



**DÉCIMA SALA REGIONAL EN LA  
CIUDAD DE MÉXICO.**

**EXPEDIENTE: 17318/22-17-10-6**

**ACTOR: \*\*\*\*\***  
**\*\*\*\*\***

**MAGISTRADA INSTRUCTORA:  
CLAUDIA PALACIOS ESTRADA**

**SECRETARIO DE ACUERDOS:  
ELÍAS FERNANDO MARTÍNEZ  
HERNÁNDEZ.**

**Ciudad de México a veinte de mayo de dos mil veintiséis.-**

Estando debidamente integrada la Décima Sala Regional en la Ciudad de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por el **Magistrado JUAN MANUEL ANGULO JACOVO** Presidente de la Sala y Titular de la Primera Ponencia en términos del Acuerdo número G/JGA/33/2026 emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal el día 03 de marzo de 2026; el **C. Magistrado MIGUEL ERNESTO POMPA CORELLA**, Titular de la Segunda Ponencia en términos del Acuerdo número G/JGA/43/2026 emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal, el día 17 de marzo de 2026 y la **C. MAGISTRADA CLAUDIA PALACIOS ESTRADA**, Titular de la Tercera Ponencia e Instructora en el presente juicio, ante el Secretario de Acuerdos **LICENCIADO ELÍAS FERNANDO MARTÍNEZ HERNÁNDEZ**, quien actúa y da fe, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 49 y 50, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se dicta la siguiente **sentencia definitiva; y**

**R E S U L T A N D O**

**1º.- PRESENTACIÓN DE LA DEMANDA.** Por escrito presentado en la Oficialía de Partes Común de las entonces Salas Regionales Metropolitanas de este Tribunal, el **14 de julio de 2022**, el **C. \*\*\*\*\***  
**\*\*\*\*\*** en representación de **\*\*\*\*\***  
**\*\*\*\*\***, compareció a demandar la nulidad de la resolución contenida en el oficio **900-04-02-01-00-2022-404** de fecha **1º de junio de 2022**, a través de la cual, el **Subadministrador de Fiscalización a**

**Grandes Contribuyentes Diversos "5" de la Administración de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos "2" de la Administración Central de Fiscalización de Grandes Contribuyentes Diversos, Dependiente de la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria,** resolvió negar la devolución de saldo a favor en cantidad de **\$26,322,703.00**, por concepto de Impuesto al Valor Agregado correspondiente al ejercicio fiscal de enero de 2017.

**2º.- ADMISIÓN DE DEMANDA.** Mediante auto de **03 de agosto de 2022**, se admitió a trámite la demanda, y se tuvieron por ofrecidas y admitidas las pruebas respectivas, por lo que se ordenó emplazar a la autoridad demandada, para que en el plazo de ley formulara su respectiva contestación de demanda, así como exhibiera el expediente administrativo del cual derivó la resolución combatida.

**3º.- CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.** Mediante auto de **28 de marzo de 2023**, se tuvo por contestada la demanda a cargo de la autoridad enjuiciada y por cumplido el requerimiento formulado en torno a la exhibición del expediente administrativo en que se dictó la resolución impugnada; consecuentemente, al no haber cuestión pendiente ni prueba por desahogar, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 47 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se otorgó el plazo de ley a las partes con el objeto de que rindieran su alegatos por escrito en el presente juicio, **derecho que ejercieron ambas partes.**

**4º.- CIERRE DE INSTRUCCIÓN POR MINISTERIO DE LEY.** Una vez fenecido el término a las partes para formular alegatos, quedó cerrada la instrucción sin necesidad de declaratoria expresa, por lo que quedando debidamente integrados los autos, se procede a dictar **sentencia definitiva**; y

## **C O N S I D E R A N D O**

**PRIMERO.- COMPETENCIA DE LA SALA.** Esta Décima Sala Regional Metropolitana es plenamente competente para conocer del presente asunto, en virtud de que en la especie se configura la hipótesis jurídica prevista en el artículo **3, fracción III** de la Ley Orgánica del

**DÉCIMA SALA REGIONAL EN LA  
CIUDAD DE MÉXICO.**

**EXPEDIENTE: 17318/22-17-10-6**

**ACTOR:**           \*\*\*\*\*           \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\* \*\*

**3**

Tribunal Federal de Justicia Administrativa; asimismo, esta Juzgadora es competente por razón de territorio, de conformidad con los artículos 29, 30 y 34 de la Ley Orgánica invocada, en relación con los diversos 48, fracción XVII y 49, fracción XVII, del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de julio de 2020; atento a que el domicilio de la parte actora se encuentra en la jurisdicción de las Salas Regionales en la en la Ciudad de México de este Tribunal.

**SEGUNDO.- EXISTENCIA DE LA RESOLUCION IMPUGNADA.-** La existencia de la resolución impugnada se encuentra debidamente acreditada en autos por su exhibición realizó la actora y por el reconocimiento expreso que de ella efectuó la autoridad demandada, con fundamento en los artículos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia contenciosa administrativa, misma que hace prueba plena de conformidad con lo establecido en el artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

**TERCERO.- LITIS ABIERTA.** En estricta observancia a los principios procesales que rigen a las sentencias, debe tenerse en cuenta que de conformidad con el artículo 1, segundo párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, cuando en el juicio contencioso administrativo federal sea impugnada la resolución recaída a un recurso administrativo, se entenderá **simultáneamente** impugnada la resolución recurrida, en la parte en que siga afectando los intereses del actor, y toda vez que se advierte que la parte actora en su escrito de demanda vierte conceptos de impugnación reiterativos a los expuestos en la sede de la autoridad administrativa emisora de la resolución impugnada en la presente instancia, por lo que aquellos y novedosos que se viertan en el juicio contencioso administrativo, serán analizados de conformidad al principio de

***litis abierta*** que rige en materia contenciosa federal, toda vez que con ellos se combaten tanto la resolución recurrida ante la autoridad demandada como la resolución impugnada.

Apoya lo anterior, la Jurisprudencia **2a./J. 73/2013 (10a.)**, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, registro 2004012, página 917, cuya letra versa:

**"JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO** [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (\*)]. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación modifica la jurisprudencia referida, al considerar que el principio de litis abierta derivado del artículo 1o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo cobra aplicación únicamente cuando la resolución dictada en un procedimiento administrativo se impugna a través del recurso administrativo procedente, antes de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y se traduce en la posibilidad para el actor de formular conceptos de impugnación no expresados en el recurso, pero tal prerrogativa no implica la oportunidad de exhibir en juicio los medios de prueba que, conforme a la ley, debió presentar en el procedimiento administrativo de origen o en el recurso administrativo respectivo para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad administrativa, estando en posibilidad legal de hacerlo. De haber sido esa la intención del legislador, así lo habría señalado expresamente, como lo hizo tratándose del recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación en el que, por excepción, se concede al contribuyente el derecho de ofrecer las pruebas que por cualquier motivo no exhibió ante la autoridad fiscalizadora, para procurar la solución de las controversias fiscales en sede administrativa con la mayor celeridad posible y evitar su impugnación en sede jurisdiccional, esto porque la autoridad administrativa puede ejercer cualquiera de las acciones inherentes a sus facultades de comprobación y supervisión, como lo es, entre otras, solicitar información a terceros para compulsarla con la proporcionada por el recurrente o revisar los dictámenes emitidos por los contadores públicos autorizados, lo que supone contar con la competencia legal necesaria y los elementos humanos y materiales que son propios de la administración pública. Por tanto, tal prerrogativa no puede entenderse extendida al

**DÉCIMA SALA REGIONAL EN LA  
CIUDAD DE MÉXICO.**

**EXPEDIENTE: 17318/22-17-10-6**

**ACTOR:**           \*\*\*\*\*           \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\* \*\*

**5**

*juicio contencioso administrativo, pues no sería jurídicamente válido declarar la nulidad de la resolución impugnada con base en el análisis de pruebas que el particular no presentó en el procedimiento de origen o en el recurso administrativo, estando obligado a ello y en posibilidad legal de hacerlo, como lo prescribe el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al indicar que los gobernados deben conservar la documentación indispensable para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y exhibirla cuando sea requerida por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades de comprobación. Estimar lo contrario significaría sostener que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede sustituirse en las facultades propias de la autoridad fiscal y declarar la nulidad de sus actos por causas atribuibles al particular.”*

**[Énfasis añadido]**

**CUARTO.- ESTUDIO DE FONDO.** Con fundamento en lo dispuesto en el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, esta Juzgadora procede a analizar de manera conjunta los conceptos de impugnación de la demandante, comenzando por aquellos que de un estudio preliminar se consideren que de resultar fundados podrían llevar a declarar la nulidad lisa y llana de la resolución o acto impugnado, o en su caso se encaminen a controvertir la cuestión de fondo debatida.

Lo anterior, en atención a la Tesis Jurisprudencial **VII-J-1aS-58**, de la Primera Sección de la Sala Superior, publicada en la Revista que edita este Tribunal, número 16, Séptima Época, Año II, noviembre de 2012, página 264, que es del tenor literal siguiente:

**"CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN. PREEMINENCIA DEL ESTUDIO DE LOS QUE REPRESENTEN UN MAYOR BENEFICIO PARA LA PARTE ACTORA.-** De conformidad con el artículo 50 segundo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el estudio de los conceptos de violación debe atender al principio de mayor beneficio; esto es que, a fin de garantizar a los ciudadanos el acceso real, completo y efectivo a la administración de

*justicia, cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia deberá examinar preferentemente aquellos conceptos que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana de la resolución o acto impugnado, pudiéndose omitir el de aquellos que, aunque resulten fundados, no mejoren lo ya alcanzado por el actor, de manera que quedará al prudente arbitrio del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa determinar la preeminencia en el estudio de los conceptos de impugnación, al clasificar en orden de importancia los tópicos tratados en cada uno de los conceptos de impugnación atendiendo a la consecuencia que para el actor tuviera el que se declararen fundados; sin importar, la secuencia en que se hubieren expuesto en la demanda inicial, o en la ampliación de demanda, en su caso."*

Para lo anterior, es imprescindible seguir el orden establecido en la Jurisprudencia **VII-J-SS-5**, emitida por el Pleno Jurisdiccional de este Tribunal, de la Séptima Época de la Revista del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, año I, número 7, febrero de 2012, página 28, cuya literalidad señala:

**"JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. REGLAS PARA EL ESTUDIO DE LOS CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN EN LA SENTENCIA DEFINITIVA.-** De la interpretación armónica y sistemática de lo dispuesto por los artículos 50, segundo párrafo, 51 antepenúltimo y penúltimo párrafos, y 57, fracción I, incisos a), b) y c), de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se puede establecer en una primera reflexión, de manera enunciativa mas no limitativa, las siguientes reglas para el dictado de las sentencias: i) Por ser una cuestión de orden público en primer lugar debe estudiarse, a petición de parte o de oficio la competencia de la autoridad que haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva la resolución impugnada; sin embargo en el estudio oficioso si se estima que la autoridad es competente no existe obligación de pronunciamiento expreso ni se deja al actor en estado de indefensión respecto de un argumento que no forma parte de la litis en términos de lo dispuesto por la jurisprudencia 2a./J. 219/2007, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Diciembre de 2007, página 151. También debe precisarse que en tal estudio según se estableció en la diversa Jurisprudencia 2a./J. 218/2007, visible en el citado Semanario, página: 154; "incluye tanto la ausencia de fundamentación de la competencia, como la indebida o insuficiente fundamentación de la misma". Sin embargo, como aun en el supuesto de que resultase incompetente, ello daría la posibilidad de iniciar el procedimiento o dictar una nueva resolución por autoridad competente, aun cuando se haya declarado la nulidad lisa y llana, ello obliga a este Tribunal a continuar con el estudio de los demás conceptos de impugnación atendiendo al principio de mayor beneficio, tal y como el propio legislador lo

