8 de noviembre de 1993 y requirió a las autoridades responsables citadas por CEMSA en su demanda de amparo (el Congreso, el Presidente, el Secretario de Gobernación y el Secretario, Subsecretario de Ingresos y Director General Técnico de Ingresos de la SHCP) que le informaran sobre las acciones tomadas o que fueran a tomar para cumplimentar la ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia³⁷.

D. El cumplimiento de la sentencia de la Suprema Corte de Justicia por la SHCP

112. Contrario a la afirmación del demandante de que “durante meses” la SHCP no realizó ningún acto tendiente a la cumplimentación de la ejecutoria de amparo de 1993, las pruebas demuestran que, tras recibir el Juez de Distrito el expediente de la Suprema Corte de Justicia, procedió a notificar oficialmente a las partes³⁸, la SHCP respondió oportunamente a las notificaciones del Juez y a todas las reclamaciones, acusaciones y demandas presentadas por el demandante³⁹.

113. El 24 de noviembre de 1993, el Procurador Fiscal de La Federación, Roberto Hoyo d’Addona, informó al Juez de Distrito que el Presidente de la República y el Secretario de Hacienda no requerían realizar ningún acto para cumplir con la ejecutoria de la Suprema Corte⁴⁰. El acto reclamado por CEMSA en contra del Presidente fue la promulgación de la reforma a la Ley del IEPS; los actos del Secretario fueron la aprobación de la regla 121-B y el supuesto refrendo previo a la promulgación de la reforma⁴¹. Dada la naturaleza de esos actos, no había nada que hacer de parte del Presidente o del Secretario para cumplir con la sentencia. El Tribunal debe advertir que la determinación de la inconstitucionalidad no significa que la medida deba ser derogada; simplemente resulta en la no aplicación a un quejoso específico de una medida que, por lo demás, continúa en vigor. Además, la disposición específica revisada por la

36. CM 02537.

37. CM 02541. El plazo de 24 horas es rutinario en órdenes de esta naturaleza y significa que el juzgado solicita una respuesta a la brevedad. No se debe interpretar que el juzgado estaba especialmente preocupado por este caso en particular.

38. CM 2540.

39. El memorando del 27 de octubre de 1993 citado por el demandante (demanda página 20, párrafo 30), como prueba de que la SHCP no tenía la intención de cumplir con la decisión de la Suprema Corte de Justicia, no dice nada al respecto. Más bien, es una evaluación de las amenazas públicas del demandante y sobre una denuncia penal presentada en contra de funcionarios de la SHCP, que los acusaba haber presentado al Congreso de la Unión las reformas a la ley del IEPS en 1991, así como la implementación de las misceláneas fiscales. Esta denuncia fue desechada.

40. CM 02546.

41. La SHCP negó que el Secretario hubiera refrendado la reforma. Por lo tanto, el Juez de Distrito sobreseyó el amparo respecto de ese acto. La Suprema Corte de Justicia posteriormente confirmó el sobreseimiento.

Suprema Corte —el artículo 2, fracción III que estuvo en vigor en 1991—fue abrogada y sustituida por el Congreso de la Unión a partir del 1 de enero de 1992.

114. El 26 de noviembre de 1993, el demandante nuevamente requirió a la SHCP el pago de 810,584 pesos por concepto de la devolución de los saldos favorables del IEPS por los meses de noviembre de 1990 (50,446 pesos), enero de 1991 (107,440 pesos) y abril (61,713 pesos) más un “costo financiero” e intereses⁴². El 8 de diciembre se quejó ante el Juez de Distrito que la SHCP no había cumplido con la ejecutoria⁴³. El 9 de diciembre el demandante, en representación de CEMSA, amenazó con presentar una denuncia penal en contra de Lic. Rubén Aguirre y continuar la denuncia en contra del Subsecretario Gil Díaz (no obstante que ya había sido desechada) en relación con la reforma de 1991. El 10 de diciembre solicitó que la SHCP hiciera el pago inmediato de las reclamaciones de CEMSA de devolución del IEPS por bebidas alcohólicas y tabacos labrados exportados en 1990 y 1991 para cumplir con la sentencia de la Suprema Corte de Justicia⁴⁴.

115. El 14 de diciembre, el Juez de Distrito nuevamente se dirigió a la SHCP (y a otros órganos de gobierno) para que informaran al juzgado cómo cumplirían la ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia. El 31 de diciembre, el Procurador Fiscal de la Federación reiteró que no había actos que realizar para cumplir con la sentencia por parte del Presidente y el Secretario de Hacienda⁴⁵.

116. El 10 de enero de 1994, el Lic. Ramiro González Luna, Director de Procedimientos Legales de Política de Ingresos, informó a la Procuraduría Fiscal de la Federación que la sentencia de la Suprema Corte de Justicia se refería exclusivamente a la aplicación de la tasa del 0%, pero que ello no significaba automáticamente el otorgamiento de devoluciones del IEPS, porque CEMSA continuaba obligado a cumplir con todos los demás requisitos legales, incluidos los establecidos en el artículo 4 de la Ley de IEPS. También informó que la sentencia solamente aplicaba respecto a la ley en vigor en 1991, porque la disposición en cuestión —el artículo 2, fracción III— fue reformada el 1 de enero de 1992⁴⁶.

117. El 13 de enero de 1994, la Procuraduría Fiscal de la Federación informó a la Administradora Local de Recaudación del Oriente, Rosa María Reza Sosa, que la sentencia de la Suprema Corte de Justicia había causado ejecutoria y que la SHCP estaba obligada a aplicar a CEMSA la tasa del 0%. También señaló que CEMSA tenía que cumplir con los demás requisitos legales, incluido en el artículo 4 de la Ley del IEPS⁴⁷.

42. CM 04300.

43. CM 04325.

44. Como se advirtió, los registros la Secretaría de Economía no muestran que CEMSA haya exportado cigarros en ese período. Además, como se señala más adelante, CEMSA sólo solicitó la devolución por exportaciones de bebidas alcohólicas.

45. CM 02549.

46. CM 02551.

47. CM 02555.

118. El demandante envió una carta al Procurador Fiscal el 19 de enero de 1994 en la que lo acusó de obstrucción de la justicia y abuso de autoridad por el oficio del 13 de enero dirigido a la Lic. Reza Sosa, en el que requirió que se solicitara a CEMSA cumplir con las disposiciones legales aplicables. También notificó que había presentado una denuncia en contra del Subsecretario Gil Díaz (no obstante que ésta ya había sido desechada)⁴⁸.

119. Por oficio del 24 de enero de 1994, la Administradora Local de Recaudación del Oriente, Rosa María Reza Sosa, informó al demandante que para que la SHCP pudiera cumplir con la sentencia de la Suprema Corte, CEMSA debía proporcionar sus facturas de compra —por bienes exportados en enero y abril de 1991— que mostraran que le había sido transferido de manera expresa y por separado el IEPS por una suma de 107,440 pesos y 61,713 pesos, respectivamente⁴⁹.

120. Mediante carta de fecha 24 de enero de 1994, el demandante objetó el requerimiento para que proporcionara las facturas con el IEPS desglosado, argumentando que la sentencia de la Suprema Corte era “absoluta, incondicional e incuestionable... y me otorga la tasa del 0%”. Nuevamente acusó al Subsecretario Gil Díaz de ser un “criminal”⁵⁰. En su demanda, el demandante sostiene que “continúo objetando vigorosamente la imposición en CEMSA de condiciones imposibles por parte de Hacienda, antes de que Hacienda cumpliera su obligación al amparo de la orden de la Suprema Corte” y sugiere que “CEMSA volvió a los juzgados y obtuvo una orden de fecha 3 de octubre [sic] [febrero] de 1994, que exigía constancia y cumplimiento por parte de Hacienda en 24 horas”⁵¹.

121. Las pruebas demuestran, sin embargo, que por escrito de fecha 27 de enero de 1994, el demandante expresamente cumplió con el requerimiento legal y presentó las facturas solicitadas con el IEPS desglosado, si bien manifestó que las proporcionaba “bajo protesta”⁵². Todas las facturas eran por compras de cerveza y bebidas alcohólicas, no de cigarros. Solicitó el pago de 827,154 pesos: 50,446 pesos correspondientes a un saldo a favor obtenido en noviembre de 1990, actualizado a 72,484.31 pesos, más intereses de 57,480 pesos; 107,440 pesos correspondientes a un saldo a favor obtenido en enero de 1991, actualizado a 147,891 pesos, más intereses de 109,513 pesos; y 61,713 pesos correspondientes a un saldo a favor en abril de 1991 actualizado a 82,084.46 pesos, más intereses de 55,243 pesos. También reclamó “costos financieros” por una cantidad equivalente a la suma del valor actualizado de la base reclamada. En otras palabras, reclamaba el doble del valor actualizado de la base de la reclamación, más intereses⁵³.

48. App. 0264. (Anexo a la demanda).

49. CM 02557.

50. CM 02558.

51. Escrito de demanda, párrafos 37 y 38.

52. CM 02561.

53. La evidencia contradice, por tanto, la afirmación del demandante en su demanda, párrafos 37, 39 y 40, sobre que era “imposible” para CEMSA cumplir con los documentos solicitados y que “no se requirieron facturas con el impuesto separado”.

122. El 31 de enero de 1994, la SHCP informó al Juez de Distrito lo siguiente:

A efecto de que ese H. Juzgador se encuentre enterado de las gestiones realizadas por las suscritas autoridades señaladas como responsables, a fin de dar cumplimiento a la ejecutoria dictada con fecha 18 de agosto de 1993, por el Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, me permito hacer de su conocimiento las siguientes circunstancias:

Mediante oficio número 102-A-14-II-1-b-1-910 de 24 de enero de 1994, notificando al demandante el mismo día de la emisión del oficio en comento, la Administración Local del Oriente del Distrito Federal, Administración Local de Recaudación, requirió a Corporación de Exportaciones Mexicanas, S.A. de C.V. a efecto de que proporcionara los comprobantes en que conste el traslado y expresamente por separado del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y que integre los importes por los cuales solicita la devolución de dicho impuesto por los meses de enero y abril de 1991.

En respuesta a dicho requerimiento y según se acredita con las copias que se anexan al presente, como prueba el C. Marvyn Feldman, con fecha 24 de enero de 1994, presentó ante la Administración Local de Recaudación del Oriente del Distrito Federal escrito ante el cual manifiesta diversas cuestiones y omite atender al mencionado requerimiento.

El motivo por el que la autoridad requirió al quejoso es para poder contar con la documentación idónea, en la que se demuestren el traslado de las cantidades cuya devolución solicito toda vez que la autoridad no debe únicamente basarse en la manifestación de los particulares sino que estos deben acreditar fehacientemente el derecho que les asiste y así tener la certeza de que efectivamente le fue trasladado el impuesto a la persona que solicita su devolución.

Lo anterior es así, porque el artículo 4º de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, impone diversos requisitos para acreditar el impuesto y en su fracción III, se alude específicamente a que el impuesto haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en los comprobantes. Medida que se justifica, para que la autoridad se cerciore, que el impuesto cuya devolución se solicita, haya sido realmente enterado al fisco federal, pues de lo contrario, con la pura manifestación del contribuyente en el sentido de solicitar un saldo a favor, la autoridad estaría obligada a devolver cantidades posiblemente no ingresadas al fisco.

Lo antes expuesto se hace de su conocimiento a fin de que su señoría tenga pleno conocimiento de los actos que las autoridades están efectuando para cumplir en sus términos la ejecutoria⁵⁴. [Énfasis propio]

123. Mediante esta carta, la SHCP manifestó al Juez de Distrito su postura de que, habiéndose determinado que CEMSA tenía un derecho a la aplicación de la tasa del 0% en la exportación de bienes sujetos al IEPS, estaba, no obstante, obligada al cumplimiento del artículo 4, tal y como fue aprobado por el Congreso de la Unión.

124. El 3 de febrero de 1994, el Juez de Distrito solicitó nuevamente a la SHCP (y a otros órganos de gobierno) le informaran cómo daban o darían cumplimiento a la ejecutoria de la Suprema Corte. El juez admitió la información proporcionada por el Procurador Fiscal de la Federación respecto al cumplimiento por parte del Presidente y por el Secretario Hacienda, y ordenó notificar a CEMSA para que manifestara lo que a su derecho conviniera⁵⁵. CEMSA nunca lo objetó.

125. El 8 de febrero de 1994, la Procuraduría Fiscal solicitó al Lic. Rubén Aguirre Pangburn, Administrador General Jurídico de Ingresos, informar al Juez de Distrito sobre el cumplimiento a la ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia⁵⁶. Al día siguiente notificó a la Administradora Local de Recaudación del Oriente, Lic. Reza Sosa, el auto de fecha de 3 de febrero y la instruyó a cumplir debidamente con la ejecutoria, en relación con la solicitud de CEMSA de devolución del IEPS, así como informar de inmediato al Juez de las acciones realizadas para tal efecto⁵⁷. El mismo día, el Procurador Fiscal, Roberto Hoyo d'Addona, informó al Juez sobre las instrucciones giradas a la Administradora Local de Recaudación⁵⁸.

126. Habiendo revisado la información proporcionada por CEMSA, el 10 de febrero de 1994, la Administradora Local de Recaudación del Oriente, Lic. Reza Sosa, solicitó al Tesorero de la Federación proceder al pago de 428,645 pesos a favor de CEMSA, por los siguientes conceptos⁵⁹:

- a) 50, 446 pesos por concepto del IEPS correspondiente al mes de noviembre de 1990;
- b) 105,389 pesos por concepto de devolución del IEPS, más 42, 208 pesos por actualización, y 95,790 pesos por intereses, correspondientes al mes de enero de 1991; y

54. CM 02577.

55. CM 02579.

56. CM 02580.

57. CM 02581.

58. CM 02582.

59. CM 02584.

- c) 61,712 pesos por concepto de devolución del IEPS, más 21,173 pesos por actualización, y 51,927 pesos por intereses, correspondientes al mes de abril de 1991.

127. Mediante carta del 11 de febrero de 1994, la Procuraduría Fiscal remitió al Juez de Distrito copia del oficio dirigido por la Administradora Local de Recaudación el día anterior al Tesorero de la Federación.

128. El 21 de febrero de 1994, la SHCP pagó a CEMSA la cantidad de 428,645 pesos por concepto devolución del IEPS correspondiente a los meses de noviembre de 1990, y enero y abril de 1991. El pago fue recibido por el demandante ese mismo día⁶⁰. El 1 de marzo de 1994, la Procuraduría Fiscal remitió al Juez de Distrito una copia del recibo de CEMSA⁶¹.

129. El 4 de marzo de 1994, la SHCP notificó de nueva cuenta al Juez de Distrito que el Tesorero de la Federación había sido requerido a pagar a CEMSA la cantidad de 428,645 pesos por concepto devolución del IEPS correspondiente a noviembre de 1990, enero y abril de 1991, con actualizaciones e intereses⁶².

130. El 28 de marzo de 1994, el demandante presentó un escrito a la SHCP en el que solicitó el pago de 20,440 pesos por concepto de ajustes en la devolución del IEPS que habían sido omitidos:

- a) 3,462 pesos por el mes de noviembre de 1990;
- b) 13,248 pesos por el mes de enero de 1991; y
- c) 3,730 pesos por el mes de abril de 1991⁶³.

131. Una vez revisada la información y los documentos de soporte proporcionados por CEMSA, el 24 de abril de 1994 la Administradora Local de Recaudación, Lic. Reza Sosa, solicitó al Tesorero de la Federación proceder a efectuar el pago de 20,440 pesos. Explicó que la SHCP anteriormente había autorizado el pago de 428,645 pesos (incluidos actualizaciones e intereses), pero que dicha cantidad debía haber sido 449,085 pesos⁶⁴.

132. Como se indica en una nota interna fechada el 22 de febrero de 1994, dirigida por Pablo Chávez Holguín, Subprocurador Fiscal de Amparos, a Roberto Hoyo d'Addona, Procurador Fiscal de la Federación, el demandante continuaba insistiendo que la SHCP no había cumplido plenamente con la ejecutoria de la Suprema Corte, en virtud de que quedaba pendiente aproximadamente la mitad del dinero reclamado.

60. CM 02587.

61. CM 02590.

62. CM 02591.

63. CM 02597.

64. CM 02599.

133. El 26 de abril de 1994, la Administradora Local de Recaudación, Lic. Reza Sosa, informó al Juez de Distrito que la Tesorería de la Federación había pagado a CEMSA la cantidad de 428,645 pesos el 10 de febrero de 1994 y que el demandante había solicitado una suma adicional de 20,440 pesos por concepto de diferencias en los cálculos, cuyo pago había sido autorizado el 21 de abril de 1994. También informó al juzgado que el pago incluía actualizaciones e intereses, pero no los “costos financieros” que la quejosa reclamaba, puesto que no había fundamento legal para considerarlos conforme al Código Fiscal.

134. El 29 de abril de 1994, la Tesorería de la Federación emitió un cheque a CEMSA por la cantidad de 22,440 pesos, que el demandante recibió el 25 de mayo de 1994⁶⁵.

135. El 30 de junio de 1994, el abogado de CEMSA, Óscar Roberto Enríquez Enríquez, solicitó al Juez de Distrito emitiera una resolución dirigida a la SHCP que permitiera a CEMSA exportar cigarros con la tasa del 0% en el futuro. Indicó que, aunque la SHCP había pagado a CEMSA las devoluciones de 1990 a 1991, no había cumplido totalmente con la ejecutoria de la Suprema Corte puesto que se rehusaba a reconocer el derecho de CEMSA a continuar obteniendo la devolución del IEPS⁶⁶.

136. El Juez de Distrito respondió:

México Distrito Federal, a 5 de julio de 1994.

Visto el escrito de cuenta, signado por el apoderado de la parte quejosa CORPORACIÓN DE EXPORTACIONES MEXICANAS, S.A. de C.V....

En relación a la solicitud que hace en cuanto a que se le requiera a la autoridad responsable para el cumplimiento de la Ejecutoria dictada en el presente asunto; dígasele que no ha lugar a hacer el requerimiento a las autoridades responsables señaladas en este juicio de garantías, en virtud de que como se desprende de las constancias agregadas al presente asunto y exhibidas por las responsables, ya existe un principio de ejecución de la resolución, por lo tanto, deberá hacer valer los medios que considere pertinentes.⁶⁷

137. Debe advertirse que, como la sentencia de la Suprema Corte de Justicia sólo aplicó al artículo 2, fracción III en vigor en 1991, la supuesta negativa de reconocerle a CEMSA un derecho a obtener la devolución estaba fuera del ámbito de la ejecutoria. Por consiguiente, el Juez de Distrito rechazó la solicitud de CEMSA, y más bien la instó a hacer valer los medios que considerara pertinentes.

65. CM 02601.

66. CM 02609.

67. CM 02610.

138. El 26 de junio de 1996, el Juez de Distrito señaló que el Subsecretario de Ingresos y el Administrador General Jurídico de Ingresos aún no habían acreditado haber dado cumplimiento a la ejecutoria, y les requirió que le informaran de las acciones llevadas a cabo para tal fin. Dirigió al Secretario la solicitud referente a tales funcionarios el 16 de agosto de 1996⁶⁸.

139. El 7 de septiembre de 1996, el Procurador Fiscal de la Federación, Ismael Gómez Gordillo, respondió, en representación del Secretario, en los siguientes términos:

- a) el acto reclamado al Subsecretario consistió en la suscripción, en ausencia del Secretario, de la regla 121.B, por lo que dada su naturaleza, consistente en un ordenamiento de carácter general, abstracto e impersonal, no existía acto alguno que realizar por parte de esa autoridad para dejar cumplimentada la ejecutoria de mérito;
- b) igualmente, dada la naturaleza jurídica del télex-circular emitido por el Administrador General Jurídico de Ingresos, tampoco existía acto alguno que realizar para cumplimentar la ejecutoria de la Suprema Corte; y
- c) en relación con las solicitudes de CEMSA de devolución del IEPS, le fueron entregados dos cheques —uno por la cantidad de 428,645 en febrero de 1994 y el otro por 20,445 en mayo de 1994— correspondientes a los meses de noviembre de 1990, enero y abril de 1991, incluidos actualizaciones e intereses⁶⁹.

140. El Procurador Gómez Gordillo explicó que el juzgado había sido informado oportunamente de los pagos. Solicitó al Juez de Distrito constara en autos que la SHCP había dado pleno cumplimiento a la ejecutoria⁷⁰.

141. Mediante carta dirigida al Juez de Distrito fechada el 30 de octubre de 1996, el Lic. Óscar Roberto Enríquez Enríquez, en representación de CEMSA, confirmó expresamente que la SHCP había dado cumplimiento a la sentencia de la Suprema Corte de Justicia y le solicitó que el expediente fuera archivado como asunto totalmente concluido⁷¹.

142. En resumen:

- a) contrario al argumento del demandante de que CEMSA tenía un “negocio de exportación de cigarros” y que la SHCP “terminó con su negocio por primera vez” con la reforma de 1991, las pruebas demuestran que las solicitudes de CEMSA de devolución del IEPS en 1990 y 1991 únicamente correspondían a exportaciones de cerveza y bebidas alcohólicas;

68. CM 02611.

69. CM 02613 y 02614.

70. Testimonio del Lic. Ismael Gómez Gordillo, párrafos 16. CM 06029.

71. Escrito de demanda, párrafo 81.

- b) contrario al argumento del demandante de que la sentencia de amparo de 1993 le confería a CEMSA un derecho irrestricto a la devolución del IEPS por exportaciones de cigarros a partir de 1994, las pruebas demuestran que la sentencia se limitó a determinar la constitucionalidad de la reforma de 1991 al artículo 2, fracción III, que restringía la aplicación de la tasa del 0% a ciertos exportadores, y fue reformada en 1992 de manera compatible con la decisión posterior de la Suprema Corte de Justicia;
- c) contrario al argumento del demandante de que la SHCP se rehusó a pagar a CEMSA todo lo que se le debía por concepto de devolución del IEPS, las constancias muestran que la SHCP pagó totalmente las devoluciones del IEPS correspondientes a 1990 y 1991 (incluidas actualizaciones e intereses), y declinó pagar los “costos financieros”, para lo cual no había fundamentación alguna en el Código Fiscal;
- d) contrario al argumento del demandante en el sentido de que la sentencia de amparo le otorgaba el derecho a CEMSA a la devolución del IEPS por exportaciones de cigarros, sin tener que cumplir con lo establecido en el artículo 4 relativo al traslado expreso y desglose del IEPS en las facturas, las pruebas demuestran que el asunto nunca fue sometido a la Suprema Corte de Justicia ni al Juez de Distrito;
- e) contrario al argumento del demandante de que la SHCP pagó devoluciones en febrero y abril de 1994 para lo cual “no se le requirió ningún documento” y “no se le requirieron facturas separando el impuesto”, las pruebas demuestran que la SHCP requirió expresamente a CEMSA proporcionar la facturas requeridas por el artículo 4 de la Ley del IEPS, a lo que el demandante efectivamente consintió mediante la presentación de las facturas requeridas con el impuesto desglosado. Esto permitió a la SHCP aprobar las solicitudes de devolución correspondientes a 1990 y 1991; y
- f) contrario al argumento del demandante, la SHCP dio cabal cumplimiento a la sentencia de la Suprema Corte de Justicia desde abril de 1994, según lo admitió expresamente el demandante en 1996, cuando finalmente renunció al reclamo de los “costos financieros”.

143. La sentencia de la Suprema Corte de Justicia fue totalmente implementada.

E. Exportaciones de cigarros de CEMSA en 1992

144. Después de que la Ley del IEPS fue reformada en 1992, CEMSA comenzó a exportar cigarros. El demandante alega que CEMSA solicitó la devolución del IEPS. Toda vez que la SHCP no conserva los registros correspondientes, la demandada no lo puede confirmar ni negar.

Conforme a la normativa interna, la SHCP conserva los registros por un período de 5 años, transcurrido el cual normalmente son destruidos⁷².

145. La tasa del IEPS era entonces del 139.3%.

146. Los registros de exportaciones de la Secretaría de Economía muestran que CEMSA exportó cigarros con un valor de 1,042,302 dólares durante 1992. Todos los embarques de CEMSA fueron por avión, excepto en un caso, y fueron enviados a nueve diferentes destinos en el extranjero: Alemania, Francia, Suiza, Austria y los Países Bajos en Europa occidental, y en Bulgaria, Rumania, Hungría y la Unión Soviética en Europa del Este⁷³.

147. El demandante alega que el Lic. José Antonio Riquer, entonces Administrador Regional de Recaudación, “confirmó que CEMSA tenía derecho a obtener la devolución del IEPS” conforme a la reforma de la Ley del IEPS en 1992. El Lic. Riquer lo niega y explica que su oficio de 1992 dirigido a CEMSA se refiere a lo que la ley vigente en ese momento disponía, y que es imposible darle los alcances que el demandante pretende⁷⁴.

148. El 6 de febrero de 1992, CEMSA hizo una consulta formal a la SHCP con base en el artículo 34 del Código Fiscal. El artículo 34 reglamenta, en materia tributaria, el derecho constitucional de petición, y la obligación de las autoridades de contestar por escrito. Establece un procedimiento formal, mediante el cual los particulares pueden hacer consultas sobre situaciones reales y concretas, con objeto de obtener una opinión oficial de la SHCP por escrito⁷⁵. Por consiguiente, la SHCP responde de acuerdo con los términos en que los particulares hacen el planteamiento.

149. En la consulta de febrero de 1992, CEMSA hizo un planteamiento vago, y esencialmente solicitó que se le confirmara que ciertas disposiciones legales efectivamente decían lo que decían. No presentó hechos ni información particulares que hubieran permitido a la SHCP verificar el cumplimiento con los requisitos aplicables, por ejemplo, sus planes de comprar a detallistas y de no obtener facturas con el IEPS desglosado⁷⁶. Por el contrario, CEMSA solicitó en términos muy generales la confirmación del texto de la ley; el Lic. Riquer contestó en los mismos términos⁷⁷.

150. Específicamente, en su escrito del 6 de febrero CEMSA transcribe el artículo 2, fracción III de la Ley del IEPS en vigor en ese entonces. Preguntó si una persona que exportaba bienes en las circunstancias ahí descritas tendría derecho a aplicar la tasa del 0%, y, por lo tanto, obtener

72. CM 05987.

73. Testimonio de Rolando García Ramos CM 06021, Cuadro 7.

74. Testimonio de José Antonio Riquer Ramos, párrafo 2. CM 06060.

75. Testimonio de Eduardo Díaz Guzmán, párrafo 6. CM 06008.

76. Como se describe más adelante, el 12 de diciembre de 1997 CEMSA hizo una consulta conforme al artículo 34 del Código Fiscal, en la que incluyó todos los detalles pertinentes, que permitió a la SHCP dar una respuesta específica. Es obvio que CEMSA sabía cómo obtener una respuesta adecuada de la SHCP.

77. Testimonio de José Antonio Riquer Ramos, párrafos 6 y 7. CM 06060.

un impuesto acreditable de conformidad con el artículo 4, que, si resultaba en un saldo a favor, le permitiría entonces obtener la devolución de conformidad con el artículo 5, relacionado con el artículo 22 del Código Fiscal. El Lic. Riquer confirmó que CEMSA tendría derecho a solicitar la devolución (no un derecho a obtenerla), lo cual no prejuzgaba sobre su procedencia. En particular, el artículo 22 del Código Fiscal, citado por ambos en sus respectivas cartas, dispone que la orden de devolución en ningún caso implica una resolución favorable al contribuyente respecto de su procedencia. Más aún, el oficio del Lic. Riquer especifica que no prejuzga sobre la veracidad de la información proporcionada por CEMSA, y que la SHCP expresamente se reserva sus facultades comprobación y vigilancia⁷⁸.

151. El demandante manifiesta que CEMSA dejó de exportar en enero de 1993, tras haber sido informada que la SHCP no pagaría devoluciones a menos que presentara las facturas con el IEPS desglosado⁷⁹. La demandada no tiene evidencia para confirmar o negar este alegato. Sin embargo, el requisito previsto en el artículo 4 —de contar con facturas con el IEPS desglosado en las que expresamente se le traslade el impuesto al comprador— estaba en vigor, al igual que lo había estado anteriormente.

152. El demandante afirma que “en algún momento [en 1994], Hacienda informó a CEMSA que debía presentar facturas que desglosaran el IEPS para obtener las devoluciones a la vez que negaba que los productores de cigarros estaban obligados a desglosar el IEPS por separado en sus facturas”, en referencia al oficio del Lic. Rubén Aguirre de fecha 8 de abril de 1994⁸⁰. El oficio del Lic. Aguirre fue elaborado en respuesta a la consulta planteada por CEMSA el 25 de marzo de 1994, escrita en términos similares a los de la consulta de 1992 formulada al Lic. Riquer. CEMSA preguntaba si, conforme a la Ley del IEPS, los embotelladores y fabricantes de bebidas alcohólicas y tabaco estaban obligados a emitir facturas en las que se trasladara el IEPS expresamente y por separado.

153. El Lic. Aguirre respondió que, cuando CEMSA comprara bebidas alcohólicas, el vendedor estaba obligado a emitir facturas con el IEPS desglosado. Sin embargo, en el caso de cigarros, de conformidad con el artículo 11, sólo los productores e importadores estaban obligados a pagar el impuesto determinado con base en el precio al detallista y, consecuentemente, no estaban en la obligación de trasladarlo de forma expresa y por separado⁸¹.

154. El demandante entonces solicitó una cita con el Lic. Ismael Gómez Gordillo, entonces Subsecretario de Ingresos, y se reunió con él el 21 de abril de 1994, a fin de manifestar su objeción. El Lic. Gómez Gordillo recomendó al demandante presentar un escrito en el que expresamente solicitara la reconsideración del oficio del Lic. Aguirre. El 22 de abril, el demandante presentó un escrito en el que argumentó que, no sólo en el caso de bebida

78. Testimonio de José Antonio Riquer Ramos, párrafos 6 al 9, CM 06060. Oficio de Antonio Riquer Ramos a CEMSA de fecha 12 de marzo de 1992. CM 04265.

79. Escrito de demanda, párrafo 22.

80. Escrito de demanda, párrafo 42.

81. CM 04318.

alcohólicas, sino también en el de cigarros, los productores tenían la obligación de expedir facturas en las que trasladaran el impuesto expresamente y por separado⁸².

155. Mediante oficio de fecha 10 de mayo de 1994, el Subsecretario Gómez Gordillo contestó⁸³. Modificó el criterio emitido por el Lic. Aguirre, e indicó que CEMSA tenía derecho a que el IEPS le fuera trasladado en forma expresa y por separado cuando adquiriera tanto bebidas alcohólicas como tabacos labrados. Esta resolución revocó el oficio del Lic. Aguirre de fecha 8 de abril. El tribunal debe advertir que la resolución no fue emitida con fundamento en la sentencia de la Suprema Corte de Justicia, misma que estaba fuera del ámbito de competencia del Lic. Gómez Gordillo, además de que se refería a una disposición legal aplicable en 1991; mientras que la consulta de CEMSA se basaba en la ley en vigor en 1994. Además, si bien el Lic. Gómez Gordillo estaba preparado para reconocer el derecho de CEMSA a obtener facturas con IEPS desglosado, no tenía facultades para eximirlo de la aplicación de disposiciones legales expresas⁸⁴.

156. El hecho de que CIGATAM no estuviera dispuesta a vender directamente a CEMSA era una cuestión que involucraba derechos entre particulares, y en la que la SHCP no podía intervenir porque no tenía relación con la materia tributaria. No tenía autoridad alguna para forzar a CIGATAM a vender cigarros a CEMSA.

157. Además, si CEMSA lograba obtener facturas de sus proveedores con el IEPS desglosado, la SHCP estaba preparada para reconocer el cumplimiento con el artículo 4 de la Ley del IEPS. Conforme a la ley, es el comprador el que tiene el derecho de solicitar facturas con los impuestos desglosados. Sin embargo, la SHCP no podía forzar a los vendedores de CEMSA exigir tales facturas a sus proveedores. El que ellos no las solicitaran y, por lo tanto, no pudieran trasladar a CEMSA el impuesto, era un asunto que estaba fuera del ámbito fiscal y en el que la SHCP no podía intervenir.

158. Más importante aún, si CEMSA consideraba que sus derechos estaban siendo violentados, podía haber hecho valer los medios de defensa que tenía disponibles. Posteriormente recurrió a esos medios de defensa, y estas cuestiones permanecen *sub judice*.

159. El oficio del Lic. Gómez Gordillo claramente establece que, en cualquier caso, CEMSA debía contar con facturas que le trasladaran el IEPS expresamente por separado. Ello era necesario porque era la única forma de que la SHCP pudiera verificar efectivamente que las devoluciones correspondieran a impuestos que hubieran sido enterados a la Tesorería, especialmente en el caso de cigarros, en el que la base gravable y, por consiguiente, el impuesto eran de otra forma desconocidos para el consumidor. Autorizar que el comprador determinara el IEPS sin contar las facturas apropiadas hubiera permitido abusar del sistema. La conducta del

82. Testimonio de Ismael Gómez Gordillo, párrafo 4. CM 06029. Carta de Marvin Feldman al Subsecretario Gómez Gordillo de fecha 22 de abril de 1994. [App. 0292 del escrito de demanda].

83. Oficio de fecha 10 de mayo de 1994 del Lic. Gómez Gordillo a Marvin Feldman. CM 04332.

84. Testimonio del Lic. Ismael Gómez Gordillo, párrafos 6 al 11. CM 06029.

demandante al haber hecho un cálculo excesivo de las devoluciones corrobora la validez de esta preocupación⁸⁵.

160. Con excepción de las “exportaciones de prueba” de CEMSA en 1994 y 1995, CEMSA no volvió a exportar cigarros hasta 1996⁸⁶.

F El asunto comercial entre CEMSA y CIGATAM

161. Los registros contables del demandante muestran que el 70% de las exportaciones de CEMSA de cigarros durante 1996 y 1997 eran de cigarros “Marlboro”, y que los cigarros “Raleigh” comprendieron el 20% de sus exportaciones durante el mismo periodo. Ambas son marcas internacionales respecto de las cuales CIGATAM y La Moderna, respectivamente, tienen licencia para producir y distribuir en México. El 5% restante de las exportaciones de cigarros de CEMSA consistió, casi en su totalidad, de marcas locales, por ejemplo, “Montana”, “Rodeo”, “Fiesta”, y “Boots”, producidas por La Moderna y “Manhattan” y “Broadway”, producidas por CIGATAM⁸⁷.

162. La teoría central del caso del demandante es de que Carlos Slim, que el demandante alega es propietario del 70% de CIGATAM, provocó que la SHCP manipulara ilegalmente la administración de la Ley del IEPS para “poner a CEMSA fuera del negocio de la exportación de cigarros” y de manera que CIGATAM preservara un “monopolio ilegal de exportaciones”. El demandante no hace una acusación similar en contra de La Moderna, que produce casi el 30% de los cigarros que CEMSA exportó durante 1996 y 1997.

163. De hecho:

- a) previo al 14 de agosto de 1997, CIGATAM era propiedad de Grupo Carso (71%) y Philip Morris Latin America, Inc. (28.78%)⁸⁸;
- b) el 14 de agosto de 1997 Philip Morris International Inc. (“PMI”) adquirió el 49.9% de participación en CIGATAM, y una participación directa del 50.1% de una nueva sociedad que se constituyó, Philip Morris México, S.A. de C.V. (“PMM”)⁸⁹;
- c) PMM entonces asumió toda la responsabilidad sobre la venta y distribución de todos los productos de CIGATAM, incluidos los cigarros Marlboro producidos en México⁹⁰;

85. Ibid., párrafo 11.

86. Testimonio de Rolando García Ramos. CM 06021. Cuadro 7.

87. Testimonio de Noé Salazar, párrafos 6 y 7. CM 06070.

88. Ibid., párrafo 9.

89. Ibid., párrafos 11-13.

90. Ibid., párrafo 14.

- d) en todo momento, CIGATAM y PMM se regían por los términos de sus contratos de licencia que restringían la exportación (y venta para exportación) de cigarros con marcas de Philip Morris, incluida Marlboro, producidos por CIGATAM con licencia⁹¹;
- e) ni CIGATAM ni PMM han exportado (o vendido para exportación) cigarros con las marcas de Philip Morris, incluida Marlboro⁹²;

164. Como se explicará con mayor detalle más adelante, el expediente claramente establece que:

- a) la decisión de la SHCP de buscar una reforma a la Ley del IEPS en 1998;
- b) sus resoluciones en las que rechazó las solicitudes de CEMSA de devolución del IEPS por la exportación de cigarros en octubre, noviembre y diciembre de 1997; y
- c) el inicio de la auditoría a CEMSA en julio de 1998,

fueron realizados de conformidad con la legislación mexicana aplicable, sobre la base de consideraciones fiscales legítimas.

165. El demandante sostiene que CIGATAM se rehusó a desglosar el IEPS en las facturas que emitía a los compradores de sus productos, con lo cual impidió que Sam's Club emitiera facturas con el IEPS desglosado a CEMSA, y que la SHCP se rehusó a obligar a CIGATAM a emitir tales facturas. No hay un alegato correlativo en contra de La Moderna, no obstante que tampoco desglosó el IEPS en sus facturas.

166. De hecho:

- a) el 8 de abril de 1994, en respuesta a una solicitud por escrito del demandante, el Administrador General Jurídico de Ingresos envió una carta en la que le informa que los productores no tienen la obligación de transferir el IEPS expresamente y por separado⁹³;
- b) el demandante apeló esta determinación ante el Subsecretario de Ingresos, Lic. Gómez Gordillo, quien revocó la resolución anterior, y emitió una nueva en la que manifestó que CEMSA tenía derecho a obtener facturas en las que el impuesto le fuera trasladado expresamente y por separado cuando compraba cigarros y bebidas alcohólicas⁹⁴;

91. Ibid., párrafo 15.

92. Ibid., párrafo 16.

93. CM 04318.

94. CM 04332.

- c) CIGATAM (y posteriormente PMM) no desglosaban el IEPS en las facturas de venta emitidas a los compradores de sus productos de tabaco, porque sus consumidores no requerían el traslado del IEPS para ningún propósito fiscal. De acuerdo con CIGATAM, nunca recibió queja de ninguno de sus clientes, incluso Sam's Club. Más aún, ninguno —incluso Sam's Club— solicitó a CIGATAM o a PMM que emitieran sus facturas con el IEPS desglosado⁹⁵; y
- d) el demandante no inició procedimiento legal alguno en contra de Sam's Club o CIGATAM, sino que reclamó que era la SHCP la que debería tomar acciones legales en contra CIGATAM, a nombre de CEMSA.

G. El supuesto acuerdo para eximir a CEMSA de la aplicación del artículo 4 de la Ley del IEPS

167. El 1 de diciembre de 1994, una nueva administración entró en funciones. El demandante sostiene que obtuvo respuestas positivas de los funcionarios recién designados, después de haberlos puesto al tanto sobre la historia de esta controversia. Alega que el 15 de marzo de 1995 se reunió con el Dr. Pedro Noyola, entonces Subsecretario de Ingresos, y llegó a un acuerdo mediante el cual se permitiría a CEMSA obtener devoluciones por la exportación de cigarros, sin contar con las facturas en las que se le trasladara expresamente el IEPS. Sostiene que el Dr. Noyola solamente le solicitó alguna “cobertura” para ello, en la forma de una carta de la Embajada de Estados Unidos en México.

168. La demandada niega que haya habido acuerdo alguno, y firmemente rechaza cualquier sugerencia de que la SHCP haya actuado por instrucciones de la Embajada de Estados Unidos o de otra forma bajo su “cobertura”.

