

463
24



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO



FACULTAD DE DERECHO
SECRETARIA AUXILIAR DE
EXAMENES PROFESIONALES

**LEGISLACION FISCAL MEXICANA
APLICABLE A LOS EXTRANJEROS**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO**

**P R E S E N T A:
SERGIO LOPEZ RODRIGUEZ**

México, D. F.

1987



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E:

PAG

CAPITULO PRIMERO.-

ANTECEDENTES HISTORICOS.

I.- Epoca Precortesiana	2
II.- Epoca Colonial	4
III.- Epoca de México Independiente	7

CAPITULO SEGUNDO.-

LAS OBLIGACIONES FISCALES DE LOS EXTRANJEROS EN EL
DERECHO COMPARADO.

IV.- Argentina.	11
V.- Alemania.	13
VI.- Estados Unidos.	15
VII.- España.	18
VIII.- Italia.	20
IX.- Francia	23
X.- U. R. S. S.	25

CAPITULO TERCERO.

SISTEMA DE TRATO A EXTRANJEROS.

XI.- Sistema de Reciprocidad Diplomática	30
XII.- Sistema de Reciprocidad Legislativa	32
XIII.- Sistema de la Equiparación	32
XIV.- Sistema Anglosajón	34
XV.- Sistema de Capitulaciones	36

CAPITULO CUARTO.

LEGISLACION MEXICANA EN CUANTO A OBLIGACIONES
FISCALES DE EXTRANJEROS.

XVI.- Constitución	41
XVII.- Convención de La Habana de 1928	43

XVIII.- Ley de Nacionalidad y Naturalización	46
XIX.- Ley General de Población	47
XX.- Ley del Impuesto sobre la Renta.	49
XXI.- Ley General de Derechos. Secretaría de <u>Go</u> bernación y Servicios Migratorios.	53

CAPITULO QUINTO.-

EL EXTRANJERO COMO SUJETO PASIVO DEL CREDITO FISCAL.

XXII.- El Extranjero como Persona Física	57
XXIII.- La Persona Moral Extranjera	60
XXIV.- La Unidad Económica Extranjera	64
XXV.- El Extranjero como Socio de Sociedades Extranjeras	66
XXVI.- El Extranjero como Socio de Sociedades Mexicanas	67
XXVII.- El Extranjero Agente Diplomático	70
XXVIII.- El Extranjero Agente Consular.	71
XXIX.- El Extranjero Familiar o Empleado de Agentes	72
XXX.- Los Soberanos Extranjeros.	73
XXXI.- Los Estados Extranjeros.	73

CAPITULO SEXTO.

LAS EXENCIONES Y LAS DEDUCCIONES.

XXXII.- Concepto de Exención	76
XXXIII.- Concepto de Deducción	78
XXXIV.- Exención y Deducción en la Doctrina	79
XXXV.- Exención y Deducción en la Legislación Mexicana	81
CONCLUSIONES	85
BIBLIOGRAFIA.	89

CAPITULO PRIMERO
ANTECEDENTES HISTORICOS

SUMARIO:

- I.- Epoca Precortesiana.
- II.- Epoca Colonial.
- III.- Epoca de México Independiente.

I.- EPOCA PRECORTESIANA.

Con anterioridad al establecimiento de la Colonia en la Nueva España, no se puede hablar de la existencia de México; por lo tanto, podemos decir que nuestro país es producto de la conjunción de dos culturas; de dos mundos completamente diferentes. Así de la misma forma que, para conocer el carácter de una persona, hacemos uso de sus apellidos y de su árbol genealógico para intuir un criterio orientador sobre su personalidad; igualmente, para orientarnos sobre la variedad de formas sociales y políticas de un país, podemos analizar primeramente sus orígenes; y aunque no compartimos el criterio consistente en la identificación, carente de valor histórico, que se ha hecho al considerar única y exclusivamente al pueblo azteca, como la "nación mexicana", para los fines del presente trabajo, analizaremos someramente la situación de los no aztecas, a quienes consideraremos extranjeros, en cuanto al pago de impuestos en el imperio nahua.