**DÉCIMA SALA REGIONAL EN LA  
CIUDAD DE MÉXICO.**

**EXPEDIENTE: 17318/22-17-10-6**

**ACTOR:**           \*\*\*\*\*           \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\* \*\*

**7**

*estableció en el penúltimo párrafo del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo vigente a partir del 11 de diciembre de 2010. En efecto, el principio de mayor beneficio debe observarse en el juicio contencioso administrativo federal, a fin de privilegiar el derecho contenido en el artículo 17, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consistente en garantizar a los ciudadanos el acceso real, completo y efectivo a la administración de justicia; ii) En segundo término, aquellos argumentos que de resultar fundados darían lugar a una nulidad lisa y llana sin posibilidad de que se emita por ninguna autoridad una nueva resolución ni reponerse el procedimiento; es decir una invalidez total del acto impugnado, como lo son la caducidad y la prescripción de las facultades. Dentro de este supuesto también quedan comprendidos aquellos casos en donde la resolución impugnada o el procedimiento de donde deriva se fundó en un precepto legal declarado inconstitucional, supuesto en el cual tampoco podría emitirse una nueva resolución ni reponerse el procedimiento al no existir fundamento jurídico para ello, en razón de la inconstitucionalidad declarada; iii) En tercer lugar, aquellos argumentos encaminados a controvertir el fondo del asunto, es decir si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, a manera de ejemplo la no causación de los impuestos, la no comisión de la infracción, etc.; iv) En cuarto lugar, aquellas violaciones de procedimiento que no son susceptibles de reponerse o cuya reposición queda al arbitrio de la autoridad; iv) En quinto lugar, las violaciones de procedimiento susceptibles de reposición, y; vi) Finalmente los vicios de forma ocurridos en la propia resolución.”*

En esa guisa, se procede al estudio y resolución de los argumentos planteados por la accionante en su demanda, los cuales se sintetizan en los términos siguientes.

**Concepto de impugnación Primero**

Refiere el accionante que el principal argumento por virtud del cual la autoridad demandada negó la devolución del saldo a favor de impuesto al valor agregado, correspondientes al mes de enero de 2017,

consistió en que su representada en realidad exportó servicios de agencia a favor de la línea naviera extranjera y no así servicios de comisión mercantil, los cuales no se encuentran gravados a la tasa del 0% de ese impuesto, en términos de lo establecido por el artículo 29, fracción IV, inciso d), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2017, lo que carece de la debida fundamentación y motivación que todo acto de revestir en términos del artículo 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Destaca que en términos del artículo 273 del Código de Comercio, la comisión mercantil es una especie del género mandato que resulta aplicable a actos concretos de comercio, invocando diversa doctrina de donde destaca que dicho contrato de comisión mercantil se puede conceptualizar como mandato en virtud del cual el mandatario (comisionista) se obliga a realizar o participar en un acto o contrato mercantil por cuenta de otra persona (comitente) cambio de una contraprestación generalmente denominada "*comisión*".

Precisa que, la comisión mercantil requiere necesariamente conforme a su propia naturaleza, la existencia de un comitente (\*\*\*\*\* \*\*), un comisionista (\*\*\*\*\* \*\*\*) y terceros prestadores de servicios operativos de maniobra con los que el comisionista establezca vínculos jurídicos por cuenta del comitente.

Refiere a su vez que el contrato de agencia mercantil es un contrato atípico que no se encuentra regulado expresamente en nuestra regulación, el cual tiene como propósito promover y concluir contratos en nombre y por cuenta del empresario representado

Asegura que en el caso mediante contrato de comisión mercantil celebrado el 1º de mayo de 2006 entre la accionante y la línea naviera extranjera denominada \*\*\*\*\* \*\* esta última designó a la actora como su **agente naviero** otorgándole el **mandato** oculto o **no representativo** respecto de cualquiera de los servicios que resulten necesarios para el desarrollo satisfactorio de la transportación

**DÉCIMA SALA REGIONAL EN LA  
CIUDAD DE MÉXICO.**

**EXPEDIENTE: 17318/22-17-10-6**

**ACTOR:**           \*\*\*\*\*           \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\* \*\*

**9**

internacional de bienes.

Que al tenor de las cláusulas del contrato, se comprometió a llevar a cabo la contratación de terceros proveedores cuyos servicios de maniobra resulten necesarios para cumplir con el propósito del mismo, especificándose expresamente que los servicios de comisión que preste la demandante por regla general habrán de ser ejecutados a nombre propio sin relevar la identidad de la línea naviera extranjera (comisión no representativa) ante los terceros con quienes contratarse, y que la contraprestación o remuneración a favor del agente por la prestación de sus servicios de comisión, se integrará por el total de los "*gastos netos*" **en que haya incurrido con motivo de la prestación de sus servicios, adicionados por un margen de utilidad o *mark up* del 1%.**

Al tenor de lo expuesto, destaca el contrato celebrado entre la demandante y la línea naviera extranjera denominada **\*\*\*\*\*** **\*\***, **corresponde a un contrato de comisión mercantil y no a un contrato de agencia mercantil, tendiendo como diferencias esenciales:**

- 1) Que desempeña una comisión no representativa, lo cual no puede existir en un contrato de agencia mercantil, al ser éste siempre representativo.
- 2) Los contratos que celebra la actora son con terceros proveedores de servicios necesarios para la conclusión satisfactoria del transporte internacional, sin que realice como parte esencial del contrato actos promocionales a favor de su comitente, tal como debiera ocurrir en un contrato de agencia mercantil.

- 3) La contraprestación a favor de la importante se determina mediante un margen de utilidad o *mark up*, y no en función de sus resultados, tal como debiera ocurrir en un contrato de agencia mercantil.

Que lo anterior no se contrapone con el hecho que el contrato celebrado se denomine "*Agency Agreement*" ya que de las posibles traducciones del contrato de comisión mercantil es precisamente el de *agency* al ser ésta la denominación que resulta más aplicable conforme al derecho anglosajón, sin que tal situación determine la naturaleza jurídica del contrato conforme al derecho mexicano.

Adicionalmente refiere que la actuación de su representada como comisionista mercantil de la línea naviera extranjera así como el régimen fiscal que le resulta aplicable en materia de impuesto al valor agregado ha sido confirmado por diversas autoridades, a partir de las documentales siguientes:

- Confirmación de criterio 325-SAT-09-III-I-33074 de 2 de marzo de 2004, emitido por el Administrador Local Jurídico del Sur del Distrito Federal del Servicio de Administración Tributaria.
- Sentencia dictada por la Novena Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa el 1 de septiembre de 2009, dentro de los autos que integran el juicio de nulidad 14912/04-17-09-6, en cumplimiento a la ejecutoria de amparo emitida por el Décimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, dentro de los autos que integran el juicio de amparo D.A. 175/2009.
- Oficio 7.2.418.039/2011.4011 del 15 de diciembre de 2011, emitido por la Coordinación General de Puertos y Marina Mercante de la Secretaría de Comunicaciones y

**DÉCIMA SALA REGIONAL EN LA  
CIUDAD DE MÉXICO.**

**EXPEDIENTE: 17318/22-17-10-6**

**ACTOR:**           \*\*\*\*\*           \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\* \*\*

**11**

Transporte.

- Oficio 1.2.304.-12940 del 15 de agosto de 2011, emitido por la Unidad de Asuntos Jurídicos de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, mediante el cual se confirma que la actividad que efectuada corresponde a una comisión mercantil.
- Resoluciones a diversos recursos de revocación contenidas en los oficios 900 04 05-2011-67856 y 900 04 05-2011-67886, emitidos por el Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes "5". de la Administración Central de Grandes Contribuyentes, ambos de fecha 9 de diciembre de 2011
- Resoluciones a diversos recursos de revocación contenidas en los oficios 900 04 05-2015-45619 y 900 04 04-2015-48746, emitidos respectivamente por los Administradores de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes "5" y "4", de la Administración Central de Grandes Contribuyentes, ambos de fecha 28 de agosto de 2015.
- Oficio 7.2.4181076 del 5 de abril de 2013, emitido por el Director General Adjunto de Protección y Seguridad Marítima, en suplencia del Director General de Marina Mercante.
- Oficio PRODECON/SASEN/DGEN/II/056/2015 de 26 de noviembre de 2015, emitido por el Subprocurador de

Análisis Sistémico y Estudios Normativos de la  
Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

- Voto particular emitido por el Magistrado Rodrigo Márquez Jiménez, titular de la segunda ponencia de la Novena Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal Justicia Administrativa en contra de la sentencia del juicio de nulidad 20244/21-17-09-8 de 25 de febrero de 2022.

Continúa manifestando que el *Criterio No vinculativo 04/IVA. Prestación de servicios en territorio nacional a través de la figura de comisionista mercantil* no le resulta aplicable ya que en relación a lo previsto el artículo 29, fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la empresa actora no realiza ninguno de los servicios a los que alude dicho criterio (fletamento, remolque, carga, descarga, amarre, etc.), sino que, por el contrario, contrata en nombre propio a terceros proveedores que le prestan esos servicios en territorio nacional.

En otro aspecto refiere que la resolución impugnada en relación con la aplicación de la Regla 4.4.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal resulta ilegal en virtud que de que cuenta con diverso criterios favorables, incluso la confirmación de criterio emitida por la autoridad fiscal, la cual generó un vínculo indisoluble entre ésta y las autoridades fiscales, por lo que estas últimas se encuentran obligadas a respetar en todo momento los derechos que derivan del referido oficio, máxime que la disposición sobre la cual se encuentra fundamentada es el artículo 29, fracción IV, inciso d) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, como disposición inalterada desde el ejercicio 2004.

### **Concepto de impugnación Segundo**

Continúa manifestando que la resolución impugnada resulta violatoria del principio de legalidad en materia administrativa previsto en el artículo 38, fracción IV del código fiscal de la federación, en relación con el artículo 34 y 36 de ese ordenamiento, toda vez que se emitió en

**13**

contravención a lo resuelto en una consulta de confirmación de criterio contenida en el oficio número 325-SAT-09-III-I33074 de 02 de marzo de 2004, emitido por el Administrador Local Jurídico del Sur del Distrito Federal en tanto que los hechos con base en los cuales se concedió, están inalterados y son mandatorios para cualquier órgano público,

**Concepto de impugnación Tercero.**

Manifiesta que en el caso se actualiza la figura de cosa juzgada pues mediante sentencia dictada por el Décimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, dentro de los autos que integran el juicio de amparo D.A. 175/2009 y el respectivo cumplimiento de sentencia de amparo dictado por la Novena Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa el 1 de septiembre de 2009, dentro de los autos que integran el juicio de nulidad 14912/04-17-09-6, se confirmó en definitiva que la empresa exporta servicios de comisión mercantil y no de agencia, mismos que se encuentran sujetos a la tasa del 0% de impuesto al valor agregado.