169. A principios de diciembre de 1995 el demandante envió sendas cartas a los funcionarios recientemente designados, en las que precisó sus demandas:

- a) El 5 de diciembre envió a Jaime Serra Puche, entonces Secretario de Hacienda, un “fólder rojo” etiquetado “Fuegos para apagar” al que adjuntó “un kilo” de documentos relativos a la sentencia de la Suprema Corte⁹⁶.
- b) El 6 de diciembre envió otra carta al Subsecretario Noyola, en la que acusó a su predecesor, el Lic. Gómez Gordillo, de acciones criminales relativas a una supuesta reforma de la Ley del IEPS. Adicionalmente exigió que la SHCP:
 - i) ordenara a CIGATAM y La Moderna a trasladar expresamente el IEPS en sus facturas;

95. Testimonio de Noé Salazar Martínez, párrafo 22. CM 06070.

96. Carta de Marvin Feldman a Jaime Serra Puche de fecha 5 de diciembre de 1995. [App. 0174 escrito de demanda].

- ii) permitiera a CEMSA separar el IEPS por su propia cuenta, bajo la estricta supervisión de la SHCP;
 - iii) ordenara a CIGATAM y a La Moderna a vender directamente a CEMSA dos contenedores de cigarros cada semana, libres de impuestos, para evitar intervención judicial; y
 - iv) ordenara a Carlos Slim que designara a CEMSA un casino, un banco, una casa de bolsa, o que le vendiera a CEMSA Ocean Gardens, Almacenes Nacionales, o en su defecto que autorizara a CEMSA como una planta de electricidad, una estación de T.V., una compañía telefónica, etc.⁹⁷.
- c) El 7 de diciembre envió una carta al Lic. Antonio Lozano Gracia, entonces Procurador General de la República (quien estaba afiliado al Partido de Acción Nacional (PAN), entonces un partido de oposición) en la que alegó ser buen amigo de Diego Fernández de Cevallos, quien había contendido por el PAN para la presidencia, y en la que se refirió a la denuncia penal que había presentado en contra del anterior Subsecretario Gil Díaz (que había sido desechada desde 1992)⁹⁸.
- d) El 13 de diciembre envió una carta a Ángel Ramírez Castillo, Administrador General de Recaudación, en la que solicitó autorización para desglosar directamente el IEPS de conformidad con la sentencia de la Suprema Corte⁹⁹.
- e) El 16 de enero de 1995 envió una carta a Fernando Heftye, entonces Administrador General Jurídico de Ingresos, en la que se refirió a la sentencia de 1993 de la Suprema Corte y argumentó que el Lic. Gómez Gordillo, el Lic. Rubén Aguirre y el Lic. Roberto Hoyo habían insistido en condicionar el cumplimiento de la sentencia. Propuso que se le permitiera a CEMSA desglosar por su cuenta el impuesto y, se refirió a las demás alternativas que le había propuesto al Dr. Noyola para resolver el asunto¹⁰⁰.

170. A principios de 1995 varios funcionarios de la SHCP se reunieron para discutir la situación de CEMSA. Se alcanzaron dos conclusiones: (1) la sentencia de 1993 de la Suprema Corte se refería a la situación de 1991, y no era aplicable en 1995 (la ley en cuestión había sido reformada); y (2) la Ley del IEPS requería tener las facturas en las que se trasladara el IEPS expresamente y por separado¹⁰¹.

97. CM 04354.

98. App. 0176 del escrito de demanda.

99. CM 04356.

100. App. 0181 del escrito de demanda.

101. Testimonio de Fernando Heftye, párrafo 6, CM 06024.

171. Los funcionarios de la SHCP se reunieron con el demandante en varias ocasiones durante 1995. El Lic. Heftye declara que siempre trataron de asistirle, pero que eso no podía tomarse como una resolución formal, favorable por parte de la SHCP, ni mucho menos como un acuerdo con el demandante. El Código Fiscal establece un procedimiento específico a través del cual los particulares pueden hacer consultas sobre situaciones reales y concretas, a las cuales debía recaer una resolución de la SHCP por escrito. Sólo una resolución favorable por escrito emitida de conformidad con este procedimiento podría crear un derecho para un particular, y obligar a la SHCP. Una resolución favorable emitida de esta manera sería ejecutable en contra de la SHCP y no podría ser subsecuentemente modificada o revocada más que por el Tribunal Fiscal de la Federación¹⁰².

172. Las propuestas orales y escritas del demandante eran declaraciones vagas y generales, no consultas específicas sobre situaciones reales y concretas de conformidad con el artículo 34 del Código Fiscal. No se habían formulado con el propósito de obtener una respuesta oficial por escrito de parte de la SHCP¹⁰³.

173. De cualquier forma, incluso al actuar de conformidad con el artículo 34 del Código Fiscal, la SHCP estaría obligada a acatar el marco legal vigente, y no tendría facultades para otorgar al demandante la exención de requisitos legales específicos, especialmente porque el Código Fiscal establece que la legislación fiscal debe ser aplicada de manera estricta. Esto significa que la ley sólo puede ser interpretada de manera literal y no están permitidos otros medios de interpretación¹⁰⁴.

174. Por consiguiente, aun suponiendo que hubiera existido un “acuerdo verbal”, lo cual se niega, no hubiera generado un derecho a favor de CEMSA de conformidad con el artículo 34 del Código Fiscal. En todo caso, por la naturaleza y los efectos de las resoluciones favorables emitidas de conformidad con el artículo 34, el Código Fiscal establece que éstas sólo son válidas durante el año fiscal en que fueron emitidas.

175. El demandante y sus abogados mexicanos estaban plenamente conscientes de la naturaleza y alcance del artículo 34 del Código Fiscal. En efecto, desde 1992 presentaron una consulta a la SHCP al amparo del artículo 34, lo que condujo a una respuesta formal del Lic. Riquer, según ya se explicó. En 1994 CEMSA presentó una solicitud similar al Lic. Aguirre Pangburn, que resultó en la resolución del 8 de abril de 1994. Entonces solicitó formalmente al Subsecretario la reconsideración y revocación de esa resolución. Ello condujo a la emisión del oficio del 10 de mayo de 1994 por el Lic. Gómez Gordillo. Como explicará más adelante, el demandante nuevamente presentó una consulta formal al amparo del artículo 34 en diciembre de 1997, que resultó en una resolución negativa de la SHCP, emitida el 24 de febrero de 1998. CEMSA entonces instauró un juicio ante el Tribunal Fiscal, y luego un juicio de amparo, en contra de la resolución de la SHCP, los cuales fueron finalmente resueltos en su contra.

102. Ibid., párrafos 7 y 8. Testimonio de Eduardo Díaz Guzmán, párrafo 6, CM 06008.

103. Testimonio de Fernando Heftye, párrafo 9, CM 06024.

104. Ibid., párrafos 11 y 12.

176. Debe advertirse que CEMSA no siguió este proceso respecto de lo que ahora alega fue la decisión más importante de la SHCP en su caso, una decisión que supuestamente establecía su derecho a obtener devoluciones sin contar con la información requerida por ley.

177. El expediente escrito contradice los alegatos del demandante en el sentido de que hubo un acuerdo para permitirle a CEMSA obtener devoluciones sin cumplir con los requisitos del artículo 4:

- a) En respuesta a la carta del demandante del 20 de marzo de 1995, dirigida al Lic. Juan Carlos Espinosa y al Lic. Juan Pablo de la Serna de la Administración de Local de Recaudación, relativa a la denegación de devoluciones¹⁰⁵, el Lic. Espinosa contestó el 4 de abril que su solicitud había sido resuelta favorablemente en septiembre de 1994¹⁰⁶. El demandante alega que él “entendió que esto debería ser una referencia a los documentos que ordenaban el pago en septiembre por concepto de la exportación de cigarros de CEMSA realizada en agosto, y esta respuesta indujo al demandante a creer que estaba avanzando en la resolución del asunto de la incapacidad de CEMSA de exhibir facturas desglosando el IEPS”¹⁰⁷. Sin embargo, el 5 de mayo de 1995 escribió de nueva cuenta al Lic. Espinosa para aclarar que “Hay un mal entendimiento en la otra problema. El I.E.S.P.S. de cigarros no fue devuelto en virtud de que la factura no fue desglosada porque Cigatam de Carlos Slim se niega de hacerlos” (sic)¹⁰⁸.
- b) El demandante sostiene que el 5 de julio de 1995 la SHCP dio por terminada “por instrucciones de alto nivel en Hacienda”, una auditoría que había empezado a finales de junio. El expediente demuestra que los funcionarios de la SHCP detectaron incongruencias derivadas de la información proporcionada por CEMSA y la proporcionada por sus proveedores de productos fotográficos: Las compras reportadas por CEMSA eran superiores que la ventas a CEMSA reportadas por sus proveedores, lo que sugería que CEMSA o sus proveedores podrían estar cometiendo irregularidades fiscales. La SHCP también advirtió que el monto de las devoluciones del IEPS e IVA que reclamaba CEMSA podrían haber sido sobrestimadas. Se recomendó una auditoría tanto a CEMSA como a sus proveedores¹⁰⁹. Se llevó a cabo una visita domiciliaria el 27 de junio de 1995. Sin embargo, la auditoría finalizó el 5 de julio de 1995, en virtud de que CEMSA era un contribuyente dictaminado¹¹⁰.

Un contribuyente dictaminado es aquel cuyos estados financieros han sido auditados para fines fiscales por contador independiente registrado. De acuerdo

105. CM 04362.

106. CM 04369.

107. Escrito de demanda, párrafo 61.

108. CM 04371.

109. CM 04390.

110. CM 04402 a 04405.

con las reglas internas de la SHCP que establecen lo que se conoce como el “Procedimiento Secuencial”, la SHCP primero debe requerir la información directamente del contador registrado, y sólo puede requerirla del contribuyente si el contador no la provee. Estas son reglas obligatorias para la SHCP. Son públicas y se notifican oficialmente al Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Si el procedimiento no se cumple, no se puede realizar una verificación formal¹¹¹.

Éste fue el caso de la visita de verificación de 1995. La auditoría fue terminada por cuestiones procedimentales, de conformidad con reglas preexistentes, donde las decisiones recaen en la autoridad responsable y en ningún caso involucran a altos niveles dentro de la SHCP¹¹².

- c) El demandante argumenta que el Subsecretario Noyola le aseguró que el supuesto “acuerdo” sería respetado por su sucesor, y que el dejaría su posición en forma de un memorando interno¹¹³.

La demandada niega que haya existido un documento de ese tipo. Cuando el demandante expuso este asunto al Procurador Fiscal Gómez Gordillo en 1998, el Procurador Fiscal respondió que no estaba enterado de la existencia de tal documento, y ofreció buscarlo. No se encontró.

Como ya se explicó, sólo las resoluciones favorables emitidas de conformidad con el artículo 34 del Código Fiscal obligan a la SHCP, independientemente del nivel del funcionario específico. En consecuencia, es muy poco probable que el Subsecretario Noyola hubiera dejado “instrucciones” a su sucesor, especialmente en un documento de este tipo¹¹⁴.

El demandante no trató este asunto directamente con el Subsecretario Ruiz, para asegurarse de que estuviera enterado del supuesto “acuerdo verbal” con su predecesor, y confirmar su posición al respecto.

- d) Finalmente, cuando CEMSA acudió al Tribunal Fiscal y manifestó su postura en el juicio de nulidad, no pretendió basarse en un “acuerdo verbal” alcanzado con la SHCP. Por el contrario, defendió su caso con base en su interpretación de las disposiciones legales específicas.

178. CEMSA no empezó a exportar cigarrillos a escala comercial sino hasta el 21 de junio de 1996, un año entero después de que el demandante dice haber alcanzado un acuerdo verbal con la SHCP, y sólo tras haber intentando lo que él describe como diversos “pequeños embarques” [exportaciones de prueba]. Los registros contables de CEMSA y el testimonio del demandante

111. Testimonio de Gabriel Oliver, párrafos 27 al 29. CM 05994.

112. Ibid., párrafos 29 a 31.

113. Escrito de demanda, párrafo 74.

114. Testimonio de Fernando de Heftye, párrafo 16. CM 06024.

contradican el alegato de que éste pasó un año “preparándose” —contactando antiguos clientes, buscando fuentes de financiamiento y haciendo arreglos con proveedores.

179. CEMSA no exportó cigarros a ninguno de sus antiguos clientes. En 1992 las exportaciones de CEMSA fueron a nueve diferentes países de Europa. En 1996 y 1997 ninguna de sus exportaciones tuvo destino en ultramar. En cambio, aproximadamente la mitad de sus exportaciones fueron por vía aérea a un grupo de partes relacionadas en Estados Unidos, y luego reenviadas por tierra a una zona franca en El Paso, Texas. Prácticamente el resto fueron enviadas por tierra a tres compañías relacionadas entre sí en América Central, de las cuales se determinó que, al menos dos, no existen.

180. CEMSA no “preparó” sus operaciones. A partir de julio de 1996, CEMSA inició exportando cantidades importantes de cigarros a Lynx, una compañía que, hasta entonces, había sido competidora de CEMSA. De 1.6 millones de dólares de exportación de cigarros de CEMSA, más del 50% fue aparentemente vendido y exportado a Lynx, una empresa mexicana establecida en Monterrey, Nuevo León.

181. CEMSA no tuvo ninguna forma de financiamiento convencional. El demandante argumenta que, con base en “acuerdos informales”, sus presuntos prestamistas (el Dr. Ariel Zagorin, César Poblano y Gustavo Gámez) le cobraron un interés promedio del 14% por cada transacción, y que CEMSA pagaba las deudas una vez que recibía las devoluciones del IEPS por los bienes comprados con los fondos prestados. Los registros de CEMSA indican que normalmente recibió el pago de las devoluciones aproximadamente seis semanas después de presentar la solicitud, lo cual indica una tasa de interés anual casi del casi 120%.

182. CEMSA compró todos los cigarros a Sam’s Club. De todas las facturas encontradas por la SHCP durante la auditoría a la empresa en 1998, todas excepto cuatro fueron emitidas por Sam’s Club. Las otras cuatro fueron emitidas por Price Club de México, a nombre ya sea de Lynx o Compañía Exportadora Mexicana como compradoras. La propia SHCP determinó que CEMSA no había comprado muchos de los cigarros por los que solicitó la devolución de impuestos.

183. A finales de 1996 y principios de 1997, el demandante escribió tres cartas a la SHCP:

- a) una carta de fecha 13 de diciembre de 1996 dirigida a Alejandro Garay, entonces Secretario Particular del Secretario de Hacienda, en la que argumentó que, en virtud del juicio de amparo de 1993, CEMSA es la única compañía en todo el país que está facultada para recibir devoluciones del IEPS por exportación de cigarros. Le propuso cerrar CEMSA a finales de 1997 y dejar de exportar cigarros si el Secretario podía ordenar a los funcionarios de la SHCP que continuaran respetando la sentencia de la Suprema Corte durante todo 1997¹¹⁵;

115. CM 05991.

- b) una carta de fecha 23 de enero de 1997 a Mario de la Vega, el nuevo Secretario Particular del Secretario, en la que pretendía informarle que CEMSA tenía una sentencia de la Suprema Corte en su favor y que le permitía reclamar las devoluciones del IEPS por la exportación de cigarros en 1996. Concluyó que aun con las reformas a la Ley del IEPS, la SHCP todavía tendría bases para continuar cumpliendo con la sentencia de la Suprema Corte. Le solicitó al señor de la Vega que le informara “que va hacer la SHCP en virtud de que nosotros sigemos exportando cigarros [sic]”¹¹⁶; y
- c) una carta de fecha 28 de enero de 1997 a Tomas Ruiz, Subsecretario de Ingresos, en la que le solicita un lineamiento “acerca de que se va a hacer en relación con el IEPS, CEMSA, la Suprema Corte de la Nación y la SHCP”. Argumentó que el Subsecretario ordenó a la SHCP que respetara la sentencia de la Suprema Corte y devolviera el IEPS por la exportación de cigarros durante 1996. Preguntó si la política en 1997 sería la misma, señalando que CEMSA continuaba exportando cigarros y que había unas devoluciones del IEPS pendientes.

184. Ninguna de las tres cartas pretendió informar a la SHCP que CEMSA estaba exportando cigarros conforme a un acuerdo verbal o bajo el entendido que de otra forma estaría exenta de cumplir con el artículo 4 o cualquier otro requisito legal. La SHCP respondió a la carta del 28 de enero de 1997 del demandante mediante oficio de fecha 16 de marzo de 1997, emitido por el Lic. Miguel Gómez Bravo, entonces Administrador General Jurídico de Ingresos. El demandante pretende sustentar en sola oración del oficio, que está tomada fuera de contexto, la confirmación de que seguía vigente su supuesto acuerdo con los anteriores funcionarios¹¹⁷.

185. El texto del oficio debe leerse en su totalidad:

Me refiero a su escrito de 28 de enero de 1997, por medio del cual consulta que lineamientos se aplicarán en materia de devoluciones del impuesto especial sobre producción y servicios durante el ejercicio fiscal de 1997. Ello en virtud de las reformas efectuadas por el Congreso de la Unión a la ley de la materia, así como de la resolución favorable que obtuvo por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Sobre el particular, esta Administración General con fundamento en lo dispuesto por el artículo 57, fracción XIV, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, le comunica lo siguiente:

I. Hasta 1990, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios permitió aplicar la tasa del 0%, a todas las exportaciones que se hicieran en los términos de la legislación aduanera.

116. CM 04543.

117. Escrito de demanda, párrafo 97.

II. A partir de 1991, la fracción III del artículo 2º., se reformó con el propósito de establecer que únicamente podían ser gravadas con la tasa del 0%, las exportaciones realizadas por fabricantes, envasadores o empresas de comercio exterior.

III. Esta reforma motivó que se fuera en demanda de amparo y obtuviera un fallo favorable de la Suprema Corte de la Nación y, en base a ese fallo, se le concediera la devolución del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal de 1991.

IV. A partir de 1992, la fracción citada se reforma nuevamente, con lo cual se abre la posibilidad de que cualquier exportador pueda aplicar la tasa del 0%.

V. De todo lo anterior se desprende que el amparo está referido a la disposición vigente en 1991 y, por ello, cualquier devolución que sea solicitada, ya sea que se niegue o resuelva favorablemente, deberá estar fundamentada en las disposiciones vigentes¹¹⁸.

186. Hay dos cuestiones evidentes conforme a cualquier interpretación razonable de este oficio:

- a) toda vez que había cumplido plenamente con la sentencia de amparo, la SHCP no consideró que la sentencia de la Suprema Corte tuviera vigencia o efecto subsistente. Más bien, como la SHCP correctamente explicó, la sentencia de la Suprema Corte se limitó a declarar la inconstitucionalidad de la reforma de 1991 a la Ley del IEPS (una disposición que fue derogada en 1992); y
- b) la SHCP esperaba que CEMSA cumpliera plenamente con la Ley del IEPS vigente, al solicitar la devolución del IEPS sobre cualquier producto exportado.

187. La demandada sugiere que, sí los funcionarios de la SHCP, por sus palabras o acciones, le dieron al demandante algún motivo para creer que las disposiciones del artículo 4 no serían aplicadas a CEMSA, lo cual se niega y, la existencia de un acuerdo verbal (o cualquier otra supuesta declaración asociada) no es pertinente a ningún supuesto de la legislación mexicana que es un hecho jurídico en este procedimiento.

188. De hecho, cuando CEMSA objetó las conclusiones de la auditoría de 1998, no pretendió basarse en el supuesto acuerdo oral de junio de 1995, ni hubiera podido hacerlo. La legislación tributaria mexicana, como la legislación tributaria de Canadá y Estados Unidos, no dan ningún efecto jurídico a las declaraciones o manifestaciones de las autoridades fiscales, que sean

118. CM 04548.

incompatibles con el texto de la ley, en los términos en que fue escrita por la legislatura e interpretada por los tribunales competentes¹¹⁹.

H. La sentencia del Tribunal Fiscal de 1996 en el caso Lynx.

189. El demandante señala que en febrero de 1996 el Tribunal Fiscal resolvió a favor de Lynx su impugnación a la negativa de la SHCP de devolver el IEPS por la exportación de cigarros en 1992. Argumenta que la decisión es compatible con anteriores resoluciones de la Suprema Corte en los juicios de amparo de Lynx y CEMSA. Asegura que la SHCP no apeló la decisión y que eventualmente entabló un arreglo con Lynx, permitiéndole obtener la devolución del IEPS sin la necesidad de facturas que desglosaran el impuesto¹²⁰.

190. La SHCP no apeló la sentencia del Tribunal Fiscal en ese caso. Sin embargo, la SHCP no entabló ningún tipo de arreglo con Lynx, sino que simplemente dio cumplimiento a la orden del Tribunal Fiscal de “emitir una nueva resolución otorgando la devolución del IEPS por tabacos labrados por la cantidad de \$685,189,689.00 (N\$685,189.69)”¹²¹.

191. Dos aspectos de la resolución del Tribunal Fiscal merecen señalarse. Primero, el Tribunal Fiscal determinó que la sentencia de la Suprema Corte de Justicia (en el amparo de Lynx de 1991) fue emitida respecto de una disposición que estuvo en vigor en 1991, y que ésta disposición no era materia del juicio, de manera que la sentencia de la Suprema Corte no tenía una aplicación al caso ante sí. Segundo, por lo que se refiere a la evidencia aducida por Lynx en la que muestra que la SHCP había dado cumplimiento a la sentencia de la Suprema Corte de Justicia al realizar el pago a Lynx, el Tribunal Fiscal indicó que el pago no podía considerarse como una resolución de la SHCP sobre el asunto, sino sólo el cumplimiento con una sentencia; por lo tanto, las negativas subsecuentes de la SHCP de devoluciones no eran en ninguna forma contradictorias. El Tribunal Fiscal resolvió a favor de Lynx sobre otras bases, limitadas a las circunstancias específicas de ese caso¹²².

I. Exportaciones de CEMSA y solicitudes de devolución del IEPS en 1996

192. La solicitud de devolución de impuestos de cualquier tipo (formato 32) requiere que el contribuyente indique si es una empresa ALTEX y que indique su número de registro. No requiere que el contribuyente indique si la devolución se refiere a cigarros, ni requiere que se adjunte la documentación comprobatoria. Más bien, el formato sólo requiere que se especifique la cantidad solicitada, y la devolución está sujeta a lo dispuesto por el artículo 22 del Código

119. Véase la Parte III.

120. Testimonio de Marvin Feldman, párrafo 57 y de Óscar Roberto Enríquez Enríquez, párrafo 19.

121. CM 05983.

122. CM 05962.

Fiscal de que la orden de devolución no implica una resolución favorable al contribuyente sobre la procedencia de la misma¹²³.

193. Según lo explica el Lic. Eduardo Díaz Guzmán, cada año la SHCP recibe más de un millón de solicitudes de devolución de todo tipo de impuestos, que utilizan el formato 32. Las solicitudes de devolución de impuestos se presentan en el Módulo de Atención Fiscal en las 78 administraciones fiscales regionales distribuidas a lo largo del país. Las solicitudes entonces se tramitan en un plazo de 50 días, en el que se aceptan o rechazan. En el caso de las empresas ALTEX, el plazo es de 5 días¹²⁴.

194. Los registros de CEMSA muestran que hizo una sola venta en febrero de 1996 (diez paquetes de cigarros Marlboro) a un cliente en la ciudad de México, y un total de tres exportaciones en mayo y junio (220 paquetes de Marlboro en total) a un cliente en Panamá.

195. CEMSA no empezó a exportar en cantidades significativas hasta julio de 1996, cuando inició una serie de ventas de exportación a Lynx Exportadora Mexicana, S.A. de C.V., establecida en Monterrey, un supuesto competidor del “negocio de exportación”. Hubo dieciocho transacciones en las que Lynx aparece como el comprador, equivalentes al 50% de las exportaciones totales de CEMSA en 1996.

196. Durante este periodo de 5 meses (julio a diciembre 1996), CEMSA hizo 14 transacciones más de exportación, de las cuales ocho fueron con dos compañías centroamericanas —DILOSA, S.A. de C.V. (en Honduras) y Corporinves, S.A. (en Nicaragua). Estas compañías, y una tercera, INPEXSA (en El Salvador), la que CEMSA aparentemente exportó cigarros en 1997, tienen el mismo representante —Raúl Gutiérrez Maradiaga¹²⁵. Se determinó que, por lo menos dos de las tres, DILOSA e INPEXSA, no existen en los países a donde supuestamente CEMSA envió los cargamentos de cigarros.

J. La metodología del demandante para el cálculo del IEPS en 1996

197. El demandante testifica que “una revisión de los registros muestra que, en 1996, calculé el impuesto del IEPS sobre la base de la fórmula aplicada al precio de compra utilizando la base sobre el régimen estatutario del IEPS del 85 %”¹²⁶. La fórmula a la que él se refiere aparece en el separador A del testimonio del auditor de CEMSA, Jaime Zaga Hadid. Muestra que en 1996, CEMSA dividió sus costos de compra entre 1.85 y, posteriormente llevó a cabo una serie de cálculos que no se explican, para llegar a una cantidad de devolución del IEPS. Esta metodología también se utilizó en 1992; sólo difieren los factores —los costos de compra de CEMSA fueron divididos entre 2.39 debido a que la tasa del IEPS era en ese entonces de 139.3%.

123. Formato 32. [App. 0524 escrito de demanda].

124. Primer testimonio de Eduardo Díaz Guzmán, página 4 (presentado el 5 de marzo de 2001).

125. CM 04948.

126. Testimonio de Marvin Feldman, párrafo 70.

198. El perito del demandante, Ernesto Cervera, también utiliza estos factores en el anexo 2 de su dictamen, aunque omite advertir en su cuadro que en 1992 y en 1996 que el demandante divide entre el factor de 2.39 y 1.85, respectivamente, pero multiplica el costo de CEMSA por 0.85 en 1997. El método para 1996 resulta en una devolución del IEPS equivalente al 54.95% del costo de adquisición de CEMSA. Al multiplicar por 0.85 se obtiene un monto de devolución del IEPS igual al 85% del costo de adquisición.

199. La metodología utilizada por el demandante para la estimación del IEPS en 1996 es incorrecta por dos razones. Primero, basa su cálculo en los costos de adquisición de CEMSA y no en el precio que el detallista pagaría en la compra de los bienes correspondientes. Segundo, para calcular el IEPS es necesario primero dividir el precio pagado por el detallista entre 1.85 y luego restar esa cantidad del precio pagado por el detallista, a fin de determinar el monto del IEPS pagado por el productor de los bienes.

200. Sin embargo, como la demandada lo demostrará a continuación, la devolución total del IEPS reclamado por CEMSA en 1996 terminó siendo igual al 85% del costo real de venta del demandante (es decir, el precio pagado a Sam's Club multiplicado por 0.85) por ese año, lo que dio como resultado una devolución masiva en exceso para dicho año, así como para el periodo enero a septiembre de 1997.

201. El demandante testifica que a principios de 1997 visitó al Lic. Riquer Ramos, entonces Administrador Especial de Recaudación. Manifiesta que discutió con él su idea de que “el impuesto debe ser calculado al 85% del costo de los cigarros”. Considerando que el costo de CEMSA era inferior al precio del detallista ordinario, ya que lo estaba comprando de un vendedor mayorista (Sam's Club), el demandante señala que “mostré al Sr. Riquer que calculaba el IEPS multiplicando el precio de compra de CEMSA al 85%” y que el “Sr. Riquer estuvo de acuerdo que este era el método correcto conforme a la ley”¹²⁷.

202. El Lic. Riquer admite que a principios de 1997 se reunió informalmente con el demandante. El Lic. Riquer recuerda que el demandante le explicó la situación general de CEMSA, pero no recuerda haber comentado con él la metodología para calcular el IEPS¹²⁸.

203. El Lic. Riquer niega haber aprobado cualquier metodología de cálculo, y explica en su testimonio que era el responsable de un área completamente diferente, que involucraba a contribuyentes con características especiales, por ejemplo, la federación, los estados, los municipios y los partidos políticos. Explica también que no tenía facultades para emitir opinión alguna a CEMSA o al demandante, ya que las cuestiones que le referían estaban fuera del ámbito de su competencia, y que así se lo informó al demandante por lo menos en dos ocasiones. También le informó que debería dirigir su consulta sobre la Ley del IEPS a las áreas competentes, la Administración Local de Recaudación del Oriente y en última instancia a la Administración General o Administración Local Jurídica de Ingresos.

127. Ibid., párrafo 70.

128. Testimonio de José Antonio Riquer, párrafo 21. CM 06060.

204. La demandada, en todo caso, sostiene que cualquier cosa que hubiera podido decirle el Lic. Riquer en esa reunión, en lo que el demandante ahora argumenta haberse basado, no tiene efectos jurídicos conforme a la legislación mexicana, y no constituye un fundamento legal para el argumento del demandante de que CEMSA tenía derecho a reclamar la devolución del IEPS conforme a esa nueva fórmula.

205. El demandante también testifica que “le mencione a Riquer que Hacienda le debe dinero a CEMSA ya que en el pasado calculé cantidades menores del IEPS. Después de esta reunión, ajusté mi fórmula para calcular la devolución del IEPS de CEMSA y calcular el impuesto en las solicitudes subsecuentes de CEMSA por el método en el cual el Sr. Riquer y yo hemos acordado”¹²⁹. Los registros contables de CEMSA demuestran que esta declaración es falsa.

206. Las solicitudes de CEMSA de devolución del IEPS en 1996 fueron por un total de 23,079,998 pesos. Sus compras de cigarros, de acuerdo con las facturas fueron por la cantidad de 23,431,338 pesos. La cantidad obtenida por concepto de devolución fue del 103% del costo de las ventas. Aun si algunas facturas de compra de CEMSA se perdieron, como ha sugerido el demandante, el hecho de que CEMSA solicitó devoluciones por un total de 23 millones de pesos (3.04 millones de dólares) en 1996 se refleja en los estados financieros de CEMSA para ese año¹³⁰.

207. Por lo tanto, es evidente que el demandante no empezó a solicitar la devolución del IEPS conforme a su nueva metodología a “principios de 1997”, después de su reunión con el Lic. Riquer. CEMSA solicitó y obtuvo el pago de un monto superior al 85% del costo de las ventas por todo 1996, una reclamación del IEPS de aproximadamente 12.7 millones de pesos (1.68 millones de dólares) en exceso¹³¹. Esta reclamación excesiva fue detectada cuando la SHCP revisó los estados financieros dictaminados de CEMSA para 1996, que presentó el Sr. Zaga a la SHCP el 29 de septiembre de 1997.

208. En su testimonio, el Sr. Noé Salazar Martínez, contralor de CIGATAM, explica el método correcto para calcular el IEPS¹³². Para cumplir con la Ley del IEPS, el productor (en este caso CIGATAM, fabricante autorizado de cigarros Marlboro en México) establece para cada producto el precio al detallista, que incluye el precio base del productor más un margen para el mayorista. El IEPS que entra a la Tesorería se calcula aplicando la tasa establecida del 85% al total. La responsabilidad del productor de pagar el IEPS surge por enajenación en territorio nacional de los bienes, y se entera a los 17 días del mes siguiente.

209. El testimonio del Sr. Salazar incluye un cuadro que indica los precios y el IEPS para cigarros Marlboro y otras marcas de cigarros en 1996 y 1997. Muestra el precio pagado por el

129. Testimonio de Marvin Feldman, párrafo 70.

130. Testimonio de Rolando García Ramos. Cuadros 5 y 6. CM 06021.

131. Ibid.

132. Véase también los testimonios de Rafael Obregón Castellano, Rolando García Ramos y el dictamen de Fausto García y Asociados.

mayorista, el detallista y el consumidor, y el monto del IEPS pagado sobre los bienes, que permanece constante no obstante el precio en cada etapa.

210. Utilizando el precio de los cigarros Marlboro en vigor del 21 de febrero de 1997 al 17 de noviembre de 1997, se puede observar que el IEPS enterado fue de 29.4698 pesos por paquete. En ese periodo, CEMSA pago a Sam's Club 64 pesos por paquete. Una devolución del IEPS calculada al 85% del costo (64 por 0.85) resulta en una reclamación de 24.93 pesos en exceso por paquete.

211. El cuadro siguiente, tomado del testimonio del Sr. Salazar, ilustra la diferencia entre la metodología del demandante y el método correcto, y también muestra en el ejemplo que se da, que CEMSA reclamó una devolución de 84.59% más que el IEPS que realmente enteró el productor. El cálculo se realiza (i) dividiendo el precio pagado por el detallista entre 1.85 ($64.14 \div 1.85 = 34.76$) y (ii) restando ese monto del precio pagado por el detallista ($64.14 - 34.67 = 29.47$) para llegar a la cantidad enterada por el productor por concepto del IEPS (29.47 pesos).

	Metodología CEMSA		Metodología Correcta
Precio al Detallista	64.14		64.14
Precio al que CEMSA adquiriría los cigarros de Sam's Club (sin IVA)	64.00		64.00
“Descuento a CEMSA”	0.14		0.14
Precio de adquisición x 0.85	54.40	(Precio de adquisición más “Descuento a CEMSA”) / 1.85	34.67
IEPS solicitado como devolución por CEMSA	54.40	IEPS Pagado por CIGATAM	29.47

K. Exportaciones de CEMSA y solicitudes de devolución del IEPS en 1997

212. CEMSA no realizó más ventas a Lynx después de enero de 1997. En cambio, empezó a exportar a Compañía Exportadora Mexicana, S.A. de C.V., GTO Produce, Co., también conocida como GTO International Trade, Co, J & E International Sales, Inc. y a una entidad llamada “International Commerce Co.”, a las cuales la demandada se refiere colectivamente como la “red Poblanno-Gámez-Güemes”.

213. En la Parte IV de este escrito de contestación a la demanda se proporciona una descripción completa de la interrelación entre CEMSA y la red Poblanno-Gámez-Güemes.

214. En síntesis, prácticamente todas las exportaciones de CEMSA a Estados Unidos, aproximadamente la mitad de sus exportaciones totales en 1997, se hicieron a uno de estos cinco nombres. En cada caso, los cigarros fueron transportados por vía aérea desde la ciudad de México, ya sea a Houston o a Dallas Fort-Worth, y luego transferidas por camión a un almacén de depósito fiscal en la “FTZ68”¹³³, una zona franca en El Paso, Texas.

215. CEMSA también exportó a DILOSA, INPEXSA, Corporinves y Corporinbes, S.A en Centroamérica. Todos estos clientes, aparentemente relacionados entre sí, representaron aproximadamente la mitad de las exportaciones totales de CEMSA en 1997. En cada caso, los pedimentos de exportación de CEMSA señalan que 450 paquetes de cigarros fueron transportados por vía terrestre a través de la frontera en Chiapas.

216. CEMSA obtuvo 60.6 millones de pesos por la exportación de cigarros aparentemente entre el 1 de enero de 1997 y el 30 de septiembre de 1997. La sobreestimación fue de alrededor de 28.5 millones de pesos¹³⁴.

L. Las resoluciones de la SHCP de negar a CEMSA devoluciones por los meses de octubre, noviembre y diciembre de 1997

217. A finales de 1997 confluyeron una serie de sucesos.

218. El 29 de septiembre de 1997, el demandante presentó a la SHCP sus estados financieros auditados correspondientes al ejercicio fiscal de 1996. La SHCP los revisó y determinó de manera preliminar que CEMSA había incurrido en irregularidades al solicitar y obtener devoluciones del IEPS en ese año. En un documento titulado “Comentarios al Dictamen Fiscal de 1996”, la SHCP señala:

Durante el ejercicio de 1996, CEMSA realizó compras de cigarros labrados (gravadas a una tasa de IEPS del 85%) por un importe de \$27, 152,939, y acreditó un importe de \$23,079,998 (representa un 566% del importe considerado como compra) por concepto de IEPS, lo que representa el 85% del total de los pagos por las compras de cigarros. Por otra parte, CEMSA solicitó devoluciones de IEPS, por un importe de \$10,171,551. En ese orden de ideas la diferencia entre lo acreditado y las devoluciones solicitadas de \$12,908,447, se muestra como saldo a favor (ver balance general).

Cabe hacer mención, que de haberse trasladado y acreditado correctamente el IEPS, éste sería de \$12,475,675, derivado de lo anterior existe una diferencia de \$10,604,323 acreditada en exceso, lo que representa un 46% con respecto al total acreditable.

133. Foreign Trade Zone 68.

134. Testimonio de Rolando García Ramos, cuadros 5 y 6 CM06021.

219. Por lo tanto, en el mes de octubre de 1997 funcionarios de la SHCP iniciaron una revisión de las solicitudes de devolución de CEMSA. En virtud de que las devoluciones obtenidas involucraban cigarrillos, existían indicios para suponer que no eran procedentes. Consiguientemente, se suspendió el pago ulterior de devoluciones con la finalidad de investigar las operaciones¹³⁵.

220. Mediante escrito recibido el 6 de noviembre de 1994 por la Dirección General de Auditoría Internacional, CEMSA notificó a la SHCP que ni su importador en Honduras, DILOSA, S.A. de C.V., ni su importador en El Salvador, INPEX, S.A., “son o han sido parte relacionada” de CEMSA. CEMSA anexó como prueba dos cartas presuntamente firmadas por los representantes legales de cada compañía. En virtud de que Honduras estaba considerado como una jurisdicción de baja imposición fiscal, conforme a la Regla 6.1.1. de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 1997, era necesario presentar tal aviso para poder obtener el beneficio de la tasa 0% del IEPS en las exportaciones realizadas a ese país. La Regla 6.1.1 también dispone que las exportaciones deben ser para consumo final en el país de importación¹³⁶.

221. El 1 de diciembre de 1997, el demandante publicó en el *Diario Reforma* un desplegado en el que acusó al Procurador Fiscal Gómez Gordillo de conducta criminal por someter al Congreso las reformas a la Ley del IEPS que entraron en vigor en enero de 1998¹³⁷.

222. CEMSA también dirigió una carta a la oficina de la Presidencia, en la que solicitó la intervención del Presidente para que se le pagaran las devoluciones del IEPS solicitadas. La Coordinadora de Atención Ciudadana de la Presidencia remitió el escrito a la SHCP. Estos acontecimientos dieron lugar a una serie de reuniones entre funcionarios de la SHCP, el demandante y sus abogados, que fueron presididas por el Procurador Fiscal Gómez Gordillo¹³⁸.

223. El 7 de noviembre de 1997 la SHCP resolvió negar la devolución del IEPS solicitada por CEMSA el 3 de noviembre de 1997, correspondiente a las exportaciones de cigarrillos del mes de octubre, en virtud de que en sus facturas no constaba por separado el IEPS traslado expresamente¹³⁹ (esta resolución fue notificada a CEMSA el 2 de abril de 1998).

224. Por oficio del 27 de noviembre de 1997, la SHCP requirió a CEMSA la siguiente información, en relación con su solicitud de devolución del IEPS presentada por el mes de octubre de 1997:

- declaraciones provisionales normales y complementarias con sello original de recibido por el mes de octubre de 1997;
- copia de las facturas por la adquisición de bienes o servicios que respalden las cantidades solicitadas;

135. CM 04684.

136. [App. 0369 al 0372 escrito de demanda]; CM 03782.

137. Testimonio del Lic. Ismael Gómez Gordillo, párrafo 20. CM 06029.

138. CM 04643, CM 04662 y CM 04663.

139. CM 03609.

- copia de la póliza de cheque con el que se realizó el pago a los proveedores de bienes y servicios, así como los estados bancarios donde conste el cobro de esos cheques;
- copia de los pedimentos de importación;
- copia de la constancia de contribuyente del IEPS; y
- nombre, domicilio, número de identificación social en el extranjero de sus proveedores de bienes y servicios.