El maestro Andrés Serra Rojas nos hace notar que las formas políticas anteriores a la conquista iban del cacique al monarca; por lo tanto, la evolución política de algunos grupos indígenas era la que había llegado a la monarquía y es el caso de la triple alianza: Tezcoco, Tacuba y México.- (1).

Es de pensarse que la soberanía de los primeros era como la de los estados de la unión en la actualidad ante el

(1).- Andrés Serra Rojas.- Derecho Administrativo. Ed. Porrúa. México. 1961. Pág. 146.

gobierno federal. (2).

En el siglo XV y principios del siglo XVI de la era cristiana, los aztecas habían logrado consolidar un gran poder, la grandeza de tal mantenía su orden fundamentalmente en la explotación de los núcleos de población esclavizados. -- El tlatoani, asesorado por las clases sociales importantes: sacerdotes, nobles y militares. Era un sistema despótico, basado en la tiranía imperial para los pueblos sometidos y despótica hacia los vasallos, quienes se encontraban a inmensa distancia del rey. (3).

Por medio de las guerras se obtenía la sumisión de tribus que quedaban obligadas al pago de tributos; tales beneficios eran de sumo interés económico para el reino (4).-- Tanto así que el único objeto de la conquista de un pueblo, consistía en el sometimiento al tributo; aunque se concertaban tratados de guerra, como el celebrado por la triple alianza con los reinos de Tlaxcala, Huejotzingo y Cholula, antes de su traición y pasar al bando de los aztecas (5). -- Tales tratos originaron las guerras floridas, que tenían el objeto de conseguir prisioneros para el sacrificio a los dioses y comerlos. (6).

La sujeción del pueblo conquistado consistía solamente en pago de tributos y proporcionar soldados para guerras.

- (2) T. Esquivel Obregón: Apuntes para la Historia del Derecho en México. Tomo I. Ed. Polis. México, D.F. Págs. 325.
 (3) Idím. Pág. 342.
 (4) Andres Serra Rojas: Ob. Cit. Pág. 148.
 (5) T. Esquivel Obregón: Ob. Cit. Págs. 339 a 341.
 (6) Ibídem. Pág. 341.

Los tributos en general comprendían todo lo necesario para alimentación, mobiliario, vestido y lujo. El código mendocino señala una matrícula de tributos, quizá incompleta, a cargo de los pueblos avasallados. (7).

Debido a la extensión de tierras que había sometido el imperio, se tenía un sistema elaborado para recoger los tributos. Se conservaba la libertad de los reyes vencidos para continuar señoreando sus dominios; pero los recaudadores del imperio debían ser satisfechos de inmediato. Estos recaudadores eran coordinados por el Huey Calpixqui, prefecto de la capital y director de los recaudadores. (8).

Los tributos pasaban posteriormente al Petlalcatl - (El que está encargado del cofre), cuya obligación consistía en cuidar los graneros y almacenes donde se guardaban los tributos. (9).

Los vencidos eran obligados a cultivar la tierra para los vencedores, los vigilaban los Calpixques del Cihuacō huatl azteca, quien ejecutaba las órdenes del Naupohualni, asesorado por sus consejeros. (10).

II.- EPOCA COLONIAL.

A la consumación de la conquista armada de la Nueva-

(7).- Ibíd. Pág. 341.

(8).- Pereyra, Carlos: Historia de la América Española, Tomo III, Mejico, Editora Nacional, México, D.F. 1959.- Pág. 112.

(9).- Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomos II y III, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires.

(10).- Escorza Lezama: Tratado Práctico de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Cárdenas Editor y Dist., México, 1971.

España, siguió la conquista espiritual de los aborígenes. - Así, los dos países de la península Ibérica, a diferencia - de las demás potencias colonialistas, tan luego aseguraron - el dominio militar, dieron comienzo a un proceso de trans- - culturación (11). Las instituciones peninsulares se trans- - plantaron a las colonias y a nuestro país llegó la ley espa- - ñola; con ello nos hicimos herederos del derecho romano.