A juicio de esta Juzgadora, el concepto de impugnación a estudio deviene **parcialmente FUNDADO e INSUFICIENTE** para declarar la nulidad la resolución impugnada, en virtud de que la parte actora ***no acredita su derecho a la devolución solicitada*** de conformidad con los razonamientos jurídicos que a continuación se exponen:

De conformidad con lo expuesto, resulta necesario centrar la *Litis* del presente considerando, la cual se ciñe a dilucidar si en el caso resulta procedente o no la devolución solicitada por la parte actora por concepto de Impuesto al Valor Agregado en cantidad de **\$26,322,703.00**, correspondiente al periodo de **enero de 2017**, para lo cual se determinará

si los servicios que presta en su calidad de agente naviero están gravados a la tasa del 0%, al tratarse de una exportación de servicios de comisión mercantil aprovechados en el extranjero por la naviera extranjera, o bien como lo sostiene la autoridad demandada están gravados a la tasa del 16%.

A fin de resolver de forma adecuada los argumentos sujetos a estudio, esta Juzgadora estima conveniente analizar los fundamentos y motivos que sirvieron de base a las autoridades demandadas para negar la solicitud de devolución presentada por la actora, por lo que resulta necesario realizar un análisis y revisión de la resolución impugnada, la cual se encuentra visible en fojas 381 a 401 de autos, y que de acuerdo a su naturaleza, se le otorga pleno valor probatorio en términos del artículo 46 fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

En ese orden de ideas, esta Sala tiene a la vista la resolución contenida en el oficio controlado con el número **900-04-02-01-00-2022-404** de fecha **1º de junio de 2022**, por el cual se negó la devolución del saldo a favor por concepto de impuesto al valor agregado correspondiente al mes de **enero de 2017**, en el que se fundó y motivo esa negativa en los siguientes términos:

- ✓ Que la contribuyente, hoy parte actora, presta servicios en calidad de **agente naviero**; su cliente es una sociedad extranjera cuya actividad consiste en la transportación internacional de mercancías de México al extranjero y viceversa.
- ✓ Que para llevar a cabo su actividad, contrata a terceros prestadores de servicios por cuenta de su cliente, cuya relación tiene su origen en un «**contrato de agenciamiento**», el «*suplemento del contrato de agenciamiento*» y la «*modificación al contrato de representación*»

**DÉCIMA SALA REGIONAL EN LA  
CIUDAD DE MÉXICO.**

**EXPEDIENTE: 17318/22-17-10-6**

**ACTOR:**           \*\*\*\*\*           \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\* \*\*

**15**

- ✓ Que la autoridad demandada sostiene que la referida actividad se encuentra gravada a la tasa del 16%, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1º, fracción II, y 14, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con lo dispuesto en el artículo 75, fracción X, del Código de Comercio.
- ✓ Que la prestación de servicios que realiza la actora a favor de la sociedad extranjera, al amparo del contrato de agenciamiento [mediante el cual se obliga a realizar actividades operativas en puertos mexicanos, entre estas, amarre, desamarre, carga, descarga y reparaciones], no tiene el carácter de «comisión», sino de «agencia».
- ✓ Que la autoridad fiscal destacó que no es aplicable a la contribuyente, hoy parte actora, lo establecido en el artículo 29, fracción IV, inciso d), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, normativa que sólo es aplicable respecto de las actividades relacionadas con la transportación internacional por los servicios portuarios de carga, descarga, alijo, almacenaje, custodia, estriba y acarreo, dentro de los puertos e instalaciones portuarias, siempre que éstas sean realizadas en maniobras para la exportación de mercancías; ello bajo la tasa del 0%, de conformidad con lo dispuesto en la fracción V, del precepto antes citado; insistiendo además que los servicios que provee no tiene el carácter de comisión, sino de agencia.

- ✓ Que en adición a lo expuesto, se debe tener en consideración el anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017 "4/IVA/NV Prestación de servicios en territorio nacional a través de la figura de la comisión mercantil", ante lo cual reiteró que la prestación de servicios que realiza la actora al amparo del contrato de agenciamiento no es una comisión en términos del inciso d), fracción IV del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sino que se esta en presencia de la figura de agencia, específicamente la de agente naviero y que por tanto la tasa del 0% en su caso solo resultaría aplicable a las actividades que realiza para la transportación internacional y los servicios portuarios de carga, descarga, alijo, almacenaje, custodia, estiba y acarreo, siempre que sean que sean realizadas en maniobras para la exportación de conformidad con la fracción V del citado ordenamiento.
  
- ✓ Que la regla 4.4.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, es aplicable a las solicitudes de devolución que ocupan nuestra atención *-la cual destaca que del reconocimiento expreso de la demandante que no fue controvertida por esta última-* en la que se previó la forma bajo la cual los agentes navieros debían cumplir con sus obligaciones fiscales en materia de impuesto al valor agregado, como lo es encontrarse inscritos en el Registro Público Marítimo Nacional y prestar servicios a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.
  
- ✓ Que la contribuyente, hoy parte actora, a través de la carta invitación para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, contenida en el oficio número

**DÉCIMA SALA REGIONAL EN LA  
CIUDAD DE MÉXICO.**

**EXPEDIENTE: 17318/22-17-10-6**

**ACTOR:** \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\*

**17**

900-04-05-00-00-2016-19685 de 18 de noviembre de 2016 aceptó la aplicación de la regla antes citada; no obstante, procedió a modificar su situación fiscal a través de declaraciones complementarias.

Precisado lo anterior, es conveniente señalar que constituye un hecho no controvertido por las partes contendientes la existencia del denominado "*Contrato de Agenciamiento*"<sup>1</sup> suscrito entre la hoy parte actora \*\*\*\*\* , y la sociedad naviera extranjera \*\*\*\*\* , a través del cual esta última designó a aquella como su **agente marítimo** y su operador de transporte terrestre en México, por el que se cubrirá un pago como contraprestación; con base en ese instrumento, la hoy actora **actúa a nombre propio**, pero en beneficio de la naviera extranjera.

En ese orden de ideas, es importante conocer cuál es la naturaleza jurídica del referido «**Contrato de Agenciamiento**», ello en virtud de que, según la autoridad demandada, los servicios prestados por la actora al amparo de ese, **no se consideran una «comisión mercantil»** propiamente dicha, por lo que se encuentran gravados a la tasa del 16%.

Para ese fin, es conveniente imponernos del contenido de los numerales 75, fracción X, 273, 274, 275, 276, 277, 278, 280, 281, 282, 283, 284, 285, 286, 287, 288, 289, 290, 291 y 305 del Código de Comercio, el cual es del tenor literal siguiente:

---

<sup>1</sup> Cuestión que se desprende de la propia resolución impugnada a página 5 de la misma

## **Código de Comercio**

Art. 75. La ley reputa actos de comercio:

[...] X. Las empresas de comisiones, de agencias, de oficinas de negocios comerciales, casas de empeño y establecimientos de ventas en pública almoneda;

[...]

Art. 273. El mandato aplicado a actos concretos de comercio, se reputa comisión mercantil. Es comitente el que confiere comisión mercantil y comisionista el que la desempeña.

Art. 274. El comisionista, para desempeñar su encargo, no necesitará poder constituido en escritura pública, siéndole suficiente recibirlo por escrito o de palabra; pero cuando haya sido verbal se ha de ratificar por escrito antes que el negocio concluya.

Art. 275. Es libre el comisionista para aceptar o no el encargo que se le hace por el comitente; pero en caso de rehusarlo, lo avisará así inmediatamente, o por el correo más próximo al día en que recibió la comisión, si el comitente no residiere en el mismo lugar.

Art. 276. El comisionista que practique alguna gestión en desempeño del encargo que le hizo el comitente, queda sujeto a continuarlo hasta su conclusión, entendiéndose que acepta tácitamente la comisión.

Art. 277. Aunque el comisionista rehúse la comisión que se le confiera, no estará dispensado de practicar las diligencias que sean de indispensable necesidad para la conservación de los efectos que el comitente le haya remitido, hasta que éste provea de nuevo encargado, sin que por practicar tales diligencias se entienda tácitamente aceptada la comisión.

Art. 278. Cuando sin causa legal dejare el comisionista de avisar que rehúsa la comisión, o de cumplir la expresa o tácitamente aceptada, será responsable al comitente de todos los daños que por ello le sobrevengan.

Art. 281. En aquellas comisiones cuyo cumplimiento exige provisión de fondos, no está obligado el comisionista a ejecutarlas, mientras el comitente no se la haga en cantidad suficiente, y también podrá suspenderlas cuando se hayan consumido los que tenía recibidos.

Art. 282. Cuando el comisionista se comprometa a anticipar fondos para el desempeño de la comisión, estará obligado a suplirlos, excepto en el caso de suspensión de pagos y quiebra del comitente. Art. 283. El comisionista, salvo siempre el contrato entre él y el comitente, podrá desempeñar la comisión tratando en su propio nombre o en el de su comitente.

Art. 284. Cuando el comisionista contrate en nombre propio, tendrá acción y obligación directamente con las personas con quienes contrate, sin tener que declarar cuál sea la persona del comitente, salvo en el caso de seguros.

Art. 285. Cuando el comisionista contratare expresamente en nombre del comitente, no contraerá obligación propia, rigiéndose en este caso sus derechos y obligaciones como simple mandatario mercantil, por las disposiciones del derecho común.

**DÉCIMA SALA REGIONAL EN LA  
CIUDAD DE MÉXICO.**

**EXPEDIENTE: 17318/22-17-10-6**

**ACTOR:**           \*\*\*\*\*           \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\* \*\*

**19**

Art. 286. El comisionista, en el desempeño de su encargo, se sujetará a las instrucciones recibidas del comitente, y en ningún caso podrá proceder contra disposiciones expresas del mismo.

Art. 287. En lo no previsto y prescrito expresamente por el comitente, deberá el comisionista consultarle, siempre que lo permita la naturaleza del negocio. Si no fuere posible la consulta o estuviere el comisionista autorizado para obrar a su arbitrio, hará lo que la prudencia dicte, cuidando del negocio como propio.

Art. 288. Si un accidente imprevisto hiciere, a juicio del comisionista, perjudicial la ejecución de las instrucciones recibidas, podrá suspender el cumplimiento de la comisión, comunicándolo así al comitente por el medio más rápido posible.

Art. 289. En las operaciones hechas por el comisionista, con violación o con exceso del encargo recibido, además de la indemnización a favor del comitente de daños y perjuicios, quedará á opción de éste ratificarlas o dejarlas a cargo del comisionista.

Art. 290. El comisionista estará obligado a dar oportunamente noticia a su comitente, de todos los hechos o circunstancias que puedan determinarle a revocar o modificar el encargo. Asimismo, debe dársela sin demora, de la ejecución de dicho encargo.

Art. 291. El comisionista deberá observar lo establecido en las leyes y reglamentos respecto a la negociación que se le hubiere confiado, y será responsable de los resultados de su contravención u omisión. Si los contraviniera en virtud de órdenes expresas del comitente, las responsabilidades a que haya lugar pesarán sobre ambos.

Art. 305. El comitente está obligado a satisfacer al contado al comisionista, mediante cuenta justificada, el importe de todos sus gastos y desembolsos, con el interés comercial desde el día en que los hubiere hecho.

A partir de las disposiciones legales anteriormente transcritas es posible establecer las premisas siguientes:

- El Código de Comercio califica como mercantiles a los actos realizados, entre otras, por las empresas de comisiones y de agenciamiento.