225. El 5 de diciembre de 1997 la SHCP resolvió negar la devolución del IEPS solicitada por CEMSA el 1 de diciembre de 1997, por cigarros exportados en noviembre. Del mismo modo, el 9 de enero de 1998 la SHCP negó a CEMSA la devolución del IEPS solicitada el 5 de enero por cigarros exportados en diciembre de 1997. Ambas decisiones fueron emitidas en términos similares a la del 7 de noviembre de 1997. Las tres fueron formalmente notificadas a CEMSA el 4 de abril de 1998, después de que se llevaron a cabo las reuniones con el Procurador Fiscal Gómez Gordillo¹⁴⁰.

226. El 12 de diciembre de 1997, el demandante, a nombre de CEMSA, presentó a la Administración Local Jurídica de Ingresos una consulta formal de acuerdo con lo dispuesto en artículo 34 del Código Fiscal. Solicitó se confirmara que CEMSA era un contribuyente del IEPS, con derecho a la aplicación de la tasa del 0% sobre las exportaciones de bebidas alcohólicas y cigarros, y, por tanto, con derecho a obtener la devolución del impuesto pagado, no obstante que en sus facturas de compra no llevaran el IEPS desglosado. El demandante explicó la posición de CEMSA con detalle: aludió a la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de 1993; describió el proceso de comercialización de la empresa, señalando que no le compra directamente a los productores sino a Sam's Club, y por lo tanto el IEPS no se encuentra desglosado en sus facturas (anexó copia de una factura); se refirió con detalle a las disposiciones de la Ley del IEPS; también se refirió al oficio de fecha 16 de marzo de 1997 del Lic. Gómez Bravo. Como se explica más adelante, SHCP dio contestación a esta consulta el 24 de febrero de 1998.

M. La reforma de 1998

227. El 1 de enero de 1998 los artículos 11 y 19 de la Ley del IEPS fueron reformados. El artículo 11 precisó que no procederá en ningún caso el acreditamiento ni la devolución del IEPS en enajenaciones subsecuentes a las realizadas al detallista. La fracción XI del artículo 19 impuso a los exportadores de ciertos bienes, incluidos los cigarros, la obligación de inscribirse en el Padrón Sectorial de Exportadores para poder tener derecho a aplicar la tasa 0% del IEPS por sus exportaciones.

140. CM 03609, CM 03610, CM 03611, CM 03615, CM 03616, y CM 03619.

N. Las reuniones Feldman - Gómez Gordillo

228. A solicitud del demandante, éste tuvo la oportunidad de reunirse con el Procurador Fiscal, Ismael Gómez Gordillo, y otros funcionarios de la SHCP a principios de 1998. Sostuvieron tres reuniones: el 20 de enero, el 22 de enero y el 4 de febrero. El demandante asistió acompañado de sus abogados en cada ocasión. Ambas partes grabaron y elaboraron una transcripción de cada reunión.

229. El demandante citó selectivamente dos comentarios que hizo el Lic. Gómez Gordillo y un breve diálogo entre el demandante y el Lic. Gómez Gordillo. Las citas se hicieron fuera de contexto, con la finalidad de confundir al Tribunal. Vale la pena leer las transcripciones en su totalidad. A continuación se resumen los puntos principales tratados en las reuniones.

230. El Lic. Gómez Gordillo resume la primera reunión del 20 de enero de 1998 de la siguiente manera¹⁴¹:

Por lo que se refiere a la situación de las devoluciones previa a la entrada en vigor de la reforma en 1998, el abogado de CEMSA expresó que “el problema permanente” consistía en la situación del acreditamiento del impuesto y el cálculo de la devolución, puesto que los productores no vendían separando el impuesto. Reconoció que, por lo tanto, se trataba de un problema de control, “para evitar los problemas que nos han manifestado [los funcionarios de la Secretaría] que pueden dar origen a situaciones de desviación, acreditamientos inadecuados, acreditamientos cruzados, situaciones de este tipo”, por lo que proponía implementar. Propuso alternativas para resolver ese “problema de control” a través de reglas misceláneas, que versaran sobre tres puntos: el de recaudación, el despacho aduanero y en el cálculo del impuesto.

Yo sugerí tratar este tema en una segunda reunión por dos razones: porque no conocía los detalles de lo acontecido previo a la reforma, y para que pudieran estar presentes los funcionarios competentes de la Secretaría y yo tuviera la oportunidad de escuchar a ambas partes, para darle una opinión objetiva al Secretario. Advertí claramente que tenía la obligación de tratar el tema con plena objetividad, y a tratar al Sr. Feldman con decencia y respeto (aunque no había recibido el mismo trato de él), si bien no podía ser meramente un mediador porque era parte, y mi obligación era defender al fisco federal. Sin embargo precisé que, si de nuestro análisis los funcionarios del SAT habían cometido una irregularidad, haría las recomendaciones que procedieran, además de que CEMSA tendría a su alcance los medios de defensa correspondientes. También dejé claro que, si no lográbamos una solución, podría hacer valer sus derechos por las vías apropiadas, incluso la del amparo.

141. Testimonio del Lic. Ismael Gómez Gordillo, párrafo 25-31. CM 0629.

Por lo que se refiere a la reforma de la ley que entró en vigor el 1 de enero de 1998, el Sr. Feldman manifestó que ésta pretendía acabar con su empresa. Señaló que los autores intelectuales eran Carlos Slim, CIGATAM y Phillip Morris, y que las reformas de la ley habían sido prenegociadas o acordadas con los productores y estaban expresamente dirigidas contra él. En este contexto discutimos el arreglo al que había llegado con él en 1994, mediante la emisión del oficio del 10 de mayo, y el Sr. Feldman se refirió a un supuesto acuerdo interno de la Secretaría, al que el Sr. Feldman caracterizó como un acuerdo para respetar el fallo de la Suprema Corte de Justicia, y del que conocían el Dr. Pedro Noyola, quien me sucedió en el cargo como Subsecretario, y el Lic. Tomás Ruiz, quien lo sucedió a él y continuaba fungiendo como tal en ese entonces. También en este contexto discutimos, aunque de manera tangencial, la sentencia que la Corte emitió en 1993 a favor de CEMSA.

Respecto de la reforma, contesté que la consideraba jurídicamente adecuada, correcta, independientemente de la persona del Sr. Feldman y su empresa. En cuanto a que estaba dirigida a acabar con su empresa, me limité a decirle que esa era su sentimiento y su opinión, nada más; una opinión que respetaba, pero únicamente se trataba de una discrepancia jurídica, y que si CEMSA consideraba impugnar la constitucionalidad de la reforma, me correspondería defenderla dentro de la Secretaría. Insistí en que mi actuación como Procurador había sido siempre dentro del marco de la ley. De hecho, pregunté expresamente a los abogados del Sr. Feldman en diversas ocasiones si encontraban en mi comportamiento cualquier actuación ilícita o más aún, delictiva, a lo que contestaron que no encontraban nada, que había sido una expresión de coraje del Sr. Feldman. Incluso pregunté a los abogados del Sr. Feldman si lo habían prevenido del delito en el que incurría quienes hacían imputaciones falsas, y contestaron que, en efecto, ya se lo habían comentado.

En cuanto a Carlos Slim, comenté que tenía veinte años de conocerlo, porque yo trabajé mucho tiempo como servidor público en el sector financiero y él era un corredor de bolsa; pero que nunca habíamos tratado el tema.

Por lo que al amparo se refiere, admití que, como ciudadano y como abogado, yo no estaba de acuerdo con el fallo de la Corte, pero que como servidor público estaba obligado a acatarlo. Y de hecho, la Secretaría la había acatado plenamente, según lo reconoció expresamente la propia CEMSA ante el Juzgado Quinto de Distrito en 1996 (véase *supra* párrafo 17). Finalmente, desconozco cualquier acuerdo interno de la Secretaría para cumplir con el fallo de la Corte del que supuestamente conocían el Dr. Noyola y el Lic. Ruiz. Sin embargo, como ya indiqué, la ejecutoria referida había sido plenamente acatada desde 1994 y, aunque el proceso no había concluido en 1995 (cuando el Dr. Noyola tuvo el cargo de Subsecretario) y buena parte de 1996, sólo deseo reiterar que no podía

ser de otra manera, es decir, aun cuando no estuviéramos de acuerdo con el fallo, estábamos obligados a acatarlo, y así se hizo.

231. El Lic. Gómez Gordillo resume la segunda reunión del 22 de enero de 1998 de la siguiente manera¹⁴²:

También se discutieron diversos temas, de los cuales el más importante y que llevó el mayor tiempo fue si CEMSA tenía o no el carácter de contribuyente del IEPS y si, por consiguiente, tenía derecho a la aplicación de la tasa del 0% conforme a las reformas que entraron en vigor en 1998. Concluimos que ésta era la diferencia fundamental entre CEMSA y la Secretaría. Concluí la reunión manifestando el deseo de la Secretaría de llegar a una solución, y señalé, otra vez, que si ello no era posible, deberíamos seguir las discrepancias por las vías legales, a lo que el abogado del CEMSA respondió que estaban conscientes de ello.

Inicié explicando someramente la posición de la Secretaría en el sentido de que CEMSA no era contribuyente del impuesto y que la ley no le daba derecho a la tasa del 0%. Expliqué que para efectos de la ley por lo que se refiere a cigarros, CEMSA no estaba en una situación distinta de la del consumidor final, en el que el impuesto se convierte en una carga latente, es decir, en un costo.

En este contexto discutimos el problema del “esquema” de traslado. El abogado del Sr. Feldman comentó que el problema radicaba en que los proveedores de CEMSA no le desglosaban el impuesto, porque el productor, a su vez, no se lo desglosaba a ellos. Indicó que CEMSA no podía cumplir con el requisito del acreditamiento porque dependía de terceros, ya sea los productores o bien los distribuidores que, según argumentaron los abogados de CEMSA, estaban dispuestos a intentar llegar a un arreglo, pero no a costa de que les cancelaran sus franquicias. En efecto, como ya lo señalé antes, se trataba de un problema de derecho privado entre CEMSA y sus proveedores, por un lado, y con los productores de cigarros en última instancia y pretendía que la Secretaría entrara a resolverlo. La Secretaría no podía obligar a los productores a vender directamente a CEMSA, y tampoco podía obligar a los distribuidores a que exigieran que los productores desglosaran el impuesto en sus facturas. Por tal motivo entramos en una discusión de los derechos que los productores tenían legítimo interés en defender, como de los derechos de CEMSA. El propósito no era, desde luego, que la Secretaría asumiera la posición de los productores, sino que quedara claro que se trataba del ámbito de derechos privados, no de derecho público, y que, por lo tanto, la Secretaría no podía inmiscuirse puesto que al dar un tratamiento diferente los productores y distribuidores derivados

142. Ibid., párrafos 32-39.

de sus contratos privados, no estaban obrando ilícitamente ni se trataba de cuestiones, por ejemplo, de evasión fiscal; en suma, ese no era un problema del fisco. Hicimos referencia específica a CIGATAM y Phillip Morris, debido a que era el principal productor identificado por el Sr. Feldman, además de que éste tenía un interés preponderante en adquirir cigarrillos de marca Marlboro. Al respecto, comenté que los productores tenían contratos de franquicia, que les daban derechos de exclusividad para explotar las marcas, publicidad, empaques, etc., pero que también les imponían limitantes por razones de derechos privados, por ejemplo, que sólo pudieran vender dentro de ciertas circunscripciones geográficas. En realidad estas limitantes a que estaban sujetos los productores eran las que ocasionaban el problema del CEMSA.

El argumento de CEMSA era que existía libre comercio de “marcas transnacionales” y que los productores no tenían ningún derecho de acercarse a la Secretaría para tratar de impedirlo. Ello me llevó a recordar que no era correcto lo que le había dicho al Sr. Feldman en la reunión anterior, en el sentido de que nunca había discutido el tema con el Sr. Slim. Precisé que sí lo habíamos discutido en una ocasión y que él me había pedido que impidiéramos las operaciones de CEMSA. Fui claro en que el Sr. Slim se había acercado a mí de la misma manera que lo hacía CEMSA. Esto es lógico. CEMSA y el Sr. Feldman no eran los únicos que tenían derecho de manifestar su opinión a la Secretaría, ni CEMSA es el único contribuyente que recibía atención de los funcionarios públicos. Dado que la Secretaría está obligada a actuar conforme al marco legal, mi respuesta al Sr. Slim fue similar a las que di al Sr. Feldman, que no podía hacerlo. Esto es así porque, efectivamente, las compras y exportaciones que realizaba CEMSA no eran ilegales. Todo se reducía a la cuestión del acreditamiento del impuesto y, aunque la Secretaría estaba preparada para reconocerle un derecho de obtener comprobantes con el impuesto desglosado para que pudiese acreditarlo, no podía eximirlo del cumplimiento de requisitos de ley expresos, ni inmiscuirse en los derechos privados de los productores o distribuidores. El abogado de CEMSA comentó que habían tenido una reunión con los abogados de CIGATAM y Phillip Morris en la que CEMSA amenazó con demandarlos por muchos millones de dólares. Mi respuesta fue que estaría en todo su derecho, y, en efecto, esa era la vía que CEMSA debía haber tomado para determinar su situación de derecho privado. Hasta donde tengo conocimiento, nunca lo hizo.

* * *

El otro tema relevante que tratamos en esa reunión, aunque de manera incipiente, fue el del cálculo que CEMSA había hecho del impuesto. Manifesté que, con independencia de que CEMSA tuviera derecho a la devolución, y suponiendo que sí lo tenía para propósitos del argumento, CEMSA estaba haciendo el cálculo de manera incorrecta, pero que

requeríamos revisar bien los números para explicarlo mejor. Diferimos este tema para la siguiente ocasión.

232. El Lic. Gómez Gordillo resume la tercera reunión del 4 de febrero de 1998 de la siguiente forma¹⁴³:

Nuevamente surgió el tema del supuesto acuerdo interno de la Secretaría para respetar el fallo de la Corte, a lo cual me referí. Lo único adicional que el Sr. Feldman argumentó fue que el acuerdo había sido entre el Lic. Tomás Ruiz y el Dr. Pedro Noyola, del que conoció el Lic. Emilio Romano —quien tuvo el cargo de Procurador Fiscal de la Federación por dos o tres meses, de diciembre de 1994 a febrero o marzo de 1995 y luego abandonó la Secretaría. Ni el Sr. Feldman ni sus abogados tenían copia de ese supuesto documento, y ninguno de los funcionarios de la Secretaría que estuvimos presentes teníamos conocimiento del supuesto acuerdo o de documento alguno relativo a él. Ofrecí buscar el documento y preguntar sobre él. No encontramos nada. Por lo demás, me remito a lo que ya manifesté al respecto (véase *supra* párrafo 31).

También abordamos el tema de la diferencia entre el régimen aplicable a bebidas alcohólicas y el aplicable a tabacos que, de hecho, había surgido desde la primera reunión, a partir de una duda que manifestaron los abogados de CEMSA. Reconocieron que existía una diferencia, pero manifestaron que no sabían a qué se debía. En la reunión del 4 de febrero el Sr. Feldman argumentó que se debía a una anomalía. El Lic. Mario Gabriel Budebo explicó que se trataba de impuestos distintos, con una base gravable distinta y que se sobre distintos puntos de la cadena, razón por la cual recibían un tratamiento fiscal diferente. De hecho, esta fue la situación de CEMSA relativa al amparo en 1991, puesto que las devoluciones que solicitó por el ejercicio fiscal de 1991 y respecto de las cuales presentó facturas con el impuesto debidamente desglosadas, en todos los casos se refería a bebidas alcohólicas (véase *supra* párrafo 6.b), de manera que CEMSA y sus abogados tenían perfectamente clara la diferencia.

El resto de la reunión se fue principalmente en la discusión del cálculo del impuesto por el período de 1996 y 1997 en que CEMSA había solicitado devoluciones del IEPS por la exportación de cigarros. Le informé al Sr. Feldman y sus abogados que la Secretaría estaba haciendo una revisión, y sugerí que la hiciéramos juntos: que CEMSA nos proporcionara sus cálculos y nosotros le proporcionaríamos los nuestros. Entramos a una discusión sobre la base gravable, que conforme a la ley es el precio al detallista. El Sr. Feldman sugirió que era el precio del detallista, es decir, al precio al que CEMSA compraba y señaló que su

143. Ibid., párrafos 40-44.

fórmula era a partir del precio al que le vendía a CEMSA su proveedor, sin contar el IVA, menos el 85%. El Sr. Feldman lo explicó de la siguiente manera: “Sam’s me venden a 100 Ok, yo solicito 85”. Manifestó tener los datos de las exportaciones de CIGATAM que confirmaban su fórmula. Los funcionarios de la Secretaría explicamos con todo detalle cómo define la ley la base gravable, y cómo debe hacerse un cálculo correcto. Manifestamos que si los cálculos de CEMSA y los nuestros coincidían, entonces estaba bien, razón por la cual necesitábamos efectuar la comparación. Acordamos que haríamos la revisión respecto de todo el proceso y no compararíamos únicamente los resultados. El Sr. Feldman admitió que si la Secretaría concluía que había solicitado dinero de más, entonces había “algo raro, hay un multibusiness [sic.] en un lado u otro”.

El abogado de CEMSA se manifestó optimista porque supuso que si estábamos revisando los cálculos, significaba que ya se le iban a hacer a la empresa las devoluciones, a lo que respondí con toda claridad que teníamos una presunción de que los cálculos de la empresa estaban incorrectos y que, después analizarlos y de fundamentarlo en ley, veríamos la procedencia de las devoluciones. Fui muy claro que no prejuzgaría el resultado; pero volví a advertir que, desde luego, mi cliente era la Secretaría y que no podía comprometer su posición. Estábamos investigando el asunto con detalle porque podía tener un impacto al fisco, que nos correspondía proteger. Ante la pregunta del Sr. Feldman de la aplicación de la sentencia de la Suprema Corte de Justicia, también fuimos claros que estábamos hablando del período 1996 y 1997, con base en la ley vigente en ese momento; pero que CEMSA tenía derecho a recurrir a los tribunales contra la reforma que entró en vigor en 1998 o contra la posición de la Secretaría respecto de los cálculos y la procedencia de las devoluciones.

O. Respuesta de la SHCP a la consulta de CEMSA del 12 de diciembre de 1997

233. El 24 de febrero de 1998, la Administración Local Jurídica de Ingresos dio respuesta a la consulta que CEMSA presentó el 12 de diciembre de 1997 conforme al artículo 34 del Código Fiscal. En esencia, la SHCP concluyó:

- a) CEMSA no tenía derecho a la devolución del IEPS por cigarros comprados a SAM’s, dado que, al tratarse de una segunda enajenación, es un acto no gravado por la Ley del IEPS y, por tanto, SAM’s no trasladó el impuesto a CEMSA.
- b) La exportación de cigarros realizada por CEMSA igualmente es un acto no gravado por la Ley del IEPS, ya que es una tercera enajenación.

- c) Por consiguiente, no existe fundamento alguno para que CEMSA solicitara la devolución del IEPS, en virtud de que no podría tener un saldo a favor si no se le había trasladado el impuesto.
- d) Por la misma razón, no podría cumplir con el requisito previsto en la fracción III del artículo 4, tal y como se desprende de la factura presentada, en la que no aparece desglosado el IEPS.
- e) También confirma que lo previsto en el artículo 11 —que establece que no se pagará el impuesto por las enajenaciones subsecuentes a la venta al detallista, y por tanto no procede en ningún caso el acreditamiento o devolución por dichas enajenaciones— aplica a CEMSA.
- f) En cuanto al oficio del Lic. Gómez Bravo de fecha 16 de marzo de 1997, explica que éste fue emitida en términos generales, ya que el escrito de CEMSA al que daba respuesta también había sido hecho en términos generales, y sólo se solicitaba la opinión de la SHCP respecto a la devolución de impuestos conforme a lo establecido en la Ley del IEPS vigente en 1991, a la luz de la sentencia de la Suprema Corte y, en específico, la fracción III, artículo 2. Advirtió que el oficio concluyó que, de lo anterior, se desprende que el amparo estaba referido a una disposición vigente en 1991 y, por consiguiente, la aprobación o denegación de cualquier solicitud, debía estar fundamentada en las disposiciones vigentes en el momento de hacerse. Por tanto, el oficio del Lic. Gómez Bravo no tenía efectos en caso que se analizaba, y tal y como lo señala, cada solicitud de devolución tendría que considerarse a la luz de las disposiciones legales vigentes.

P. El procedimiento de 1998 ante el Tribunal Fiscal: impugnación de CEMSA al rechazo de sus solicitudes de devolución de 1997, y la respuesta a su solicitud del 12 de diciembre de 1997

234. El 24 de abril de 1998 CEMSA recurrió al Tribunal Fiscal para impugnar la negativa de la SHCP a sus solicitudes de devolución por los meses de octubre a diciembre de 1997 y enero de 1998. También impugnó la resolución de la SHCP del 24 de febrero de 1998 que dio respuesta a su consulta del 12 de diciembre de 1997. CEMSA presentó una relación de hechos y sus argumentos jurídicos con detalle, incluida una descripción de su proceso de comercialización; presentó una comparación detallada de cómo consideraba que la ley debía aplicar a las enajenaciones para consumo interno frente a las ventas para exportación; argumentó que la ley debía interpretarse de manera amplia (interpretación finalista o teleológica) para lograr lo que CEMSA alegaba era su propósito general; argumentó que, el hecho de que la SHCP le hubiera previamente otorgado devoluciones durante 1996 y 1997, significaba que había emitido tácitamente una resolución favorable respecto del derecho de CEMSA a la devolución; manifestó que el oficio del Lic. Gómez Bravo de fecha 16 de marzo de 1997 había confirmado el derecho de todo exportador a la tasa del 0%; y que la revocación de una resolución favorable tácita

violaba el artículo 36 del Código Fiscal¹⁴⁴. CEMSA también reclamó que la aplicación que la SHCP hacía de la ley daba a los productores un monopolio en exportación, y argumentó que la sentencia de la Suprema Corte de Justicia obtenida por CEMSA en 1993 y la sentencia del Tribunal Fiscal en 1996 en el caso Lynx obligaban a la SHCP a otorgar las devoluciones a CEMSA.

235. El Tribunal Fiscal emitió el 24 de noviembre de 1998 su decisión en contra de CEMSA. Su decisión confirmó la resolución de la SHCP del 24 de febrero de 1998 y la legalidad de las negativas de devolución. La sentencia fue unánime. El Tribunal Fiscal concluyó:

- a) respecto a la negativa de devoluciones de octubre a diciembre de 1997 y enero de 1998, confirmó que el expediente no demostraba que la SHCP hubiera resuelto favorablemente la devolución del IEPS a CEMSA en el período de 1996 a 1997, es decir, no hubo ninguna resolución individual favorable a CEMSA; por el contrario, la única resolución —la emitida el 24 de febrero de 1998— fue desfavorable;
- b) el oficio del Lic. Gómez Bravo de fecha 16 de marzo de 1997 no constituyó una resolución favorable para CEMSA, ya que estaba redactado en términos generales, y no tenía aplicación a la situación concreta en cuestión, porque, como se especifica en el propio oficio, cualquier solicitud de una devolución específica tendría que analizarse a la luz de las disposiciones vigentes en el momento de presentarse;
- c) el Tribunal Fiscal rechazó la aplicación de la sentencia de 1993 de la Suprema Corte de Justicia, así como de la sentencia del 20 de febrero de 1996 en el caso Lynx, indicando que eran irrelevantes en el presente caso, ya que se relacionaban con disposiciones específicas de la ley que estuvieron en vigor en 1991 y 1992, respectivamente;
- d) el Tribunal Fiscal confirmó que la legislación fiscal debe interpretarse estrictamente, de acuerdo con el artículo 5 del Código Fiscal, y por lo tanto, la interpretación amplia solicitada por CEMSA era improcedente;
- e) respecto a las exportaciones realizadas en 1998, aunque las exportaciones generalmente causaban una tasa del IEPS del 0%, la excepción prevista en el artículo 11 de la ley de 1998 —que dispone que el IEPS no se pagará en enajenaciones subsecuentes a las realizadas a los detallistas y en ningún caso procederá el acreditamiento ni la devolución del impuesto— aplicaba a la exportación de cigarrillos de CEMSA; y

144. El artículo 36 del Código Fiscal dispone que las resoluciones favorables al contribuyente que sean elaboradas en forma escrita y de manera individual, emitidas de conformidad con el artículo 34 del propio Código, no pueden ser modificadas o revocadas por las autoridades fiscales. Ésta sólo es facultad del Tribunal Fiscal, a solicitud expresa de la SHCP.

- f) al aplicar de manera integral las disposiciones pertinentes de la ley, la SHCP había concluido correctamente que CEMSA no tenía un derecho a devoluciones, porque no podía cumplir con los requisitos del artículo 4 del IEPS de contar con facturas en las que se le hubiere trasladado el IEPS de manera expresa y por separado, toda vez que el artículo 11 expresamente prohíbe el acreditamiento y la devolución por ventas subsecuentes a las hechas al detallista.

236. CEMSA posteriormente recurrió al amparo ante un tribunal colegiado de circuito. El tribunal emitió su sentencia unánime el 24 de agosto de 2000. Inicialmente advirtió que CEMSA intentó desistirse de sus argumentos respecto a las negativas de devolución del IEPS correspondientes a los meses de octubre a diciembre de 1997 y enero de 1998. El tribunal, sin embargo, señaló que esto no era ya posible, puesto que esos temas ya habían sido sometidos al Tribunal Fiscal, y éste ya había emitido su resolución al respecto. Consecuentemente mantuvo la determinación del Tribunal Fiscal respecto a las negativas de devolución de 1997.

237. Respecto a la ley de 1998, el tribunal colegiado de circuito confirmó la resolución del Tribunal Fiscal en el sentido de que el artículo 11 prohíbe el traslado del IEPS en enajenaciones subsecuentes a las realizadas a los detallistas, lo cual es necesario para tener derecho a la devolución, además de que CEMSA no cumplía con los requisitos del artículo 4. El tribunal de amparo concluyó que la disposición existente no violaba los principios constitucionales de igualdad tributaria, que la ley no restringía el derecho de CEMSA a exportar y rechazó el argumento de que la ley creaba un monopolio de exportación, determinando que las disposiciones legales aplicaban generalmente a todos los contribuyentes que pretendieran obtener la devolución de impuestos que les hubieran sido trasladados.

238. El tribunal de amparo, por lo tanto, confirmó la legalidad de la sentencia del Tribunal Fiscal en su totalidad. Esta sentencia fue final, y no hay ningún otro recurso disponible de apelación disponible.

239. En su escrito de demanda, el demandante sólo hizo una referencia tangencial a este litigio:

- a) El párrafo 118 de la demanda señala que CEMSA inició un procedimiento ante los tribunales mexicanos, en el que impugnó la resolución del 24 de febrero de 1998, con el objeto de preservar su posición legal y evitar alguna aceptación de ilegalidad conforme a la legislación mexicana, así como para impugnar la constitucionalidad de la reforma en vigor en 1998. Este párrafo no revela que CEMSA específicamente impugnó las negativas a sus solicitudes de devolución correspondientes a los meses de octubre, noviembre y diciembre de 1997.
- b) En el párrafo 84 de su declaración testimonial, el demandante señaló que el recurso involucró las negativas de devolución en 1997; pero no proporcionó mayor información sobre los argumentos presentados o sobre la conclusión del procedimiento.
- c) El abogado fiscalista mexicano del demandante, el Lic. Enríquez Enríquez, no hace referencia en absoluto a este procedimiento.

- d) En las páginas 29 y 30 (de la versión en español) de su dictamen, el Lic. Loperena Ruiz se refiere al hecho que el tribunal colegiado de circuito decidió el caso de manera adversa a CEMSA; pero señala incorrectamente que el litigio sólo involucró la ley de 1998. Más aún, la argumentación del Lic. Loperena respecto de temas como el supuesto monopolio de exportación, el supuesto acuerdo de la SHCP para otorgar las devoluciones a CEMSA y la relevancia de la sentencia de 1993 de la Suprema Corte de Justicia, ignora por completo que tales cuestiones fueron consideradas y resueltas por el Tribunal Fiscal y por el tribunal colegiado de circuito en el procedimiento iniciado por el demandante en 1998.

Q. La decisión de iniciar la auditoría¹⁴⁵

240. Mediante memorando de fecha 5 de junio de 1998, Eduardo González González, Presidente del Servicio de Administración Tributaria (SAT), informó al Subsecretario de Ingresos, Tomás Ruíz González, que CEMSA había solicitado la devolución del IEPS por cigarros exportados a Honduras, país considerado como jurisdicción de baja imposición fiscal. Le manifestó que el gobierno de Honduras había hecho del conocimiento del SAT que el supuesto importador, DILOSA, no estaba inscrito en el registro de importadores ni en el registro de contribuyentes en Honduras; además de que el número telefónico y dirección proporcionados por DILOSA no existían.

241. En un memorando de fecha 8 de junio de 1998, Eduardo González informó al Subsecretario Ruiz que, de conformidad con el análisis de los documentos presentados por CEMSA, se había determinado que, en 1997:

- a) un número considerable de solicitudes de CEMSA para la devolución del IEPS no cumplían con los requisitos fiscales;
- b) CEMSA había solicitado y obtenido devoluciones del IEPS por un monto que excedía en 46% al establecido en la ley; y
- c) el 24% de las exportaciones de CEMSA se destinó a Honduras, jurisdicción de baja imposición fiscal, para lo cual CEMSA había presentado documentación con información falsa.

242. Mediante oficio de fecha 7 de julio de 1998, el Administrador General de Auditoría Fiscal Federal del SAT informó a CEMSA que la documentación presentada por CEMSA no cumplía con los requisitos legales vigentes en 1997 y que, por lo tanto, no procedían las devoluciones respectivas, en virtud de que el gobierno de Honduras había informado al SAT que DILOSA no estaba registrada como importador ni como contribuyente, que el nombre de DILOSA era desconocido en Honduras y que la dirección y número telefónico de DILOSA no existían.

145. Testimonio de Gabriel Oliver García, párrafos 4 al 19. CM 05994.

243. Mediante carta de fecha 14 de julio de 1998, el Administrador General de Auditoría Fiscal Federal del SAT notificó a CEMSA una orden de visita domiciliaria para que los visitantes acudieran a las instalaciones de la empresa con el propósito de verificar el cumplimiento de CEMSA con sus obligaciones fiscales derivadas de la Ley del IEPS. Indicó a CEMSA la obligación de proporcionar acceso a los visitantes a los registros contables y de exportación del 1 de enero de 1996 al 31 de diciembre de 1997. La orden de visita domiciliaria concluye con una advertencia de que, en caso de impedir la realización de la visita domiciliaria o se negara a proporcionar la información y datos solicitados, podrá quedar sujeto a lo dispuesto por los artículos 40 y 45 del Código Fiscal.

R. La realización y los resultados de la auditoría de 1998¹⁴⁶

244. Los visitantes acudieron a las instalaciones de CEMSA el 15 de julio de 1998, pero no entraron porque el representante legal de la empresa, Marvin Feldman, no se encontraba. Los visitantes entregaron copia de la orden de visita domiciliaria fechada el 14 de julio a uno de los empleados de la empresa. Se levantó el acta correspondiente y su contenido fue aprobado y firmado todos los que intervinieron¹⁴⁷.

245. Los visitantes regresaron el 16 de julio 1998. El demandado se encontraba presente, pero se rehusó a permitirles acceso a las instalaciones y contabilidad de CEMSA. Se le informó al demandado que la SHCP podía solicitar la asistencia de la fuerza pública, así como de las sanciones en que podría incurrir, conforme al Artículo 40 de Código Fiscal, por negar el acceso a los visitantes. Se levantó el acta correspondiente y su contenido fue aprobado y firmado todos los que intervinieron, incluido al demandante¹⁴⁸.

246. Los visitantes solicitaron la presencia de la fuerza pública y regresaron el 17 de julio de 1998. El demandante permitió entonces el acceso a la contabilidad para los ejercicios fiscales de 1996 y 1997. El uso de la fuerza pública no fue necesario; no ingresaron a las instalaciones y se retiraron al poco tiempo de que se permitió el acceso a los visitantes. Los visitantes comenzaron a fotocopiar los expedientes fiscales que se encontraban en las instalaciones de la empresa, en presencia del demandante, utilizando tres fotocopadoras propias que llevaron consigo para ese propósito. Al final del día realizaron un inventario de los 48 expedientes entregados por el demandante, los resguardaron en un cuarto en las propias instalaciones de CEMSA, que procedieron a sellar y a poner bajo custodia del demandante. Se levantó el acta correspondiente y su contenido fue aprobado y firmado todos los que intervinieron, incluido al demandante¹⁴⁹.

247. Los visitantes retornaron el 20 de julio de 1998 para terminar de copiar los expedientes fiscales de CEMSA. Concluyeron que algunos documentos no se les habían entregado

146. Ibid., párrafo 20.

147. CM 01197.

148. CM 01197-01201.

149. CM 01202-01210.

—incluidas las facturas consecutivas de ventas del periodo en cuestión. El demandante se rehusó a entregar más documentos, declarando que los entregaría en el procedimiento del TLCAN en contra de México. Declaró que la SHCP ya tenía toda la contabilidad y demás información de CEMSA. Se levantó el acta correspondiente y su contenido fue aprobado y firmado todos los que intervinieron, incluido al demandante¹⁵⁰.

248. El 19 de agosto de 1998, los visitantes informaron al demandante sobre dos asuntos:

- a) que Sams's Club había confirmado que no recibía facturas con el IEPS desglosado cuando compraba cigarros y, por lo mismo, no lo desglosaba o trasladaba de otra manera en sus facturas de venta a CEMSA; y
- b) que el gobierno de Honduras había confirmado que DILOSA no existía¹⁵¹.

249. El 20 de agosto de 1998, los visitantes se reunieron con el demandante en las instalaciones de CEMSA para informarle sobre las determinaciones preliminares de la auditoría¹⁵², para que CEMSA pudiera responder debidamente. La resolución de liquidación describe con detalle las numerosas violaciones identificadas durante la auditoría. A continuación se presenta un resumen ilustrativo:

- a) la contabilidad de CEMSA estaban incompleta y no conservaba de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados (véase la lista de registros faltantes, incluidos estados de cuenta bancarios y 134 elementos específicos)¹⁵³;
- b) las declaraciones fiscales de CEMSA para 1996 y 1997 estaban incompletas¹⁵⁴;
- c) el IEPS no estaba desglosado en ninguna de las facturas de compra de CEMSA, un requisito necesario para identificar el monto del IEPS pagados por bienes comprados, y para reclamar la devolución¹⁵⁵;
- d) algunas de las facturas de compra de CEMSA estaban a nombre de Compañía Exportadora Mexicana, no de CEMSA¹⁵⁶;
- e) CEMSA carecía de registros que de manera metódica, cronológica y verificable acreditara las transacciones económicas, según requiere la ley¹⁵⁷;

150. CM 01211-01220,

151. Acta final de liquidación, página 12, párrafo 5. CM 01480.

152. Acta final de liquidación, página 13, párrafo 6. CM 01481.

153. Acta final de liquidación, página 13 y ss. CM 01481.

154. Ibid.

155. Acta final de liquidación, página 21 y ss. CM 01488.

156. Ibid.

157. Acta final de liquidación, página 28 y ss. CM 01497.

- f) CEMSA no podía solicitar la devolución del IEPS por sus exportaciones a Honduras porque (i) DILOSA no existe y (ii) CEMSA no presentó prueba de que no tuviera relación con el otro importador, Corporinbes¹⁵⁸;
- g) ninguna de las solicitudes de devolución de CEMSA que resultaron en pagos durante 1996 y 1997 se soportan en la documentación y contabilidad que requiere la ley para justificarlas¹⁵⁹;
- h) utilizando la solicitud de devolución de CEMSA para septiembre de 1997 como ejemplo, la metodología que empleó el demandante para calcular el IEPS (85% del costo de CEMSA) equivaldría a una tasa del IEPS de 566%¹⁶⁰.

250. Mediante escritos de fechas 24 de agosto y 18 de septiembre de 1998, CEMSA contestó algunas de las determinaciones preliminares¹⁶¹ las cuales el SAT consideró y respondió en la resolución del 1 de marzo de 1999 (resolución de liquidación).

251. Las determinaciones y resultados finales de la auditoria fueron notificados a CEMSA el 26 de febrero de 1999.

252. El 1 de marzo de 1999, la SHCP emitió la resolución con la cual se dio por concluida la auditoría. Las conclusiones pueden resumirse de la siguiente manera¹⁶²:

- a) **Ausencia de contabilidad.** La carencia de CEMSA de los documentos esenciales que deben integrar la contabilidad que todo contribuyente tiene la obligación de conservar y que impidió a la SHCP verificar plenamente las transacciones realizadas por CEMSA:
- b) **Acreditamiento del IEPS (compras).** La documentación obtenida durante la visita de verificación demuestra que en ninguna de las compras de cigarros realizadas por CEMSA le fue trasladado el IEPS expresamente y por separado, lo cual impide conocer el importe del IEPS acreditable que CEMSA hubiera podido reclamar, asumiendo que tuviera el derecho a ello, y, más importante aún, verificar el importe del impuesto enterado al fisco federal. Adicionalmente, se observó que muchas facturas de CEMSA fueron emitidas a nombre de una empresa diferente.
- c) **Exportaciones a Honduras (ventas).** CEMSA había exportado cigarros a Honduras aplicando una tasa del IEPS del 0%, en lugar del 85% correspondiente a ese país considerado como de baja imposición fiscal. Durante 1996 y 1997,

158. Ibid.

159. Acta final de liquidación, página 42 y ss. CM 01511.

160. Acta final de liquidación, página 52 y ss. CM 01521.

161. Acta final de liquidación, página 56 y ss. CM 01525.

162. Testimonio de Gabriel Oliver García, párrafos 22 y 23. CM 05994.

CEMSA presuntamente exportó a DILOSA S.A. de C.V. y Corporinbes, S.A. en Honduras. Para tal efecto, CEMSA presentó documentación falsa. El gobierno de Honduras confirmó que DILOSA no existía. En cuanto a Corporinbes, nunca presentó la notificación que requiere la Regla 6.1.1 de la Miscelánea Fiscal para 1997. De este modo se benefició indebidamente de la tasa del 0%.

- d) **Exceso en el cálculo de la devolución (devoluciones).** La SHCP determinó que CEMSA había obtenido devoluciones habiendo calculado el 85% sobre la cantidad total de cada factura, lo cual resultaba en una tasa efectiva del 566%. Por consiguiente, solicitó y obtuvo devoluciones muy superiores al IEPS afectivamente pagado.