Una de las primeras leyes que dictó la corona española para permitir a extranjeros viajar a América, fue no - ber al erario español, como principio. Carlos V dió instruc- - ciones a Cortés el veintiséis de junio de 1523 para que el- - pago que antes se hacía a Moctezuma, se efectuara ahora al- - gobierno colonial, o en su defecto se establecieran pagos - más razonables. (12).

En discordancia con la idea común de la leyenda ne- - gra, Felipe III ordena el diez de octubre de 1618, nombrar- - en cada aldea o pueblo, un alcalde indio.

El absolutismo en España fue un obstáculo para la en- - trada de extranjeros a las colonias españolas; por lo que - puede decirse que casi no hubo habitantes extranjeros en - - las provincias de ultramar; la administración española con- - cedió a alemanes, su introducción en territorio chileno a - fin de conquistarlo, cosa que jamás preocupó a los benefi- - ciarios realizar, como no hallaron el legendario tesoro de - " El Dorado " desistieron de su búsqueda y tuvieron que pa- - sar algunos años para la epopeya de Diego de Almagro. Debi- - do al carácter presuntamente expuesto por los alemanes, no - tuvieron ningún tributo especial a su cargo.

(11).- Andrés Serra Rojas: Ob. Cit. Pág. 148.

(12).- T. Esquivel Obregón, Pág. 544.

Ya creadas las intendencias, sus jefes debían formar un padrón de indios, negros y mulatos. Los primeros pagaban dieciséis reales anuales más uno de ministros y hospitales; los negros y mulatos pagaban veinticuatro reales desde los dieciocho años hasta los cincuenta de edad. Quedaban exentos de la obligación los gobernadores y alcaldes indios y los tlaxcaltecas. (13).

El poder del virrey era ilimitado y discrecional en nombre y representación del rey, los intendentes comprendían todos los ramos de la administración, como la hacienda pública; uno de los ingresos de mayor cuantía existente en la etapa colonial, fue el derecho llamado almaforifazgo, -- que permitía introducir a la Nueva España los efectos recabados por vía marítima, muchos holandeses pagaban el mencionado derecho; pero no debemos olvidar la sujeción de los Países Bajos al imperio español. (14).

Existían los tribunales de hacienda y cuentas, que manejaban toda materia impositiva, así como el sistema financiero colonial y ejercían funciones patrimoniales se componían de un tesorero, un factor o veedor y un contador, -- era presidido este tribunal por el virrey. (15).

Se consideraba extranjero al que no quedaba dentro de los requisitos de haber nacido dentro de dominios españoles y que fuera de padres extranjeros. (16)

En la constitución de 1812, mejor conocida como Constitución de Cádiz, establece la obligación de contribuir al

(13).- Ibidem. Pág. 544.

(14).- Andrés Serra Rojas. Ob. Cit. Págs. 154 a 158.

(15).- Andrés Serra Rojas. Ob. Cit. Pág. 158.

(16).- T. Esquivel Obregón. Ob. Cit. Pág. 62.

gasto público a todos los extranjeros con carta de naturalización o diez años de vecindad. (17).

III.- EPOCA DE MEXICO INDEPENDIENTE.

Consumada la independencia en México, las leyes españolas continuaron rigiendo en el país, modificado fue sólo el régimen constitucional, las disensiones políticas no permitieron que se entrara de lleno a dictar leyes propias, pero si no se establecieron leyes sobre la obligación tributaria de los extranjeros, sí cambió la idea de nacional y a todo español peninsular se le consideró extranjero. (18).

Por otra parte la república abrió las puertas a otra clase de extranjeros, quienes comenzaron una fructuosa práctica. Detrás de cada crédito, bueno, malo o dudoso, se situaba uno de ellos apadrinado por el representante de su nación, y reducía la bribonada a convención diplomática, exigible con cañones en San Juan de Ulúa. (19).

A raíz de el segundo imperio fue cuando México empezó su creación jurídica; en 1870 surgió la primera codificación nacional, en donde es manifiesto el arraigo de literatura francesa: en 1884 se hace una corrección a la mencionada codificación. (20).