- La comisión mercantil se trata del mandato aplicado a actos concretos de comercio, sin distinguir respecto a si dicho mandato se efectúa con o sin representación, cuyas partes se denominan comitente a quien confiere la comisión mercantil y comisionista el que la desempeña, este último no necesita de poder constituido en escritura pública para desempeñar su encargo, por lo cual, lo puede recibir por escrito o palabra, sin embargo, resulta necesario ratificar por escrito el acuerdo verbal, antes que el negocio concluya.
- El comisionista contará con la facultad de aceptar o rehusarse al encargo conferido por el comitente, debe avisar de inmediato en caso de negarse, sin que esto lo dispense de llevar a cabo las diligencias indispensables para la conservación de los efectos que el comitente le hubiera remitido, hasta en tanto éste, no designe un nuevo encargado, sin que por la realización de las diligencias, pueda considerarse como por aceptada la comisión; sin embargo, cuando el comisionista llegara a practicar alguna gestión del encargo del comitente, el comisionista debe continuarlo hasta su conclusión y aceptar tácitamente la comisión; cuando el comisionista, sin causa legal para ello, omitiera avisar que rehúsa la comisión, o dejara de cumplirla, responderá en calidad de responsable ante el comitente, por todos los daños que sobrevengan.
- El comisionista podrá desempeñar por sí los encargos recibidos, sin que pueda delegarlos sin autorización previa para ello y cuenta con facultades para emplear dependientes en operaciones subalternas, en el desempeño de su comisión.
- El comisionista no está obligado a ejecutar las comisiones cuyo cumplimiento exigen provisión de fondos, únicamente cuando el comitente no los hubiera provisto en

**DÉCIMA SALA REGIONAL EN LA  
CIUDAD DE MÉXICO.**

**EXPEDIENTE: 17318/22-17-10-6**

**ACTOR:**           \*\*\*\*\*           \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\* \*\*

**21**

cantidad suficiente o se hubieran consumido, a menos que el comisionista se hubiera comprometido a anticipar los fondos para el desempeño de la comisión obligándose a suplirlos, excepto en el caso de suspensión de pagos o quiebra del comitente.

- Que el comisionista podrá desempeñar la comisión a nombre propio o de su comitente, para lo cual, cuando el comisionista contrate en nombre propio, contará con acción y obligación directamente con las personas con quienes hubiera contratado, sin tener que declarar quién es su comitente, salvo en el caso de seguros.
- Cuando el comisionista contrata expresamente en nombre del comitente, éste no contraerá obligaciones propias y sus relaciones con el comitente serán consideradas similares a las de un mandatario mercantil sujeto a las disposiciones de derecho común.
- El comisionista, en el desempeño de su encargo, se constreñirá a las instrucciones dadas por el comitente, por lo cual no podrá proceder en contra de las disposiciones expresas del mismo, debe consultar al comitente respecto de lo no previsto y prescrito expresamente por éste; de no ser posible la consulta, o si el comisionista contara con autorización para obrar a su arbitrio, hará lo que la prudencia dicte y cuidará el negocio como propio; puede suspender el cumplimiento de la comisión si un accidente imprevisto hiciere, a juicio del comisionista, perjudicial la

ejecución de las instrucciones recibidas del comitente, lo cual comunicará a este por el medio más rápido posible.

- El comisionista estará obligado, a dar noticia a su comitente, respecto de los hechos o circunstancias que puedan revocar o modificar el encargo; asimismo, el comisionista deberá observar lo establecido en las leyes y reglamentos respecto a la negociación confiada, es responsable de los resultados de su contravención u omisión, a menos que se hubieran contravenido en virtud de órdenes expresas del comitente, por lo cual, las responsabilidades recaerán en ambos.
- Todo comisionista tiene derecho a ser remunerado por su trabajo, salvo pacto en contrario, por lo cual, en caso de no existir estipulación previa, el monto de la remuneración se regulará por el uso de la plaza donde se realice la comisión.
- El comitente está obligado a satisfacer al contado al comisionista, mediante cuenta justificada, el importe de todos sus gastos y desembolsos, con el interés comercial respectivo desde el día en que los hubiera efectuado.

De igual manera, es indispensable conocer el contenido del artículo 22 de la Ley de Navegación y Comercio Marítimos:

**Artículo 22.-** El **agente naviero** es la persona física o moral que está facultada para que en nombre del naviero u operador, bajo el carácter de mandatario o **comisionista mercantil**, actúe en su nombre o representación como:

**I.- Agente naviero general**, quien tendrá la facultad de representar a su mandante o comitente en los contratos de transporte de mercancías, de arrendamiento y de fletamento; nombrar agente naviero consignatario de buques y realizar los demás actos de comercio que su mandante o comitente le encomienden, así como todo lo que corresponda al contrato de agencia marítima;

**DÉCIMA SALA REGIONAL EN LA  
CIUDAD DE MÉXICO.**

**EXPEDIENTE: 17318/22-17-10-6**

**ACTOR:**           \*\*\*\*\*           \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\* \*\*

**23**

II.- Agente naviero consignatario de buques, quien tendrá la facultad de realizar los actos y gestiones administrativas con relación a la embarcación en el puerto de consignación conforme al artículo 24 de esta Ley; y

III.- Agente naviero protector, quien será contratado por el naviero o por el fletador, según sea el caso, para proteger sus intereses y supervisar el trabajo que efectúe el agente naviero consignatario.

El agente naviero protector, antes de ser admitido, deberá garantizar que el interesado pasará por lo que él haga y pagará lo juzgado y sentenciado. La garantía será calificada por la autoridad bajo su responsabilidad y se otorgará por el agente naviero protector, comprometiéndose con el dueño del negocio a pagar los daños, perjuicios y gastos que se le irroguen a éste por su culpa negligencia.

Todo agente naviero estará legitimado para recibir notificaciones, aún de emplazamiento, en representación del naviero u operador para cuyo caso el Juez otorgará un término de sesenta días hábiles para contestar la demanda.

De lo transcrito se desprende que el **agente naviero** es el ente físico o moral facultado para que, a nombre del naviero u operador, bajo el carácter de **mandatario o comisionista mercantil**, actúe en nombre o representación de este; asimismo, se distinguen tres tipos de agentes navieros:

- **El agente naviero general**, quien tiene la facultad de representar a su mandante o comitente en los contratos de transporte de mercancías, de arrendamiento y de fletamento; nombrar agente naviero consignatario de buques; y realizar los demás actos de comercio que su mandante o comitente le encomienden, así como todo lo que corresponda al contrato de agencia marítima.

- **El agente naviero consignatario de buques**, quien tendrá facultad de realizar los actos y gestiones administrativas con relación a la embarcación en el puerto de consignación.
- El agente naviero protector, quien será contratado por el naviero o por el fletador, según sea el caso, para proteger sus intereses y supervisar el trabajo que efectúe el agente naviero consignatario.

Conforme a la normativa que ha quedado reproducida y analizada, es dable sostener que tanto el «*agenciamiento*» como la «*comisión mercantil*», son contratos representativos, ya que en virtud de estos, una persona se obliga a realizar actos en beneficio de otra, pero su diferencia sustancial radica en que, en el «*contrato de agenciamiento*», el agente actúa en representación, mientras que en el contrato de «*comisión mercantil*», el comisionista puede actuar sin representación.

Corroborando lo anterior, el Precedente **VIII-P-1aS-458** de la Primera Sección de la Sala Superior de este órgano jurisdiccional, en cual es del tenor literal siguiente:

**AGENCIAMIENTO NAVIERO, CONTRATO REPRESENTATIVO EQUIPARABLE A LA COMISIÓN MERCANTIL.**- El artículo 75 fracción X, del Código de Comercio califica como mercantiles, a los actos realizados por las empresas de agenciamiento, en tanto que el diverso 22 de la Ley de Navegación y Comercio Marítimos, prevé como Agente Naviero, al ente físico o moral, facultado para que a nombre del naviero u operador, bajo el carácter de comisionista mercantil, actúe en nombre y representación de este. En ese contexto, si el diverso artículo 273 del referido Código de Comercio, define a la Comisión Mercantil como un mandato aplicado a los actos concretos de comercio, sin distinguir cuestión alguna respecto a si dicho mandato se efectúa con o sin representación, en tanto que el numeral 283 del Código en comento, prevé la posibilidad del comisionista, para desempeñar el encargo conferido tratándolo bajo su propio nombre o en el de su comitente, y el diverso precepto 285 del multicitado Código, contempla que si el comisionista contrata expresamente en nombre del comitente, éste no contraerá obligaciones propias y sus relaciones con el comitente serán consideradas similares a las de un mandatario mercantil sujeto a las disposiciones de derecho común; por todo ello, es que el **Agenciamiento, constituye un contrato representativo, al igual que la Comisión, pues ambos son mandatos mercantiles, uno con representación directa**

**25**

**tratándose del Agenciamiento y el otro sin ella en cuanto al contrato de Comisión.** [Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Octava Época, Año III, No. 28, noviembre 2018, p. 578.]

Precisado lo anterior, se procede a analizar el tratamiento fiscal correspondiente, para lo cual se debe tener a consideración lo dispuesto en el artículo 29, fracción IV, inciso d), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con el artículo 58 de su Reglamento, vigentes para el ejercicio fiscal de 2017, disposiciones que por su trascendencia se transcriben a continuación:

**Ley del Impuesto al Valor Agregado**

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

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

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

[..]

**d).- Comisiones y mediaciones.**

**Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado**

**Artículo 58.** Para los efectos del artículo 29, fracción IV de la Ley, el **aprovechamiento en el extranjero** de servicios prestados por personas residentes en el país, **comprende tanto los que se presten en el territorio nacional como los que se proporcionen en el extranjero.**

Asimismo, se entiende, entre otros supuestos, que los servicios a que se refiere la fracción mencionada, se aprovechan en el extranjero **cuando sean contratados y pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento en el país, siempre que se paguen**

**mediante cheque nominativo o transferencia de fondos a las cuentas del prestador del servicio en instituciones de crédito o casas de bolsa y el pago provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero.**

A propósito de las disposiciones en comento, es dable destacar que para efectos del Impuesto al Valor agregado, las empresas residentes en el país aplicaran el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios, **cuando unos u otros se exporten.**

En dichos términos, se establece que se considerara exportación de bienes o servicios, el **aprovechamiento en el extranjero** de servicios prestados por residentes en el país, por concepto -entre otros- de **comisiones y mediaciones.**

A mayor abundamiento, se prevé que el **aprovechamiento en el extranjero** de servicios prestados por personas residentes en el país, **comprende tanto los que se presten en el territorio nacional como los que se proporcionen en el extranjero,** para lo cual se entenderá que los servicios se aprovechan en el extranjero cuando:

- a) Se trate de una prestación de servicios de comisión o mediación realizada por un residente en el país a favor de un residente en el extranjero.
- b) Los servicios sean contratados y pagados por un residente en extranjero sin establecimiento permanente en México.
- c) El pago sea realizado mediante cheque o transferencia de fondos a una institución mercantil a las cuentas del prestador de servicios, y;
- d) El pago provenga de cuentas de instituciones financieras en el extranjero.

**DÉCIMA SALA REGIONAL EN LA  
CIUDAD DE MÉXICO.**

**EXPEDIENTE: 17318/22-17-10-6**

**ACTOR:** \*\*\*\*\* \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\* \*\*

**27**

Ante lo expuesto, se puede llegar a la conclusión que, tratándose de **agentes navieros** que prestan de servicios encaminados a exportación al amparo de un contrato de «**comisión mercantil**», les resulta aplicable la tasa del 0%, prevista en el artículo 29, fracción IV, inciso d), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con el artículo 58 de su Reglamento, vigentes para el ejercicio fiscal 2017.