El siguiente ejemplo demuestra la metodología incorrecta de CEMSA:

Costo de producción por paquete de cigarros.	\$2.60	
Utilidad del productor	\$0.61	
IEPS (3)	\$2.95	(promedio del IEPS pagado durante 1997, de conformidad con los registros de la D.G. de Política de Ingresos)
Utilidad distribuidor mayorista	\$0.24	
Precio unitario (2)	\$6.40	(precio facturado por el distribuidor mayorista)
Importe de IEPS solicitado por CEMSA (1)	\$5.44	(corresponde al 85% del valor de factura emitida por el distribuidor mayorista)
Tasa del IEPS autodeterminado por CEMSA	566.67%	(se obtiene de dividir (1) entre la diferencia de (2) menos (1), expresada en porcentaje)
Porcentaje del IEPS solicitado en exceso	46%	(se obtiene de dividir la diferencia de (1) menos (3), entre (1), expresado en porcentaje)

253. La SHCP determinó una responsabilidad fiscal de 250,551,635 pesos a cargo de CEMSA, integrada como sigue:

- (a) IEPS omitido (*i.e.* exportaciones a DILOSA),

actualizado	10,659,3318
(b) Importe de las devoluciones del IEPS obtenidas indebidamente, actualizado	110,983,348
(c) Recargos sobre (a)	5,206,727
(d) Recargos sobre (b)	58,098,035
(e) Multas sobre (a)	7,461,523
(f) Multas sobre (b)	58,121,161
(g) recargos sobre la declaración complementaria del 7 de octubre de 1997	21,420
(h) Multas sobre contabilidad	103

S. El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de 1999: impugnación de CEMSA de la auditoría que inició en 1998¹⁶³

254. CEMSA impugnó los resultados de la auditoría a través de un juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal que versó sobre la resolución de fecha 1 de marzo de 1999.

255. CEMSA inicialmente argumentó que la SHCP no cumplió con ciertos requisitos procedimentales.

256. En cuanto a los hechos, CEMSA argumentó:

...sólo los obligados al pago del impuesto en el caso, los fabricantes, productores o envasadores de tabacos labrados (cigarrillos) tienen la obligación de expedir comprobantes en que conste en forma expresa y por separado el traslado del impuesto, cuando el adquirente sea a su vez contribuyente del mismo gravamen por el bien o servicio de que se trate y así lo solicite.

En este orden de ideas, si, como se reconoce expresamente por las demandadas, mi representada no adquirió los bienes (cigarrillos) de que se trata directamente de los fabricantes, productores o envasadores, sino en segunda enajenación de comerciantes que no son contribuyentes sobre el impuesto especial sobre producción y servicios por dichos bienes (motivo por el que, dicho sea de paso, a los mismos no les fue trasladado el gravamen en forma expresa y por separado), mal se le puede exigir que sus comprobantes de compra consignen en forma expresa y por

163. Declaración Testimonial de Eduardo Díaz Guzmán, párrafos 11-21, CM 06008.

separado el impuesto trasladado en cada operación, dado que jurídica y materialmente, se encuentra imposibilitado para ello y, a lo imposible, ya se sabe nadie está obligado.

... siendo indiscutible que la quejosa cubrió con el precio el impuesto especial sobre producción y servicios correspondiente a los tabacos labrados que después exportó a jurisdicciones que no son consideradas como de baja imposición fiscal; acreditada dicha exportación, tiene derecho a la devolución del impuesto satisfecho, aunque éste no le hubiere sido trasladado de manera expresa y por separado...¹⁶⁴

257. CEMSA admitió que compró cigarros a proveedores que no son contribuyentes y a los que el impuesto no se les trasladó expresamente y por separado. No obstante, argumentó que tenía derecho a la devolución del impuesto incorporado en el precio de los cigarros que compró.

258. Respecto de sus exportaciones a Honduras, CEMSA negó haberlas efectuado, con base en los razonamientos siguientes:

...por lo que toca a la hoy accionante omitió enterar al Fisco Federal el impuesto especial sobre producción y servicios a la tasa del 85% por las enajenaciones y exportaciones a la empresa DILOSA S.A. de C.V., de la República de Honduras, considerada como jurisdicción de baja imposición fiscal la mejor demostración de que ello no ocurrió, esto es, que la inconforme no efectuó exportación alguna al mencionado país, centroamérica la constituye la información contenida en el oficio No. DEI-OA-167-98 del 3 de abril de 1998, en el que, en respuesta a la solicitud de información hecha por la a la razón Dirección General Adjunta de Auditoría Internacional, mediante el oficio 337-SAT-I-964 de fecha 16 de marzo de 1998, la Dirección Ejecutiva de Ingresos de la Secretaría de Finanzas de la República de Honduras hace contar que no existen importaciones a nombre de DILOSA S.A. de C.V., al país mencionado, de manera que ante tal aseveración correspondía a las demandadas acreditar el hecho contrario, ya que si se acepta la información proporcionada por la expresada Dirección Ejecutiva de Ingresos en el sentido de que “en el registro de contribuyentes es inexistente el nombre DILOSA S.A. de C.V. o simplemente DILOSA”, debe admitirse también la relativa a que “la empresa en referencia no se encuentra registrada en la base de datos del Sistema Aduanero Automatizado del departamento de cómputo, por ende no existen importaciones a nombre de dicha empresa”.

En consecuencia, como acertadamente se razona en el folio No. 324-SAT-1764-71 de la última acta parcial, si en sus exportaciones

164. CM 05086-87.

“Corporación de Exportaciones Mexicanas S.A. de C.V. no trasladó el impuesto especial sobre producción y servicios, entonces tales exportaciones de cigarros debieron efectuarse sin lugar a dudas, a países que no tienen una tasa de impuesto sobre la renta aplicable a personas morales inferior al 30%” [Énfasis propio]¹⁶⁵

259. Es así que CEMSA admitió que DILOSA no existe y que no realizó tales exportaciones. Sólo pretendió justificar su supuesto derecho argumentando que si la empresa no existe y el gobierno de Honduras negó que las importaciones se hubieran realizado, entonces los bienes debieron haber sido exportados a otros países que no son jurisdicciones de baja imposición fiscal, no obstante que sus pedimentos de exportación y facturas señalan a DILOSA como el cliente y a Honduras como el país de destino. CEMSA no impugnó la determinación relativa a la improcedencia de devoluciones por no haber presentado la notificación prevista en la Regla 6.1.1.

260. Por oficio de fecha 9 de agosto de 1999, la SHCP refutó los argumentos relativos a los aspectos procedimentales y argumentó al Tribunal Fiscal de la Federación que, el cumplimiento de las disposiciones de la Ley del IEPS no podía eximirse de manera discrecional. La SHCP argumentó que CEMSA no tenía el derecho a obtener devoluciones del IEPS, ya que no cumplió con las disposiciones expresas previstas en la ley, y que no podía permitirse que CEMSA se autofabricara un impuesto a su favor mediante facturas que no cumplieran los requisitos legales.

261. El 16 de junio de 2000, el Tribunal Fiscal emitió sentencia en la que resolvió unos puntos a favor de la SHCP y otros a favor de CEMSA. El Tribunal Fiscal confirmó la correcta actuación de la autoridad, por lo que se refiere a aspectos procedimentales. También determinó que CEMSA sólo era contribuyente en relación con las exportaciones definitivas de cigarros a países que no sean jurisdicciones de baja imposición fiscal. Sin embargo, el Tribunal Fiscal resolvió que la SHCP no podía requerir la presentación de facturas con el IEPS desglosado, ya que se trataba de un requisito de imposible cumplimiento por lo que a las exportaciones de cigarros se refiere. No obstante, el Tribunal Fiscal claramente señala que CEMSA:

tiene derecho a recuperar el impuesto que efectivamente pagó el productor por la primera enajenación, la única gravable antes de la exportación. De ahí, que tenga derecho a acreditar el impuesto que resulte de aplicar el impuesto determinado en función del precio de venta al detallista que haya declarado el productor o fabricante de los tabacos efectivamente exportados a países que no sean una “jurisdicción de baja imposición fiscal”¹⁶⁶. (Énfasis propio)

262. Respecto a DILOSA, el Tribunal Fiscal rechazó los argumentos de CEMSA y otorgó pleno valor probatorio a los documentos emitidos por el gobierno de Honduras y a los

165. CM 05089-90.

166. CM 05418.

pedimentos y facturas de la propia CEMSA. El Tribunal Fiscal confirmó que las devoluciones obtenidas por estas exportaciones fueron indebidas.

263. Por tanto, el Tribunal Fiscal declaró la nulidad de la resolución, pero sólo:

para el efecto que la autoridad reconozca el derecho de la actora (CEMSA) a acreditar el impuesto que resulte de aplicar el impuesto determinado en función del precio de venta al detallista que haya declarado el productor o fabricante a los tabacos efectivamente exportados a países que no sean una “jurisdicción de baja imposición fiscal”, sin que ello impida a la autoridad el verificar que hayan cumplido con los demás requisitos que establece el artículo 4 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, para que sea acreditable dicho impuesto.

Además, por lo que se refiere a la determinación del impuesto omitido a la tasa 85%, la nulidad de la resolución impugnada es para el efecto de que en la nueva resolución que emita la autoridad, considere que la tasa cero no aplica a las exportaciones definitivas de tabacos labrados a países considerados como “jurisdicciones de baja imposición fiscal”, y que la tasa del 85% corresponde exclusivamente a la primera enajenación de dichos bienes en territorio nacional o a su importación.

Finalmente, la autoridad demandada tiene razón al considerar improcedentes las devoluciones por las exportaciones efectuadas a Honduras, ya que dicho país es considerado una “jurisdicción de baja imposición fiscal”, como ya se señaló antes y esas exportaciones no gozan de la tasa cero¹⁶⁷.

264. La resolución del 1 de marzo de 1999, consecuentemente, permanece vigente respecto de las demás determinaciones, incluso la que se refiere a que CEMSA carecía de la contabilidad adecuada, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

265. La sentencia del tribunal no satisfizo ni a CEMSA ni a la autoridad; ambas han interpuesto recursos legales en contra de la misma.

266. El 6 de septiembre de 2000, CEMSA inició un juicio de amparo ante los tribunales colegiados de circuito, en el que principalmente reclama el valor probatorio que el Tribunal Fiscal otorgó a los pedimentos de exportación y las facturas de CEMSA a Honduras. Argumentó que los propios documentos de CEMSA “carecían completamente de valor probatorio” y aseveró, como lo hizo ante el Tribunal Fiscal, que la declaración del gobierno de Honduras en el sentido de que si DILOSA no existe, CEMSA no había exportado a Honduras. Además, impugnó la sentencia del Tribunal Fiscal en el sentido de que eran indebidas las devoluciones

167. CM 05433.

por las exportaciones hacia Honduras. En este sentido, no obstante haber negado realizar exportaciones a Honduras y habiendo admitido que DILOSA no existe, CEMSA argumentó que no tenía relación alguna con DILOSA y, por lo tanto, cumplía con los requisitos exigidos en la Regla 6.1.1. Por último, argumentó, por primera vez, que la ley no debería distinguir con base en si el país de destino es o no una jurisdicción de baja imposición fiscal, no obstante que había acatado previamente el requisito de notificación dispuesto en el Regla 6.1.1.

267. El 18 de septiembre de 2000, la SHCP interpuso el recurso de revisión también ante los tribunales colegiados de circuito. En esencia, la SHCP argumentó que el requisito de mantener facturas que trasladen el IEPS expresamente y por separado deriva de una clara disposición legal (artículo 4, fracción III de la Ley del IEPS), cuyo cumplimiento es obligatorio. También, argumentó que tales requisitos no eran de imposible cumplimiento, pues nada impide a CEMSA adquirir los productos directamente de los productores o fabricantes. El que los productores o fabricantes vendan directamente a CEMSA es un asunto entre particulares que no se le puede atribuir a la SHCP.

268. Es así que la sentencia del Tribunal Fiscal se encuentra actualmente *sub judice*, esto es, es materia de un recurso de revisión y de un juicio de amparo directo. Ambos procedimientos se encuentran pendientes ante los tribunales federales competentes.

T. Exportación de cigarros por Mercados I y Mercados II en 1999 y 2000

269. El artículo 69 del Código Fiscal prohíbe a la SHCP la divulgación de información confidencial de los contribuyentes. Los dos testimonios del Lic. Eduardo Díaz Guzmán proporcionan información relativa al pago de devoluciones del IEPS a ciertos contribuyentes que no identifica, y cuya divulgación la SHCP considera no viola la ley.

270. Los datos de los hechos que se relacionan a continuación, referentes a las exportaciones realizadas por Mercados Regionales, S.A. de C.V, (Mercados I) y Mercados Extranjeros, S.A. de C.V. (Mercados II), fueron obtenidos de las bases de datos de exportaciones de la Secretaría de Economía. La información se refiere a exportaciones de productos específicos, realizadas por exportadores particulares en determinados años. No indica que se haya reclamado u obtenido la devolución del IEPS por tales exportaciones. No se trata de información confidencial de los contribuyentes. Los valores indicados, en dólares, derivan del valor declarado en aduanas de los bienes exportados¹⁶⁸.

271. Mercados I (anteriormente Compañía Exportadora Mexicana, S.A. de C.V.) exportó cigarros como se indica a continuación:

- a) en 1998, a Estados Unidos con un valor de 138,239 dólares (registrados bajo el nombre de Compañía Exportadora Mexicana, S.A. de C.V.);

168. Testimonio de Rolando García Ramos, párrafo 11 y Cuadro 7. CM 06021.

- b) en 1999, a Estados Unidos con un valor de 743,659 dólares; y
- c) en 2000, a Estados Unidos con un valor de 4,053,023 dólares¹⁶⁹.

272. Mercados II exportó cigarros a Estados Unidos con un valor de 574,200 dólares en 2000¹⁷⁰.

273. La base de datos de la Secretaría de Economía no indica exportación de cigarros por el exportador “MEXCOBASA, S.A. de C.V.” o cualquier nombre similar¹⁷¹.

169. Ibid.

170. Ibid.

171. Ibid., párrafo 12.

III. RESPUESTA A LAS RECLAMACIONES QUE SUBSISTEN: ARGUMENTACIÓN JURÍDICA SOBRE EL FONDO DE LA DISPUTA

274. Las únicas reclamaciones que aún deben ser contestadas son las siguientes:

- la reclamación de que México incumplió con la ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de 1993 emitida en favor de CEMSA, relativa a la devolución de ciertos impuestos sobre la venta de cigarros, que resultó en una violación de México al artículo 1110¹⁷²;
- la reclamación de que la negativa de México de pagar a CEMSA las devoluciones por supuestas exportaciones de cigarros en los meses de octubre, noviembre y diciembre de 1997 es una medida equivalente a expropiación contraria al artículo 1110¹⁷³; y
- la reclamación de que la empresa del demandante recibió un trato menos favorable en las mismas circunstancias que las empresas propiedad de mexicanos, contrario al artículo 1102;

275. La demandada desarrollará a continuación; la reclamación sobre trato nacional, desarrollará cada una después de hacer algunas observaciones en la Parte IV.

276. Antes de proseguir, la demandada desea hacer algunas observaciones acerca del contexto jurídico de la controversia y las fuentes en que se basa el demandante.

A. Desarrollo jurisprudencial reciente

1. Un panel del TLCAN recientemente resolvió que no es procedente entrar en el estudio de la motivación o intención

277. El demandante ha argumentado de manera continua que las medidas que la demandada adoptó adoptadas fueron motivadas por el ánimo de “proteger a los productores” al “monopolio de exportación” o como respuesta a las “exigencias de Carlos Slim”. La demandada manifiesta que todas estas reclamaciones son incorrectas¹⁷⁴. En cualquier caso, no son jurídicamente

172. CM 05769.

173. Ibid.

174. En su testimonio, el Sr. Salazar Martínez testifica que durante este periodo CIGATAM no realizó exportación alguna de cigarros de marcas propiedad de Philip Morris, y tampoco realizó ventas de cigarros para la exportación a terceras personas. Simplemente no hubo “monopolio de exportación” para la marca Marlboro.

pertinentes. Congruente con la práctica de la OMC, un panel del TLCAN recientemente se rehusó a entrar al estudio de la motivación o la intención de las medidas que se impugnan.

278. Debido a que Estados Unidos revirtió abruptamente la liberalización programada conforme al TLCAN de los servicios transfronterizos de autotransporte de carga, en el caso en materia de Restricciones de Estados Unidos en materia de *Servicios Transfronterizos e Inversión en el Sector transporte de Carga* al amparo del capítulo XX del TLCAN, México adujo evidencia de la influencia del sindicato de los Teamsters en la definición de la política de Estados Unidos¹⁷⁵.

279. Sobre la base de la práctica bien establecida de la OMC, el panel aborda este tema al principio de sus conclusiones:

214. En este análisis, el Panel declina examinar cuál fue la motivación de Estados Unidos para continuar la moratoria en servicios e inversión en transporte transfronterizo; circunscribe el análisis a la compatibilidad o incompatibilidad de dicha acción con el TLCAN. El Panel señala que este enfoque es completamente consistente con las prácticas del Órgano de Apelaciones de la OMC, el cual, en el caso “*Japón – Impuestos sobre Bebidas Alcohólicas*”, en 28, y en “*Chile – Impuestos sobre Bebidas Alcohólicas*”, párrafo 62, declinó indagar las motivaciones subjetivas de los funcionarios gubernamentales que elaboran las políticas o examinar su intención. De igual manera, el Órgano de Apelaciones observó en circunstancias análogas en “*Chile-Bebidas Alcohólicas*”: “Las intenciones subjetivas que tuvieron en mente los legisladores o quienes elaboran las normas en lo individual no son parte del análisis, simplemente porque no están al alcance de quienes interpretan los tratados”¹⁷⁶ (Énfasis propio).

2. Las determinaciones del caso *Metalclad* en los que se sustenta el demandante fueron desechadas por una corte revisora

280. En los párrafos 149, 172 al 174, 176 y 186 de la demanda, el demandante basa sus argumentos de manera importante en el laudo arbitral emitido al amparo TLCAN en el caso *Metalclad Corporation c. Estados Unidos Mexicanos*¹⁷⁷.

175. En el caso de Transporte transfronterizo, expediente del Secretariado No. E.U.A.-MEX-98-2008-01, Informe final del panel, 6 de febrero de 2001. Véanse los párrafos 80-81, 102 y 115.

176. El panel cita fuentes adicionales en la nota de pie de página del pasaje citado arriba: “Véase HERSH LAUTERPACHT, *THE DEVELOPMENT OF INTERNATIONAL LAW BY THE INTERNATIONAL COURT* 52 (1958). (“La interpretación como proceso jurídico se refiere al sentido de la palabra empleada y no a la voluntad para emplear esa palabra en particular”). CHARLES C. HYDE, *INTERNATIONAL LAW* 531 (1945) (“El objetivo final al buscar la intención de los estados contratantes es estar seguros del sentido en el que se emplean los términos. Es el contrato el que es sujeto de interpretación, y no la voluntad de las partes”).

177. *Metalclad Corp. c. los Estados Unidos Mexicanos*, caso CIADI No. ARB/97/1 de fecha 30 de agosto de 2000.

281. Como ya se indicó, buena parte de la reclamación se basa en el artículo 1105; pero de acuerdo al artículo 2103, no puede ser invocado en este caso. De cualquier forma, aun si el artículo 1105 fuera aplicable, la fundamentación del demandante en el laudo del caso *Metalclad* está fuera de lugar.

282. Cuando se presentó la demanda, el laudo en el caso *Metalclad* se encontraba en revisión ante las cortes de la sede del arbitraje, la Suprema Corte de Colombia Británica, Canadá. El 2 de mayo de 2001, el Juez Tysoe desechó las partes del laudo en las que el demandante fundamenta sus argumentos de manera central.

B. Se debe dar pleno efecto a las decisiones de los tribunales nacionales

283. La demanda demuestra una tendencia a escoger las determinaciones de los tribunales mexicanos, seleccionando aquellas declaraciones o conclusiones que asisten al demandante, sin considerar otras determinaciones o, de hecho, ignorando el significado jurídico de todo el proceso o la naturaleza especial de la relación entre el órgano arbitral internacional y los tribunales del Estado cuyos actos han sido impugnados.

284. La omisión más significativa es la deficiencia en la demanda de informar al Tribunal que el demandante presentó ante el Tribunal Fiscal y después ante una corte de *amparo*, específicamente todos los argumentos centrales que ahora vierte en esta demanda, habiendo perdido en ambas instancias.

285. Esos procedimientos son jurídicamente pertinentes para este Tribunal internacional. Este punto fue tratado en el caso *Azinian y otros c. los Estados Unidos Mexicanos*, donde los actos de funcionarios habían sido confirmados por los tribunales:

97. Enmarcada así la cuestión, resulta evidente que para dar la razón a los demandantes no basta con que el Tribunal Arbitral esté en desacuerdo con la resolución del Ayuntamiento. Una autoridad pública no puede ser inculpada por realizar un acto respaldado por sus tribunales *a menos que los propios tribunales sean desautorizados en el plano internacional*. Por cuanto a los tribunales mexicanos, consideraron que la decisión del Ayuntamiento de anular el contrato de concesión era acorde a la ley mexicana, reguladora de las concesiones de servicios públicos, la cuestión es si las decisiones mismas de los tribunales mexicanos infringen las obligaciones de México con arreglo al Capítulo Once.¹⁷⁸ [Énfasis en el documento original]

286. Más adelante, la demandada presentará sus argumentos respecto de la debida relación entre este proceso, y los pasados y actuales procesos en los tribunales nacionales. Basta señalar que surgen cuestiones fundamentales de derecho relacionadas con las diferencias entre la competencia municipal y la de los organismos internacionales; también entre el

178. *Azinian y otros c. Los Estados Unidos Mexicanos*, caso CIADI No. ARB(AF)/97/2, 1 de noviembre de 1999 en párrafo 97.

respeto y efecto que debe darse a la competencia de los tribunales nacionales y a las resoluciones de este Tribunal. Debe existir, por tanto, reconocimiento a la competencia y jurisdicción de los tribunales nacionales y del tribunal arbitral internacional, respectivamente.

C. Evidencia pericial presentada por el demandante

287. La demandada objeta el testimonio del profesor Swan, que fue presentado como prueba pericial, por dos razones (aparte de los defectos en su razonamiento). Primero, se trata de argumentación jurídica y no de un dictamen pericial. Segundo, se trata de un argumento que se basa en la suposición del profesor Swan de que “las cuestiones decisivas” ante los tribunales mexicanos han sido resueltas en definitiva y que no serán modificadas a través de un proceso de apelación. Si bien, conforme al artículo 41 del Reglamento de Arbitraje, corresponde al Tribunal decidir sobre la admisibilidad de su testimonio, aún si lo admite, México respetuosamente sostiene que carece de todo valor probatorio en virtud de que erróneamente se sustenta en cuestiones de derecho mexicano que están *sub judice*, y debido a que omite referirse a otras resoluciones fundamentales de los tribunales nacionales¹⁷⁹.

D. Comentarios generales sobre la Ley del IEPS y las reclamaciones en materia de expropiación

288. La demandada desea hacer observaciones sobre el derecho fiscal en el contexto del derecho internacional en materia de expropiación. Debe distinguirse lo que el demandante alega y lo que no alega acerca de la Ley del IEPS, lo cual resulta necesario porque el demandante se basa en fuentes que sugieren que un “impuesto confiscatorio” puede constituir una expropiación¹⁸⁰.

289. Es a todas luces obvio que el Estado tiene facultades para imponer y recaudar impuestos en el legítimo ejercicio de sus facultades gubernamentales. Ese legítimo ejercicio de sus facultades comúnmente puede “interferir de manera importante con la propiedad privada, incluyendo la de los extranjeros”¹⁸¹, sin que de ello derive responsabilidad internacional, aun cuando, como consecuencia, un nacional de otro país sufra una pérdida.

179. Este supuesto aplica también para el testimonio de Carlos Loperena Ruiz.

180. Véase el escrito de demanda párrafos 151 y 155-156.

181. *Restatement of the Law (Third) of the foreign Relations Law of the United States*, §712, comentario g., página 200. El *Restatement* forma parte de una serie de publicaciones del *American Law Institute*. Si bien el motivo de su creación fue el de ofrecer un resumen de la práctica interna en Estados Unidos y su opinión sobre el derecho internacional, la nueva versión incluye opiniones influyentes de varios principios de derecho internacional. Véase también Oppenheim, *International Law*, páginas 911-912. También véase Brownlie, *Principles of Public International Law*, página 535:: “Las medidas del Estado, *prima facie* en ejercicio legítimo de las facultades del gobierno, pueden afectar de manera considerable los intereses de los extranjeros sin ser considerados como una medida equivalente a una expropiación, ya que los bienes propiedad de extranjeros y su uso pueden estar sujetos al pago de impuestos, restricciones al comercio como pueden ser las licencias o cuotas o a medidas de devaluación.

290. Algunos estudiosos del derecho, como el profesor Brownlie, señalan que la imposición de contribuciones con “el objetivo y efecto precisos de confiscar” puede ser considerada contraria al derecho internacional¹⁸². Suponiendo que ésta es una formulación correcta del principio, no aplica en el presente caso, puesto que no se ha reclamado que el IEPS sea un “impuesto confiscatorio”.

291. Por el contrario, el caso del demandante descansa en la pretensión de su empresa de utilizar la Ley del IEPS para facilitar la comercialización de cigarros fuera de los canales de distribución comunes. El demandante no sugiere que el IEPS sobre los cigarros deba ser eliminado. Originalmente el demandante reclamó ante las autoridades competentes que la reforma de 1998 que impedía la devolución del IEPS a los revendedores era, en sí, una expropiación.

292. La legalidad de la propia Ley del IEPS conforme al derecho internacional no una cuestión controvertida; se trata de una medida fiscal, general, adoptada y administrada de buena fe por la demandada en el legítimo ejercicio de sus facultades tributarias. Las otras Partes del TLCAN imponen tributos similares a los cigarros¹⁸³. No es, en palabras del profesor Brownlie, una ley que tenga “la intención y efecto precisos de confiscar”¹⁸⁴.

293. Por consiguiente, la discusión en la demanda sobre la posibilidad de que una medida impositiva pueda ser considerada como una forma de expropiación está fuera de contexto y no tiene valor persuasivo alguno.

294. Una vez hechos estos comentarios introductorios, la demandada aborda las reclamaciones que debidamente están ante el Tribunal.

Aunque los hechos pueden modificar los supuestos, en principio tales medidas no son contrarias a derecho y no constituyen una expropiación”. (se excluyen las notas de pie de página).

182. Ian Brownlie, *Principios de Derecho Internacional*(quinta edición. Oxford University Press 1999) página 535. Véase también Oppenheim, páginas 911 *et seq.*

183. En los Estados Unidos el actual impuesto sobre el consumo de cigarros es de US\$19.50 por cada mil (US\$.39 por cada 20). 19 U.S.C. §5701 (b)(1). En 1998 los Estados Unidos imponían impuestos por separado por arriba de US\$1.00 por paquete (de 20). Secretaría de Contabilidad General de los Estados Unidos, Contrabando de cigarros: información sobre la actividad interestatal y entre EE.UU. y Canadá. (Gao/TRCED-98-182) página 3. Los cigarros importados también se encuentran sujetos al arancel de aduanas de US\$1.05 por kilogramo más un 2% sobre su valor. Tarifa armonizada de aranceles de los Estados Unidos (2001), clasificación 2402.20.80.

184. Esto lo sitúa en la excepción tributaria reconocida en el *Restatement* de Estados Unidos en el comentario sobre la sección 712: “Un Estado no es responsable de la pérdida de propiedad o por cualquier otra desventaja económica que resulte *bona fide* de la imposición general, regulación, confiscación por crimen o por cualquier otra acción que sea comúnmente aceptada dentro de los límites de la fuerza pública de los Estados, si no ésta no es discriminatoria, Comentario f, y si es que no esta creada para causar que el extranjero renuncie a su propiedad a favor del Estado y la venda a un precio de desahucio. Conforme a la constitución de Estados Unidos, la línea entre “tomar” y la disposición reglamentaria es en ocasiones incierta. Véase la nota 6 del Comentarista .

E. Respuesta a los alegatos en materia de expropiación

295. Las reclamaciones de expropiación pueden desecharse sobre fundamentos de derecho y de hecho. La demandada primero abordará las cuestiones de derecho.

296. La primera supuesta expropiación (el supuesto incumplimiento con la sentencia de la Suprema Corte de Justicia) puede ser desechada de manera sumaria. Se dio cabal cumplimiento a la sentencia. Por lo que a la segunda supuesta expropiación se refiere (la negativa de pagar devoluciones del IEPS en 1997), CEMSA la impugnó ante los tribunales nacionales y perdió. Promovió juicio de amparo en contra de la sentencia del Tribunal Fiscal que también perdió. No se ha hecho reclamación alguna en el sentido de que el Tribunal Fiscal o el tribunal de amparo actuaron de manera tal que se hubiera denegado justicia a CEMSA.

297. De acuerdo con el laudo en el caso *Azinian*, no procede una reclamación internacional contra la negativa de pagar las devoluciones en 1997. Aún si se ignoraran esos procedimientos, el demandante no puede pedir que este Tribunal actúe sobre la base de procedimientos que todavía no concluyen, en los que el llamado principio de imposibilidad fue aceptado en relación con el tema de las facturas.

298. No está madura una reclamación internacional sobre cómo podrían responder las autoridades nacionales a decisiones judiciales que aún no existen. Los tribunales nacionales tampoco concluyen el análisis de otros factores que podrían eliminar el derecho de CEMSA a obtener dichas devoluciones.

299. Si la reclamación estuviere madura (es decir, si existieren todos los elementos de un derecho incondicional a la devolución de impuestos conforme al derecho municipal, la falta de injustificada de pago, etc.), el Tribunal podría entonces considerar si el derecho a las devoluciones es una “inversión” y no una reclamación pecuniaria conforme al artículo 1139, y que la falta de pago constituye una expropiación según el significado del artículo 1110.

300. Respetuosamente se sostiene que el Tribunal no necesita pronunciarse en este momento sobre estas cuestiones. Sin embargo, la demandada las abordará con el ánimo de presentar los elementos completos.

1. El interés en cuestión debe ser una inversión definida

301. El artículo 1139 del TLCAN define qué es y qué no es una inversión para efectos del capítulo XI. Si se le hubiera presentado al Tribunal una demanda madura, tendría que determinar si el “negocio de exportación de cigarrillos” era una “inversión” o si era simplemente una reclamación pecuniaria que también está excluida de la definición del artículo 1139. Si el interés que supuestamente ha sido expropiado no es una inversión, el artículo 1110 no aplica.

302. Como lo demuestran tanto la notificación de intención como la notificación de reclamación en el presente arbitraje, el demandante mantiene el completo control y prácticamente plena propiedad de su empresa, CEMSA. El demandante no alega en sus

notificaciones ni en sus escritos que, por virtud de una medida atribuible a la demandada, haya sido desposeído de la propiedad o el control de CEMSA.

303. El demandante ha afirmado reiteradamente que es propietario y que tiene el control directo sobre CEMSA:

- En su notificación de intención el demandante afirmó que “La empresa que represento y de la cual tengo el control directo es Corporación de Exportaciones Mexicanas, S.A. de C.V.”, una “empresa de comercio exterior de la que soy propietario y que represento”¹⁸⁵.
- La Notificación de Reclamación afirma que “Marvin Roy Feldman Karpa es propietario de todas las acciones de la empresa, Corporación de Exportaciones Mexicanas, S.A. de C.V....”. El demandante se sometió al arbitraje por cuenta propia y en representación de CEMSA. El consentimiento y la renuncia de CEMSA fueron otorgados por el demandante, en su carácter de administrador único de la empresa ¹⁸⁶.
- En su Primera Declaración, el demandante afirmó: “Soy propietario de las acciones de Corporación de Exportaciones Mexicanas, S.A. de C.V. (“CEMSA”) y soy la única persona facultada para actuar en representación de la compañía en mi calidad Administrador Unico al amparo de los convenios constitutivos de CEMSA”¹⁸⁷.
- En su Segunda Declaración, el demandante afirma: “tengo casi todas las acciones (299,490 de 300,000) de una compañía mexicana de importación/exportación, Corporación de Exportaciones Mexicanas, S.A. de C.V.”¹⁸⁸.

304. El demandante continúa siendo el titular de la mayoría de las acciones de CEMSA. La demandada no interfiere con sus actividades como accionista. El demandante continúa con el control de la sociedad; dirige sus operaciones día a día. La demandada no ha intervenido en el nombramiento de consejeros ni en la administración de la sociedad, no supervisa el trabajo de los directivos y empleados. La demandada no ha tomado ningún empate de las ventas de la sociedad (aparte de los impuestos) y no impide que la sociedad realice el pago de dividendos a sus accionistas.

185. Notificación de Intención, páginas 2-3.

186. Aunque el consentimiento y la renuncia de CEMSA aparentan haber sido otorgados por el Consejo de Administración, CEMSA es administrada únicamente por el demandante, según la escritura constitutiva y los estatutos sociales, que disponen que “la sociedad será Administrada por un Administrador Unico, designando para tal efecto al señor MARVIN FELDMAN KARPA, quien gozará de todas las facultades que se mencionan en el artículo Undécimo de los Estatutos Sociales” (escritura No. 12032, de fecha 23 de mayo de 1988 otorgada por Federico G. Lugo Molina, Notario Público No. 19 del Distrito de Tlalnepantla, México: Segunda Cláusula Transitoria de los estatutos constitutivos). Efectivamente, sólo el demandante firmó y protocolizó el consentimiento y la renuncia de CEMSA (escritura No. 74,888, de fecha 23 de abril de 1999, otorgada por Joaquín Talavera Sánchez, Notario Público No. 50 del Distrito Federal, Primera Cláusula y referencias del nombramiento del Sr. Feldman para actuar en representación de la empresa).

187. Declaración de Marvin Roy Feldman, párrafo 1, página .1.

188. Segunda Declaración de Marvin Roy Feldman, párrafo 9.

305. En ninguna parte de las notificaciones o alegatos el demandante reclama que la propiedad o el control de CEMSA hayan sido tomados por una medida atribuible a la demandada.

306. En resumen, México no ha nacionalizado o expropiado, directa o indirectamente, o tomado una medida equivalente a la nacionalización o expropiación de CEMSA.

a. El artículo 1139 es una definición exhaustiva

307. Las Partes del TLCAN establecieron una definición amplia, pero no ilimitada, de inversión en el capítulo XI. Si la reclamación sobre expropiación involucra una expectativa (cualquiera que sea su naturaleza), que no ha sido definida como “inversión” conforme al artículo 1139, una medida de una Parte que pueda afectar esa expectativa del inversionista no puede estar en el ámbito del artículo 1110.

308. El artículo 1110, señala:

1. ninguna de las Partes podrá nacionalizar ni expropiar, directa ni indirectamente, una inversión de un inversionista de otra Parte en su territorio, ni adoptar ninguna medida equivalente a la expropiación o nacionalización de esa inversión (expropiación), salvo que sea:

- a) por causa de utilidad pública;
- b) sobre bases no discriminatorias;
- c) con apego al principio de legalidad y al artículo 1105(1); y
- d) mediante indemnización conforme a los párrafos 2 a 6.

[Énfasis propio]

309. En el párrafo 145 de la demanda, el demandante observa que en el TLCAN se utilizaron ciertas técnicas de redacción al determinar definiciones de los términos. La demandada concuerda. Cuando los redactores tuvieron la intención de incorporar una definición ilustrativa, utilizaron la palabra “incluye”. Por ejemplo, el artículo 201, que establece las definiciones generales utilizadas en el tratado, dispone:

medida incluye cualquier ley, reglamento, procedimiento, requisito o práctica; [Énfasis propio]

310. Tal y como el demandante lo indica en el párrafo 145 de su demanda, cuando las Partes tuvieron la intención de que un término tuviera un significado específico, utilizaron la palabra “significa”. Éste es el caso del artículo 1139:

inversión significa:

- (a) una empresa;
- (b) acciones de una empresa;
- (c) instrumentos de deuda de una empresa;
 - (i) cuando la empresa es una filial del inversionista, o
 - (ii) cuando la fecha de vencimiento original del instrumento de deuda sea por lo menos de tres años,pero no incluye una obligación de una empresa del estado, independientemente de la fecha original del vencimiento
- (d) un préstamo a una empresa,
 - (i) cuando la empresa es una filial del inversionista, o
 - (ii) cuando la fecha del vencimiento original del préstamo sea por lo menos de tres años,pero no incluye un préstamo a una empresa del estado, independientemente de la fecha original del vencimiento;
- (e) una participación en una empresa, que le permita al propietario participar en los ingresos o en la utilidades de la empresa;
- (f) una participación en una empresa que otorgue derecho al propietario para participar del haber social de esa empresa en una liquidación, siempre que éste no derive de una obligación o un préstamo excluidos conforme los incisos (c) o (d);
- (g) bienes raíces u otra propiedad tangibles o intangibles, adquiridos o utilizados con el propósito de obtener un beneficio económico o para otros fines empresariales; y

- (h) la participación que resulte del capital u otros recursos destinados para el desarrollo de una actividad económica en territorio de otra Parte, entre otros, conforme a:
 - (i) contratos que involucra la presencia de la propiedad de un inversionista en territorio de otra Parte, incluidos, las concesiones, los contratos de construcción y de llave en mano,
 - (ii) contratos donde la remuneración depende sustancialmente de la producción, ingresos o ganancias de una empresa;

b. Las Partes del TLCAN y los tratadistas concuerdan que la definición de inversión es exhaustiva

311. Antonio Parra, Secretario General Adjunto del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones, ha contrastado la definición de inversión del TLCAN con la utilizada en otros tratados de inversión:

Adicionalmente, en contraste con todas las definiciones de inversiones que se encuentran en la mayoría de los otros tratados, la definición del TLCAN dispone una enumeración exhaustiva (aunque, se admite, muy abierta), en lugar de una lista abierta, ilustrativa de activos o inversiones que el TLCAN requiere se relacionen con una “empresa”, “propósitos empresariales” o “recursos comprometidos” a una “actividad económica” en el Estado receptor. Adicionalmente, la definición del TLCAN claramente excluye del ámbito cubierto de contratos comerciales de inversión para la venta de bienes o servicios. Más que otros tratados, el TLCAN puede verse como proporcionando una definición de inversiones cubiertas, y por lo tanto de controversias de inversiones cubiertas, que trata claramente de distinguirlos del comercio y de otros bienes y disputas no relacionadas con inversión.¹⁸⁹ [Énfasis propio]

312. Las tres Partes del TLCAN han reconocido expresamente el alcance definitivo del artículo. Por ejemplo, en sus escritos presentados recientemente en otro caso del capítulo XI, *Methanex Corporation c. los Estados Unidos de América*, las tres Partes del TLCAN concuerdan que la definición de inversión del artículo 1139 es exhaustiva para los efectos de los procedimientos del capítulo XI. Una cuestión en disputa en el caso *Methanex* es el argumento

189. Antonio R. Parra. “Provisions on the Settlement of Investment Disputes in Modern Investment Laws, bilateral Investment Treaties and Multilateral Instruments on Investment”. (1997) 12 No. 2 CIADI Rev. 287, páginas 355-356.

del demandante canadiense de que su base de clientes en Estados Unidos y su expectativa de utilidades futuras, es decir, su “participación de mercado”, son “inversiones” conforme al significado del artículo 1139. El demandante en ese caso basa su argumento (como lo hace el demandante en el presente caso) en uno de los laudos en el caso *Pope & Talbot c. Canadá*¹⁹⁰.

313. En su escrito sobre cuestiones de competencia y admisibilidad en el caso *Methanex*, Estados Unidos correctamente indicó:

“El Artículo 1139 del TLCAN identifica una lista exhaustiva de derechos de propiedad e intereses que pueden constituir una “inversión” para propósitos del capítulo once.”¹⁹¹[Enfasis propio]

314. Por tanto, en el contexto de esa reclamación, Estados Unidos sostiene que ni la base de clientes, ni la expectativa de utilidades futuras, están cubiertas por el artículo 1139, de manera que tales intereses no están amparados por el capítulo XI. Respecto a la base de clientes manifiesta:

Por consiguiente, una base de clientes no está cubierta por la definición de “inversión” de acuerdo con el significado simple de la misma. Más aún, ampliar la protección del inversionista del capítulo once a un derecho que no es de propiedad, que no puede ser vendido ni comprado, no promueve el objetivo del TLCAN de “incrementar sustancialmente las oportunidades de inversión en el territorio de las Partes”. Artículo 102 (1)(c) del TLCAN.¹⁹²

315. Por lo que se refiere a las expectativas de utilidades:

La definición del artículo 1139 pretendía reflejar y, en algunos casos, limitar la noción del derecho internacional consuetudinario de “propiedad”, que puede ser objeto de expropiación. Sin embargo, dicha definición no lista una mera expectativa de ganancias futuras como una inversión protegida conforme al capítulo once. Tampoco el derecho consuetudinario internacional reconoce una cierta tasa de utilidad como propiedad o un derecho de propiedad que pueda ser expropiado.¹⁹³

316. En un escrito subsecuente, y en respuesta a la aseveración de *Methanex* de que sus “inversiones” incluyen intangibles, tales como “el prestigio [*goodwill*], la participación de mercado, el acceso al mercado, las operaciones y la base de clientes”, Estados Unidos otra vez

190. Demanda, párrafo 142. Laudo Interlocutorio *Pope & Talbot*, párrafo 96.

191. Escrito sobre Jurisdicción y Admisibilidad del demandado, Estados Unidos de América, página 31.

192. Ibid. Página 33.

193. Ibid. Página 36.

negó la aseveración de que estos atributos adicionales puedan ser inversiones conforme al artículo 1139:

Sin embargo, como los Estados Unidos lo ha demostrado en su escrito, atributos tales como participación de mercado, base de clientes y prestigio [*goodwill*] no constituyen “inversiones” conforme al capítulo once y no están, por lo tanto, protegidos por el artículo 1110.¹⁹⁴

...

Y si bien dichos intangibles [prestigio y base de clientes] pueden ciertamente ser el fruto de una inversión, por sí mismos no pueden ser considerados en modo alguno inversiones conforme a los artículos 1139 y 1110.¹⁹⁵

317. En ejercicio de sus derechos conforme al artículo 1128 del TLCAN para intervenir en cuestiones de interpretación del tratado, Canadá concordó con Estados Unidos respecto del alcance del artículo 1139 y la definición exhaustiva que establece. Entre otras cosas indicó:

58. Sólo los intereses jurídicos listados en la definición del término “inversión” en el artículo 1139 están protegidos mediante el cumplimiento de las Partes del TLCAN de sus obligaciones establecidas en la sección A del capítulo once del TLCAN.

59. La definición de “inversión” del artículo 1139 del TLCAN establece una lista de inversiones cubiertas por el capítulo once, y más específicamente, el artículo 1110 del TLCAN. Esta definición es exhaustiva, no ilustrativa...

62. La adquisición, propiedad y exclusión de los demás de su uso, son características fundamentales de la propiedad, sea tangible o intangible. Canadá argumenta que el tribunal arbitral del caso *Pope & Talbot c. Canadá*, al ignorar estas características fundamentales de la propiedad, erró en equiparar el “acceso al mercado” de una Parte del TLCAN a propiedad intangible.¹⁹⁶ [Énfasis propio]

318. México coincidió con las otras Partes del TLCAN. Señaló:

194. Réplica a la demanda del demandado, Escrito de Contestación del Demandado, Estados Unidos de América, en materia de Competencia, Admisibilidad y la Modificación Propuesta, página 40.

195. Ibid. Página 42.

196. Artículo 1128, Escrito del Gobierno de Canadá.

23. El punto es obvio: cuando los redactores de tratados han tenido la intención de que la protección de la inversión se extienda a “cualquier tipo de activo”, incluidas las nociones de “prestigio”, expresamente lo han indicado. En el capítulo XI del TLCAN, nunca hubo tal intención y reclamaciones con relación a los intangibles tales como la “participación de mercado” y a “prestigio” no son arbitrables.

24. México sostiene que, en la medida que las decisiones de *Pope & Talbot* y *S.D. Myers*, pueden interpretarse como sustento a la posición de Methanex, son incorrectas, y no deben seguirse ya que interpretaron incorrectamente el artículo 1139.¹⁹⁷

319. Por consiguiente, conforme al artículo 31 (3)(a) y (b) de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, existe un claro acuerdo y práctica subsecuentes entre las Partes del tratado sobre la interpretación del mismo o la aplicación de sus disposiciones.

c. El artículo 1139 también dispone lo que no es una inversión

320. Los redactores del TLCAN también establecieron en el artículo 1139 lo que no significa inversión “[p]ara propósitos de este capítulo”:

...pero inversión no significa:

- (i) reclamaciones pecuniarias derivadas exclusivamente de:
 - (i) contratos comerciales para la venta de bienes o servicios por un nacional o empresa en territorio de una Parte a una empresa en territorio de otra Parte; o
 - (ii) el otorgamiento de crédito en relación con una transacción comercial, como el financiamiento al comercio, salvo un préstamo cubierto por las disposiciones del inciso 8d); o
- (j) cualquier otra reclamación pecuniaria;

que no conlleve los tipos de interés dispuestos en los párrafos (a) al (h);

197. Escrito conforme al Artículo 1128 de los Estados Unidos Mexicanos.

321. Por consiguiente, cualquier tipo de interés que no esté previsto en la definición de inversión establecida en el artículo 1139 en los incisos (a) al (h) no es una inversión, y cualquier interés que constituya una reclamación pecuniaria que no conlleve los tipos de interés dispuestos en los incisos (a) al (h) no es una inversión.

2. Los intentos de injertar las definiciones del artículo 1139 a la inversión real del demandante, CEMSA

322. En el párrafo 144 de la demanda, el demandante sostiene que es un inversionista y CEMSA es su inversión. El tribunal coincidió, según lo manifestó en su Decisión Interlocutoria. El demandante entonces sostiene la posición de que CEMSA y “el negocio de la exportación de cigarros” de CEMSA son bienes adquiridos con el propósito de obtener un beneficio económico o para otros fines empresariales. El demandante también afirma que comprometió capital u otros recursos en contratos y otras actividades económicas donde la remuneración depende sustancialmente de los ingresos de CEMSA por la devolución del IEPS. Por ello “CEMSA y las actividades mercantiles de CEMSA, por tanto, incluido su negocio de exportar cigarros, constituyen “inversiones” del demandante conforme al TLCAN”¹⁹⁸.

323. Si bien el Tribunal ha determinado que el demandante es un inversionista y CEMSA es su inversión, el intento del demandante de incluir otras definiciones de inversión en CEMSA, para alcanzar la conclusión última de que “el negocio de exportación de cigarros” es una inversión (es decir, la inversión de una inversión de un inversionista) fracasa. Se trata de un caso en el que el inversionista argumenta que algunas de sus actividades, planes y expectativas son “la inversión”. En la opinión de México, este intento de acumular definiciones para crear un interés de propiedad conforme el artículo 1139 que pueda entonces alegarse que está protegido va muy lejos, particularmente si se consideran las transacciones materia de esta disputa.

324. La lógica de la posición del demandante es que no sólo CEMSA es “la inversión”, sino que también el negocio de exportación de productos fotográficos, en sí mismo es “una inversión”, como también lo son sus negocios de exportación de lentes de contacto, el de bebidas alcohólicas y el de importación de leche enlatada. En suma, el demandante termina con, por lo menos, cinco inversiones distintas, cuando la realidad es que tiene sólo una inversión que comercia con productos diferentes.

325. Si el interés en cuestión no es una inversión, según está definida en el artículo 1139, la medida de una parte que se alega expropió ese interés no puede ser una expropiación según el significado del artículo 1110. Ésta es la consecuencia de una lectura lisa y llana del tratado.

198. Escrito de demanda, párrafo 144.

3. Conforme al artículo 1110, el Tribunal solamente tiene competencia en materia de expropiación

326. Si tuviere el Tribunal la necesidad de aplicar el artículo 1110, tendría entonces que considerar si la acción impugnada (*e.g.*, un caso hipotético en el que la SHCP insistiera en recuperar todas las devoluciones obtenidas por los años de 1996 y 1997, no obstante que el tribunal colegiado que hubiese revisado la liquidación decidiera que CEMSA tenía derecho a conservar parte del dinero obtenido) es una expropiación.

327. El laudo en el caso *Azinian* es pertinente a tal pregunta. El tribunal en ese caso advirtió que puede haber muchos actos del Estado que un inversionista considere objetables, y que puedan decepcionarlo, pero ello no significa que el inversionista tiene por ese motivo una reclamación de que se ha violado un tratado internacional¹⁹⁹: “el TLCAN no pretendió ofrecer a los inversionistas extranjeros una protección general para ese tipo de decepción, y ninguno de sus términos así lo dispone”²⁰⁰.

328. En este sentido la demanda muestra poca consideración a la competencia que ha sido conferida al Tribunal cuando se le presenta una reclamación de expropiación. Estos defectos en los escritos del demandante suscitan una cuestión de aplicación general, que no es exclusiva a las medidas tributarias.

a. La competencia del Tribunal de Reclamaciones Irán-Estados Unidos difiere del alcance y contenido del artículo 1110

329. Cuando el demandante solicita que el Tribunal se sustente en decisiones del Tribunal de Reclamaciones Irán-Estados Unidos²⁰¹, no advierte que ese tribunal tenía una competencia mucho más amplia.

330. El Acuerdo de Argel confirió al Tribunal Irán-Estados Unidos competencia sobre expropiación y otro tipo de interferencia con derechos de propiedad y derechos contractuales. Las Partes del TLCAN lo han advertido a diversos tribunales establecidos conforme al TLCAN²⁰².

199. *Azinian et al. c. Los Estados Unidos Mexicanos*, Caso CIADI ARB(AF)/97/2, párrafo 83.

200. *Ibid.*

201. Véase nota de pie 51, párrafos 155, 161, nota de pie 61, párrafo 220 y nota de pie 120 de la demanda.

202. El tribunal en el caso *Pope & Talbot*, lo aceptó en uno de sus laudos, en el cual establece:

104. Ninguna de las autoridades citadas por el inversionista tiene una opinión en contrario. Las referencias sobre la decisión del Tribunal de Reclamaciones Irán-Estados Unidos no toman en cuenta el hecho de que el mandato del tribunal va más allá de la expropiación al incluir “otras medidas que afecten al derecho de la propiedad”. Si bien el inversionista está en lo correcto al sugerir que los comentarios de Dolzer y de Stevens significan que las medidas equivalentes a la expropiación pueden tener como consecuencia efectos menos severos que la expropiación en sí misma (progresiva u otra), estos comentarios no encuentran fundamento en la interpretación de los tratados que los autores analizan.

331. Es así que meras interferencias con derechos de propiedad o contractuales que podrían haber estado en el ámbito de competencia del Tribunal de Reclamaciones Irán-Estados Unidos, no lo están en el de un tribunal del TLCAN, según lo dispuesto en el artículo 1110.

332. El derecho aplicable en el caso del Tribunal de Reclamaciones Irán-Estados Unidos también fue mucho más amplio que el derecho aplicable conforme al artículo 1131. El artículo V de la Declaración para el Arreglo de Reclamaciones establece:

El Tribunal podrá decidir todos los casos con base en el respeto por el derecho, aplicando para ello cualesquier disposiciones y jurídicas y los principios de derecho comercial e internacional que el Tribunal considere aplicables, tomando en consideración los usos comerciales, las disposiciones contractuales y el cambio de las circunstancias.

333. La extensión de esta cláusula de derecho aplicable llevó a uno de los jueces estadounidenses en ese Tribunal a comentar:

El libre acuerdo del Tribunal respecto de esta disposición inspiró al Tribunal a un enfoque creativo y ecléctico —una fuerza que casi siempre concluye en diversos enfoques— de esta selección de leyes aplicables a cada reclamación ante él. Consecuentemente, es imposible definir alguna resolución coherente con las reglas de derecho aplicable seguidas por el Tribunal, pero existen algunas conclusiones generales que se presentan para seguir en las prácticas del Tribunal.

... muchas de la reclamaciones más importantes ante el Tribunal reclamaban compensación por propiedades expropiadas por Irán o propiedades de las cuales los reclamantes fueron privados por acciones de las cuales Irán era responsable. En estos casos, la elección era obvia, puesto que el derecho estaba fácilmente disponible en la forma en que el Tratado de Amistad del 15 de agosto de 1955 entre Irán y Estados Unidos, un tratado que simultáneamente era derecho internacional, derecho estadounidense y derecho iraní²⁰³. [Énfasis propio]

203. George H. Aldrich, The Jurisprudence of the Iran-United States Claims Tribunal, (Oxford University Press, 1996) páginas 156-157.

334. El derecho aplicable conforme al TLCAN es mucho más estrecho y no se extiende al derecho municipal del Estado receptor²⁰⁴.

b. El *Restatement* de Estados Unidos también difiere del artículo 1110 en su alcance y contenido

335. En opinión de la demandada, el *Restatement of the Law (Third) of the Foreign Relations Law of the United States*, es una valiosa fuente de comentarios autorizados sobre la visión estadounidense del derecho internacional. Sin embargo, no es necesariamente indicativo del estado del derecho internacional aceptado por la comunidad internacional. También combina puntos de vista estadounidenses de *lege lata* con opiniones de *lege ferenda*.

336. Estas precisiones al margen, la demanda no presta la suficiente atención a las diferencias entre el tratamiento que hace el *Restatement* del derecho internacional en general sobre daños económicos a extranjeros, y lo que las Partes del TLCAN efectivamente acordaron en el tratado. No son una y la misma cosa.

337. Por ejemplo, en el párrafo 151, al referirse a la sección 712 del *Restatement*, la demanda omite informar al Tribunal que la Sección 712 comprende tres tipos distintos de acciones gubernamentales que los comentaristas estadounidenses consideran podría ser causa de daño económico a extranjeros. La sección 712 comprende:

- “expropiaciones” en el párrafo 1;
- una repudiación o un incumplimiento, por parte del Estado, de un contrato con un nacional de otro Estado, en el párrafo 2; y
- “otros actos arbitrarios o discriminatorios u omisiones del Estado que afectan la propiedad u otros intereses económicos”, en el párrafo 3.

338. Primero, el párrafo 151 de la demanda erróneamente etiqueta el párrafo 3 de la sección 712 (como párrafo 2) y luego cita de manera incompleta el comentario *g* a la sección 712. La cita completa cambia su significado, especialmente cuando se considera que el demandante ve una “sorprendente” similitud entre el artículo 1110 y la sección 712 del *Restatement*:

g. Expropiación o regulación. El inciso (1) se aplica no solamente a expropiaciones declaradas en las que el gobierno formalmente toma posesión de los bienes, sino también a otros actos del gobierno cuyo efecto es “tomar” la propiedad, en todo o en parte importante, de manera inmediata o por etapas (“expropiación progresiva”). Un estado es responsable de una expropiación de

204. Véase también Wayne Mapp, *The Iran-United States Claims Tribunal: The First Ten Years, 1981-1991*, (Manchester University Press 1993) página 104 y Aida Avanesian, *Iran-United States Claims Tribunal in Action* (Martinus Nijhoff 1993) páginas 248-250.

bienes **conforme al inciso (1)** cuando sujeta la propiedad de extranjeros a impuestos, reglamentos o demás actos confiscatorios, o que impiden, interfieren irrazonablemente con, o demoran indebidamente, el goce efectivo de la propiedad de un extranjero o su retiro del territorio del Estado. Privar a un extranjero del control de sus bienes, tal como mediante el congelamiento de sus activos, podría convertirse en una expropiación si se prolonga en demasía. [Las partes en negrillas fueron omitidas].

339. Si bien la demandada coincide con la demanda (en el párrafo 151), en el sentido de que el inciso (1) de la sección 712 del *Restatement* tiene cierta semejanza con el artículo 1110(1), las disposiciones en materia de expropiación del TLCAN no tienen equivalente a los incisos (2) y (3) de la sección 712.

340. Por lo tanto, la manifestación contenida en la demanda de que “la sección 712 señala, en un lenguaje impresionantemente similar al artículo 1110(1)” es incorrecta cuando el demandante procede entonces incluir en el artículo 1110(1) del TLCAN la forma diversa de daño económico a extranjeros contenida en la sección 712(3).

341. La diferencia entre estas distintas formas de daño económico a extranjeros se aprecia en el comentario al *Restatement*. En el párrafo 151 la demanda cita el comentario a la sección 712(3), no obstante que no tiene equivalente en el TLCAN. La nota del Cronista del *Restatement* señala que el inciso (3) está orientado a una forma diferente de acción del Estado:

11. “Daño económico “arbitrario”. “Arbitrario” en la Subsección (3) es usado en un sentido análogo a su uso en relación con la repudiación de contratos, Nota 8 del Cronista. Se refiere a un acto que es injusto e irrazonable, e inflige un serio daño a los derechos establecidos de extranjeros, aunque no es suficiente para constituir una expropiación de acuerdo con el Comentario g. [Énfasis propio]

342. Al pretender mezclar una forma distinta de daño económico con el concepto de expropiación, la demanda amplía el alcance y significado del artículo 1110. Respetuosamente, el texto del artículo 1110 no es “sorprendentemente similar” a la sección 712.

343. Con estas consideraciones legales en mente, la demandada ahora se avoca a los hechos.

F. Respuesta al argumento de que México incumplió con la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y, en consecuencia, violó el artículo 1110 del TLCAN

344. Se ha argumentado que la demandada no acató la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que estableció el derecho de CEMSA a la tasa del 0% para los efectos del IEPS. De hecho, la SHCP cumplió cabalmente con la ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia.

345. Es de primordial importancia que el Tribunal entienda lo que la Suprema Corte de Justicia hizo y no hizo. La sentencia de la Suprema Corte de Justicia se limitó a analizar el artículo 2, fracción III de la Ley del IEPS para determinar su congruencia con el principio de igualdad tributaria. La Suprema Corte de Justicia no abordó la mecánica de la devolución del IEPS y, especialmente, no consideró la constitucionalidad del artículo 4 de la ley, que requería que el contribuyente tuviera en su poder facturas del vendedor que desglosaran el monto del impuesto que había sido previamente pagado.

346. Este hecho es de suma importancia. El demandante asió una sentencia de la Suprema Corte de Justicia sobre igualdad tributaria, y subsecuentemente argumentó que, en virtud de ella, su empresa se encontraba en una situación particular conforme a la legislación mexicana. De acuerdo con la teoría del demandante, CEMSA fue relevado de la necesidad de cumplir con el artículo 4 de la ley, que requiere que el impuesto sea trasladado expresamente y por separado en las facturas que sustenten la devolución. Sin embargo, CEMSA nunca sometió esta cuestión a la Suprema Corte de Justicia, de manera que ésta tampoco la abordó.

347. De hecho, al implementar la sentencia de la Suprema Corte de Justicia, la SHCP requirió a CEMSA que presentara las facturas en las que se le hubiera trasladado el impuesto expresamente y constara por separado, requisito al que CEMSA accedió, aunque bajo protesta. Más aún, la SHCP explicó al Juez de Distrito por qué requería esas las facturas. El Juez aceptó la explicación y CEMSA no la objetó.

348. Es así que la SHCP requirió facturas a CEMSA y las obtuvo, efectuó los pagos correspondientes en virtud de que las facturas llevaban el impuesto desglosado, y el único punto en disputa que continuó siendo objeto de litigio a partir de entonces consistió en el “costo financiero” que reclamaba la empresa (y sobre lo cual la SHCP finalmente prevaleció).

349. Según ya se indicó, los mismos argumentos que ahora presenta CEMSA al Tribunal sobre el efecto de la ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia, fueron ya presentados al Tribunal Fiscal de la Federación, que los rechazó, en el procedimiento de 1998.

350. Debe advertirse que la Ley del IEPS no fue reformada tras la sentencia de la Suprema Corte de Justicia, para establecer requisitos de papeleo que eran imposibles de cumplir. En el párrafo 149 (a) de la demanda, el demandante acusa a la SHCP de “imponer un requisito arbitrario imposible para CEMSA de cumplir de obtener facturas del vendedor que declaren los IEPS de manera separada y expresa”. De hecho, el artículo 4 de la ley del IEPS precede a la sentencia de la Suprema Corte de Justicia. Formaba parte de la Ley, tal como estaba escrita, y, en opinión de México, la insistencia de la SHCP en que fuese observado no era “arbitrario” ni lo convertía en un requisito “impuesto por Hacienda”. Esta claramente establecido en la ley, y no fue impuesto mediante una orden administrativa arbitraria. Más aun, desde el punto de vista de una adecuada política fiscal, la exigencia de contar con facturas con el desglose de la cantidad efectivamente enterada asegura que un comprador como CEMSA no pudiera inflar sus solicitudes de devolución. Las fuertes cantidades que CEMSA cobró en exceso demuestran la sabiduría de la ley y esa política fiscal.

351. En el párrafo 170(c) de la demanda, el demandante admite que existe un “requerimiento formal de la legislación del IEPS que un contribuyente buscando obtener la devolución obtenga

factura de un vendedor que establezca el impuesto IEPS de manera expresa y separada”. Esta es una admisión de un hecho irrefutable: el artículo 4 fue aprobado por el Congreso de la Unión; no es una medida arbitraria inventada por la SHCP.

352. La demanda continúa con el argumento de que el artículo 4 “no se aplica a CEMSA conforme a las leyes mexicanas o internacionales puesto que a CEMSA le era imposible cumplir el requisito por razones que estaban fuera de su control”²⁰⁵. En el plano municipal, la exactitud de este argumento no puede ser aún confirmada, en virtud de que está pendiente el recurso de revisión. En el plano internacional, debido a que “el derecho a la devolución sin facturas” no ha sido determinado conforme a la legislación nacional, es prematuro declarar que el requerimiento formal de la ley “no se aplica” a CEMSA.

353. Es un hecho que en 1996, cuando el Juez de Distrito archivó el expediente relativo al amparo resuelto mediante ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia, la postura de la SHCP sobre la necesidad de cumplir con los requisitos del artículo 4, que había sido comunicada al juzgado, permaneció inalterada.

354. Es también un hecho que, por su conducta, el demandante reconoció que la Suprema Corte no había resuelto esta cuestión. Cuando, en diciembre de 1997, sometió a la SHCP un escrito en el que confirmara su derecho a solicitar devoluciones sin que sus facturas presentaran el impuesto desglosado, el demandante admitió que la cuestión de las facturas era distinta de la de la tasa del 0% resuelta a favor de CEMSA en la sentencia de la Suprema Corte.

355. Esta evidencia responde plenamente a la primera reclamación del demandante, específicamente que, al no implementar la ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia, la demandada expropió la inversión del demandante. No existen bases para alegar que las autoridades incumplieron con el fallo de la Corte²⁰⁶.

356. La demandada sostiene que la aceptación por el Juez de Distrito del cumplimiento de parte de la SHCP con la ejecutoria de la Suprema Corte, sabiendo que la SHCP había solicitado las facturas, son hechos jurídicos concluyentes para los propósitos de este procedimiento. El demandante de hecho aceptó que la SHCP había cumplido plenamente.

357. Respetuosamente se sostiene que la primera reclamación sobre expropiación debe desecharse.

205. Escrito de demanda, párrafo 170.

206. En consecuencia, las fuentes citadas en párrafos 200-204 son inaplicables

G. Respuesta al alegato de que la negativa de devolución relativa a las exportaciones hechas en octubre, noviembre y diciembre de 1997 equivalen a una expropiación.

1. El artículo 1139

358. Los argumentos presentados anteriormente respecto del alcance del artículo 1139 aplican igualmente a esta reclamación. Debe advertirse que en el párrafo 137 de la demanda el demandante admite que “esta es una reclamación por una devolución de impuestos” (en contraste a las otras reclamaciones de CEMSA por pérdida de utilidades).

2. La impugnación que presentó CEMSA ante tribunales por las negativas de devolución fue desechada

359. Como se advirtió con anterioridad, la impugnación de CEMSA fue rechazada por dos instancias judiciales en México. Por lo tanto, los actos de la SHCP son válidos de acuerdo con el derecho mexicano²⁰⁷. Sobre la base del laudo en el caso *Azinian*, el Tribunal debe aceptar estos hechos jurídicos, a menos que rechace los actos del poder judicial. No existe fundamento para ello.

3. La existencia del derecho que se alega está siendo considerada por los tribunales mexicanos: está *sub judice*

360. La cuestión del pretendido derecho de CEMSA para reclamar la devolución del IEPS sin contar con facturas con el IEPS desglosado está otra vez ante los tribunales mexicanos. Ambas partes han solicitado la revisión de ciertos aspectos de la sentencia del Tribunal Fiscal (en el caso de CEMSA, por la vía de amparo).

361. En el derecho internacional está firmemente establecido que, cuando se examina la responsabilidad del Estado por actos de su judicatura, el sistema judicial como un todo debe ser examinado. Los tribunales operan sobre la base de un mecanismo de corrección interna por niveles, que tomado en su conjunto constituyen un sistema judicial²⁰⁸. Así como los particulares tienen el derecho de buscar una justicia correctiva en los tribunales, también lo tiene el Estado.

362. Este Tribunal no puede fundar una responsabilidad internacional sobre las determinaciones o las acciones que son materia de esta controversia, mientras los tribunales mexicanos no hayan resuelto en definitiva sobre las cuestiones que les han sido planteadas. Un

207. La opinión del experto Carlos Loperena Ruiz no se refiere a la totalidad de las bases legales y de los hechos relativos a las acciones de SHCP en este caso.

208. Edwin M. Borchard, *Responsability of States at the Act Codification Conference*, 24 Am. J. Intl L.517.532(1930, Jennings, Laughland & Co. v. México (US v. México 1874 reimpresso en 3 Jhon B. Moore, *History and Digest of International Arbitrations*. P,3135, 3136 (1898).

reciente laudo arbitral del CIADI que consideró una disputa surgida de un contrato de concesión a la luz del Tratado Bilateral de Inversión entre Argentina y Francia reconoce este punto²⁰⁹.

363. El hecho jurídico necesario para establecer la existencia de algo que pudiere ser expropiado conforme al derecho internacional, en específico, un derecho establecido por la legislación municipal (suponiendo que se trate de una inversión protegida por el artículo 1139), todavía no ha sido decidido conforme al sistema jurisdiccional mexicano. México debe tener la oportunidad de apelar y de cumplir con la sentencia definitiva, si la de primera instancia no se revoca.

364. México reconoce que la decisión de un tribunal mexicano sobre las cuestiones que aquí se plantean no puede impedir a un tribunal internacional encontrar una violación al derecho internacional. Sin embargo, cuando los elementos del ilícito internacional requieren que haya la denegación de un derecho reconocido en la legislación nacional, la resolución de los tribunales mexicanos sobre si el supuesto derecho existe es la única autorizada, porque los tribunales mexicanos están mejor preparados para interpretar el derecho mexicano.

4. La relación entre el procedimiento judicial y la regla del agotamiento de los recursos

365. En opinión de la demandada, este tema es de fundamental importancia para la correcta operación del TLCAN. Presenta cuestiones relativas, no sólo a los debidos límites a la competencia del Tribunal, sino también a la interacción entre sección B del capítulo XI y la regla del agotamiento de los recursos en el derecho internacional.

366. México no adopta la posición de que el artículo 1121 del TLCAN impide que la totalidad de esta disputa se someta a arbitraje. Un inversionista está facultado para someter una reclamación por daños, por una supuesta violación a la sección A, siempre que cumpla con el artículo 1121. La supuesta violación al artículo 1102 (Trato nacional) es una reclamación que puede ventilarse en este momento²¹⁰.

367. El artículo 1121 preserva el derecho del inversionista para someter una reclamación por daños en el marco del TLCAN, y de seguir procedimientos concurrentes en los que “se solicite la aplicación de medidas precautorias de carácter suspensivo, declaratorio o extraordinario, que no impliquen el pago de daños”. Esto es precisamente lo que CEMSA hizo al impugnar la resolución de liquidación de la SHCP ante el Tribunal Fiscal, y al subsecuentemente instaurar la vía de amparo en contra de la sentencia del Tribunal Fiscal.

368. En opinión de México, esto no sólo es apropiado, sino que es necesario porque las determinaciones que los tribunales nacionales harán, en última instancia establecerán de manera definitiva qué derechos tiene CEMSA, si los tuviere, derivados de la Ley del IEPS (previo a la

209. Véase *Compañía de Aguas de Aconcuíja, S.A., Compagnie Generale des EAUX v. República de Argentina*, CIADI, Caso CIADI No. ARB/97/3, párrafos 79 al 81.

210. En virtud de la decisión del Tribunal de admitir la modificación a la reclamación.

reforma de 1998) y permitirá a México responder a esa determinación. Al respecto, debe recordarse que, a diferencia de los tribunales del CIADI y del Tribunal de Reclamaciones Irán-Estados Unidos, los tribunales del TLCAN no están investidos con la competencia para interpretar el derecho de una de las Partes.

369. La regla que exige que todos los recursos disponibles se agoten antes de llevar una reclamación al plano internacional está firmemente establecida en el derecho internacional consuetudinario. La Corte Internacional de Justicia lo ha confirmado:

La regla de que los recursos locales deben ser agotados antes que puedan instituirse procedimientos internacionales es una regla bien establecida del derecho internacional consuetudinario.²¹¹

370. Como se mencionó anteriormente, en el plano internacional no debe verse la conducta del Estado en función de actos aislados, sino en su conjunto, considerando “todo el sistema de protección legal, según está establecido en el derecho municipal”²¹².

371. Generalmente, no puede suscitarse responsabilidad internacional a cargo un Estado, a menos que se ponga la medida impugnada a prueba conforme al derecho municipal y se convierta en definitiva por pronunciamiento de la autoridad competente de mayor jerarquía. Oppenheim señala:

En tanto no haya un pronunciamiento final por parte de la autoridad competente de mayor jerarquía en el Estado, no se puede decir que una reclamación internacional válida ha surgido.

211. Caso *Interhandel* (Suiza c. Estados Unidos) I.C.J. Reports 1959. Véase también Brownlie Ian, *Principles of Public International Law*, 5ª ed: “Una reclamación no será admisible en el plano internacional a menos que el extranjero o corporación haya agotado los recursos legales disponibles en el Estado que presuntamente es el responsable del daño”. páginas 496 y 497; Malanczuk, Peter: *Akehurst’s Modern Introduction to International Law*. “Un individuo (o empresa) al cual se ha causado un daño debe de agotar los recursos ante los tribunales del Estado demandado antes de que se presente un reclamación internacional en su favor” 7ª Ed. Revisada, Routledge, 1998,p.268; Oppenheim: “Es un regla reconocida que cuando en su territorio un Estado ha tratado a un extranjero de manera incompatible con sus obligaciones internacionales, pero puede, por acciones subsecuentes asegurar el trato al extranjero requerido por sus obligaciones (o su equivalente), un tribunal internacional no tratará una reclamación que se le haya presentado a nombre de una persona a menos que ésta hubiera agotado los recursos legales disponibles en el Estado de que se trate” (notas al pie de pagina excluidas), pp. 522-523; *Restatement (3rd)* “Conforme al derecho internacional, generalmente no se requiere que un Estado considere la reclamación de otro Estado por daño a uno de sus nacionales hasta que esa persona haya agotado los recursos nacionales...” §713, comentario f, p. 219 y §902 comentario k, p. 348. Gómez Robledo Verduzco, Alonso, *Temas Selectos de Derecho Internacional*: “Parece incontestable actualmente el reconocimiento del carácter de regla consuetudinaria de derecho internacional la norma que postula la necesidad del agotamiento de los recursos internos como fase previa para que pueda ser iniciado un procedimiento de tipo internacional: acción diplomática, arbitral o judicial. Así y en principio, en toda hipótesis en la que nos encontremos frente a reclamaciones internacionales que tiene por objeto daños causados a personas privadas, la regla del previo agotamiento de los recursos deberá encontrar su aplicación”, 1ª ed., Ed UNAM/Instituto de Investigaciones Jurídicas, México D.F., 1986 pp. 39.

212. Caso *Ambatielos* (Grecia c. Reino Unido) 1951, 12R. Int’l Arb, Awards.

372. Sørensen explica:

La función de la regla es dar oportunidad al Estado demandado, antes de que se declare responsable internacionalmente, de hacer justicia de acuerdo a su propio sistema jurídico, y para adelantar una investigación y obtener una declaración de sus propios tribunales, sobre las cuestiones de hecho y de derecho comprendidas en la reclamación. Desde el punto de vista del Tribunal Internacional la exigencia de que se agoten los recursos locales es una medida sabia de limitación judicial, por que, si esto se hace, puede ser que jamás surja la necesidad del juicio ante un tribunal internacional y de la consiguiente declaración de él.²¹³

373. La omisión de agotar los recursos locales trae como resultado que la demanda sea inadmisibile. La regla se aplica estrictamente²¹⁴. En el caso de que un demandante no ha cumplido con la regla, su demanda debe ser desechada.

374. En el caso ELSI, la Corte Internacional de Justicia determinó que no puede presumirse de manera ligera que la regla del agotamiento de los recursos se ha eliminado en un tratado de inversión. Declara:

50. Los Estados Unidos cuestionaron si la regla del agotamiento de los recursos puede aplicar a un caso presentado a la luz del Artículo XXVI del Tratado de ACN [Amistad, Comercio y Navegación]. Ese Artículo, fue señalado, es categórico en sus términos, y no está calificado por cualquier referencia a la regla del agotamiento de los recursos; y parece correcto, en este sentido, concluir que si las partes del Tratado de ACN hubieran pretendido que la competencia conferida sobre la Corte estuviera calificada por la regla del agotamiento de los recursos locales en casos de protección diplomática, expresamente hubieran utilizado palabras con ese efecto, tal como se hizo en un Acuerdo de Cooperación Económica entre Italia y los Estados Unidos de América, también concluido en 1948. La Cámara no tiene dudas de que las partes en un tratado pueden acordar en el mismo que la regla del agotamiento de los recursos no debe aplicar a demandas de supuestas violaciones de ese tratado; o confirmar que debe aplicar. Sin embargo, la Cámara no está

213. Sørensen, Max. "Responsabilidad Internacional" en *Manual de Derecho Internacional Público*, 1ª ed, Ed. Fondo de Cultura Económica, 3ª reimpresión, México D.F. 1985, página 552.

214. Veáse Malanczuk, *loc cit*:

Pero a parte de los casos en los que los recursos locales son obviamente inútiles, la regla debe ser aplicada de manera muy estricta. Por ejemplo, en el caso *Ambatielos*, el dueño de un barco griego, Ambatielos, firmó un contrato para comprar barcos al gobierno británico y, posteriormente, acusó al gobierno de violar el contrato. Durante el litigio que siguió ante el Tribunal Superior Inglés, Ambatielos omitió llamar a un testigo importante y perdió, su apelación fue desechada por la Corte de Apelaciones. Cuando Grecia subsecuentemente presentó una reclamación en su nombre, los árbitros sostuvieron en que Ambatielos había omitido agotar los recursos locales porque no había llamado a un testigo vital, y porque no apeló la decisión de la Corte de Apelaciones ante la Cámara de Lores.

en posibilidad de aceptar que debe considerarse que un principio importante del derecho internacional consuetudinario fue tácitamente eliminado, en ausencia de palabras que dejen clara la intención de hacerlo. Esta parte de la respuesta de los Estados Unidos a la objeción italiana debe, en este sentido, ser rechazada²¹⁵. [Énfasis propio]

375. En ELSI, como en el presente caso, involucran alegatos de expropiación y violaciones de otras protecciones a la inversión (aunque en ese caso un Tratado de Amistad, Comercio y Navegación fue aplicable).

376. Con base en los hechos de este caso, el Tribunal no puede desplazar lo que actualmente sucede en los tribunales mexicanos, ni puede decidir el asunto en su lugar, como tampoco puede predecir lo que México hará en respuesta a una sentencia definitiva. No hay ilícito internacional que pueda constituir la base de una demanda madura.

377. El artículo 1121 del TLCAN versa sobre “la medida presuntamente violatoria”. Si la medida no existe todavía, tampoco puede existir una violación al capítulo XI.

378. Bin Cheng estableció este punto en *General Principles of Law as applied by International Courts and Tribunals*:

...en el caso de que los recursos locales aún no han fracasado, ya sea por acción insuficiente o por omisión, no hay un acto ilícito internacional y, por lo tanto, no hay reclamación que pueda presentarse.²¹⁶

5. El argumento del demandante requiere que este Tribunal determine que la SHCP actuó ilícitamente, de acuerdo con el derecho mexicano

379. CEMSA perdió la acción que intentó respecto de las devoluciones del IEPS que fueron negadas en 1997. Los tribunales nacionales han determinado que las autoridades mexicanas actuaron conforme a derecho al negar las devoluciones. De acuerdo con la legislación mexicana, la SHCP ha actuado legalmente y ningún “derecho” establecido por la ley municipal ha sido expropiado. Si el Tribunal acepta los argumentos del demandante, estaría explícita o implícitamente desplazando la jurisdicción de los tribunales nacionales, y determinando que la SHCP actuó en contravención de la ley mexicana. Por que las devoluciones de octubre a diciembre de 1997 hubieran sido “expropiadas”, CEMSA tendría que tener un derecho legítimo a ellas²¹⁷. Los tribunales nacionales han resuelto en su contra.

215. *Caso relativo a Electrónica Sicula, S.P.A.* (Estados Unidos de América c. Italia) [1989] I.C.J. Reports, p. 4, párrafo 50.

216. Bing Chen, *General Principles of Law as applied by International Courts and Tribunals* (1987) p. 179-180.

217. Este argumento es al margen de la definición de inversión del artículo 1139.

380. CEMSA ha litigado nuevamente la cuestión de las facturas en el contexto la resolución de liquidación que ha impugnado. En ese caso, CEMSA prevaleció en la corte de primera instancia, sobre la base del “principio de imposibilidad”.

381. No obstante, el caso no ha concluido. La SHCP está en desacuerdo con la sentencia del Tribunal Fiscal y, como lo reconoce el perito sobre derecho mexicano del demandante, el Lic. Loperena Ruíz, aunque no lo discute, tanto CEMSA como la SHCP procedieron a solicitar la revisión de la decisión (CEMSA, por la vía de amparo)²¹⁸.

382. Conforme al derecho internacional no hay duda que es enteramente legítimo que la SHCP recurra a los tribunales superiores para corregir lo que considera errores en la sentencia del Tribunal Fiscal, particularmente si la SHCP prevaleció sobre el mismo punto en el litigio relativo a las devoluciones. Por tanto, no puede surgir responsabilidad a cargo del Estado por la decisión de la SHCP de disputar estas cuestiones en primera instancia, ni por su decisión de apelar. Esta apelación que se encuentra *sub judice* involucra cuestiones de derecho municipal, que son prerequisites de la reclamación internacional, y no pueden aún sustentar un alegato de violación a la sección A.

383. Como esta cuestión se encuentra *sub judice*, por obvias razones, incluso las relativas a los límites a la competencia de este Tribunal y la vejación que podría acarrear el que el Tribunal internacional hiciera determinaciones prematuras que pudieren ser incompatibles con las de los tribunales mexicanos, no puede establecerse la existencia de una expropiación.

384. En el caso *Interhandel*, la Corte Internacional de Justicia sostuvo que la regla del agotamiento de los recursos debe ser observada *a fortiori* cuando los procedimientos nacionales, como es el caso, se encuentran todavía pendientes²¹⁹.

385. En el caso que nos ocupa, las autoridades fiscales tienen buenas razones de política para sostener la posición que han tomado en relación con CEMSA y otros contribuyentes similares. La situación legal de CEMSA conforme a la ley mexicana no ha sido finalmente determinada. Por consiguiente, “no se puede decir que una demanda internacional válida ha surgido”²²⁰.