Así lo definió el Pleno de la Sala Superior de este Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en la jurisprudencia VIII-J-SS-165, consultable en la Revista que edita este órgano jurisdiccional, Octava Época, Año VI, número 60, noviembre 2021, página 19; la cual se reproduce continuación:

**COMISIÓN MERCANTIL. TRATÁNDOSE DE AGENTES NAVIEROS, ES INDISPENSABLE QUE LOS SERVICIOS PRESTADOS SE ENCUENTREN ENCAMINADOS A LA EXPORTACIÓN, A EFECTO QUE LES RESULTE APLICABLE LA TASA DEL 0% A QUE HACE REFERENCIA LA FRACCIÓN IV, INCISO D) DEL ARTÍCULO 29 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**- De conformidad con el numeral 22 de la Ley de Navegación, un agente naviero es la persona física o moral que está facultada para que, en nombre del naviero u operador, bajo el carácter de mandatario o comisionista mercantil, actúe en su nombre o representación en actos de comercio que se le encomienden. Por su parte, el artículo 29 fracción IV, inciso d), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, prevé que las empresas residentes en el país calcularán el impuesto al valor agregado aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten, entendiéndose por esto, en el caso de servicios prestados, aquellos que se aprovechen en el extranjero por concepto de comisiones y mediaciones. Ahora bien, el ordinal 58 del Reglamento de la aludida Ley, precisa que los servicios antes señalados, se aprovechan en el extranjero cuando sean contratados y pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento en el país, siempre que se paguen mediante cheque nominativo o transferencia de fondos provenientes de cuentas en el extranjero. En ese sentido, de la interpretación concatenada a los referidos preceptos legales, se tiene que para que proceda la aplicación de la

aludida tasa del 0% del impuesto al valor agregado tratándose de servicios prestados por agentes navieros, se deberá cumplir con los requisitos consistentes en: 1) que el servicio prestado efectivamente se encuentra encaminado a la exportación, y 2) se pague mediante cheque nominativo o transferencia de fondos proveniente de cuentas en el extranjero. En esa línea de estudio, cuando en el juicio contencioso administrativo el accionante de nulidad en su carácter de agente naviero, pretenda acreditar que a la prestación de servicios que realizó, por concepto de comisión mercantil, le resulta aplicable la tasa del 0%, únicamente bajo la consideración que se actualizaron los supuestos establecidos en el referido artículo 58 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tal cuestión será insuficiente para determinar la procedencia de la referida tasa gravable, pues resulta indispensable se acredite, además, que el servicio prestado efectivamente se encontraba encaminado a la exportación.

Sobre tales premisas, es dable sostener que:

1. El «*Contrato de Agenciamiento*» es equiparable a un «*Contrato de Comisión Mercantil*».
2. Tratándose de la prestación de servicios encaminados a la exportación, resulta aplicable la tasa del 0% prevista en el artículo 29, fracción IV, inciso d), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con el artículo 58 de su Reglamento, ordenamientos vigentes en el ejercicio fiscal 2017.
3. En el caso que nos ocupa, las actividades que realiza la actora consisten en la prestación de servicios encaminados eminentemente a la exportación, al amparo del «*Contrato de Agenciamiento*» suscrito entre ella y la sociedad naviera extranjera. \*\*\*\*\* \*\*.

En consecuencia, es inconcuso que **le asiste la razón** a la **actora** respecto a que, en la especie, los servicios que como agente naviero prestó a la naviera extranjera \*\*\*\*\* \*\*, deben considerarse como actos o actividades gravadas a la tasa del 0%, de conformidad con la normativa antes citada, siendo en consecuencia incorrecta la apreciación de la autoridad fiscal al afirmar que al amparo

**29**

del contrato de agenciamiento la actividad del accionante no tiene el carácter de «comisión», sino de «agencia» y por ende se encuentra gravada a la tasa del 16%, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1º, fracción II, y 14, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con lo dispuesto en el artículo 75, fracción X, del Código de Comercio.

Lo anterior, pues al tenor de los razonamientos establecidos en párrafos anteriores, el agenciamiento naviero realizado mediante el contrato representativo es en todo caso **equiparable** a la comisión mercantil, por lo que su tratamiento fiscal es dable que se realice en términos del artículo 29, fracción IV, inciso d), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con el artículo 58 de su Reglamento, **siempre que cumpla los requisitos para que se considere que el aprovechamiento se realizó en territorio extranjero.**

Sirve de apoyo a lo anterior, el Precedente **VIII-P-1aS-459** de la Primera Sección de la Sala Superior de este órgano jurisdiccional, publicado en la Revista que edita, Octava Época, Año III, No. 28, noviembre 2018, página 578, de rubro y texto siguiente:

**COMISIÓN DERIVADA DEL AGENCIAMIENTO NAVIERO, RESULTA GRAVABLE A TASA DEL 0%, DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 29 FRACCIÓN IV INCISO D), DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, POR SER UN CONTRATO DE REPRESENTACIÓN.**- En concordancia con el criterio adoptado en el precedente emitido por la Primera Sección de la Sala Superior de este Tribunal de rubro: «AGENCIAMIENTO NAVIERO, CONTRATO REPRESENTATIVO EQUIPARABLE A LA COMISIÓN MERCANTIL», las comisiones derivadas de los servicios prestados exportados, con motivo de un contrato de Comisión Mercantil, así como de Agenciamiento Naviero, son de gravarse a la tasa del 0%, conforme al aludido precepto; pues éste establece, que las empresas residentes en el país, calcularán el impuesto al valor agregado, aplicando dicha

tasa, a la prestación de servicios exportados, considerándose ésta, como el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, encontrándose categóricamente previstas las comisiones, las cuales consecuentemente pueden derivar tanto del contrato de Comisión Mercantil, así como del Agenciamiento Naviero, toda vez que este último constituye un contrato representativo, al igual que la Comisión Mercantil; siempre y cuando, las comisiones derivadas de los servicios prestados exportados, tengan como origen los referidos contratos y los servicios benefician o se aprovechen de forma exclusiva por la persona o entidad comercial residente en extranjero, sin establecimiento en el país.

No obstante lo anterior -tal como se adelantó- pese a lo fundado del agravio, el mismo resulta **insuficiente** para declarar la nulidad de la resolución combatida y por ende para reconocer el derecho subjetivo que pretende el accionante.

Lo anterior encuentra justificación a partir de que la autoridad como parte de la motivación para negar la devolución solicitada por la parte actora por el periodo del mes de enero de 2017, expone que la contribuyente, en su carácter de comisionista (agente naviero), al incluir para el cálculo de la base gravable a los gastos incurridos en la prestación del servicio, aplica incorrectamente la tasa del 0% a la totalidad de los servicios que presta, sin especificar a cuáles servicios no corresponde esa tasa del 0%.

En ese sentido, la enjuiciada destaca la aplicación de la Regla 4.4.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2016, citada como fundamento de la negativa a las devoluciones solicitadas por la moral actora, de la cual resulta conveniente conocer de su contenido en los términos siguientes:

#### **Servicios prestados por agentes navieros**

**4.4.3.** Para los efectos de los artículos 16, primer y segundo párrafos; 18 y 29, fracciones IV, inciso d) y V de la Ley del IVA, los agentes navieros inscritos en el Registro Público Marítimo Nacional, que presten servicios a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, estarán a lo siguiente:

I. Aplicarán la tasa del 16% del IVA tratándose de las contraprestaciones cobradas a dichos residentes por los servicios portuarios, pilotos, remolque, carga, descarga, amarre, desamarre, reparación y mantenimiento de contenedores, inspección, transportación, estiba, maniobras, alijo y custodia, así como cualquier

**DÉCIMA SALA REGIONAL EN LA  
CIUDAD DE MÉXICO.**

**EXPEDIENTE: 17318/22-17-10-6**

**ACTOR:**           \*\*\*\*\*           \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\* \*\*

**31**

otro identificado con la actividad de transportación, realizados en territorio nacional **por el mismo contribuyente o por otro distinto al agente naviero**, siempre que estén vinculados con la importación de bienes en los términos del artículo 24 de la Ley del IVA.

II. Podrán aplicar la tasa del 0% del IVA tratándose de las contraprestaciones cobradas a tales residentes en el extranjero por los servicios de transportación internacional de bienes a que se refiere el artículo 29, fracción V de la Ley del IVA los cuales podrán incluir, en su caso, las cantidades erogadas por concepto de transportación por carretera y vía férrea, siempre que estén vinculados con la exportación de bienes y se aprovechen en el extranjero.

**III. En ningún caso deberán incluir en el valor de la contraprestación cobrada como comisión los servicios a que se refieren las fracciones anteriores.** Para tales efectos, en el CFDI que dichos agentes navieros expidan se deberán desglosar los montos, aplicando la tasa del IVA respectiva, que corresponda a los siguientes conceptos:

- a) La comisión cobrada.
- b) Los servicios prestados vinculados con la importación mercancías a que se refiere la fracción I de la presente regla y, de
- c) En su caso, los servicios prestados vinculados con la exportación de mercancías a que se refiere la fracción II de esta regla.

Cuando no sea posible identificar aquellos gastos relacionados con la operación de los buques, con los servicios prestados para la importación de mercancías a que se refiere la fracción I de la presente regla o para la exportación de mercancías a que se refiere la fracción II de la misma, en los CFDI's que dichos agentes navieros expidan, desglosarán los montos de las contraprestaciones relacionadas con la operación de los buques que se ubiquen en este supuesto, aplicando la tasa del 16% o del 0% del IVA, en la proporción en la que el valor de las actividades gravadas a la tasa del 16% o del 0% según se trate, representen del total de los actos o actividades mencionados, en el mes inmediato anterior al de la emisión del CFDI de que se trate.

De lo transcrito se desprende que para efectos de la previsto en el artículo 29, fracciones IV, inciso d) y V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los agentes navieros inscritos en el Registro Público Marítimo Nacional, que presten servicios a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, deberán observar lo siguiente:

1. Aplicarán la tasa del 16% del IVA tratándose de las contraprestaciones cobradas a dichos residentes por los servicios portuarios, pilotos, remolque, carga, descarga, amarre, desamarre, reparación y mantenimiento de contenedores, inspección, transportación, estiba, maniobras, alijo y custodia, así como cualquier otro identificado con la actividad de transportación, **realizados en territorio nacional por el mismo contribuyente o por otro distinto al agente naviero**, siempre que estén vinculados con la importación de bienes.
2. Podrán aplicar la tasa del 0% del IVA tratándose de las contraprestaciones cobradas a tales residentes en el extranjero por los servicios de transportación internacional de bienes a que se refiere el artículo 29, fracción V de la Ley del IVA los cuales podrán incluir -no aplicable al caso ya que no se está en presencia de exportación de mercancías- en su caso, las cantidades erogadas por concepto de transportación por carretera y vía férrea, siempre que estén vinculados con la exportación de bienes y se aprovechen en el extranjero.

En dichos términos la regla en comento expresa una norma prohibitiva en torno a que **en ningún caso** el agente naviero deberá **incluir en el valor de la contraprestación cobrada como comisión los servicios** a que se refieren las hipótesis anteriores, por lo que para tales efectos, en el CFDI que dichos agentes navieros expidan se deberán **desglosar** los montos, aplicando la tasa del IVA respectiva, que corresponda a los siguientes conceptos:

a) La comisión cobrada.

b) **Los servicios prestados vinculados con la importación mercancías** como se expuso en el caso 1 y, de

**DÉCIMA SALA REGIONAL EN LA  
CIUDAD DE MÉXICO.**

**EXPEDIENTE: 17318/22-17-10-6**

**ACTOR:**       \*\*\*\*\*       \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\* \*\*

**33**

c) los servicios prestados vinculados con la exportación de mercancías a que se refiere el caso 2 aludido.