6. En cualquier caso, el derecho que el demandante reclama también está afectado por la reclamación de devoluciones en exceso y las ventas ficticias

386. Como se advirtió desde el principio, el derecho a la devolución del IEPS que CEMSA reclama es una cuestión legal que implica más que sólo contar con facturas con el IEPS desglosado.

218. Véanse las páginas 25 y 26 del dictamen del Lic. Loperena Ruíz.

219. Caso *Interhandel*, *op. cit.*

220. La demandada no concede que si los tribunales mexicanos resolvieran en contra del demandante, entonces tendría una reclamación válida en el marco del TLCAN *ipso facto*.

387. En opinión de la SHCP, en virtud de las ventas de CEMSA a compañías ficticias en Centroamérica, ésta no tenía derecho a devoluciones por las ventas a Honduras. También sobrestimó el IEPS en 1996 y 1997. Por consiguiente, para que el demandante pueda tener éxito en este procedimiento, debe convencer a este Tribunal, no sólo de que la “doctrina de imposibilidad” prevalece sobre el texto llano de la ley (un punto que está en revisión), sino que fueron incorrectas la determinación de la SHCP así como la del Tribunal Fiscal de que las ventas ficticias a Honduras no eran permisibles; que fueron incorrectas las determinaciones de la SHCP y del Tribunal Fiscal de que se inflaron las solicitudes de devoluciones; que fueron incorrectas las determinaciones de la SHCP y del Tribunal Fiscal de que CEMSA carecía de una contabilidad adecuada; y nada de ello tiene efecto conforme al derecho internacional sobre su reclamación. El caso *Azinian* demuestra que ello es insostenible.

388. Si el Tribunal aceptara esta reclamación, explícita o implícitamente estaría desechando actos de las autoridades fiscales que han sido sostenidos por las cortes nacionales.

389. En cualquier caso, la evidencia demuestra que después de la contabilidad inadecuada, las ventas ficticias y la sobreestimación del monto de las devoluciones salieron a la luz, la SHCP no actuó sin notificación previa. Actuó conforme a derecho, con base en información confiable (un análisis de las actividades de venta de CEMSA, sus cálculos del monto de devoluciones y la carencia de documentación, así como la información escrita del gobierno de Honduras). Le otorgó al demandante la oportunidad de ser escuchado, primero en agosto de 1998; posteriormente en tres reuniones distintas con el Lic. Gómez Gordillo y otros funcionarios, antes de resolver en definitiva negar las devoluciones por los meses de octubre a diciembre 1997; en agosto de 1999, cuando concluyó la auditoría; y posteriormente en el juicio de nulidad que instauró de CEMSA ante el Tribunal Fiscal. Defendió voluntariamente, entonces, sus acciones ante los tribunales mexicanos. Respecto del fondo, prevaleció sobre algunos puntos; sobre otros, el Tribunal Fiscal falló en su contra. Ahora, al igual que CEMSA, ha solicitado la revisión ciertas determinaciones.

H. El derecho que se reclama y el *impedimento* (*estoppel*)

390. La demanda dedica los párrafos 169 a 187 a una discusión del supuesto derecho de CEMSA a la devolución del IEPS y la aplicación del principio del impedimento (*estoppel*), ambos de los cuales, alega, surgen en esta reclamación. Hace este argumento en el contexto de que el artículo 1110 protege “un derecho a exportar”, un argumento que es insostenible de la simple lectura del artículo 1139.

391. En cualquier caso, aun suponiendo, sin conceder, que algunos funcionarios expresaron oralmente una opinión de que CEMSA podría presentar las solicitudes de devolución sin contar con las facturas con el IEPS desglosado, en la opinión respetuosa de México, el argumento fracasa por dos razones.

1. El razonamiento en el caso *Metalclad*, sobre el cual se basa el demandante, ha sido desechado

392. Como se mencionó anteriormente, esta sección de la demanda se funda de manera muy importante en la discusión sobre el trato mínimo acorde al derecho internacional del laudo en el caso *Metalclad* así como en “autoridad persuasiva” del laudo arbitral en *Biloune v. Ghana Investment Centre*, en la que se basa el propio laudo en el caso *Metalclad*²²¹.

393. La Suprema Corte de Colombia Británica ha desechado las partes del laudo en el caso *Metalclad* en las que se basa el demandante. En particular, la corte determinó que el sustento de ese tribunal en los principios de “transparencia” estaba fuera del ámbito del sometimiento de las partes al arbitraje. Ello se debe al hecho de que la transparencia es un concepto del derecho internacional convencional, regulado específicamente en el capítulo 18 del TLCAN, y sujeto a la competencia exclusiva de un panel establecido conforme al capítulo XX; pero que no sujeto a la competencia de un tribunal establecido conforme al capítulo XI cuyas facultades para aplicar el derecho internacional consuetudinario se limitan a lo dispuesto en el artículo 1105.

394. La Suprema Corte de Colombia Británica:

- citó con aprobación el enfoque que adoptó el tribunal del TLCAN en el laudo del caso *S.D. Myers* sobre el artículo 1105²²²;
- declaró que “el trato puede percibirse como injusto o inequitativo, pero no constituirá una violación al artículo 1105, a menos que sea un trato que no esté de acuerdo con el derecho internacional”²²³;
- coincidió con las tres Partes del TLCAN que el artículo 1105 se refiere sólo al “derecho internacional consuetudinario que se desarrolla a través de las prácticas comunes de los países” y debe “diferenciarse del derecho internacional convencional, que está integrado por los tratados celebrados por los países (incluidas las disposiciones contenidas en el TLCAN distintas del artículo 1105 y otras disposiciones del capítulo XI)²²⁴;
- coincidió con México y Canadá (que actuó como interventor) que el tribunal en el caso de *Metalclad* tomó decisiones sobre asuntos que están fuera del ámbito del sometimiento de las partes al arbitraje, basándose en disposiciones en materia de transparencia que son parte del derecho internacional convencional, no del derecho internacional consuetudinario²²⁵;

221. *Biloune v. Ghana Investment Center*, 95 I.L.R. 183, 208 (1993).

222. Razonamiento de la sentencia del Juez Tysoe en el caso de *The United Mexican States v. Metalclad Co.*, expediente: 2001 BCSC 664, L002904, *Vancouver Registry*, párrafos 61 y 62.

223. *Ibid.*, párrafo 62.

224. *Ibid.*

225. *Ibid.*, párrafos 66 al 74.

- expresó su desacuerdo con un laudo reciente en el caso *Pope & Talbot, Inc. v. Canada* (una postura que también comparten las tres Partes del TLCAN) sobre el significado del artículo 1105, y manifestó que, aun si hubiera coincidido con el análisis de ese tribunal, el tribunal en el caso *Metalclad* “hizo, no obstante, una decisión fuera del ámbito del sometimiento al arbitraje, al fundar en el concepto de transparencia sus determinaciones de violación”²²⁶; y
- coincidió con México en que el análisis del artículo 1105 del tribunal en el caso *Metalclad* “contaminó su análisis del Artículo 1110” y, por lo tanto, desechó el cúmulo de eventos que el tribunal en el caso *Metalclad* determinó constituyó una medida equivalente a expropiación y a una expropiación indirecta²²⁷.

395. Así, las determinaciones jurídicas del laudo en el caso *Metalclad*, en las que se sustentan los párrafos 149, 172 al 174, 176 y 186 de la demanda, han sido desechadas.

2. El sustento de *Metalclad* en *Biloune* también fue criticado por la Suprema Corte de Colombia Británica

396. En los párrafos 176 y 177 de la demanda, el demandante se apoya en un laudo mencionado por el tribunal del caso *Metalclad* (en el párrafo 108 de este laudo) como “autoridad persuasiva”.

397. México argumentó que el comentario del tribunal del caso *Metalclad* es sumamente objetable, porque mostró insensibilidad a la entendible reacción de la comunidad de Guadalcázar, que había sufrido la descarga ilegal de más de 20,000 toneladas de desechos tóxicos (una cantidad equivalente a la involucrada en el desastre de Love Canal) en el sitio en cuestión. El municipio objetó continuamente al proyecto de *Metalclad* para construir un confinamiento de residuos peligrosos en ese lugar. También interpuso medios de defensa en contra de las actuaciones de la autoridad federal. La reacción del municipio fue modesta y conforme a derecho, a diferencia de las acciones de la dictadura militar en el caso *Biloune*.

398. México objetó ante la Suprema Corte de Colombia Británica la caracterización del tribunal de la reacción del municipio al confinamiento de desechos peligrosos propuesto, así como su opinión de que el caso *Biloune* era “autoridad persuasiva”. México señaló que los hechos del caso *Biloune* eran significativamente distintos a los hechos en el caso *Metalclad*:

563. La única similitud entre los dos casos es que ambos involucraron permisos de construcción, aunque en contextos muy diferentes. Los casos *Biloune* y *Metalclad* son fácilmente distinguibles. En *Biloune* el inversionista y su compañía habían obtenido el derecho de construir un desarrollo turístico. El sitio en cuestión había sido rentado por el

226. Ibid, párrafo 74.

227. Ibid, párrafo 78.

Gobierno de Ghana a la Compañía de Desarrollo Turístico de Ghana (GTDC, una empresa propiedad del gobierno de Ghana) por un periodo de 50 años. La compañía del señor Biloune celebró un contrato de arrendamiento con GTDC para renovar, expandir y operar un complejo de restaurantes en el sitio. Su compañía obtuvo financiamiento y otros beneficios del Centro de Inversión de Ghana (otra empresa del gobierno), misma que contractualmente se obligó a no expropiar la inversión. La compañía comenzó a trabajar en el proyecto antes de solicitar el permiso de construcción. De hecho, la construcción previa en el sitio tuvo lugar sin un permiso por instrucciones personales del anterior dictador de Ghana, Nkrumah, “cuyas instrucciones no fueron objeto de examen”. Un año después de que comenzó la construcción, se demandó que el inversionista mostrara el permiso de construcción. Cuando pudo mostrarlo, se clausuró la construcción y cinco días después el proyecto fue parcialmente demolido.

Biloune, páginas 195, 197.

En el caso *Biloune*, las circunstancias incluyeron:

..la conjunción de la orden de clausura, la demolición [de los trabajos de construcción], los citatorios [al señor Biloune], el arresto [del señor Biloune esa noche por tropas paramilitares vestidas de civiles, cuando, de acuerdo con la ley de Ghana, los arrestos deben efectuarse de día], la detención [del señor Biloune por 13 días, sin cargos], el requerimiento de llenar las formas de declaración de activos [impuestas sobre el Sr. Biloune y otros por el Comité Nacional de Investigaciones de Ghana] y la deportación del Sr. Biloune sin la posibilidad de volver a entrar, que tuvieron el efecto de causar la irreparable cesación del trabajo sobre proyecto. Dado el papel central que desempeñó el Sr. Biloune en promover, financiar y administrar MDCL, su expulsión del país impidió efectivamente a MDCL continuar con el proyecto. Desde el punto de vista del Tribunal, tal impedimento a MDCL de continuar con el proyecto aprobado constituiría una expropiación constructiva de los derechos contractuales de la MDCL en el proyecto...

Biloune, página 209.

565. Fueron estos actos los que, de manera acumulativa, tuvieron el efecto de causar “la irreparable cesación del trabajo sobre el proyecto”. La expropiación en *Biloune* se basó en una determinación de la “cesación irreparable” del proyecto. En *Biloune* no se disputó que la construcción previa en el sitio se llevó a cabo sin un permiso de construcción, a partir de lo cual el tribunal llegó a la conclusión que “un permiso no era indispensable” aun si el texto de la ley lo requería (página 208). En contraste, en *Metalclad*, el municipio afirmó sus facultades en materia de

permisos de manera constante. Metalclad tuvo conocimiento de la negativa cuando adquirió COTERIN. Metalclad conocía suficientemente la contingencia al grado que condicionó el pago de tres cuartas partes del precio de compra en la solución al tema del permiso. Más aún, en Metalclad no había situaciones de que el inversionista fuera arrestado, sin derecho a fianza, sus activos investigados, y posteriormente deportado de México, una combinación de hechos que, evidentemente, el tribunal de *Biloune* consideró de peso, y fueron indispensables para su determinación de “expropiación constructiva”.²²⁸

399. La Suprema Corte de Colombia Británica coincidió con México:

80. ...existen diferencias sustanciales entre la situación en el presente caso y las circunstancias en *Biloune*. Las dos diferencias principales son que, en *Biloune* (i) el edificio fue parcialmente destruido y posteriormente clausurado por funcionarios del gobierno, y (ii) el inversionista fue deportado del país y no se le permitió regresar. Aparte del Decreto Ecológico, las circunstancias en el presente caso se quedan considerablemente cortas de las del caso *Biloune*, y lógicamente no podría seguirse que *Biloune* podría constituir un fundamento independiente para concluir que las acciones en este caso, previas a la emisión del Decreto equivalieron a una expropiación.²²⁹

400. México sostiene que *Biloune* es igualmente inaplicable a los hechos en este caso.

3. No surge un impedimento (*estoppel*)

401. Al igual que se determinó que el caso *Metalclad* no tiene fundamento respecto de los puntos en los cuales se basa el demandante, el argumento relativo a un impedimento es igualmente insostenible. La revisión de las fuentes citadas por el demandante demuestra que el impedimento tiene un significado particular en el derecho internacional, un significado que los tribunales nacionales comparten en cuestiones que involucran la interpretación de la ley: específicamente, que el impedimento tiene un efecto por lo que se refiere a las manifestaciones de los hechos, no a interpretación del derecho²³⁰.

402. Así lo establece el pasaje del Profesor Bowett citado en el párrafo 181 de la demanda, en el cual advierte que una parte no puede negar “la veracidad de una declaración de hechos realizada previamente por esa parte” y que una parte no puede beneficiarse de sus propias

228. Extracto del Argumento General de México presentado a la Suprema Corte de Colombia Británica.

229. Sentencia del Juez Tysoe en el caso *Metalclad*, párrafo 80.

230. Los comentarios en caso *Schufeldt* no son pertinentes, puesto que esa reclamación involucró una disputa contractual y las declaraciones hechas por el árbitro en cuestión sobre “actos realizados de conformidad con ese contrato”, respecto de la validez del contrato.

manifestaciones incongruentes, cuando otro ha actuado buena fe con base en una declaración sobre los hechos realizada por el primero.

403. El Profesor Brownlie cita a Bowett en su libro *Principles of Public International Law*:

El Profesor Bowett ha manifestado que los elementos esenciales son: (1) una manifestación sobre los hechos que sea clara e inambigua; (2) la manifestación debe ser voluntaria, incondicional y autorizada; y (3) debe haber actuación de buena fe con base en la manifestación en beneficio de la parte que se basa en la manifestación. [Énfasis propio]

404. Como se observa en la demanda (párrafo 183), el tribunal del caso *Pope & Talbot* citó la formulación de Bowett del principio (incluso el elemento esencial de que involucre a una manifestación de los hechos).

405. Si bien el Profesor Brownlie cita a Bowett sin desaprovecho, añade un comentario;

Ahora queda razonablemente claro que la esencia del impedimento es el elemento de la conducta que causa que la otra parte, actuando en su detrimento con base a esa conducta, cambie su posición o sufra algún perjuicio. Sin disentir de ello como una proposición preliminar y general, es necesario advertir que el impedimento en el derecho municipal es considerado con suma precaución, y que el ‘principio’ no tiene particular coherencia en derecho internacional, debido a que sus incidencias y efectos no son uniformes.²³¹ [Énfasis propio]

406. La demandada volverá al comentario del Profesor Brownlie posteriormente. Por el momento, debe advertirse que una revisión de los argumentos realizados por el demandante en el párrafo 184 demuestra que el impedimento argumentado resulta, no de manifestaciones de hecho, sino de declaraciones relativas al significado de la Ley del IEPS, la forma como la SHCP aplicó el artículo 4, y un supuesto acuerdo sobre el método para calcular el IEPS, y así sucesivamente. Sólo pueden caracterizarse como declaraciones sobre cómo se aplicaría la ley, según fue aprobada por el Congreso.

407. No son manifestaciones sobre hechos que puedan dar lugar a un impedimento, según lo ha descrito el Profesor Bowett, o por las razones que se establecen con mayor detalle a continuación.

4. El impedimento en el derecho municipal

408. El comentario del Profesor Brownlie de que el derecho municipal considera el impedimento con “suma precaución” tiene una resonancia particular en el ámbito del derecho

231. Brownlie, *op. cit.* página 646.

fiscal interno. El reconocimiento del TLCAN de la necesidad de preservar la flexibilidad administrativa, de investigación y de ejecución de las autoridades fiscales, es comparable en el derecho municipal a los límites del principio del impedimento, en relación con los actos y declaraciones de las autoridades fiscales.

409. En cuestiones de la administración y aplicación del derecho fiscal en las tres Partes del TLCAN, de acuerdo con el derecho municipal, el contribuyente no tiene derecho a basarse en una “orientación administrativa” o, para utilizar los términos del demandante, otras declaraciones orales de las autoridades fiscales.

410. La demandada reconoce que, de conformidad al artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, el derecho ordinario emanado de la legislatura o la judicatura de un país no es fuente de derecho internacional. También reconoce que, generalmente, no debe emplearse la ley de un Estado para interpretar el TLCAN²³². Sin embargo, el criterio sistemático adoptado por los tribunales y legislaturas de las tres Partes del TLCAN en materia de impedimento es de relevancia para la consideración del impedimento en el derecho internacional.

a. México

411. Los Sres. Gómez Gordillo, Hefty, Díaz Guzmán, y Riquer se refieren al artículo 34 del Código Fiscal relativo a la emisión de resoluciones escritas de la SHCP para resolver cuestiones de derecho fiscal que los contribuyentes planteen sobre situaciones reales y concretas. La legislación mexicana establece firmemente que sólo esas resoluciones escritas pueden tener efectos jurídicos y vincular a las autoridades.

412. Una vez emitida una resolución favorable de este tipo obliga a la SHCP al grado que sólo el Tribunal Fiscal puede modificar sus términos.

413. En su libro *Derecho Fiscal*, Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo analizan la operación del artículo 34 del Código Fiscal. Los autores discuten específicamente la cuestión de si a las declaraciones orales se les puede otorgar efectos jurídicos:

El artículo es expreso en que la consulta debe ser por escrito. Muchas veces estas consultas son verbales, en consecuencia no hay obligación de contestarlas; esto sucede frecuentemente ante las autoridades fiscales del Departamento del Distrito Federal.

Esta disposición esta relacionada con el derecho de petición consagrado en el artículo 8º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, conforme al cual, los funcionarios y empleados públicos están obligados a dar contestación a las peticiones que les formulen

232. En el caso de las Restricciones de Estados Unidos en materia de Servicios Transfronterizos e Inversión en el Sector de Transporte de Carga, expediente del Secretariado USA-MEX-98-2008-01, Informe Final del Panel del 6 de febrero de 2001, párrafo 224.

siempre que se haga por escrito, de manera pacífica y respetuosa; por lo que las autoridades fiscales están obligadas a contestar las consultas de los particulares siempre que se trate de situaciones reales y concretas.²³³

414. Como se advirtió anteriormente, a través de esta conducta, el demandante reconoció este hecho jurídico: presentó una consulta al amparo del artículo 34 específicamente sobre la misma cuestión que está ante este Tribunal; se resolvió desfavorablemente y subsecuentemente impugnó la resolución ante el Tribunal Fiscal (sin que hubiese alegado la existencia de cualquier acuerdo oral) y perdió. El amparo que instauró posteriormente se le negó.

b. Canadá

415. Los tribunales canadienses también han tenido la oportunidad de considerar cuestiones del tipo de las que presenta el demandante.

416. En *Sturdy Truck Body (1972) Limited v. Minister of National Revenue*, el Tribunal Federal consideró los siguientes hechos, similares a los aseverados por el demandante.

En 1981, el contribuyente se basó en declaraciones escritas y orales realizadas por las autoridades fiscales federales, *Revenue Canada* (como entonces se llamaba) al efecto de que su producción de ciertos chasis de camiones estaban exentos del impuesto de ventas recaudado de conformidad con el *Excise Tax Act*.

En 1986, el contribuyente recibió notificación (*Notice of Assessment*) de *Revenue Canada* confirmando que no existía un impuesto a pagar por el contribuyente.

En 1987, el contribuyente recibió una carta de *Revenue Canada* advirtiéndole de la revocación en la interpretación del Departamento de las disposiciones relevantes del *Excise Tax Act*. Como resultado hizo una nueva valoración en la que se determinó que el contribuyente debía \$60,000 por impuestos no pagados.

Cuando el contribuyente objetó la determinación, *Revenue Canada* rechazó la objeción.

417. El contribuyente apeló primero ante el *Canadian International Trade Tribunal*, y subsecuentemente a la Corte Federal (*Trial Division*), respectivamente. En ambos foros, la

233. Ponce Gómez, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo. *Derecho Fiscal*, 5ª ed, Ed. Banca y Comercio, 2000, página 169.

apelación del contribuyente fue desechada con el fundamento en que la Corona no podía estar impedida para revalorar la responsabilidad fiscal conforme al *Excise Tax Act*²³⁴.

418. Un caso más reciente demuestra que el impedimento no juega un papel cuando la interpretación de un reglamento fiscal está en cuestión²³⁵. El Tribunal declaró que la racionalidad de este criterio fue resumido por Bowman J. en *Goldstein v. The Queen*:

Se dice algunas veces que el impedimento se suscita en contra de la Corona. La declaración no es correcta, y parece derivar de una mala aplicación del término impedimento. El principio del impedimento obliga a la Corona, al igual que otros principios de derecho. El impedimento, como se aplica a la Corona, involucra la representación de los hechos realizada por los funcionarios de la Corona y con base en la cual actúa el sujeto en su detrimento. La doctrina no tiene aplicación cuando una interpretación particular de una ley ha sido comunicada al sujeto por un funcionario del gobierno, en la que se basa ese sujeto en su detrimento y posteriormente modificada por el gobierno. En tal caso, un contribuyente algunas veces busca invocar a la doctrina del impedimento. Es inadecuado hacer eso, no porque dicha representación da lugar a un impedimento que no obliga a la Corona, sino porque ningún impedimento surge cuando tales representaciones no están de conformidad con la ley. A pesar de que el impedimento es actualmente un principio de derecho sustantivo, tiene sus orígenes en el derecho de evidencia que se relaciona con representaciones de hecho. No tiene un papel que jugar cuando involucra una cuestión de interpretación de la ley, ya que el impedimento no puede prevalecer sobre la ley²³⁶. [Énfasis propio]

419. El argumento que el tribunal canadiense rechazó es precisamente el que se pretende en este caso. El demandante alega que los funcionarios fiscales acordaron con él la interpretación de la Ley del IEPS. Aun si lo hubieran hecho, lo cual se niega, la doctrina del impedimento no asiste a su reclamación, porque las manifestaciones de un funcionario no generan un impedimento respecto de la interpretación de la ley.

420. Esta es una tarea asignada a los tribunales en las tres Partes del TLCAN.

c. Los Estados Unidos de América

421. En el derecho estadounidense ha quedado establecido desde hace mucho tiempo que las leyes fiscales mismas prevalecen: ni la autoridad recaudadora ni los contribuyentes pueden

234. *Sturdy Truck Body (1972) Limited v. Minister of National Revenue*, [1989] C.I.T.T. Num. 12, apelación ante la *Federal Court* (T.D.), [1995] F.C.J. Num. 720.

235. *Panar v. Canada* [2000] T.C.J. Num. 592.

236. 96 D.T.C. 1029 en 1034.

apoyarse en regulaciones o directrices administrativas (ya sea escritas u orales) que sean incompatibles con esas leyes. La Suprema Corte de Estados Unidos sostuvo en el siglo XIX que:

El Secretario del Tesoro no puede, a través de sus regulaciones, alterar o modificar una ley de ingresos. Lo único que puede hacer es regular los procedimientos para implementar lo que el Congreso ha aprobado.²³⁷

422. De conformidad con este principio, una interpretación equivocada de la ley por las autoridades recaudadoras no les impide recaudar un impuesto correcto, aun cuando se hubiese podido inducir a error al contribuyente en la interpretación de la ley. Así, en *Dixon v. United States*, la Suprema Corte de Estados Unidos estableció:

El Comisionado está facultado para actuar retroactivamente para corregir errores de derecho en la aplicación de la ley fiscal en transacciones particulares. Puede hacerlo aun si el contribuyente se basó en su detrimento en el error del Comisionado... El principio no es más que un reflejo del hecho que el Congreso, no el Comisionado, prescribe las leyes fiscales.²³⁸

423. Este mismo principio aplica tanto a las interpretaciones contenidas en las regulaciones, como también, por ejemplo, en las formas de declaración de impuestos y publicaciones²³⁹ y en indicaciones orales²⁴⁰. De hecho, el *U.S. Tax Code* expresamente dispone que las opiniones e indicaciones orales no son obligatorias para las autoridades fiscales²⁴¹.

237. *Morril v. Jones*. 106 U.S. 466, 467 (1882).

238. 381 U.S. 68, 72-73 (1965). Más aun, la Suprema Corte ha sostenido de manera sistemática la autoridad de las legislaturas para dar efectos retroactivos a los cambios en la legislación fiscal. Véase, e.g., *Welch v. Henry*, 305 U.S. 134, 146-47 (1938). (El pago de impuestos no es ni una penalidad impuesta al contribuyente ni una responsabilidad que se asume por contrato. No es sino una forma de contribuir al gasto del gobierno por aquellos que en alguna medida gozan de sus beneficios y asumen sus carga. En virtud de que ningún ciudadano goza de inmunidad de esa carga, su imposición retroactiva no viola necesariamente el debido proceso.”).

239. *Manocchio v. Commissioner of Internal Revenue*, 78 T.C. 989 (1982); véase también *Houlberg v. Commissioner of Internal Revenue*, T.C. Memo 1985-497, 1985 Tax Ct. Memo LEXIS 136, *n2 (1985) (“Respecto de su cita a la publicación 1035 como fuente de la posición, señalamos a los peticionarios que las fuentes autoritarias de la ley fiscal federal, se encuentran en los reglamentos, regulaciones y decisiones judiciales y no en dichas publicaciones informales”.)

240. Véase e.g. *Garner v. U.S.*, No. 91-2872, 1992 U.S. Dist. LEXIS 12048, at * 10 (E.D. PA. 1992) (“[E]l reclamante no puede basarse en los consejos orales que le han dado representantes del IRS.”); *United Block Co. Inc. V. Helvering*, 123 F. 2d 704, 705 (2d Cir. 1941) (“[U]no acepta el consejo de una autoridad fiscal bajo su propio riesgo”).

241. Véase 26 C.F.R. § 601.201 (k).

424. Más aún, la determinación de una corte de Estados Unidos, al determinar una cuestión que involucra a un contribuyente en particular, puede no ser considerada por las autoridades fiscales al aplicar la ley a otros contribuyentes²⁴².

425. La legislación y prácticas claras de los tribunales y las legislaturas de las tres partes del TLCAN demuestran que no puede surgir un impedimento en las circunstancias de este caso. En el párrafo 199 el demandante establece que:

...tal revocación retroactiva de la política fiscal es arbitraria, cruel y opresiva y constituye una clara denegación de justicia y una violación de las garantías de legalidad.

426. Conforme a la legislación de las tres Partes del TLCAN, esta declaración es simplemente incorrecta. Más aún, las fuentes de los casos estadounidenses que se citan para sustentar esta proposición (en la nota de pie de página 100 de la demanda) involucran la pretendida aplicación retroactiva de una ley en materia de derechos civiles y beneficios en materia de salud que se reclamaron conforme al *Coal Act*. No tienen nada que ver con la voluminosa y bien establecida jurisprudencia que trata de la administración de las leyes fiscales.

427. Las cortes de las tres Partes del TLCAN han reconocido la necesidad de preservar la amplia flexibilidad necesaria para la administración de las leyes fiscales. Han sostenido la facultad de los funcionarios para revertir declaraciones orales y escritas previas, como una parte necesaria de la administración de sus leyes fiscales nacionales. Esa flexibilidad es una característica necesaria de la aplicación de la ley fiscal, y no puede dar lugar a impedimentos. En cualquier caso, la conducta de las autoridades fiscales se encuentra exenta de escrutinio conforme el artículo 1105 por un tribunal del TLCAN. Las partes pretendieron sujetar sus medidas tributarias a tal artículo.

5. No pudo haber un acuerdo que permitiera obtener devoluciones por montos superiores al IEPS originalmente pagado

428. Aun su hubiese existido un acuerdo para relevar a CEMSA de las obligaciones conforme al artículo 4 de la Ley de IEPS, no puede presumirse que cualquier funcionario fiscal, en el correcto desempeño de sus atribuciones, pudo haber acordado que CEMSA podría sobreestimar la cantidad de IEPS que reclamaba, de modo que recibiera más dinero del fisco, que el monto enterado por los contribuyentes originales.

242. Véase *Internal Revenue Service, Cumulative Bulletin* 1999-2000 C.B. XVI (“La no aquiescencia significa que, a pesar de que no se buscó una revisión más profunda, el Servicio no concuerda con la corte y, generalmente, no seguirá la decisión al resolver casos que involucran a otros contribuyentes.”).

429. El funcionario que presuntamente “aprobó” la metodología del demandante niega dicha aseveración. No tenía facultades en materia de administración de la Ley del IEPS en el caso de demandante y así se lo informó²⁴³.

430. La evidencia de Gabriel Oliver es que SHCP se dio cuenta de que existía un serio problema en 1997, cuando las figuras globales de las devoluciones obtenidas por el demandante no coincidieron. Resultó evidente que algo estaba mal, y pronto quedó claro que el problema era el cálculo excesivo que hizo del impuesto el demandante —y, en consecuencia, del importe de la devolución²⁴⁴.

431. La evidencia demuestra que a finales de 1996, el demandante solicitó y obtuvo aproximadamente 12 millones de pesos en exceso (más de la cantidad total previamente reclamada en ese año). Subsecuentemente, en 1997 CEMSA modificó su método de calcular el IEPS de dividir el precio de compra entre 1.85, a multiplicarlo por 0.85. El resultado fue duplicar virtualmente la devolución reclamada.

432. Decir que, en tales circunstancias, las autoridades fiscales tenían todo el derecho de tomar las medidas necesarias para detener las devoluciones a CEMSA es declarar lo obvio.

433. Respetuosamente se sostiene que las dos reclamaciones de expropiación que se han sometido debidamente a este Tribunal deben desecharse.

243. Testimonio de José Antonio Riger Ramos, párrafo 20. CM 06060.

244. Testimonio de Gabriel Oliver, párrafo 16. CM 05994.

IV. HECHOS ADICIONALES RELATIVOS A LA RECLAMACIÓN EN MATERIA DE TRATO NACIONAL Y DE ORDEN PÚBLICO

434. Como ya se señaló, una de las cuestiones que motivaron la liquidación fiscal contenida en la resolución del 1 de marzo de 1999 fueron las repetidas exportaciones a empresas ficticias en Centroamérica.

435. Adicionalmente, un análisis de los cargamentos que CEMSA envió a Estados Unidos demuestra que fueron enviados a “un nombre de conveniencia” que evidentemente no existía (en el caso de ventas a International Comerse Co. c/o Kintetsu World Express en Irving Texas²⁴⁵) o a compañías afiliadas con revendedores de cigarros propiedad de mexicanos. Los cigarros fletados por vía aérea a las compañías identificadas en las facturas de CEMSA fueron transportados por camión, desde los aeropuertos internacionales de Dallas y Houston al cruce fronterizo de El Paso, Texas. Permanecieron bajo fianza en régimen fiscalizado (*in bond*), hasta que eran reexportados. La evidencia disponible sugiere la posibilidad de que los cigarros fueran reenviados a México.

436. Para el periodo de 1996 a 1997, las estadísticas de importación de México no registran importaciones de cigarros desde Ciudad Juárez, la ciudad fronteriza en México adjunta a El Paso, no obstante que las estadísticas de exportación de Estados Unidos muestran que aproximadamente 8 millones de dólares de cigarros fueron exportados de El Paso a México en 1996 y 1997²⁴⁶. Existen discrepancias estadísticas similares respecto de otros cruces fronterizos, por ejemplo Laredo-Nuevo Laredo.

437. Al concluir el TLCAN, las Partes establecieron la liberalización del comercio sujeta al pleno cumplimiento con las leyes de cada una. El TLCAN no autoriza que los particulares utilicen esquemas para evadir las leyes aduaneras y fiscales de cada Parte.

438. El descubrimiento de estos hechos adicionales pudiere ser un fundamento adicional para revisar, conforme al derecho mexicano, las devoluciones del IEPS reclamadas. Hasta ahora, no se ha tomado acción alguna.

439. Los laudos del capítulo XI están sujetos a la jurisdicción revisora del lugar del arbitraje, en este caso, Ottawa, Ontario. Conforme a la ley de Ontario, un laudo del capítulo XI puede anularse sobre la base de que es contrario al orden público²⁴⁷.

245. Kintetsu World Express es una compañía de fletes y una agencia aduanal.

246. Testimonio del Lic. Rolando García Ramos. Cuadro 8. CM 06021.

247. Si una corte de Ontario siguiera la decisión de la Suprema Corte de Colombia Británica, en el caso *The United Mexican States v. Metalclad*, la ley aplicable sería la *International Commercial Arbitration Act*, R.S.O. 1990, c. 19. que se base en la Ley Modelo de la CNUDMI en materia de Arbitraje Comercial Internacional. La sección 34(2) de la ley permite que una corte deseche un laudo que esté en conflicto con el orden público de Ontario.

440. Para introducir el contexto de la defensa en materia de trato nacional y orden público a esta reclamación, la demandada describirá la participación de CEMSA en dos esquemas de exportación de cigarrillos diferentes. A manera de introducción, el Tribunal debe estar consciente que, debido a las agudas diferencias entre los regímenes fiscales a nivel federal, estatal y provincial, el contrabando de cigarrillos es una práctica lucrativa, difundida en los tres países Parte del TLCAN²⁴⁸.

A. Las ventas a Centroamérica

441. En 1998, las autoridades fiscales mexicanas descubrieron que dos clientes de CEMSA, DILOSA, supuestamente de Honduras, e INPEXSA, supuestamente de El Salvador, eran compañías ficticias. Después de que los gobiernos de Honduras y El Salvador confirmaron que estas compañías no existían (que ninguna estaba registrada como contribuyente ni como importador, y que tampoco existían las direcciones ni los teléfonos señalados en los documentos de CEMSA), la SHCP investigó el asunto a fondo.

442. Al hacerlo, dio a CEMSA la oportunidad de responder. Tras verificar nuevamente la respuesta de CEMSA, la SHCP la encontró insatisfactoria y tomó las acciones pertinentes. Por motivos de derecho fiscal mexicano, solamente las ventas a la compañía ficticia de Honduras constituyeron una de las bases de la liquidación de CEMSA²⁴⁹. En consecuencia, la SHCP determinó que esas devoluciones habían sido indebidamente pagadas.

443. En el juicio de nulidad de 1999 ante el Tribunal Fiscal, CEMSA argumentó que, en virtud de que la SHCP había presentado copias certificadas de las facturas emitidas por CEMSA a DILOSA y de los pedimentos de exportación a CEMSA, las autoridades fiscales no habían demostrado que tuvieran pruebas de tales exportaciones y, por lo tanto, concluyó que las exportaciones a ese país no habían ocurrido. El Tribunal Fiscal rechazó la objeción de CEMSA²⁵⁰.

444. Como parte de la evidencia en este procedimiento sobre sus ventas, el demandante presentó trece copias de facturas a DILOSA como prueba de sus exportaciones —las cuales en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal, CEMSA negó haber hecho (véase el Volumen 4 de la demanda²⁵¹).

248. Para una discusión de la experiencia de Canadá y Estados Unidos, véase la Declaración de Robert A. Robinson, *Director Food and Agriculture Issues, Resources, Community and Economic Development División, U.S. General Accounting Office (GAO)*, 9 de diciembre 1997, GAO/T-RCED-85-50.

249. El gobierno de El Salvador también informó a la SHCP que INPEXSA no existía: No existían registros de la compañía en la Dirección General de Impuestos Internos o en el Registro de Comercio. La dirección también era falsa. La SHCP no procedió contra las transacciones de INPEXSA como resultado de la auditoría debido a que El Salvador no era una “Jurisdicción de Baja Imposición Fiscal” conforme a la ley del IEPS. Esto no significa que CEMSA pudiera estar libre de responsabilidad por las ventas a INPEXSA.

250. Testimonio de Eduardo Díaz Guzmán, párrafo 15. CM 06008.

251. Las facturas de DILOSA se reproducen en la demanda páginas 1830, 1843, 1863, 1969, 1910, 1916, 1918, 1930, 1936, 1940, 1951, 1961. La SHCP fotocopió las facturas de DILOSA durante la auditoría de CEMSA. Se reproducen en CM 02684, 02694, 02701, 02712, 02742, 02759, 02785, 02820, 02864, 02951, 0327 y 03051.

445. El testimonio del Lic. Rolando García Ramos contiene cuadros que registran los embarques de CEMSA. Las ventas que se hicieron a las dos compañías ficticias centroamericanas y una más al Sr. Raúl Gutiérrez están sombreadas en amarillo en el cuadro 1. Éstas representan el 26.41% del número total de ventas de CEMSA, y el 40.21% del volumen total.

446. México sostiene que las ventas de CEMSA a esas compañías no fueron de buena fe, y las determinaciones adversas de la SHCP en la resolución de liquidación estaban plenamente justificadas. En cualquier caso, esto debe ser decidido por los tribunales mexicanos.

447. México también sostiene respetuosamente que cualquier otorgamiento de daños por los cargamentos de CEMSA a compañías ficticias sería contrario al orden público.

B. Las exportaciones a Estados Unidos

448. Las exportaciones a Estados Unidos claramente son de particular relevancia en materia de trato nacional, porque involucran a empresa relacionadas con empresas de las que se alega recibieron un trato más favorable que el otorgado a CEMSA.

449. El grueso de las exportaciones de CEMSA durante 1996 y 1997 fue a Estados Unidos. Los cigarros mexicanos no pueden venderse en Estados Unidos debido a requisitos de etiquetado y a otros requisitos legales²⁵². Por consiguiente, todos los cargamentos de CEMSA entraron bajo fianza en régimen fiscalizado (*in bond*); esto es, se recibieron en un almacén de depósito, transportados por un transportista fiscalizado, y luego almacenados en otro almacén de depósito desde donde podían ser enviados de vuelta a México.

450. En conexión con la auditoría a CEMSA, la SHCP obtuvo documentos *U.S. Customs Service* relativos al tratamiento de las exportaciones de cigarros de CEMSA una vez que ingresaban a ese país²⁵³. Cuando se compilaron los documentos estadounidenses con los registros de CEMSA, emerge un patrón lógico de exportaciones.

451. El cuadro 2 del testimonio del Lic. García muestra todos los cargamentos de CEMSA a Estados Unidos. La información disponible muestra que todos los cigarros que CEMSA transportó por vía aérea a los aeropuertos internacionales tanto de Dallas como de Houston fueron subsecuentemente transportados por vía terrestre a El Paso, Texas. Aunque las facturas de CEMSA varían en el nombre del cliente, los documentos del *U.S. Customs Service* demuestran que los cigarros cuyas facturas registran a seis compañías diferentes, terminaban, en todos los casos, en el mismo almacén de depósito de El Paso.

452. El tribunal recordará que el demandante ha reclamado que CEMSA ha recibido un trato menos favorable que ciertas empresas mexicanas propiedad de y operadas por los señores César

252. Véase CM 05737, para una descripción de las obligaciones legales y fiscales aplicables a la venta de cigarros en Estados Unidos.

253. Esta información fue entregada a CEMSA en respuesta a sus solicitudes de documentación.

Poblanno, Luis Güemes, Gustavo Gámez y sus colegas (la “red Poblanno-Gámez-Güemes”). A través de los años, esos individuos también se han involucrado en la reventa de cigarros²⁵⁴.

453. En 1996 y 1997, CEMSA exportó cigarros desde México a Estados Unidos, con ayuda de la devolución del IEPS. CEMSA vendía los cigarros a la red Poblanno-Gámez-Güemes. Posteriormente, el Sr. Poblanno cambió la denominación de una de las sociedades, Compañía Exportadora Mexicana, a Mercados Regionales²⁵⁵. Mercados Regionales fue sucedida por Mercados Extranjeros. El Sr. Poblanno y sus colegas también constituyeron esta sociedad.

454. La perspectiva de éxito del demandante en este procedimiento depende de que se concluya que CEMSA tenía derecho a recibir la devolución del IEPS. Es obvio que una parte que tiene un derecho podría perderla si abusa de él o actúa ilegalmente. Incluso si se determina que CEMSA tiene el derecho a obtener las devoluciones del IEPS sin desglosar el impuesto en la factura, si se excede en la reclamación o de otra manera reclama indebidamente el impuesto, no gozaría de tal derecho.

455. Se ha solicitado al Tribunal que otorgue daños con base en un derecho irrestricto, ignorando otros actos que podrían provocar que CEMSA perdiera el derecho a obtener devoluciones. Existen procedimientos domésticos activos y podría haber procedimientos subsecuentes. Sería prematuro e injusto que el Tribunal determinara cualquier violación al artículo 1110, antes de que los derechos y obligaciones del demandante al amparo de la legislación mexicana sean determinados en forma definitiva.

456. La demandada ahora relacionará hechos adicionales referentes a las exportaciones de CEMSA a Estados Unidos, que son pertinentes tanto a la supuesta violación del artículo 1102 como al orden público.

C. Los compradores señalados en las facturas de CEMSA para las exportaciones a Estados Unidos

457. Durante el periodo de 1996 a 1997, las facturas de CEMSA registraron ventas de exportación a Estados Unidos a las siguientes compañías:

- Lynx Exportadora de Monterrey, Nuevo León;
- Compañía Exportadora Mexicana de la ciudad de México, D.F.;
- J & E International Sales, Inc, de El Paso, Texas;
- International Commerce Co. de Irving, Texas;

254. Incluyen a Compañía Exportadora Mexicana S.A. de C.V., Lynx Exportadora S.A. de C.V., Mercados Regionales S.A. de C.V. y Mercados Extranjeros S.A. de C.V.

255. Véanse los registros corporativos en CM05280.

- GTO International Trade, Co, que “hace negocios como” (*doing business as* - DBA) GTO Produce, Co. de McAllen, Texas²⁵⁶; y
- Vianney SA, de Hacienda Heights, California.

D. El patrón de las exportaciones de CEMSA a Estados Unidos

458. Con excepción de dos embarques a Vianney S.A.²⁵⁷, todas las exportaciones de CEMSA a Estados Unidos en 1997—independientemente del comprador identificado en la factura de CEMSA— terminaban en un almacén de depósito bajo fianza en una zona franca, FTZ 68, en El Paso²⁵⁸.

459. La demandada considera apropiado detallar tres ejemplos de transacciones para los propósitos descritos.

460. El primer ejemplo de transacción fue una venta a Compañía Exportadora Mexicana:

- Por factura #437 de fecha 3 de abril de 1997, CEMSA registró una venta de 465 cajas de cigarros Raleigh a Compañía Exportadora Mexicana de la ciudad de México por 111,135.00 dólares.
- El pedimento #3528-7000719 fue emitido a CEMSA el 4 de abril de 1997. El pedimento identifica a “Compañía Exportadora Mexicana c/o J&E Int. Sales” como consignatario (J&E International Sales, Inc. es una empresa pequeña ubicada en El Paso administrada por un tal Eduardo Silva).
- CEMSA fletó los bienes a Houston, Texas por vía aérea a través de DHL Airways, por conocimiento de embarque #423-30065545 de fecha 4 de abril de 1997.
- Los bienes ingresaron bajo fianza en régimen fiscalizado con registro de entrada #235034785 de la Aduana de Estados Unidos.
- Entonces CEMSA envió una copia del conocimiento de embarque a Compañía Exportadora Mexicana en la ciudad de México. El Director General de Compañía Exportadora Mexicana, Luis Güemes Cabrera, entonces transmitió el conocimiento de embarque por fax a Eduardo Silva de J&E International Sales el 8 de octubre de 1997.

256. CM 03302.

257. Vianney, S.A. no es una empresa, es una “representación de negocios” (DBA) [*doing business as*] registrada por Guillermo Marín y su esposa, Lourdes Márquez (Marín), y Jesús Acosta. La dirección especificada en la facturas de CEMSA era la casa de los Marín en Hacienda Heights, California. Véase CM 03311.

258. Los documentos obtenidos del *U.S. Customs Service* permiten rastrear las exportaciones para el año calendario 1997.

- Los bienes fueron internados bajo fianza en régimen fiscalizado en Houston por U.S. Brokers, Inc. y, por instrucciones de Eduardo Silva, fueron transportados subsecuentemente por Kintetsu World Express a su almacén de depósito en FTZ 68 en El Paso, el 10 de abril de 1997²⁵⁹.

461. El segundo ejemplo involucra embarques de CEMSA a GTO Produce, Co.

- Por factura #455 del 28 de mayo de 1997, CEMSA registró la venta de 125 cajas de cigarrillos Marlboro a GTO Produce, Co., de McAllen, Texas, por 34,125.00 dólares.
- El pedimento #3546-7000740 fue emitido a CEMSA el 29 de mayo de 1997. Se identifica a GTO Produce, Co. como el consignatario.
- CEMSA fletó los bienes a Houston, Texas por vía aérea a través de DHL Airways, con conocimiento de embarque #423 1201 7095 de fecha 29 de mayo de 1997.
- Los bienes ingresaron bajo fianza en régimen fiscalizado con registro de entrada #235034704 de la Aduana de Estados Unidos.
- El 30 de mayo de 1997, María Luisa Hernández de “GTO Produce Inc.” (también consejera de Compañía Exportadora Mexicana de la ciudad de México) envió un fax a Mike Aguilar U.S. Brokers, Inc. de Houston, Texas en el que señala que: “Con respecto a las 125 cajas de cigarrillos Marlboro que mediante factura comercial 455 de Corporación Exportaciones Mexicana S.A. de C.V. (sic) y que fueron transportadas por DHL con cuenta número 423 1201 7095, le informo que este embarque pertenece a J&E Intl Sales Inc. y que está consignado a U.S. Brokers, Inc. Sin más por el momento, estamos para servirle en cualquier respecto”.
- Los bienes fueron subsecuentemente transportados a FTZ 68 en El Paso²⁶⁰.

462. La tercera transacción ocurrió como sigue:

- Está registrado que el 5 de agosto de 1997, Compañía Exportadora Mexicana compró a Price Club de México, S.A. de C.V. en la ciudad de México 100 cajas de cigarrillos Montana y 100 cajas de cigarrillos Fiesta.
- El 7 de agosto de 1997, quedó registrado que Luis Güemes Cabrera de Compañía Exportadora Mexicana envió por fax dos facturas de Price Club (una por 100 cajas de Fiesta y otra por 100 cajas de Montana) a Marvin Feldman.
- Mediante factura #027 fechada el 11 de agosto de 1997 quedó registrado que Compañía Exportadora Mexicana vendió 200 cajas de cigarrillos Montana y 100

259. Véanse CM 02732-02741 que contienen los documentos relativos a esta transacción.

260. Véanse CM 02806-02819 que contienen los documentos relativos a esta transacción.

cajas de cigarros Fiesta a CEMSA por 971,760.00 nuevos pesos (aproximadamente 124,265.00 dólares)²⁶¹.

- Mediante factura #490 de fecha 12 de agosto de 1997, CEMSA registró una venta de los mismos cigarros a GTO International Trade, Co. de McAllen, Texas por 42,600 dólares (GTO está afiliada a Compañía Exportadora Mexicana; los documentos demuestran que las facturas de GTO eran rutinariamente enviadas por la señora Hernández y el señor Güemes de Compañía Exportadora Mexicana).
- El pedimento #3546-7001168 fue emitido a CEMSA el 13 de agosto de 1997. Se identifica a GTO International Trade, Co. como el consignatario.
- CEMSA fletó los bienes a Houston, Texas por vía aérea a través de DHL Airways, con conocimiento de embarque #12846212 de fecha 13 de agosto de 1997, que contiene una anotación: “enviar a: J&E International Sales Inc.”.
- Los bienes ingresaron bajo fianza en régimen fiscalizado con registro de entrada #235034520 de la Aduana de Estados Unidos.
- Por factura #17009 del 14 de agosto de 1997, GTO International Trade, Co. registró una venta de cigarros a J&E International Sales, Inc. por la cantidad de 56,000 dólares.
- El 14 de agosto de 1997, María Luisa Hernández envió un fax a Eduardo Silva de J&E, al que anexa la factura y el conocimiento de embarque #423-12846212, relativos a las 200 cajas de Montana y 100 cajas de Fiesta, y manifiesta que “esta mercancía ya deberá estar en Houston, fue enviada desde ayer”.
- U.S. Brokers entonces se encargó de que fueran transportados por camión de J&E International Sales, Inc. al almacén de depósito de Kintetsu World Express en FTZ 68 en El Paso²⁶².

463. Los ejemplos anteriores son típicos de las exportaciones de CEMSA a Estados Unidos.

E. Las relaciones entre las distintas compañías

464. Lynx Exportadora y Compañía Exportadora Mexicana estaban vinculadas en su administración y control. Ambas habían estado involucradas en la misma práctica de la exportación de cigarros mexicanos. Como lo señala el demandante en el párrafo 78 de su demanda, Lynx también instauró un juicio de amparo contra los actos de SHCP en 1991, y luego

261. De acuerdo con las estadísticas oficiales, el tipo de cambio en ese tiempo era de 7.82 pesos por dólar.

262. Véanse CM 0985-02999 que contienen los documentos relativos a esta transacción.

se involucró en otros litigios contra las autoridades²⁶³. De julio de 1996 a enero de 1997, Lynx fue el único comprador de CEMSA de cigarros exportados a Estados Unidos.

465. Varios individuos son comunes a dos o más de los revendedores de cigarros mexicanos. En los siguientes párrafos la demandada indica sus nombres en negrillas.

466. Lynx era propiedad y estaba bajo el control de **Gustavo Gámez Acuña** y otros cuatro accionistas²⁶⁴.

467. De acuerdo con los documentos corporativos, Compañía Exportadora Mexicana era propiedad y estaba administrada como se indica a continuación:

Los accionistas son **César Poblanno González y Gustavo Gámez Acuña**

Presidente:	Gustavo Gámez Acuña
Tesorero:	César Poblanno González ²⁶⁵
Secretario:	Herlinda Josefa Zapata Leal
Vocal:	Luis Medardo Güemes Cabrera
Vocal:	María Luisa Hernández Martínez
Comisario:	Fernando Guerra Rocha ²⁶⁶

468. Los párrafos 128 al 132 de la demanda señalan que otras dos compañías también han estado involucradas en la práctica la reclamación devoluciones del IEPS/exportación de cigarros: Mercados Regionales (Mercados I) y Mercados Extranjeros (Mercados II).

469. Mercados Regionales, S.A. de C.V. (Mercados I) es Compañía Exportadora Mexicana, que simplemente cambió de denominación el 25 de junio de 1999. El mismo día su domicilio cambió de la ciudad de México a Monterrey, Nuevo León²⁶⁷.

Los accionistas son **César Poblanno González y Gustavo Gámez Acuña**

263. Escrito de demanda, párrafo 78. Declaraciones testimoniales de Marvin Feldman y Óscar Enríquez Enríquez, párrafos 57 y 19, respectivamente.

264. María Luz Gámez Acuña, Capitán Rafael Ituarte González, Alberto Mario Dovalina García y Carlos Medina Erhard. CM 04165.

265. Nota: En los documentos corporativos Poblanno se escribe indistintamente con una o con dos enes.

266. CM 05281.

267. CM 05272.

Presidente: **Gustavo Gámez Acuña**
Secretario: **César Poblanno González**
Tesorero: **Herlinda Josefa Zapata Leal**
Vocal: **María Luisa Hernández**
Martínez
Gerente: **Luis Medardo Güemes Cabrera**
Comisario **Fernando Guerra Rocha**
Apoderado
Gustavo Gámez Acuña

470. En el párrafo 130 de la demanda se señala que los propietarios de Mercados “intentaron incluir una nueva empresa como exportadora registrada” después de que la SHCP negó devoluciones a Mercados Regionales. De acuerdo con los documentos corporativos, Mercados Extranjeros, S.A. de C.V. se constituyó en Monterrey N.L., el 10 de octubre de 1999. Está organizada de la siguiente manera:

Los accionistas son **César Poblanno González y Luis Medardo Güemes Cabrera**

Presidente: **César Poblanno**
Tesorero: **Luis Medardo Güemes Cabrera**
Secretario: **María Luisa Hernández**
Martínez
Director
General: **Luis Medardo Güemes Cabrera**
Gerente: **Guillermo Silva Hernández**
Comisario: **Agle Catalina Bello Ramírez**
Apoderado: **César Poblanno González**²⁶⁸

471. Como se señaló anteriormente, GTO International Trade Co., y GTO Produce Co., están afiliadas con el grupo Compañía/Lynx. **María Luisa Hernández y Luis Medardo Güemes Cabrera**, ambos ejecutivos de Compañía Exportadora Mexicana, repetidamente se comunicaban a nombre de GTO desde las oficinas de Compañía Exportadora Mexicana en la ciudad de México, con la parte estadounidense que se encargaba de que los bienes exportados por CEMSA a Estados Unidos fueran remitidos al almacén de depósito de Kintetsu en FTZ 68, en El Paso.

268. CM 05281.

472. De acuerdo con la evidencia documental disponible, la señora Hernández y el señor Güemes enviaron 6 faxes a Eduardo Silva de J&E International Sales Inc. en los que le informan (o informan al agente aduanal estadounidense, Mike Aguilar) que el “verdadero dueño” de los cigarros no era la parte registrada en la factura de CEMSA, sino J&E International Sales, Inc. (J&E). J&E entonces se encargaba de que los cigarros fueran fletados por tierra a FTZ 68 en El Paso.

F. Las exportaciones de CEMSA a esas compañías

473. Como se mencionó anteriormente, de 1996 hasta marzo de 1997 Lynx Exportadora, de Monterrey, fue el único “cliente” estadounidense de CEMSA.

474. Después de que se dejó de enviar cigarros a Lynx, las facturas de CEMSA registran cuatro ventas en Estados Unidos a Compañía Exportadora Mexicana de México D.F.

475. Entonces, a partir de abril de 1997 CEMSA empezó a exportar a “International Commerce Co.” de Irving, Texas, J&E International Sales, Inc. de El Paso, Texas y GTO Produce, Co., también conocida como “GTO International Trade, Co.”, ambas de McAllen, Texas²⁶⁹.

476. México ha realizado búsquedas de International Commerce Co. en los registros corporativos correspondientes a las direcciones citadas en las facturas de CEMSA. Hay dos direcciones:

- La primera (utilizada en todas las facturas de CEMSA, excepto una) resulta ser la dirección del almacén de depósito de Kintetsu World Express en Irving, Texas en 1996 y 1997²⁷⁰.
- La segunda es en Inglewood, California. Una búsqueda en los registros del Estado de California para la dirección y el teléfono listados en la factura de CEMSA demuestra que esa dirección era de una pequeña empresa transportista (aparentemente hoy extinta) llamada Mercantile Transport Company, Inc., cuyos ejecutivos y consejeros eran Javier y Janet Pachecos²⁷¹.

477. J&E International Sales, Inc. de El Paso es el denominador común de casi todas las exportaciones de CEMSA a Estados Unidos²⁷². Independientemente de la compañía identificada en las facturas de CEMSA como el comprador de los bienes exportados a Dallas–Forth Worth y Houston, Eduardo Silva de J&E siempre tomó posesión de los bienes y facilitó su traslado a FTZ 68 en El Paso.

269. Las pruebas disponibles registran veintidós exportaciones a International Commerce, Co., tres a J&E International Sales, Inc., cinco a GTO Produce, Inc., y trece a “GTO International Trade, Co.”

270. Véase, por ejemplo, la factura #460 de CEMSA, CM 02836. Véase también CM 05755.

271. Véase la factura #442 de CEMSA, CM 02748. Véase también CM 05756-62.

272. CM 03298F.

478. En numerosas ocasiones, la parte identificada en la factura de CEMSA no era el consignatario de los cigarros, J&E. Esto motivó que Mike Aguilar, el agente aduanal estadounidense que registró los bienes en la Aduana de Estados Unidos (para introducirlos bajo fianza en régimen fiscalizado) y reenvió a FTZ68, escribiera a Eduardo Silva de J&E el 26 de junio de 1996:

ADJUNTO USTED VERÁ AWB/ DE EMBARQUE QUE HA ARRIBADO. EL CONSIGNATARIO MUESTRA A GTO INTERNATIONAL. POR FAVOR, COMO LA VEZ ANTERIOR, ENVÍEME UNA CARTA DE ESTA GENTE EN LA QUE SEÑALEN QUE USTED ES EL DUEÑO DE ESTOS BIENES. GRACIAS...²⁷³

479. En respuesta a este tipo de solicitud, por lo menos en dieciséis ocasiones, María Luisa Hernández o Luis Güemes de Compañía/GTO enviaron faxes al señor Silva o al agente aduanal en los que les informaron que J&E era el verdadero dueño de los bienes, y no el comprador identificado en la factura de CEMSA. La siguiente información fue enviada desde las oficinas de Compañía Exportadora Mexicana:

- 28 de abril de 1997, una “lista de paquetes” (en papel en blanco firmado por la señora Hernández) con “Compañía Exportadora Mexicana, S.A. de C.V.” escrita al final²⁷⁴.
- 29 de abril de 1997 (en papel membretado de Compañía Exportadora Mexicana a Eduardo Silva, firmado por la señora Hernández, con copia a Mike Aguilar, el agente aduanal estadounidense, directamente).
- 30 de mayo de 1997 (en papel en blanco a Mike Aguilar de U.S. Brokers, firmado por la señora Hernández, con el nombre “GTO Produce Co.” escrito abajo).
- El 4 de junio de 1997 (en papel en blanco a Mike Aguilar de U.S. Brokers, firmado por la señora Hernández, con el nombre “GTO Produce, Co.” escrito abajo).
- El 26 de junio de 1997 (en papel membretado de GTO International Trade, Co. a Mike Aguilar de U.S. Brokers, de parte de Luis Güemes Cabrera).
- El 3 de julio de 1997 (en papel en blanco a Eduardo Silva de María Luisa Hernández, con copia directamente a Mike Aguilar) que incluye la factura #17005 de fecha 2 de julio de 1997 de GTO International Trade, Co. para J&E International Sales Co. por 93,900 dólares.

273. AWB se refiere a “conocimiento de embarque aéreo”, CM 02880.

274. Adviértase que, aunque el fax está fechado el 12 de enero de 1989, es claro que J&E aparentemente no mantenía la fecha correcta de transmisión en el encabezado impreso por la máquina. La fecha real, 29 de abril de 1997, se muestra en el conocimiento de embarque de DHL y el memorando de Compañía a Eduardo Silva de la misma fecha.

- El 11 de julio de 1997 (en papel membretado de GTO International Trade, Co. a U.S. Brokers de parte de Luis Güemes Cabrera).
- El 24 de julio de 1997 (en papel en blanco a Eduardo Silva, firmado por la María Luisa Hernández, con copia directamente a Mike Aguilar) que incluye la factura #17007 de fecha d23 de julio de 1997 de GTO International Trade, Co. a J&E International Sales, Inc. por 59,706 dólares.
- El 7 de agosto de 1997 (en papel en blanco a Eduardo Silva, firmado por María Luisa Hernández, enviado por fax a Mike Aguilar por el señor Silva) que incluye la factura #17008 de fecha 6 de agosto de 1997 de GTO International Trade Co por 19,775 dólares.
- El 14 de agosto de 1997 (en papel en blanco a Eduardo Silva, firmado por María Luisa Hernández) que anexa la factura #17009 de fecha 14 de agosto de 1997 de GTO International Trade, Co. a J&E International Sales, Inc. por 56,000 dólares.
- El 6 de octubre de 1997 (en papel en blanco a Eduardo Silva, de María Luisa Hernández y luego enviado por fax por el señor Silva a Mike Aguilar), que anexa la factura #17012 de fecha 3de octubre de 1997 de GTO International Trade, Co. a J&E International Sales, Inc. por 105,669 dólares.
- El 16 de octubre de 1997 (en papel en blanco a Eduardo Silva, de María Luisa Hernández y luego enviado por fax por el señor Silva a Mike Aguilar).
- El 28 de octubre de 1997 que anexa factura #17014 de GTO International Trade, Co. a J&E International Sales, Inc. por 53,730 dólares.
- El 6 de noviembre de 1997 que anexa la factura #17015 de GTO International Trade, Co. a J&E International Sales, Inc. por 59700 dólares.
- El 11 de noviembre de 1997 que anexa la factura #17016 de GTO International Trade, Co. a J&E International Sales, Inc. por 29850 dólares.
- El 18 de noviembre de 1997 en papel en blanco de “Ma. Luisa” a Eduardo Silva, con referencia al embarque de 317 cajas de cigarros el día anterior, junto con la factura #17018 de fecha 17 de noviembre de 1997 por 58,730 dólares de GTO a J&E²⁷⁵.

480. Las exportaciones de CEMSA a estas compañías ascendieron durante el periodo de 1996 1997 a:

- Lynx Exportadora: catorce transacciones en el periodo julio de 1996 a enero de 1997;

275. Estos documentos se encuentran en CM 03270-03292.

- Compañía Exportadora Mexicana: cuatro transacciones en el periodo marzo a abril de 1997;
- International Comerse, Co.: veintidós transacciones en el periodo abril a noviembre 1997;
- J&E International Sales, Inc. (“J&E”): tres transacciones en el periodo julio de 1996 al 30 de diciembre de 1997;
- GTO Produce, Co: cinco transacciones en el periodo abril a julio de 1997;
- “GTO International Trade, Co.”: trece transacciones en el periodo junio a noviembre de 1997; y
- Vianney, SA: dos transacciones en octubre de 1997²⁷⁶.

481. De acuerdo con las pruebas disponibles, durante 1996 y 1997 CEMSA emitió al menos once facturas a supuestos compradores estadounidenses que se correlacionaron con facturas referentes a los mismos bienes enviados por Lynx, Compañía o sus afiliadas a J&E:

- La factura #303 del 5 de julio de 1996 de CEMSA por 160 cajas a Lynx Exportadora coincide con la factura #1601 del 5 de julio de 1996 de Lynx a J&E.
- La factura #473 del 2 de julio de 1997 de CEMSA por 300 cajas a GTO Produce, Co. coincide con la factura #17005 del 2 de julio de 1997 de GTO a J&E.
- La factura #484 del 21 de julio de 1997 de CEMSA por 200 cajas a GTO International Trade Co. coincide con la factura #17007 del 23 de julio de 1997 de GTO a J&E.
- La factura #488 del 5 de agosto de 1997 de CEMSA por 100 cajas a GTO International Trade Co. coincide con la factura #17008 del 6 de agosto de 1997 de GTO a J&E.
- La factura #490 del 12 de agosto de 1997 de CEMSA por 300 cajas a GTO International Trade Co. coincide con factura #17009 del 14 de agosto de 1997 de GTO a J&E.
- La factura #510 del 30 de septiembre de 1997 de CEMSA por 354 cajas a GTO International Trade Co. coincide con la factura #17012 del 3 de octubre de 1997 de GTO a J&E.

276. Véase el testimonio de Rolando García Ramos, CM 06021, cuadro 2.

- La factura #521 del 24 de octubre de 1997 de CEMSA por 180 cajas a GTO International Trade Co. coincide con la factura #17014 del 28 de octubre de 1997 de GTO a J&E.
- La factura #525 del 5 de noviembre de 1997 de CEMSA por 200 cajas a GTO International Trade Co. coincide con la factura #17015 de GTO a J&E,
- La factura #528 del 10 de noviembre de 1997 de CEMSA por 100 cajas a GTO International Trade Co. coincide con la factura #17016 del 11 de noviembre de 1997 de GTO a J&E.
- La factura #534 del 14 de noviembre de 1997 de CEMSA por 317 cajas a GTO International Trade Co. coincide con la factura #17018 del 17 de noviembre de 1997 de GTO a J&E²⁷⁷.

482. Como se señaló anteriormente, el 98% de las exportaciones de CEMSA a Estados Unidos fueron consignados a J&E, y reenviados por camión con destino a FTZ 68, en El Paso, Texas.

483. Los cigarrillos no permanecieron en Estados Unidos. No podían haber sido vendidos ahí. En efecto, Eduardo Silva de J&E informó a la Aduana de Estados Unidos el 4 de junio de 1997:

Cada una de las cajas de cigarrillos que hemos comprado en México HA SIDO COMPRADA BAJO FIANZA EN RÉGIMEN FISCALIZADO, VIAJA BAJO FIANZA Y ES ALMACENADA EN UN ALMACÉN DE DEPÓSITO FISCALIZADO EN INSTALACIONES DE KINTETSU WORLD EXPRESS HASTA EL MOMENTO QUE NUESTRA COMPAÑÍA HACE LOS ARREGLOS NECESARIOS PARA EXPORTARLOS FUERA DE LOS ESTADOS UNIDOS. Nunca se ha removido cigarrillo alguno de un almacén de depósito fiscalizado, sin contar con los DOCUMENTOS DE EXPORTACIÓN apropiados elaborados por el almacén de depósito, con servicio de escolta/guardia proporcionado hasta la frontera de Estados Unidos o el punto de exportación.

En virtud de que estos cigarrillos NO SON PARA VENTA O CONSUMO EN LOS ESTADOS UNIDOS, nunca son “importados” a Estados Unidos debido a un estado permanente “BAJO FIANZA” en que se mantienen hasta el momento de la exportación²⁷⁸. [Uso de mayúsculas en el documento original]

277. CM 02631y 02634; 02892 y 02904; 02937 y 02950; 02956 y 02971; 02985 y 02997; 03068 y 03088; 03130 y 03139; 03149 y 03160; 03170 y 03181; 03185 y 03196.

278. CM 02819.

484. México aún no cuenta con los permisos de la Aduana de Estados Unidos que manifiesten el destino de exportación de los cigarros, una vez removidos de FTZ 68. Las declaraciones del Sr. Silva a la Aduana de Estados Unidos de que los cigarros se enviaron a la frontera entre México y Estados Unidos sugiere que fueron reintroducidos a México. Ello suscita dudas respecto de si los cigarros que en las facturas de CEMSA se marcan como “sólo para exportación”, realmente se exportaron en forma definitiva.

G. No existió denegación de trato nacional

485. El demandante alega que su empresa ha sido objeto de un trato discriminatorio contrario al artículo 1102(2) del TLCAN, porque se han efectuado devoluciones a los “competidores mexicanos del demandante conforme a la ley del IEPS vigente a partir del 1 de enero de 1998”²⁷⁹. El artículo 1102 establece:

2. Cada una de las partes otorgará a las inversiones de inversionistas de otra Parte, trato no menos favorable que el que otorga, en circunstancias similares, a las inversiones de sus propios inversionistas en el establecimiento, adquisición, expansión, administración, conducción, operación, venta u otra disposición de las inversiones.

486. La demandada coincide con el demandante en que CEMSA se encuentra “en circunstancias similares” a los revendedores mexicanos de cigarros para exportación: Mercados Regionales y Mercados Extranjeros²⁸⁰.

1. Las premisas sobre los hechos relativos a la reclamación de trato nacional son incorrectas: los llamados “competidores” de CEMSA

487. En los párrafos 129 al 134 de la demanda, el demandante alega que, desde 1998, la SHCP ha efectuado el pago de devoluciones a los “competidores” de CEMSA, que son propiedad de mexicanos. Específicamente identifica a Mercados Regionales con una de tales compañías.

488. Es engañoso describir las compañías constituidas por César Poblano, Gustavo Gámez y Luis Güemes (“Mercados I” y “Mercados II”) como “competidores” de CEMSA. A la luz de las pruebas, pueden ser definidas con mayor precisión como “sucesores a los colaboradores de CEMSA”.

489. En el párrafo 132 el demandante afirma que:

279. Escrito de demanda, párrafo 221.

280. En el párrafo 224 de la demanda, el demandante añade a MEXCOBASA. La demandada no ha encontrado evidencia alguna de la existencia de esa compañía.

132. Ni el Demandante ni CEMSA tiene o ha tenido alguna participación financiera en o una relación de negocios con Mercados I o Mercados II. La relación exclusiva de negocios del Demandante con el señor Poblano desde 1997 es la deuda descrita en el Párrafo 100 que antecede. Declaración de Feldman, párrafo 93.

490. Este alegato, aunque técnicamente correcto, es engañoso. Si bien puede ser cierto o no el hecho que ni “la Demandante ni CEMSA tienen o han tenido alguna participación financiera o una relación de negocios con Mercados I o Mercados II”, el demandante y CEMSA sí tuvieron amplia participación financiera y relación de negocios con Mercados I, cuando se denominaba Compañía Exportadora Mexicana, al igual que con Lynx.

491. Aunque la demandada no está todavía en posición de admitir o negar sí “la única relación de negocios [de CEMSA] con Sr. Poblano desde diciembre de 1997 es la deuda descrita en el párrafo 102”, el demandante y CEMSA sí tuvieron amplias relaciones de negocios con los señores Poblano, Gámez y sus colegas durante el periodo 1996 a 1997.

492. Además del supuesto préstamo del Sr. Poblano al demandante para la compra de cigarrillos, la red Poblano-Gámez-Güemes:

- proveyó a CEMSA cigarrillos para ser exportados a Estados Unidos; y
- directamente o a través de sus afiliadas, recibieron todos los cigarrillos que exportó a los Estados Unidos²⁸¹.

493. Las compañías pertenecientes a la red Poblano-Gámez-Güemes no eran competidores de CEMSA; eran las que lo financiaban, en algunas ocasiones sus proveedores y los compradores de prácticamente todos los cigarrillos con destino a Estados Unidos.

494. Los documentos de la Aduana de Estados Unidos desmienten la afirmación establecida en el párrafo 69 de la demanda que, como resultado del supuesto acuerdo con la SHCP, a CEMSA le “tomó meses desarrollar proveedores, clientes y financiamiento para restablecer el negocio que CEMSA (sic) había cerrado tres años atrás” (la traducción de cortesía no corresponde a la versión en inglés)²⁸². La evidencia demuestra que los destinos de las exportaciones efectuadas en 1996 y 1997 fueron completamente diferentes a los de las exportaciones de CEMSA en 1992.

495. Los documentos también contradicen el testimonio del demandante respecto de cómo realizó sus negocios en 1996 y 1997. En el párrafo 7 de su testimonio, declara:

7. He promocionado los cigarrillos de palabra, por medio de cartas y llamadas telefónicas a clientes potenciales. Durante el periodo 1996-97, también mantuve una página de Internet de CEMSA. Recibía preguntas de clientes extranjeros potenciales sobre la marca, precio, calidad y

281. Aparentemente a excepción de dos cargamentos a Vianney, S.A.

282. Escrito de demanda, párrafo 69.

similares. Éstas solicitudes por lo general eran hechas por correo, teléfono o en 1996-97 por correo electrónico o a través del vínculo de Internet. Si el cliente lo solicitaba, se le enviaba un paquete de muestra y una declaración de las condiciones de venta de CEMSA, *i.e.* el precio en dólares estadounidenses de una caja [*mastercase*] de cigarros (50-60 paquetes por caja), pago por adelantado en dólares estadounidenses y embarcado una vez efectuado el mismo.

496. La implicación del testimonio del demandante es que hacía negocios con clientes independientes, desconocidos. El hecho es que respecto de sus exportaciones a Estados Unidos en 1996 y 1997, CEMSA hizo negocios con la red Poblanno-Gómez-Güemes, y sólo con ella²⁸³. Es también el caso de que, por lo menos tres de las compañías centroamericanas con las que tenía negocios, estaban afiliadas con dos individuos²⁸⁴.

497. De acuerdo con los cálculos de México, alrededor del 92.76% de las exportaciones de CEMSA durante 1996 y 1997 se efectuaron a estos dos grupos de clientes²⁸⁵.

498. La relación entre CEMSA y las compañías propiedad de mexicanos con las cuales se le pretende comparar, los convierte en una combinación de entidades que se dedican, todas ellas, a un mismo negocio: la aparente exportación temporal de cigarros de México, con la ayuda del IEPS.

499. Por lo tanto, en la medida en que la premisa de la reclamación relativa al artículo 1102 es una comparación del trato otorgado a CEMSA con el otorgado a sus llamados competidores, la reclamación debe fracasar si el velo corporativo se levanta, de modo que pueda considerarse a CEMSA y a sus colaboradores como una sola empresa.

500. Alternativamente, si se considera que los distintos revendedores de cigarros se encuentran en circunstancias similares, entonces las pruebas demuestran que también a las demás empresas mexicanas se les ha negado la devolución del IEPS y en los casos en los que se realizaron pagos a compañías que no contaban con las facturas con el impuesto desglosado, la SHCP ha procedido también a liquidar a tales empresas.

2. Aspectos de la Ley del IEPS que guardan relación con el tema de “circunstancias similares”

501. Una reclamación de denegación de trato nacional requiere que el Tribunal se centre en las distinciones contenidas en el texto de la ley o en su reglamento, según está escrito (para

283. Con excepción de dos cargamentos a Vianney, S.A.

284. Raúl Gutiérrez y Nelson Rigoberto López Vázquez.

285. De las ventas totales de CEMSA en el periodo 1996 y 1997, el 49.28% se efectuaron a la red Poblanno-Gómez-Güemes y el 43.49% la red Gutiérrez. De las exportaciones de CEMSA a Estados Unidos, la red Poblanno-Gómez-Güemes representó el 98.02% de sus exportaciones.

determinar si hay una discriminación *de jure* por motivos de nacionalidad), o en su aplicación (para determinar si hay una discriminación *de facto* por motivos de nacionalidad)²⁸⁶.

502. En este caso no ha habido ni puede reclamarse una discriminación *de jure*. La Ley del IEPS no hace distinción alguna entre las personas que solicitan devoluciones, de acuerdo a la nacionalidad del solicitante o de su propietario.

503. Los alegatos en este procedimiento se basan en una reclamación denegación de trato nacional *de facto*.

504. El Tribunal debe estar consciente de los siguientes aspectos de la administración de la Ley del IEPS al considerar este alegato.

- Primero, de acuerdo con la información de la SHCP, cada año se presentan, en promedio, más de un millón de solicitudes de devolución de impuestos, mediante el Formato 32. Como cualquier otra autoridad fiscal, la SHCP se apoya en sistemas de cómputo para procesar, aprobar y pagar las devoluciones. La SHCP no conoce de inicio en cualquier momento particular a quien solicita la devolución, de qué impuesto se trata y sobre qué producto o por qué concepto se solicita. Así, por ejemplo, en todo momento CEMSA podía haber legítimamente cobrado la devolución del IEPS por exportaciones de cigarros y bebidas alcohólicas, si hubiese tenido facturas con el impuesto enterado por el productor desglosado.
- Segundo, al igual que las autoridades fiscales de las otras Partes del TLCAN, la SHCP confía en la buena fe de los contribuyentes. Se presume que el contribuyente tiene un derecho a obtener la devolución del IEPS, y efectuará el pago de manera regular. Sin embargo, cada vez que se solicita una devolución del impuesto, se le advierte al contribuyente en cada devolución que ésta se hace sin perjuicio de las facultades de comprobación y verificación de la SHCP.
- Tercero, cuando se presentan los estados financieros dictaminados la SHCP puede analizar la manera como se ha solicitado la devolución y por qué productos.
- Cuarto, si el pago del impuesto, las exportaciones y las devoluciones no concuerdan, la SHCP puede percibir administrativamente que ha habido una manipulación en el impuesto. De hecho, según testimonia Gabriel Oliver, en 1997 las autoridades advirtieron que el monto obtenido por concepto de devoluciones del IEPS en el caso de CEMSA no correspondía con el estimado a partir de la aplicación correcta de las disposiciones de la ley²⁸⁷.

286. *En el caso de las Restricciones de Estados Unidos en materia de Servicios Transfronterizos e Inversión en el Sector de Transporte de Carga*, expediente del Secretariado USA-MEX-98-2008-01, Informe Final del Panel del 6 de febrero de 2001. Los párrafos 248 y 257 discuten la discriminación *de jure*.

287. Testimonio de Gabriel Oliver, párrafos 4 a 6. CM 05994.

3. El otorgamiento de devoluciones del IEPS en 1999

505. La política de la SHCP fue la de negar las devoluciones del IEPS a todos los revendedores de cigarros que no contaran con facturas con el IEPS desglosado. Una vez detectada esta actividad, la SHCP negó el pago de la devolución a tales solicitantes, independientemente de su nacionalidad o la nacionalidad de sus accionistas. Este trato no es más favorable que el trato otorgado a CEMSA.

506. La evidencia de la SHCP es que cinco contribuyentes solicitaron la devolución del IEPS por exportación de cigarros desde 1998. De los tres que obtuvieron devoluciones, a uno se le formuló liquidación, y actualmente se encuentra pendiente la resolución de los medios de defensa interpuestos. Para los otros dos, está pendiente emitirse las liquidaciones respectivas²⁸⁸.

507. Las pruebas demuestran que no se ha otorgado a CEMSA un trato menos favorable que el otorgado a otros contribuyentes mexicanos.

508. La demandada respetuosamente sostiene que la reclamación de una supuesta violación al artículo 1102 debe ser desechada.

509. El argumento sobre orden público seguirá a los argumentos sobre daños.

288. Ibid., párrafos 7 al 10.

V. DEFENSA DE LA RECLAMACIÓN DE DAÑOS

A. Hechos Adicionales

1. Los estados financieros auditados de CEMSA por los ejercicios fiscales de 1991 a 1998

510. El demandante no hace referencia a los estados financieros auditados, anuales de CEMSA, no obstante que son de fundamental importancia para evaluar el “valor justo de mercado” de CEMSA y su supuesto “negocio de exportación de cigarros”.

511. Los estados financieros de CEMSA indican, entre otros, que:

- a) las ventas brutas de CEMSA entre 1992 y 1998 estuvieron en el rango de los 2.2 millones y 6.06 de millones de dólares, con excepción de 1996 y 1997, en las que se reportaron ventas brutas por 9.9 millones y 10.3 de millones de dólares, respectivamente;
- b) CEMSA sólo registró una utilidad sustancial en un caso —en 1997— y registró utilidades modestas o pérdidas en todos los demás años;
- c) CEMSA sufrió una pérdida en 1992 —el único otro ejercicio fiscal en el que exportó cigarros;
- d) el auditor de CEMSA emitió una opinión negativa sobre los estados financieros de CEMSA para los ejercicios fiscales de 1997 y 1998, en la que declaró que no presentan razonablemente la situación financiera de la empresa y advirtió específicamente que no pudo comprobarse la razonabilidad del cálculo y el importe de las devoluciones del IEPS; y
- e) CEMSA continuó en operación después del 31 de diciembre de 1997, y registró ventas de 6.6 millones de dólares en 1998, 10% más que cualquier otro año previo a 1996.