Ahora a manera de paréntesis -tal como se destaca en la propia resolución combatida- el accionante consintió la emisión de la aludida Regla de carácter general, al **reconocer expresamente que no promovió medio de defensa en su contra.**

Precisado lo anterior, se considera bajo el contexto normativo expuesto, que la accionante no atiende a lo previsto en la Regla en cita ya que en el caso el demandante **manifiesta expresamente en su demanda que, la contraprestación establecida por los servicios de comisión mercantil concentra a su vez las erogaciones realizadas por los servicios suministrados con empresas tercero para la recepción de las mercancías en puertos nacionales**<sup>2</sup>.

En efecto, el accionante en su escrito inicial de demanda asegura que al tenor de las cláusulas del contrato suscrito con **\*\*\*\*\* \*\***, se comprometió a llevar a cabo la contratación de terceros proveedores cuyos servicios de maniobra resulten necesarios para cumplir con el propósito del mismo, especificándose expresamente que los servicios de comisión que preste la demandante por regla general habrán de ser ejecutados a nombre propio sin relevar la identidad de la línea naviera extranjera (comisión no representativa) ante los terceros con quienes contratarse, y **que la contraprestación o remuneración a favor del agente por la prestación de sus servicios de comisión, se integrará por el total de los "gastos**

---

<sup>2</sup> Ver página 8 de la demanda de nulidad.

**netos" en que haya incurrido con motivo de la prestación de sus servicios, adicionados por un margen de utilidad o *mark up* del 1%.**

Lo que deja claro que la demandante en torno a dichos servicios suministrados con empresas tercero el accionante en apego a lo dispuesto en la citada Regla, **debió desglosar tales conceptos** en la factura emitida con motivos de sus servicios de comisión mercantil a la **cual únicamente le resultaría aplicable la tasa del 0% (*mark up* del 1%)** y en su caso aplicar la tasa del 16% en relación con los servicios suministrados por terceros.

Al respecto, cabe destacar el contenido de la Jurisprudencia **PR.A.C.CN. J/22 A (12a.)** sustentada por el Pleno Regional en materias Administrativa y Civil de la Región Centro-Norte, con residencia en la Ciudad de México, aplicable al caso concreto, la cual se transcribe a continuación:

Registro digital: 2031805

Instancia: Plenos Regionales

Duodécima Época

Materias(s): Administrativa

Tesis: **PR.A.C.CN. J/22 A (12a.)**

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 6, Febrero de 2026, Tomo IV, Volumen 1, página 451

Tipo: Jurisprudencia

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA TASA DEL 0 % PREVISTA EN EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN IV, INCISO D), DE LA LEY RELATIVA AL VALOR DE LA ENAJENACIÓN DE BIENES O PRESTACIÓN DE SERVICIOS CUANDO SE EXPORTEN, ES APLICABLE ÚNICAMENTE A LAS CANTIDADES COBRADAS POR CONCEPTO DE COMISIONES Y MEDIACIONES QUE SE APROVECHEN EN EL EXTRANJERO.** Hechos: Los Tribunales Colegiados de Circuito contendientes sustentaron criterios contradictorios al analizar si puede aplicarse la tasa del 0 % por concepto del impuesto al valor agregado, en términos del artículo señalado, a los servicios que contrata un agente naviero dentro del territorio nacional, a fin de dar cumplimiento a un contrato de comisión celebrado entre una sociedad con residencia en México y una sociedad extranjera. Mientras que unos determinaron que su aplicación se sujeta a que los servicios se aprovechen en el extranjero; otros concluyeron que por aprovechamiento en el extranjero debe entenderse la totalidad de la actividad con independencia del lugar en que se realice, por lo que a los

**DÉCIMA SALA REGIONAL EN LA  
CIUDAD DE MÉXICO.**

**EXPEDIENTE: 17318/22-17-10-6**

**ACTOR:**           \*\*\*\*\*           \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\* \*\*

**35**

servicios prestados por terceros, en cumplimiento a un contrato de comisión, aun cuando se desarrollen en territorio nacional, se les debe aplicar dicha tasa.

Criterio jurídico: La tasa del 0 % prevista en el artículo 29, fracción IV, inciso d), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado **es aplicable únicamente a las cantidades cobradas por concepto de comisiones o mediaciones que se aprovechen en el extranjero.**

**Justificación:** La regla general contenida en el artículo citado es la relativa a que debe aplicarse la tasa del 0 % del impuesto al valor agregado a las enajenaciones de bienes o a la prestación de servicios por concepto de comisiones o mediaciones que brinden las empresas residentes en el país, siempre y cuando unos y otros sean exportados. La comisión mercantil es un mandato por el cual el comisionista se obliga a prestar algún servicio o a hacer alguna cosa por cuenta o encargo de otra.

La extinta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 2a. CXXIX/2015 (10a.), de rubro: "VALOR AGREGADO. ALCANCE DEL CONCEPTO DE 'APROVECHAMIENTO', CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN IV, DE LA LEY RELATIVA, VIGENTE EN 2006.", sostuvo que para la actualización de la aplicación de la tasa del 0 % es indispensable la concurrencia de dos elementos: 1) objetivo, que se refiere al lugar en el que ocurre el disfrute, aprovechamiento o utilización del servicio, el cual debe concretarse fuera del país; y 2) subjetivo, que condiciona a la calidad de residente en México del prestador de servicio. Además, consideró que la aplicación de la tasa del 0 % a los servicios prestados por residentes en el país que sean exportados, se encuentra sujeta a que realmente se aprovechen en el extranjero y no así dentro del país, ya que, de no reunirse tales requisitos, resulta aplicable la regla general de gravación. Por su parte, el artículo 58 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado prevé que el aprovechamiento en el extranjero comprende tanto los servicios prestados en el territorio nacional como aquellos que se proporcionen en el extranjero, entre otros supuestos, cuando sean contratados y pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento en el país, si se pagan mediante cheque nominativo o transferencia de fondos. Asimismo, la propia Sala, al resolver el amparo directo en revisión 1539/2017, consideró que el aprovechamiento en el extranjero se configura cuando el servicio que preste un residente en el país trasciende al exterior, esto es, cuando beneficia a un residente en el extranjero, lo que se hace patente en el supuesto señalado y el pago se realiza a

las cuentas del prestador del servicio en instituciones de crédito o casas de bolsa y proviene de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero.

En ese contexto, la prestación de los servicios por concepto de **"comisión" que prestan los agentes navieros a una empresa extranjera es aprovechada fuera del país** cuando reúna las características anteriores y, por tanto, **la comisión que percibe la empresa con residencia en el país se grava con la tasa del 0 % a que se refiere el artículo 29, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. No obstante, no puede darse igual tratamiento a los contratos que celebra el comisionista con terceras personas, aun cuando con los mismos se trate de dar cumplimiento al contrato de comisión**, pues ello implicaría realizar una interpretación extensiva de la norma fiscal, lo que no está permitido si no cumple con lo dispuesto en el artículo reglamentario citado. **Por ello, es necesario distinguir entre la obligación del comisionista a realizar actos para dar cumplimiento al contrato de comisión, que se reducen a actos de representación, de aquellos contratos que se celebren con terceras personas, como pueden ser, ejemplificativamente, los de transporte, aun cuando los mismos se pacten para ejecutar los actos que encarga el comisionista.**

PLENO REGIONAL EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y CIVIL DE LA REGIÓN CENTRO-NORTE, CON RESIDENCIA EN LA CIUDAD DE MÉXICO.

Contradicción de criterios 25/2025. Entre los sustentados por el Segundo, el Tercero, el Sexto, el Séptimo, el Noveno, el Décimo Noveno y el Vigésimo Tribunales Colegiados en Materia Administrativa, todos del Primer Circuito. 27 de noviembre de 2025. Tres votos de las Magistradas Mónica Saloma Palacios, Virginia Pétriz Herrera y Mayra Sandoval Mendoza. Ponente: Virginia Pétriz Herrera. Secretaria: Ana Paola Surdez López.

Tesis y/o criterios contendientes:

El sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver la revisión administrativa (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) 37/2024, el sustentado por el Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver la revisión administrativa (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) 172/2023, el sustentado por el Décimo Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver la revisión administrativa (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) 169/2020, el sustentado por el Vigésimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver los amparos directos 276/2022 y 715/2023,

**37**

el sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver el amparo directo 91/2023, y el diverso sustentado por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver las revisiones administrativas (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) 75/2023 y 316/2023.

Nota: La tesis aislada 2a. CXXIX/2015 (10a.) citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 4 de diciembre de 2015 a las 10:30 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 25, Tomo I, diciembre de 2015, página 469, con número de registro digital: 2010630.

Esta tesis se publicó el viernes 27 de febrero de 2026 a las 10:29 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 2 de marzo de 2026, para los efectos previstos en el punto octavo del Acuerdo General Plenario 7/2025 (12a.).

\*Énfasis añadido

Criterio que es consistente con el contenido de la Regla 4.4.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2016, al precisar que si bien la prestación de los servicios por concepto de **"comisión" que prestan los agentes navieros a una empresa extranjera es aprovechada fuera del país** cuando reúna las características anteriores y, por tanto, **la comisión que percibe la empresa con residencia en el país debe gravarse con la tasa del 0 % a que se refiere el artículo 29, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.**

No obstante, en apreciación del Pleno Regional en materias Administrativa y Civil de la Región Centro-Norte, **no puede darse igual tratamiento a los contratos que celebra el comisionista con terceras personas, aun cuando con los mismos se trate de dar**

**cumplimiento al contrato de comisión**, pues ello implicaría realizar una interpretación extensiva de la norma fiscal, lo que no está permitido si no cumple con lo dispuesto en el artículo reglamentario citado.

**Por ello, tal como destaca el referido Cuerpo Colegiado en el mencionado criterio obligatorio, se debe distinguir entre la obligación del comisionista a realizar actos para dar cumplimiento al contrato de comisión, que se reducen a actos de representación, de aquellos contratos que se celebren con terceras personas, como pueden ser, ejemplificativamente, los de transporte, aun cuando los mismos se pacten para ejecutar los actos que encarga el comisionista.**

Lo que permite confirmar la obligación a cargo del demandante de observar lo previsto en la mencionada Regla 4.4.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, aplicando la tasa del 16% del IVA tratándose de las contraprestaciones cobradas a los residentes por los servicios portuarios, pilotos, remolque, carga, descarga, amarre, desamarre, reparación y mantenimiento de contenedores, inspección, transportación, estiba, maniobras, alijo y custodia, así como cualquier otro identificado con la actividad de transportación, pues aún cuando se reconoce que no fueron proporcionados directamente por la demandante, estos si se llevaron a cabo **en territorio nacional a través de empresas tercero.**

A mayor abundamiento, resulta **infundado** el argumento del demandante al precisar que dicha Regla le resulta inaplicable atendiendo a que cuenta con un criterio favorable, principalmente el reconocido en el oficio **325-SAT-09-III-I33074** de **02 de marzo de 2004**, emitido por el Administrador Local Jurídico del Sur del Distrito Federal la cual generó un vínculo indisoluble entre ésta y las autoridades fiscales, por lo que estas últimas se encuentran obligadas a respetar.