512. El dictamen de Fausto García y Asociados (FGA), presentado por la demandada, concluye que CEMSA hubiera sufrido una pérdida importante en 1997, si hubiese calculado el importe de devolución del IEPS adecuadamente. El llamado “negocio de exportación de cigarros de CEMSA” no tenía valor alguno porque (entre otras cosas) la cantidad real del IEPS incorporado en el precio de compra de los cigarros que CEMSA adquirió de Sam’s Club era ligeramente más que la mitad de la cantidad que CEMSA solicitó como devolución. Conforme a un cálculo correcto del IEPS, y después de considerar los gastos financieros, no había margen de utilidad alguno por las ventas de exportación de cigarros de CEMSA. De considerarse los gastos de operación, las exportaciones de cigarros causaron una pérdida significativa por cada venta.

2. La inadecuada contabilidad de CEMSA

513. El auditor del demandante, C.P. Jaime Zaga Hadid, ha testificado que la contabilidad de CEMSA para 1997 estaba incompleta, y sugiere ello pudo haber sido culpa del SAT durante la auditoría. Las actas levantadas durante la auditoría muestran claramente que los visitantes, después de haberseles negado el acceso a las instalaciones de CEMSA por 48 horas²⁸⁹, determinaron que la contabilidad de CEMSA era inadecuada y estaba incompleta. Los visitantes entregaron al demandante una lista de 134 documentos de los que carecía. Omitió suministrarlos, y declaró que lo haría en el curso del procedimiento del TLCAN en contra de México²⁹⁰. El demandante no ha proporcionado en este procedimiento los documentos faltantes.

514. Aunque no lo manifiesta en su declaración testimonial, puede presumirse que la inadecuada contabilidad de CEMSA explica, en parte, la opinión negativa que el Sr. Zaga expresó respecto de los estados financieros de 1997, firmada un mes después de que los auditores del SAT acudieron a las instalaciones de CEMSA a fotocopiar los documentos²⁹¹.

515. En la auditoría de 1998 se determinó que CEMSA incurrió en irregularidades derivado de la carencia de una contabilidad adecuada. Aunque el demandante desestima la importancia de estos problemas, el requisito de mantener facturas numeradas consecutivamente, por ejemplo, es un requisito expreso de las disposiciones fiscales reglamentarias, que, de no cumplirse, puede dar lugar a la imposición de sanciones.

516. La carencia de CEMSA de una contabilidad adecuada —que la demandada atribuye a un intento del demandante por ocultar la verdadera naturaleza de la relación de CEMSA con la red Poblano-Gómez-Güemes— también presenta un problema para que el demandante pueda establecer un valor para CEMSA o para su supuesto negocio de exportación de cigarros. El demandante no hizo referencia a los estados financieros de CEMSA (usualmente el principal sustento de cualquier valuación comercial) y prefirió, en lugar de ello, construir un flujo de efectivo proyectado con base en cifras ficticias de ventas orientadas a establecer que el “negocio de exportación de cigarros” era muy redituable, que otorgaba a CEMSA un margen de utilidad bruto del 71% sobre el costo de sus ventas.

3. La enorme sobreestimación del IEPS pagado sobre cigarros

517. Como se demostró previamente en este escrito de contestación a la demanda, el método que utilizó el demandante para calcular la devolución del IEPS por la exportación de cigarros estaba equivocado, tanto en 1996 como en 1997. Ello resultó en un cuantioso pago por concepto de devoluciones del IEPS en exceso del impuesto enterado. El perito valuador del demandante

289. Ello se debió a la ausencia del Sr. Feldman el primer día, y su negativa expresa de permitir el acceso a los visitantes a las instalaciones el segundo día. Véase CM1197-1201.

290. Actas de la auditoría CM 05807.

291. Estados financieros auditados de CEMSA para el ejercicio fiscal de 1997, emitidos el 19 de agosto de 1998, CM 03537.

acepta la validez de esos pagos y la metodología para calcularlos, cuando concluye que el “negocio de exportación de cigarros” de CEMSA era redituable. No lo era. Según la demandada ya lo demostró y la SHCP lo determinó en la auditoría de 1998, las devoluciones obtenidas por CEMSA fueron por casi el doble del importe del impuesto enterado al fisco por los bienes que CEMSA adquirió de Sam’s Club.

4. El efecto de las reformas a la Ley del IEPS que entraron en vigor en 1998

518. El demandante argumenta que la valoración del “negocio de exportación de cigarros” de CEMSA no debería considerar la reforma a la Ley del IEPS que entró en vigor el 1 enero 1998, porque el artículo 1110(2) permite una compensación basada en “el valor justo del mercado que tenga la inversión expropiada inmediatamente antes de que la medida expropiatoria se haya llevado a cabo (fecha de expropiación), y no reflejará ningún cambio en el valor debido a que la intención de expropiar se conoció con antelación a la fecha de expropiación”.

519. Al seleccionar “por conveniencia” el 1 de diciembre el 1997 como la fecha de expropiación, el demandante pretende evadir la dificultad obvia de que ya se determinó que la reforma a la ley no es una expropiación. En consecuencia, el demandante pretende basarse en una supuesta “acción del ejecutivo mexicano alrededor del 1 de diciembre de 1997 para sacar a CEMSA del negocio de exportación de cigarros” y la decisión de la SHCP de negar la devolución del IEPS por las exportaciones de cigarros durante los meses de octubre y noviembre de 1997 y “una cantidad pequeña exportada en diciembre”.

520. De hecho:

- a) no hubo “acción [alguna] tomada por el ejecutivo mexicano... para sacar a CEMSA del negocio de exportación de cigarros” antes del 1 de diciembre de 1997 ni en cualquier otro momento;
- b) la SHCP resolvió negar las solicitudes de devolución del IEPS de CEMSA por los meses de octubre, noviembre y diciembre de 1997, el 7 de noviembre y el 5 de diciembre de 1997 y el 9 de enero de 1998, respectivamente; pero estas resoluciones no fueron emitidas hasta el 2 de abril de 1998, después de que el demandante se reunió con el Procurador Fiscal Gómez Gordillo en enero y febrero de 1998;
- c) el 12 diciembre de 1997, CEMSA presentó una consulta formal relativa a su derecho a obtener devoluciones del IEPS, que la SHCP resolvió el 24 de febrero de 1998, señalando, entre otras cosas, que CEMSA no tenía derecho a devoluciones del IEPS porque no contaba con facturas que mostraran el IEPS desglosado;
- d) el demandante estaba plenamente consciente, por lo menos desde el 28 de noviembre de 1997, de la intención de la demandada de reformar la ley (lo cual no es una expropiación), según lo demuestra su carta a José Luis Martínez, Contralor Interno del la SHCP, en la que marcó copia al Presidente Zedillo, quejándose de

que el Procurador Fiscal Gómez Gordillo y Mario Gabriel Budebo eran culpables de “abuso de autoridad” en relación con la iniciativa de reforma al artículo 11 de la Ley del IEPS, que estaba pendiente. A esa carta siguió un desplegado publicado en una página completa del *Diario Reforma* el 1 diciembre, y el 15 diciembre envió una carta, en la que el demandante solicitó al Presidente Zedillo que reconsiderara la reforma pendiente; y

- e) con anterioridad a la decisión de las autoridades competentes de que la reforma de 1998 no es una expropiación, el demandante abiertamente argumentó —en su sitio de Internet “*What is CEMSA’s Tantamount to Expropriation Case?*” y en su notificación de intención de someter una reclamación a arbitraje— que la reforma a la ley era una medida “equivalente a la expropiación de CEMSA”.

B. Argumentación

1. El objeto y la fecha de la valuación

521. El perito valuador del demandante ha emitido una opinión sobre el flujo descontado de efectivo del “negocio de exportación de cigarros” de CEMSA al 1 de diciembre de 1997, y sobre la pérdida estimada de utilidades, que se desprende del alegato del demandante de que la SHCP impidió ilegalmente a CEMSA obtener la devolución del IEPS, por exportaciones de cigarros entre el 1 de enero de 1994 (fecha en que el TLCAN entró en vigor) y mayo de 1996 (cuando CEMSA comenzó a exportar cigarros “con auge”)²⁹².

522. El perito valuador del demandante no ofrece opinión alguna sobre el “valor justo de mercado” del negocio de exportación de cigarros/devolución del IEPS de CEMSA en 1996 y 1997, o sobre el negocio de exportación de cigarros/devolución del IEPS que supuestamente se le impidió a CEMSA realizar en 1994 y 1995.

523. La demandada ha sostenido en su argumentación jurídica que, al margen de las cuestiones de *res judicata* y madurez de la reclamación, el llamado “negocio de exportación de cigarros” de CEMSA no es una “inversión de un inversionista de otra Parte”. Tampoco era una “inversión”, conforme al significado establecido en el artículo 1139 del TLCAN, el supuesto derecho de CEMSA a la devolución del IEPS por la exportación de cigarros entre octubre y diciembre de 1997.

524. CEMSA era la única “inversión” del demandante de acuerdo con el significado establecido en el artículo 1139. La demandada sostiene que cualquier demanda de expropiación debe limitarse a evaluar si CEMSA fue directa o indirectamente expropiada, por virtud de una medida adoptada por la demanda que el demandante tenga derecho a someter a arbitraje una vez cumplido el artículo 2103(6). El demandante no argumenta que CEMSA fue expropiada. En

292. Escrito de demanda, párrafo 238.

efecto, es evidente que después del 31 de diciembre de 1997 CEMSA continuó con sus negocios tradicionales (la importación de leche y la exportación de bienes distintos de los cigarros).

525. La fecha de valuación que el perito valuador del demandante escogió —el 1 de diciembre de 1997— refleja la pretensión del demandante evadir la determinación de las autoridades competentes de que la reforma a la Ley del IPES, que surtió efectos un mes después, no es una expropiación.

526. La demandada dio instrucciones a su perito para estimar el valor del negocio de exportación de cigarros/devolución del IEPS de CEMSA entre el 30 de septiembre 1997 y el 31 de diciembre de 1997, con base en el alegato del demandante de que la denegación de devoluciones por parte de la SHCP por exportaciones de cigarros en octubre y noviembre (más “una cantidad pequeña en diciembre”) es “equivalente a la expropiación” del “negocio de exportación de cigarros” de CEMSA. FGA opina, en cualquier caso, que el valor del negocio de exportación de cigarros/devolución del IEPS de CEMSA no varió entre el 30 septiembre de 1997 y el 31 de diciembre de 1997. Cualquiera que sea el momento, CEMSA no tuvo valor.

527. La demandada dio instrucciones a FGA para que determinara el valor del llamado “negocio de exportación de cigarros” de CEMSA con objeto de responder a la evidencia presentada por el demandante en materia de valuación. Ello no debe tomarse como una aceptación o cualquier forma de reconocimiento de que el negocio de exportación de cigarros/devolución del IEPS de CEMSA es una “ inversión “ conforme al significado establecido en el artículo 1139, ni de que pueda determinarse que existe cualquier responsabilidad a su cargo.

2. Revisión de las pruebas de la demandada en materia de valuación

528. Fausto García ha sido un consultor profesional de inversión en México desde que obtuvo la maestría en Administración (MBA) por la Universidad de Stanford en 1969. Antes de establecer FGA, fue empleado por una compañía de capital de riesgo, en la que era responsable de las operaciones en México, América Latina y el Caribe. Como Director General y Socio Fundador de FGA, ha proporcionado consultoría en materia de compraventa de empresas, financiamiento de proyectos y reestructuración de adeudos desde 1981. Se incluye una descripción más completa de la experiencia y especialización de F. García y Asociados, S.C., (FGA) en el apéndice al dictamen de FGA.

529. La demandada dio instrucciones a FGA para (i) determinar el valor del negocio “de exportación de cigarros” de CEMSA entre el 30 de septiembre de 1997 y el 31 de diciembre de 1997 y (ii) evaluar la opinión que emitió el Sr. Cervera a nombre del demandante.

530. FGA realizó un análisis detallado de los estados financieros auditados y los registros contables de CEMSA relativos a las devoluciones obtenidas por la exportación de cigarros en 1996 y 1997, con objeto de determinar el flujo de efectivo apropiado (el flujo operativo menos el flujo de efectivo no operativo) del “negocio de exportación de cigarros” de CEMSA.

531. FGA determinó que si se hubiese empleado una metodología correcta para calcular las devoluciones del IEPS, los márgenes de las utilidades netas de CEMSA sobre ventas de cigarros fue de solamente 2.2% en promedio, antes de considerar los gastos financieros y los gastos de operación. Hubo un margen una utilidad negativo de (7.3%) después de considerar los gastos financieros. FGA no pudo determinar el flujo real de efectivo del “negocio de exportación de cigarros” de CEMSA porque el margen de pérdida hubiera incrementado si se hubiesen tomado en cuenta los gastos financieros y otras consideraciones apropiadas.

532. En consecuencia, FGA determinó que el valor del negocio de exportación de cigarros de CEMSA era nulo entre el 30 de septiembre de 1997 y 31 de diciembre de 1997, y agregó que tampoco tuvo valor alguno entre 1996 y 1997.

C. La revisión de las pruebas del demandante en materia de valuación

533. El perito valuador del demandante, Ernesto Cervera Gómez, es un economista cuya especialización y experiencia predominante está relacionada con el análisis económico de iniciativas y programas gubernamentales. No profesa experiencia o especialización en contabilidad, fusiones o valuación de negocios.

534. El dictamen del Sr. Cervera no hace referencia alguna a los estados financieros auditados de CEMSA. Por el contrario, tras hacer una revisión más bien irrelevante de la industria del cigarro en México y la supuesta importancia creciente de CEMSA como exportador de cigarros, el Sr. Cervera pretende evaluar —sobre la base de “documentos e información proporcionada por el demandante”— (i) el valor presente del IEPS “no devuelto” por las exportaciones entre octubre y diciembre de 1997; (ii) los “daños por pérdida de utilidades durante el periodo transcurrido del día 1 de enero de 1994 al día 30 de mayo de 1996”; y (iii) el “valor del negocio de la exportación de cigarros de CEMSA a partir del 1 de diciembre de 1997”.

535. La sección V del informe de FGA analiza la opinión del Sr. Cervera.

536. FGA advierte que el Sr. Cervera está simplemente equivocado al concluir que CEMSA habría tenido un margen de utilidad bruto sobre ventas del 62.4% (71% menos gastos financieros) por sus exportaciones de cigarros perdidas entre 1994 y 1996, y apunta que se basó incorrectamente en la metodología de CEMSA para calcular la devolución del IEPS sobre la base del 85% del costo.

537. FGA además advierte que la metodología utilizada por el Sr. Cervera para justificar sus cálculos es incorrecta, puesto que no es apropiado comparar los márgenes de empresas manufactureras con los de empresas comercializadoras. El margen bruto ponderado entre compañías comercializadoras establecidas en México en 1997 fue del 22.4%, comparado con la cifra de 72.4% declarada por Cervera para la industria manufacturera de cigarros en México

(también debe señalarse que el margen neto de CIGATAM en 1996 y 1997 estuvo en un rango del 13% al 17%)²⁹³.

538. Finalmente, FGA apunta que no es apropiado determinar el valor de cualquier negocio sobre la base del flujo de efectivo, sin considerar las necesidades de capital de trabajo, gastos de operación, impuestos, e inversiones en activos fijos. En otras palabras, el “margen bruto” es totalmente distinto a la “generación de flujo”.

539. Utilizando el razonamiento empleado por el Sr. Cervera, pero la metodología correcta para calcular el IEPS, FGA determinó que:

- a) CEMSA adeudaría a la SHCP más de 12.6 millones de dólares por devoluciones del IEPS pagadas en exceso en 1996 y 1997;
- b) si CEMSA hubiese exportado cigarros de enero de 1994 a mayo de 1996, hubiera tenido pérdidas por 5.5 millones de dólares en el “escenario conservador” del Sr. Cervera, 6.9 millones de dólares en el “escenario intermedio” y 8.8 millones de dólares en el “escenario optimista”;
- c) El valor del “negocio de exportación de cigarros” de CEMSA al 1 de diciembre de 1997 hubiera sido nulo.

D. Contestación a las pretensiones del demandante en materia de daños

540. El demandante intenta ofuscar al describir la medida de compensación que un tribunal arbitral puede otorgar por una violación de la sección A del capítulo XI del TLCAN. Continúa una práctica que inició con la notificación de intención de someter una reclamación a arbitraje y la Notificación de la Reclamación (inmediatamente después de que las autoridades competentes determinaron que la reforma de 1998 no es una expropiación), haciendo demandas vagas e infundadas de “discriminación ilegal” y “denegación de justicia”.

541. Debido a la aplicación del artículo 2103(6), el demandante está limitado a dos posibles demandas de expropiación —la supuesta negativa de SHCP de cumplir con la sentencia de amparo de 1993 y la denegación a CEMSA de devoluciones del IEPS por parte de SHCP por exportaciones de cigarros de octubre a noviembre de 1997. En virtud de que el artículo 1105 no aplica a las medidas tributarias, la única otra reclamación que el demandante puede hacer —según permitió el Tribunal en su Decisión Interlocutoria sobre Cuestiones Preliminares de Jurisdicción— es la reclamación de la supuesta denegación de trato nacional con base en el artículo 1102.

293. Testimonio de Noé Salazar Martínez, párrafo 5, CM06070.

“Daños reparatorios”

542. El capítulo XI no contempla el pago de “daños y perjuicios” [“daños reparatorios”]. El demandante interpreta equivocadamente el texto claro del artículo 1135:

Artículo 1135: Laudo definitivo

1. Cuando un Tribunal dicte un laudo definitivo desfavorable a una Parte, el tribunal sólo podrá otorgar, por separado o en combinación:

(a) daños pecuniarios y los intereses correspondientes;

(b) La restitución de la propiedad, en cuyo caso el laudo dispondrá que la Parte contendiente podrá pagar daños pecuniarios, más los intereses que proceda, en lugar de la restitución.

Un tribunal podrá también otorgar el pago de costas de acuerdo con las reglas de arbitraje aplicables.

543. El artículo 1135 sólo prevé que un tribunal puede ordenar la restitución de la propiedad, sujeto a que la Parte contendiente pueda pagar una indemnización pecuniaria a cambio. Por tanto, en el caso de expropiación de una propiedad, un tribunal podría determinar que la propiedad sea devuelta al inversionista contendiente, o que la Parte contendiente pague una indemnización pecuniaria que, en el caso de expropiación, equivaldría al valor justo de mercado de la propiedad, según lo prescribe el artículo 1110(2).

La expropiación

544. El pago de “daños y perjuicios” [“daños reparatorios”] no es una medida de indemnización contemplada por el artículo 1110 en caso de expropiación. Aunque pudiera resultar en un monto equivalente en un caso dado, el artículo 1110(2) dispone el pago de una indemnización equivalente al valor justo de mercado, considerando el valor corriente, el valor de los activos, el valor fiscal declarado de bienes tangibles y otros criterios de valuación apropiados.

La discriminación

545. La indemnización por una violación al artículo 1102 no es “idéntica” a la indemnización por una violación al artículo 1110. En el caso anterior, un inversionista puede solicitar una indemnización por haber “sufrido pérdidas o daños en virtud de la violación o a consecuencia de

ella”²⁹⁴, mientras que en el caso de expropiación, la medida de indemnización que se establece es el “valor justo de mercado” de la inversión expropiada.

La reclamación del “pago de devoluciones del IEPS por octubre-noviembre de 1997”

546. El demandante reconoce que la reclamación de las devoluciones del IEPS que supuestamente se deben a CEMSA por los meses de octubre y diciembre de 1997 es “una demanda de una devolución de impuestos”. No ha intentado explicar cómo es que el TLCAN autoriza una reclamación de este tipo. En su argumentación jurídica, la demandada ha contestado la pregunta de si un reintegro de impuestos pudiere considerarse una “inversión”.

547. CEMSA impugnó la negativa de tales solicitudes de devolución ante el Tribunal Fiscal y perdió. Recurrió a la vía de amparo y perdió otra vez. Según lo ha manifestado la demandada en su argumentación jurídica, éste es un hecho jurídico (uno que el demandante ha intentado disimular) que obliga a este Tribunal.

548. Si CEMSA pudiere establecer que tenía un derecho al pago de las devoluciones correspondientes a los meses de octubre y noviembre, y este Tribunal pudiere otorgar una indemnización por denegación de ese derecho conforme al capítulo XI (algo que la demandada sostiene no puede hacer), el demandante estaría limitado a reclamar únicamente el importe real del IEPS enterado por los productores de los bienes. Ese importe sería el resultado de aplicar tasa del 85% al precio al detallista establecida para los bienes en cuestión en el momento correspondiente.

La reclamación de “Ganancias Perdidas del 1 de enero de 1994-mayo de 1996”

549. El demandante sostiene que su reclamación por pérdida de utilidades desde la fecha en que el TLCAN entró en vigor a la fecha en que CEMSA “empezó a exportar los cigarros con auge” en 1996 se basa en la negativa de devoluciones a CEMSA “violando, desde enero de 1993, el derecho mexicano y el internacional”. El Tribunal ya ha decidido que, en principio, no tiene competencia para considerar violaciones al derecho municipal ni al derecho internacional. El demandante únicamente alega que esa demanda surge de “las medidas de la demandada del 1 de enero de 1994... hasta mayo de 1996 ...” sin especificar de qué forma tales medidas violan la sección A.

550. En su argumentación jurídica la demandada ha sostenido que la supuesta omisión de implementar la ejecutoria de amparo de 1993 (que fue plenamente implementada) no fue una expropiación del “negocio de exportación de cigarros” de CEMSA en enero de 1994 ni subsecuentemente. El remedio apropiado del demandante en 1994 y 1995 hubiera sido que CEMSA comenzara a exportar cigarros, e impugnara cualquier negativa de devolución ante el Tribunal Fiscal, tal como lo hizo en 1998. No puede exigir ahora una devolución del impuesto a un tribunal del TLCAN, como si éste fuera el Tribunal Fiscal de la Federación de México.

551. La demandada también sostiene que:

294. Artículos 1116 y 1117 del TLCAN.

- a) la valuación instada por el demandante no se basa en el valor justo de mercado de CEMSA o de su supuesto “negocio de exportación de cigarros” en el momento correspondiente;
- b) el monto de la pérdida de utilidades calculado por el Sr. Cervera se basa en la metodología del demandante de 1997 para el cálculo del IEPS —que resulta de multiplicar los costos de adquisición de CEMSA por 0.85—, pero FGA ha demostrado que CEMSA hubiera sufrido una pérdida en 1994 y 1995 (así como en 1996 y 1997) si hubiese empleado la metodología correcta;
- c) los daños estimados por el Sr. Cervera suponen que se trata de devoluciones del IEPS que efectivamente se deben —actualizados y con intereses, según lo prescribe el Código Fiscal, más multas, que sólo la SHCP tiene derecho a imponer;
- d) el demandante en ningún caso puede reclamar daños por cualquier violación al TLCAN ocurrida antes del 1 de mayo de 1996, es decir, tres años antes del día en que sometió su reclamación a arbitraje.

La reclamación del “Valor del Negocio de Exportación de Cigarros a partir del 1 de diciembre de 1997”

552. El demandante argumenta que la denegación de devoluciones del IEPS por SHCP a CEMSA por sus exportaciones de cigarros de octubre y noviembre de 1997, conjuntamente con la negativa de otorgar a CEMSA devoluciones del IEPS por exportaciones futuras, equivalen a una expropiación constructiva del “negocio de exportación de cigarros” de CEMSA. De nuevo, el demandante evita identificar la medida que dice era operativa y que equivale a una violación de la sección A.

553. La selección del demandante del 1 diciembre de 1997 como la fecha de expropiación “por conveniencia” pretende establecer una fecha que el demandante pueda decir precede el momento en que tuvo conocimiento de la intención de la demandada para reformar la Ley del IEPS. No guarda relación con lo única otra supuesta expropiación debidamente presentada al Tribunal. Lo único que había ocurrido al 1 de diciembre de 1997 fue la resolución de la SHCP de negar la solicitud de CEMSA de devolución del IEPS por exportaciones de cigarros hechas en octubre de 1997 (presentada a la SHCP el 3 de noviembre de 1997). La SHCP no la emitió a CEMSA sino hasta el 2 de abril de 1998. Debe considerarse que el demandante sabía de la intención de la demandada de reformar la Ley del IEPS desde el 28 de noviembre de 1997, cuando se quejó por escrito ante la SHCP y el Presidente Zedillo de que dos funcionarios de la SHCP eran culpables de “abuso de poder” en relación con la iniciativa de reforma²⁹⁵.

554. Aunque la demandada sostiene que el Tribunal puede y debe considerar la intención de la SHCP de reformar la ley con efectos a partir del 1 de enero de 1998, importa poco para la valuación del valor justo de mercado del “negocio de exportación de cigarros” de CEMSA,

295. CM 04631.

porque CEMSA no habría podido exportar cigarros de manera rentable si hubiese solicitado la devolución del IEPS por el importe correcto.

555. La demandada lo ha establecido de manera concluyente a través de los testimonios de cuatro testigos —Fausto García y Asociados, Noé Salazar Martínez, Rafael Obregón Castellano y Rolando García Ramos— así como en las conclusiones de la auditoría de 1998.

556. Como lo explicó FGA, utilizando la metodología correcta para el cálculo del IEPS, el margen de utilidad bruta de CEMSA del 2.2% es insuficiente para generar cualquier utilidad, una vez que se consideran los gastos financieros de CEMSA. Más bien, resulta en una pérdida del 7.3%. Si se deducen los gastos de operación y los cambios en el capital de trabajo para establecer una cifra apropiada del flujo de efectivo, la pérdida sería todavía mayor.

557. Este análisis aplica igualmente a cualquier reclamación que el demandante pueda presentar por una supuesta violación al artículo 1102. Si se le hubiese permitido solicitar devoluciones del IEPS por las exportaciones de cigarros después del 1 de enero de 1998, como el demandante supone que se autorizó a Mercados I y Mercados II, CEMSA no hubiera podido hacerlo de manera rentable.

E. Comentarios finales sobre daños

558. La pregunta de qué valor justo de mercado podría atribuirse a CEMSA o bien a su llamado “negocio de exportación de cigarros”, si lo hubiere, también merece consideración a la luz de la naturaleza real de las actividades de negocios del demandante.

559. Según lo explica FGA en sus comentarios finales, la definición clásica de “valor justo de mercado” requiere consideraciones de lo que un comprador dispuesto, plenamente informado sobre los hechos pertinentes, pagaría a un vendedor dispuesto por el bien en cuestión.

560. CEMSA no era una empresa comercializadora típica. No tenía derechos exclusivos o preferentes para distribuir los productos que exportaba. No tenía una fuerza de ventas ni una red de agentes de venta ni recursos comerciales significativos. Más bien, era (y aparentemente todavía es) una compañía de un solo hombre, con uno o dos empleados, que comercia con oportunidades, tomando ventaja del diferencial entre el precio de diversos bienes que CEMSA podía adquirir en México y el precio prevaleciente de bienes similares en varios mercados de exportación. En el caso de cigarros, es evidente que CEMSA se involucró en un mercado de exportaciones paralelas. Es posible que CEMSA directamente suministrará cigarros a personas involucradas en la reintroducción de esos bienes al país.

561. Según lo explica FGA, la investigación que cualquier comprador potencial del negocio incluiría el análisis detallado de la contabilidad de CEMSA y de su base de clientes. Para ponerse en la posición de un “comprador dispuesto, informado de los hechos pertinentes”, el Tribunal debe asumir que hubiera tenido conocimiento de los siguientes hechos, por lo menos:

- a) la contabilidad de CEMSA estaba incompleta y no cumplía con principios de contabilidad generalmente aceptados ni con los requisitos de la legislación fiscal;

- b) CEMSA tenía una contingencia fiscal importante, como resultado de haber obtenido devoluciones del IEPS excesivas en 1996 y 1997, por casi el doble de lo que hubiera tenido derecho a reclamar;
- c) CEMSA no podría exportar cigarros de manera rentable, si hubiese solicitado la devolución del IEPS por el importe apropiado;
- d) CEMSA realizó cerca de la mitad de sus ventas a tres entidades relacionadas en Centroamérica, de las cuales, por lo menos dos, no existían en los países en las que pretendían importarse los cigarros comprados a CEMSA; y
- e) por lo que se refiere a la otra la mitad de sus ventas, CEMSA las efectuó a un grupo de entidades relacionadas en Estados Unidos, vinculadas en todos los casos con sus supuestos competidores en el negocio de exportación de cigarros, no obstante que los cigarros mexicanos no pueden ser vendidos en Estados Unidos.

562. La demandada sostiene que el Tribunal también debe determinar que un comprador potencial sabría que las exportaciones de CEMSA a Estados Unidos posiblemente eran reenviadas a México de manera irregular.

563. FGA hace otra observación interesante, que preocuparía a un comprador potencial y es que no habría barrera alguna a la entrada de competidores. Esto destaca un punto importante — si las exportaciones de cigarros de CEMSA fueran legales, y sus clientes fueran importadores genuinos, y sus solicitudes de devolución del IEPS fueran realizadas de manera apropiada— otras comercializadoras pronto ingresarían al negocio. Los únicos otros comerciantes que lo hicieron son miembros de la red Poblano-Gómez-Güemes, los coempresarios de CEMSA en las actividades en cuestión.

564. A la luz de lo anterior, sería incorrecto atribuir cualquier valor al “negocio de exportación de cigarros” de CEMSA, mucho más la cantidad de 14.8 millones de dólares que el demandante reclama, o concluir que el negocio de cigarros de CEMSA hubiese tenido algún valor en cualquier momento —antes o después de 1996 ó 1997— sólo porque el demandante alega que podría estar exportando cigarros si se le hubiese permitido a CEMSA obtener la devolución del IEPS.

VI. ORDEN PÚBLICO

565. No se ha presentado la reclamación de una manera franca.

566. La inferencia obvia que se desprende del transporte de cigarros que no pueden venderse en Estados Unidos, desde los aeropuertos internacionales de Houston y Dallas a una frontera notoriamente porosa, es que los cigarros se reintrodujeron a México. Los registros de importación de la base de datos de la Secretaría de Economía y la comparación de las estadísticas de exportación de Estados Unidos demuestran que las exportaciones de cigarros a México reportadas en las bases de datos de Estados Unidos son diez veces mayores, aproximadamente, que las estadísticas de importación de México. Más aún las bases de datos de la Secretaría de Economía no muestran importaciones de cigarros por la frontera El Paso-Ciudad Juárez durante 1996 y 1997, mientras que las estadísticas estadounidenses registras aproximadamente 8 millones de dólares de exportaciones de El Paso a México²⁹⁶.

567. Un artículo recientemente publicado en el *Washington Post* muestra que el contrabando de cigarros es un problema importante para las autoridades aduaneras de México y Estados Unidos. Jorge E. Paserat, el nuevo administrador de la aduana de Ciudad Juárez, designado por el presidente Vicente Fox Quesada para limpiar el cruce fronterizo, ha confirmado que el contrabando de cigarros a México es un problema muy serio²⁹⁷.

568. Canadá también ha enfrentado serios problemas por los intentos de evadir sus altos impuestos sobre cigarros. En efecto, Canadá ha llegado al punto de iniciar una demanda judicial en contra de determinadas compañías tabacaleras al amparo de la *U.S. Racketeering Influenced and Corrupt Organizations Act* (la Ley *RICO*). Estados Unidos también ha encontrado problemas de evasión de impuestos federales y estatales sobre cigarros.

569. La participación de CEMSA en la venta a dos compañías ficticias en Centroamérica, y la evidencia circunstancial de cargamentos de cigarros a Estados Unidos en “viaje redondo”, le parecen a la demandada un abuso del sistema impositivo del IEPS.

570. La demandada respetuosamente opina que sería contrario al orden público otorgar cualesquier daños a este demandante.

296. Testimonio de Rolando García Ramos, cuadros 8 y 9, CM06021.

297. CM 05768.

VII. CONSIDERACIONES FINALES

A. La reparación que el demandante solicita en la forma de medidas suspensivas y daños contingentes

571. La reparación que solicita el demandante respecto de la liquidación que realizó la SHCP a CEMSA y que aún está pendiente se basa en una relación de hechos errónea y está, en todo caso, fuera del ámbito de competencia de este Tribunal.

572. Según se encuentran las cosas actualmente:

- a) el Tribunal Fiscal ha coincidido con CEMSA en que puede obtener devoluciones del IEPS, sin tener facturas de compra que desglosen el impuesto;
- b) el Tribunal Fiscal está de acuerdo con la SHCP en que CEMSA no puede solicitar la devolución del IEPS por sus exportaciones a Honduras;
- c) el Tribunal Fiscal ha reenviado el asunto a la SHCP para los efectos de que reconozca el derecho de CEMSA a las devoluciones, excepto aquéllas a Honduras, y calcule el importe efectivamente enterado por los productores de los bienes que CEMSA exportó;
- d) la pregunta de si CEMSA tiene derecho a obtener devoluciones del IEPS sin tener las facturas de compra que desglosen el IEPS se encuentra *sub judice* en el procedimiento de revisión interpuesto por la SHCP contra la sentencia del Tribunal Fiscal;
- e) la pregunta de si CEMSA puede obtener la devolución del IEPS en sus exportaciones a Honduras se encuentra *sub judice* en el juicio de amparo instaurado por CEMSA en contra de la sentencia del Tribunal Fiscal; y
- f) CEMSA no impugnó los demás efectos del reenvío del Tribunal Fiscal a la SHCP, por ejemplo, el de calcular el monto de las devoluciones del IEPS sobre la base del importe del impuesto efectivamente enterado por los productores.

573. Por consiguiente, es posible que la SHCP esté facultada para negar todas las solicitudes de devolución de CEMSA sobre la base de que no contó con facturas de compra que expresamente trasladaran el IEPS y en las que constara por separado, según lo requiere el artículo 4, fracción III de la Ley del IEPS. También es posible, aunque poco probable, que el demandante tendría derecho a exigir la devolución del IEPS por todas sus exportaciones, incluso las efectuadas a Honduras.

574. No se conocerán estos hechos jurídicos hasta que los procedimientos jurisdiccionales nacionales concluyan en definitiva. Sin embargo, cualquiera que fuere el resultado, la SHCP

calculará el monto de las devoluciones del IEPS aplicando la tasa del 85% al precio al detallista —según lo dispone la Ley del IEPS y el Tribunal Fiscal lo ha determinado.

575. Este Tribunal no tiene competencia para resolver la solicitud del demandante para que resuelva “que la Demandada está impedida de impugnar los derechos de CEMSA a las devoluciones del IEPS sobre exportaciones de cigarros realizadas en 1996-1997” por las razones siguientes:

- a) la sección B de capítulo XI únicamente confiera al Tribunal la competencia para otorgar una indemnización pecuniaria por pérdidas o daños derivados de una violación a la sección A. No existe disposición alguna para otorgar medidas precautorias de carácter declarativo, salvo por lo dispuesto en el artículo 1134, que permite la adopción de medidas provisionales de protección, y no puede utilizarse para suspender una medida que presuntamente viola la sección A;
- b) el demandante no ha sometido una reclamación a arbitraje respecto de la auditoría que concluyó en 1999 con la resolución de liquidación de la SHCP a CEMSA, ni sobre los procedimientos judiciales subsecuentes que CEMSA instauró y que siguen vigentes. Estas cuestiones están, por tanto, fuera del ámbito del sometimiento de las partes al arbitraje; y
- c) la declaración solicitada usurparía la competencia de los tribunales mexicanos, y en ningún caso sería ejecutable.

576. Por las razones ya señaladas, este Tribunal tampoco tiene competencia para resolver la solicitud del demandante de un “un laudo contingente sentenciado al pago de daños y perjuicios [daños restitutivos] por la cantidad de cualquier liquidación fiscal futura que dicte la Demandada contra CEMSA”. Tampoco tiene competencia para ello por la razón adicional de que aún no está madura cualquier reclamación que el demandante pudiese someter a arbitraje en el futuro, en relación con la liquidación que resultó de la auditoría concluida en 1999 o con los procedimientos jurisdiccionales.

577. Dicho de otro modo, se ha solicitado que el Tribunal presuma que acciones administrativas y judiciales que todavía no ocurren (y pudieren nunca ocurrir) equivaldrían a violaciones a la sección A del capítulo XI, que causarían pérdidas o daños respecto de los cuales el demandante tendría derecho a solicitar una indemnización conforme a la sección B. Hacer la proposición es refutarla.

B. Reparación que se solicita

578. La demandada solicita que el Tribunal deseche la demanda con fundamento en que no se demostrado violación alguna a la sección A del capítulo XI.

579. En el caso poco probable de que el Tribunal determinare cualquier violación, la demandada solicita que no se otorguen daños, en virtud de que ningún daño ha sido demostrado.

C. Costas

580. La demandada rechaza por infundados los alegatos del demandante y los motivos que le imputa a la demandada respecto de su conducta en este procedimiento arbitral. Una revisión del expediente administrativo confirmará que la demandada sólo ha buscado que el procedimiento se desarrolle justa y apropiadamente, de acuerdo con las reglas que gobiernan el arbitraje y la práctica reconocida del arbitraje internacional.

581. Las argumentaciones que ahora hace el demandante, lamentablemente concuerdan con una letanía de acusaciones incisivas que ha caracterizado este procedimiento por más de un año. La demandada no pretende pronunciarse ulteriormente sobre este tema, a menos que el Tribunal se lo solicite.

582. La demandada solicita que el Tribunal otorgue el pago de costas en su favor, incluidos los costos del arbitraje, los honorarios y gastos de sus consultores, los honorarios de los peritos y los gastos de viaje, fotocopiado de documentos y demás gastos conexos de la demandada.

583. La demandada sostiene que la presentación de esta demanda al amparo del TLCAN constituye parte de un patrón que inició en 1993, cuando Marvin Feldman acusó por primera vez a funcionarios de la SHCP de “conducta criminal” y de participación en una conspiración con Carlos Slim para manipular ilegalmente la Ley del IEPS en su perjuicio.

584. El demandante repetidamente ha hecho alegatos de este tipo mediante anuncios pagados en el *Wall Street Journal* y los principales periódicos mexicanos, en cartas al Presidente de la República y Secretarios de Estado, y en documentos difundidos por Internet. El Tribunal sólo puede concluir que estas acciones han estado calculadas para amenazar u ofender a los individuos involucrados.

585. La reclamación que el demandante hace al amparo TLCAN se basa en acusaciones similares que permanecen sin sustento en la evidencia confiable. En efecto, los sucesos y los registros documentales de los que el demandante, en todo momento ha tenido conocimiento, las contradicen.

586. La reclamación del demandante al amparo del TLCAN se ha caracterizado por la ofuscación y el cambio de teorías, en un esfuerzo obvio por evadir los límites que el artículo 2103 del TLCAN impone a la competencia del Tribunal. El demandante también ha intentado ocultar la verdadera naturaleza de su negocio de exportación de cigarros, temiendo las implicaciones de su relación con la red Poblanno-Gámez-Güemes, y el hecho de que ha defraudado a la autoridad recaudadora de México solicitando y obteniendo una devolución excesiva del IEPS. Finalmente, ha presentado una demanda por daños muy exagerada conforme a cualquier criterio razonable.

587. La demandada solicita en consecuencia el otorgamiento de una completa indemnización por las costas legales y demás gastos relacionados.

Todo lo cual se somete respetuosamente a su
consideración:

(firmado en el original)

Hugo Perezcano Díaz
Consultor Jurídico y Representante Legal
de la parte demandada,
Los Estados Unidos Mexicanos