Para dar resolución al argumento, resulta pertinente conocer el contenido de los artículos 34 y 36 del Código Fiscal de la Federación, los cuales establecen lo siguiente:

**Artículo 34.-** Las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre **situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente.**

**La autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con lo siguiente:**

- I. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto.
- II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad.
- III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

La autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes **cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable.**

Las respuestas recaídas a las consultas a que se refiere este artículo no serán obligatorias para los particulares, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.

Las autoridades fiscales deberán contestar las consultas que formulen los particulares en un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva.

El Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo,

debiendo cumplir con lo dispuesto por el artículo 69 de este Código.

**Artículo 36.-** Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

**Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.**

(ADICIONADO, D.O.F. 15 DE DICIEMBRE DE 1995)

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

(ADICIONADO, D.O.F. 15 DE DICIEMBRE DE 1995)

Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.

A partir de lo expuesto, es posible destacar en torno a las consultas que los particulares a las autoridades fiscales sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados que, los criterios que estas últimas emitan serán obligatorias para la propia autoridad, siempre que se cumpla con los requisitos siguientes:

- 1) Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto.
- 2) Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad.

**DÉCIMA SALA REGIONAL EN LA  
CIUDAD DE MÉXICO.**

**EXPEDIENTE: 17318/22-17-10-6**

**ACTOR:** \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\*

**41**

- 3) Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

Empero, se aclara que la autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados **o se modifique la legislación aplicable.**

Del mismo modo se establece que las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por este Tribunal Federal de Justicia Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales (juicio de lesividad).

Adicionalmente se prevé que cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

En atención a lo expuesto se considera que en lo particular mediante resolución **325-SAT-09-III-I33074** de **02 de marzo de 2004**, el Administrador Local Jurídico del Sur del Distrito Federal del Servicio de Administración Tributaria emitió el criterio siguiente:

**SIN TEXTO**

[SE SUPRIME IMAGEN]

Documental que al valorarse en términos del artículo 46, fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se constata que la autoridad fiscal con fecha 02 de marzo de 2004 emitió criterio favorable a \*\*\*\*\* (ahora \*\*\*\*\* en el sentido de que en términos del artículo 2 A y 29, fracción IV, inciso d) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por los actos y actividades que realiza con motivo del contrato de comisión mercantil, por el que presta a los servicios de transporte multimodal internacional de bienes, como agente naviero o consignatario, el cual es aprovechado en el extranjero por empresas residentes en el extranjero que le son partes relacionadas, **está sujeta a la tasa del 0% del Impuesto al Valor Agregado, actos o actividades que producirán los mismos efectos legales que aquéllos por lo que se deba pagar el impuesto conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.**

Empero lo anterior, debe considerarse que -contrario a lo asegurado por el demandante- el criterio en comento no resulta aplicable al caso de devolución por concepto de Impuesto al Valor Agregado correspondiente al periodo de enero de 2017 solicitado.

Lo anterior, ya que conforme lo previsto en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación un criterio favorable emitido por la propia autoridad fiscal no es vinculante para ésta cuando -entre otros supuestos- **se modifique la legislación aplicable;** lo cual en el caso aconteció con la entrada en vigor de la Regla 4.4.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2016, que estableció diversas directrices en el cumplimiento del Impuesto al Valor Agregado conforme lo previsto en el artículo 29, fracción IV, inciso d) de la Ley de la materia en relación a los servicios proporcionados por agentes navieros.

Siendo entonces inaplicable al caso, el criterio asentado en la respuesta a la consulta contenida en el oficio 325-SAT-09-III-I33074 en

**DÉCIMA SALA REGIONAL EN LA  
CIUDAD DE MÉXICO.**

**EXPEDIENTE: 17318/22-17-10-6**

**ACTOR:** \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\*

**43**

tanto que los elementos con base en los cuales se establecieron con fecha 02 de marzo de 2004 son distintos con la entrada en vigor de la aludida Regla vigente para el año 2017.

Adicionalmente debe considerarse que la vigencia del aludido criterio emitido de manera favorable a la accionante en el año 2004, según lo previsto en el artículo 36-A del Código Fiscal de la Federación<sup>3</sup>, por regla general cuenta con una vigencia limitada del ejercicio al que se solicitó o en su defecto al inmediato anterior, por ende la citada resolución favorable

Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis **PC.I.A. J/4 A (11a.)** sustentada por el Pleno en materia administrativa del primer circuito, cuyos datos de identificación, rubro y contenido son del tenor siguiente:

Registro digital: 2024202  
Instancia: Plenos de Circuito  
Undécima Época  
Materias(s): Administrativa  
Tesis: **PC.I.A. J/4 A (11a.)**  
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 10, Febrero de 2022, Tomo II, página 2023  
Tipo: Jurisprudencia

**CONSULTA FISCAL FAVORABLE AL GOBERNADO. LA VIGENCIA TEMPORAL DE LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 34 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006 ESTÁ CONTENIDA EN LOS ARTÍCULOS 34-A Y 36 BIS DEL MISMO**

<sup>3</sup> Artículo 36 Bis.- Las resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones, **dictadas en materia de impuestos que otorguen una autorización** o que, siendo favorables a particulares, determinen un régimen fiscal, surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución, y ésta se otorgue en los tres meses siguientes al cierre del mismo. Al concluir el ejercicio para el que se hubiere emitido una resolución de las que señala el párrafo anterior, los interesados podrán someter las circunstancias del caso a la autoridad fiscal competente para que dicte la resolución que proceda. Este precepto no será aplicable a las autorizaciones relativas a prórrogas para el pago en parcialidades, aceptación de garantías del interés fiscal, las que obliga la ley para la deducción en inversiones en activo fijo, y a las que se refiere el artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**ORDENAMIENTO.** Hechos: Los Tribunales Colegiados de Circuito contendientes disintieron sobre si la resolución recaída a la consulta fiscal favorable al gobernado prevista en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2006 tiene vigencia indefinida hasta que se modifique por el actualmente denominado Tribunal Federal de Justicia Administrativa mediante juicio de lesividad iniciado por las autoridades fiscales en términos del diverso 36 del mismo ordenamiento o, por el contrario, tiene periodo de vigencia específico.

Criterio jurídico: El Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito establece que la resolución administrativa de carácter individual favorable a un particular tiene la vigencia temporal prevista en los artículos 34-A y 36 Bis del Código Fiscal de la Federación.

Justificación: El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre del 2006 establecía que las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente, entendiendo por real que tiene existencia objetiva y, por concreto, que es preciso, determinado y sin vaguedad, de modo que la resolución administrativa de carácter individual favorable al particular le reconoce derechos que no podrán ser desconocidos por la autoridad. La vigencia de la resolución administrativa se prevé en los artículos 34-A y 36 Bis del mismo ordenamiento y dependerá de lo que se consulte a la autoridad fiscal: a) para el ejercicio inmediato anterior, para aquel en que se presentara la consulta y hasta para los tres ejercicios fiscales siguientes, cuando verse sobre metodología de precios de transferencia, y b) para el ejercicio fiscal en que se emitieran o para el ejercicio inmediato anterior (si la consulta planteada durante un ejercicio se hubiera resuelto dentro de los tres meses siguientes a su cierre), cuando las resoluciones favorables otorgaran una autorización o determinaran un régimen fiscal en materia de impuestos. La razón de que la consulta tenga una vigencia específica obedece a que debe existir correlación con la situación que se consulta, de no ser así, se contravendría el principio de congruencia que debe regir a toda petición o consulta y a su contestación. De modo que durante la vigencia de la resolución administrativa favorable al particular, la autoridad no podrá desconocerla y sólo podrá modificarse por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, previa sustanciación del juicio de lesividad iniciado por la autoridad fiscal en términos del artículo 13, segundo párrafo, fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

PLENO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Precisión que esta Juzgadora realiza a partir de la obligación prevista en el quinto párrafo del artículo 50 de la Ley Federal de

**45**

Procedimiento Contencioso Administrativo<sup>4</sup>, a efecto de constatar el derecho subjetivo que en el presente caso pretende la demandante.

Ahora bien, en otro aspecto resulta **infundado** el argumento del accionante a través del cual asegura que en el presente asunto se actualiza la figura de **cosa juzgada** pues mediante sentencia dictada por el Décimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, dentro de los autos que integran el juicio de amparo D.A. 175/2009 y el respectivo cumplimiento de sentencia de amparo dictado por la Novena Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa el 1 de septiembre de 2009, dentro de los autos que integran el juicio de nulidad 14912/04-17-09-6, se confirmó en definitiva que la empresa exporta servicios de comisión mercantil y no de agencia, mismos que se encuentran sujetos a la tasa del 0% de impuesto al valor agregado.

Lo anterior es así ya que para que incida en un aspecto reflejo lo determinado en forma *irrebatible, indiscutible e inmodificable* en diverso asunto con base en la aludida figura de cosa juzgada, es necesario que se actualicen los elementos siguientes a saber:

**a)** La existencia de una sentencia ejecutoriada.

**b)** La existencia de un diverso proceso en trámite.

---

<sup>4</sup> ARTÍCULO 50.- Las sentencias del Tribunal se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

[...]

En el caso de sentencias en que se condene a la autoridad a la restitución de un derecho subjetivo violado o a la devolución de una cantidad, **el Tribunal deberá previamente constatar el derecho que tiene el particular, además de la ilegalidad de la resolución impugnada.**

- c) La existencia de una relación sustancial de interdependencia respecto al objeto sobre el que versa el juicio previo, -de donde deriva la sentencia ejecutoriada- y el que se tramita.
- d) La sujeción de las partes a la obligatoriedad de la sentencia firme del primer proceso.
- e) Que en la sentencia firme se sustente un criterio de fondo preciso, claro e indubitable sobre uno de los presupuestos lógicos sobre los que versa el nuevo juicio y que, a su vez, será elemento necesario para sustentar la resolución de este último, a fin de evitar la emisión de sentencias contradictorias.

Al respecto resulta aplicable la Jurisprudencia P./J. **85/2008**, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVIII, Septiembre de 2008, página 589, que es del tenor siguiente:

**COSA JUZGADA. EL SUSTENTO CONSTITUCIONAL DE ESA INSTITUCIÓN JURÍDICA PROCESAL SE ENCUENTRA EN LOS ARTÍCULOS 14, SEGUNDO PÁRRAFO Y 17, TERCER PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.** En el sistema jurídico mexicano la institución de la cosa juzgada se ubica en la sentencia obtenida de un auténtico proceso judicial, entendido como el seguido con las formalidades esenciales del procedimiento, conforme al artículo 14, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dotando a las partes en litigio de seguridad y certeza jurídica. Por otra parte, la figura procesal citada también encuentra fundamento en el artículo 17, tercer párrafo, de la Norma Suprema, al disponer que las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para garantizar la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones, porque tal ejecución íntegra se logra sólo en la medida en que la cosa juzgada se instituye en el ordenamiento jurídico como resultado de un juicio regular que ha concluido en todas sus instancias, llegando al punto en que lo decidido ya no es susceptible de discutirse, en aras de salvaguardar la garantía de acceso a la justicia prevista en el segundo párrafo del artículo 17 constitucional, pues dentro de aquélla se encuentra no sólo el derecho a que los órganos jurisdiccionales establecidos por el

**DÉCIMA SALA REGIONAL EN LA  
CIUDAD DE MÉXICO.**

**EXPEDIENTE: 17318/22-17-10-6**

**ACTOR:**           \*\*\*\*\*           \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\* \*\*

**47**

Estado diriman los conflictos, sino también el relativo a que se garantice la ejecución de sus fallos. En ese sentido, la autoridad de la cosa juzgada es uno de los principios esenciales en que se funda la seguridad jurídica, toda vez que el respeto a sus consecuencias constituye un pilar del Estado de derecho, como fin último de la impartición de justicia a cargo del Estado, siempre que en el juicio correspondiente se haya hecho efectivo el debido proceso con sus formalidades esenciales.

Acción de inconstitucionalidad 11/2004 y su acumulada 12/2004. Diputados Integrantes de la Tercera Legislatura de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal y Procurador General de la República. 25 de septiembre de 2007. Unanimidad de diez votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretarios: Rómulo Amadeo Figueroa Salmorán y Makawi Staines Díaz.

Del mismo modo es aplicable, la jurisprudencia **2a./J. 198/2010** sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Novena Época, visible en la página 661 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, enero de 2011, que dice:

**"COSA JUZGADA INDIRECTA O REFLEJA. SU EFICACIA DENTRO DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.**

La institución de la cosa juzgada debe entenderse como la inmutabilidad de lo resuelto en sentencias firmes, sin que pueda admitirse su modificación por circunstancias posteriores, pues en ella descansan los principios constitucionales de certeza y seguridad jurídica; sin embargo, existen circunstancias particulares en las cuales la eficacia de dicha institución no tiene un efecto directo respecto a un juicio posterior, al no actualizarse la identidad tripartita (partes, objeto y causa), sino una eficacia indirecta o refleja y, por tanto, el órgano jurisdiccional debe asumir los razonamientos medulares de la sentencia firme -cosa juzgada- por ser indispensables para apoyar el nuevo fallo en el fondo, sobre el o los elementos que estén estrechamente interrelacionados con lo sentenciado con anterioridad y evitar la emisión de sentencias contradictorias en perjuicio del gobernado. Ahora bien, si en términos del artículo

40, párrafo tercero, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, alguna de las partes hace valer como prueba superveniente dentro de un juicio contencioso administrativo instado contra actos tendentes a la ejecución de un diverso acto administrativo, la resolución firme recaída al proceso donde se impugnó este último y se declaró nulo, procede que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa aplique lo resuelto en el fondo de dicha ejecutoria, haga suyas las consideraciones que sustentan el fallo y declare la nulidad de los actos impugnados, a fin de eliminar la presunción de eficacia y validez que, en términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y del Código Fiscal de la Federación posee todo acto administrativo desde que nace a la vida jurídica, evitando así la emisión de sentencias contradictorias.”

Así a partir de la revisión a las actuaciones que obran en el presente juicio, a consideración de esta Sala no se surte la figura de la cosa juzgada en su forma refleja ya que en torno al requisito precisado como e), se estima que no hay un criterio claro en los fallos dictados por el Décimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, dentro de los autos que integran el juicio de amparo D.A. 175/2009 y el respectivo cumplimiento de sentencia de amparo dictado por la Novena Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa el 1 de septiembre de 2009, dentro de los autos que integran el juicio de nulidad 14912/04-17-09-6 que tenga incidencia en el presente asunto.

Lo anterior, considerando pues nuevamente se destaca que dichas determinaciones fueron emitidas previo a la entrada en vigor de la Regla 4.4.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2016 siendo evidente que las consideraciones no pueden asumirse como propias en el presente asunto, ya que en todo caso las condiciones fácticas y jurídicas en las que se dictaron dichos fallos no son las mismas que las que se ventilan en el presente caso, por lo que ante la disonancia en los méritos que contextualizan dichos juicios, tornan improcedente la implementación de la institución alegada por el demandante al presente caso.

**49**

En la misma tesitura, las diversas determinaciones invocadas por el demandante como hechos notorios mediante escritos 28 de junio de 2023 y 26 de febrero de 2026, tampoco se considera que tengan una incidencia refleja en la presente causa, ya que estos se resolvieron con base en torno a diversos ejercicios fiscales al que se analiza al presente caso.

Además, particularmente por lo que hace a la ejecutoria dictada en la contradicción de criterios 25/2025, de la que derivó la jurisprudencia **PR.A.C.CN. J/22 A (12a.)** analizada en párrafos previos, tal como quedó precisado anteriormente, no le favorece a los intereses del demandante pues en su caso, **el propio criterio refleja la necesidad de distinguir entre la obligación del comisionista a realizar actos para dar cumplimiento al contrato de comisión, que se reducen a actos de representación, de aquellos contratos que se celebren con terceras personas, como obliga la propia Regla 4.4.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017.**

Finalmente en torno a los restantes elementos de convicción que propone el accionante a efecto de acreditar que se encuentra reconocido a su favor la aplicación de la tasa 0% con relación a los servicios prestados en su carácter de comisionista mercantil, consistentes en:

- Oficio 7.2.418.039/2011.4011 del 15 de diciembre de 2011, emitido por la Coordinación General de Puertos y Marina Mercante de la Secretaría de Comunicaciones y Transporte.
- Oficio 1.2.304.-12940 del 15 de agosto de 2011,

emitido por la Unidad de Asuntos Jurídicos de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, mediante el cual se confirma que la actividad que efectuada corresponde a una comisión mercantil.

- Resoluciones a diversos recursos de revocación contenidas en los oficios 900 04 05-2011-67856 y 900 04 05-2011-67886, emitidos por el Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes "5". de la Administración Central de Grandes Contribuyentes, ambos de fecha 9 de diciembre de 2011
- Resoluciones a diversos recursos de revocación contenidas en los oficios 900 04 05-2015-45619 y 900 04 04-2015-48746, emitidos respectivamente por los Administradores de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes "5" y "4", de la Administración Central de Grandes Contribuyentes, ambos de fecha 28 de agosto de 2015.
- Oficio 7.2.4181076 del 5 de abril de 2013, emitido por el Director General Adjunto de Protección y Seguridad Marítima, en suplencia del Director General de Marina Mercante.
- Oficio PRODECON/SASEN/DGEN/II/056/2015 de 26 de noviembre de 2015, emitido por el Subprocurador de Análisis Sistémico y Estudios Normativos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- Voto particular emitido por el Magistrado Rodrigo Márquez Jiménez, titular de la segunda ponencia de la Novena Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal Justicia Administrativa en contra de la sentencia del juicio de nulidad 20244/21-17-09-8 de 25 de febrero de 2022.

**DÉCIMA SALA REGIONAL EN LA  
CIUDAD DE MÉXICO.**

**EXPEDIENTE: 17318/22-17-10-6**

**ACTOR:**           \*\*\*\*\*           \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\* \*\*

**51**

Al respecto, del análisis a dichas actuaciones, cabe mencionar que ninguna de ellas reviste el carácter de vinculatoria para esta Juzgadora, ni en ellos se refleja un derecho constituido en favor la accionante para que considerar que el Impuesto al Valor Agregado derivado por los servicios de comisión mercantil realizados en el marco del contrato agenciamiento con la empresa alemanda \*\*\*\*\* (incluyendo las erogaciones realizadas por el accionante en favor de terceros para llevar a cabo dicha actividad) por lo que respecta al mes de enero de 2017, deban calcularse bajo la tasa del 0% **considerando en su caso la aplicación de la Regla 4.4.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2016.**

Ahora bien, en cumplimiento a lo estipulado en el artículo 47 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, esta Juzgadora se pronuncia respecto de los argumentos vertidos en los alegatos formulados por la parte actora, y dado que la parte actora a través de sus alegatos reiteró los argumentos expresados en su demanda a la demanda, se reitera a su vez lo determinado en el presente fallo.

Por otra parte, se hace notar que la expresión contenida en el artículo 47, primer párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo: "*Los alegatos presentados en tiempo deberán ser considerados al dictar sentencia.*"; no significa que mediante los mismos puedan invocarse cuestiones no planteadas en la fase postulatoria, ya que, de ser así, los mismos serían inoportunos e

improcedentes, aunado a que se dejaría en estado de indefensión a alguna de las partes.

Por ende, **al no verse desvirtuada en forma total la presunción de legalidad de la resolución impugnada**, que le atribuyen el artículo 42, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y **por ende al no acreditarse el derecho subjetivo** que pretende la demandante, en términos del diverso numeral 52, fracción I, del citado ordenamiento legal, **lo procedente es reconocer su validez.**

Tiene aplicación al caso concreto, la Tesis Número II-TASS-9450, sostenida por el Pleno del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, publicada en la Revista de dicho Tribunal, Segunda Época, Año VIII, Número 84, Diciembre 1986, Página 473, y que a la letra reza lo siguiente:

**"RESOLUCIONES FISCALES.- AL TENER PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD CORRESPONDE AL ACTOR COMPROBAR SU ILICITUD.-** De conformidad con el artículo 89 del Código Fiscal de la Federación anterior y con el 68 del Código Fiscal de la Federación vigente, las resoluciones fiscales tienen presunción de legalidad, por lo que corresponde al actor alegar y demostrar fehacientemente las razones por las que deben anularse, sin que la autoridad que las emita tenga obligación de probar esa legalidad. Consecuentemente, si la actora no alega expresamente argumentos que demuestren la ilegalidad de la resolución que combate, ni tampoco prueba sus afirmaciones, procede reconocer la validez de dicha resolución. "

Igualmente apoya lo anterior, la tesis sostenida por el Tercer Tribunal Colegiado Del Segundo Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo XI, Abril de 1993, página: 309, y que es del tenor siguiente:

**"RESOLUCIONES FISCALES. GOZAN DE LA PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD.** Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales en principio gozan de la presunción de legalidad prevista en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación; por lo que, al impugnarse en la vía administrativa, corresponde al particular que se estima

**DÉCIMA SALA REGIONAL EN LA  
CIUDAD DE MÉXICO.**

**EXPEDIENTE: 17318/22-17-10-6**

**ACTOR:** \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\*

**53**

*afectado, desvirtuar la veracidad y exactitud de las consideraciones en que se sustenta la procedencia de aquéllos."*

Por lo anteriormente expuesto y con fundamento en los artículos 49, 50 y 52 fracciones I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se **resuelve**:

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

**II.-** Se **reconoce la validez** de la resolución impugnada, la cual se encuentra precisada en el Resultando Primero del presente fallo.

**III.- NOTIFÍQUESE POR BOLETÍN JURISDICCIONAL A LAS PARTES.-** Así lo resolvieron y firman los CC. Magistrados que integran la Décima Sala Regional en la Ciudad de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ante el Secretario de Acuerdos LIC. **ELÍAS FERNANDO MARTINEZ HERNÁNDEZ**, quien actúa y da fe.

---

**MAG. JUAN MANUEL  
ANGULO JACOVO**  
Presidente de la Sala y  
Titular de la Primera  
Ponencia.

---

**MAG. MIGUEL  
ERNESTO POMPA  
CORELLA,**  
Titular de la Segunda  
Ponencia de esta Sala.

---

**MAG. CLAUDIA  
PALACIOS ESTRADA**  
Titular de la Tercera  
Ponencia de esta Sala  
e Instructora del juicio.

---

**ELIAS FERNANDO  
MARTINEZ HERNANDEZ**  
Secretario de Acuerdos Dazc\*

*“El 5 de octubre de 2026, el Licenciado **Elías Fernando Martínez Hernández**, Secretaria/o de acuerdos con adscripción en la Tercera Ponencia de la Décima Sala Regional en la Ciudad de México, hago constar y certifico que en términos de lo previsto en los artículos 120, 115, párrafos, primero, segundo, tercero y cuarto de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, esta versión pública suprime toda aquella información considerada legalmente como confidencial, por tratarse de la **denominación de la parte actora, nombre de su representante legal, así como de la denominación de una persona moral tercero.- Conste.**”*