Quisiéramos referirnos a un tratado que, si no llegó a tener vigencia para el bien de nuestra patria, es necesario conocer y evitar otra ocasión de peligro de perder su escasa libertad y su menguada integridad, como aquella. En-

(17).- Ibíd. Pág. 617.

(18).- Ibíd. Pág. VII.

(19).- Carlos Pereyra. Ob. Cit. Pág. 353.

(20).- T. Esquivel Obregón. Ob. Cit. Pág. VII.

el tratado celebrado por el gobierno liberal el catorce de diciembre de 1859, se concedía por el gobierno mexicano, el libre tránsito con toda clase de exenciones, por el territorio del istmo de Tehuantepec, con la prohibición expresa al gobierno mexicano de cobrar derechos por mercancía de pasapor el territorio nacional, además de el compromiso de no cobrar peajes mayores que a los mexicanos, a los ciudadanos y al gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica. Esto, además de una lista de mercancías analizada y seleccionada a criterio del congreso de Estados Unidos, que deberían ser admitidas en México, libres de derechos (21). Por suerte, a veces la rapiña misma tiene vergüenza, quizás más que los traidores, o las situaciones dadas en la práctica impiden la realización de sus fines, pues la división interna del coloso en aquellos tiempos, salvó a la nación.

Para terminar con la parte histórica, hablaremos de las minas y el petróleo brevemente. Sabemos la importancia primaria en nuestro país, de las minas, hasta el descubrimiento del petróleo. El desarrollo minero ha sido causa y efecto del trabajo de grandes empresas extranjeras cuyos capitales se aplican no solamente en la extracción sino a la fundición de metales y los productos van al extranjero, donde son repartidas las utilidades; igualmente el comercio exterior, una parte de las importancias no es sino inversión de nuevos capitales que buscan empleo fructuoso. El país recibe algunos beneficios (muy escasos por cierto) directos o indirectos, pero no le quitan su condición de zona tributaria. Las compañías petroleras, fueron más lejos, se negaron a pagar los impuestos que estaban exceptuados al petróleo -

(21).- Ibidem. Págs. 578 a 580 y Carlos Pereyra. Ob. Cit. - Pág. 389.

por concesiones que se habían hecho cuando se comenzaba a -
explotar (22); todos sabemos cómo se finiquitó este proble-
ma.

Esta serie de situaciones embarazosas ha venido a me
nos, sin llegar a desaparecer, a medida que ha ido avanzan-
do el presente siglo.

(22).- Carlos Pereyra: Ob. Cit. Págs. 362 a 363.

CAPITULO SEGUNDO

LAS OBLIGACIONES FISCALES DE LOS EXTRANJEROS
EN EL DERECHO COMPARADO.

SUMARIO:

- IV.- Argentina.
- V.- Alemania.
- VI.- Estados Unidos
- VII.- España.
- VIII.- Italia.
- IX.- Francia.
- X.- U.R.S.S.

IV.- ARGENTINA.

La ley argentina afirma la teoría de la fuente argentina, por oposición al principio del domicilio y la residencia: "Quedan sujetos al impuesto todos los réditos de fuente argentina, cualquiera que sea la condición de las personas y cualquiera la nacionalidad, domicilio o residencia."- (1).

Sin embargo, siguiendo a Giannini, se reconoce que - entre los efectos del domicilio, se encuentra la sujeción a la potestad financiera del estado: "Normalmente el domicilio de una persona determina el derecho del estado para gravar la renta o el capital de ella; es decir, la hace caer bajo la potestad financiera del estado." (2).

También pueden los extranjeros ser afectados fiscalmente según el lugar de su residencia, así los residentes - que tengan rentas o bienes en el país, deben tributar con base en el principio de solidaridad; son residentes en la Argentina, las personas de existencia visible que vivan más de seis meses en el país en el transcurso del año fiscal -- (3). Es norma general que los residentes con rentas o bienes fuera del país, no puedan tributar, excepto en circunstancias ocasionales (4), como es el caso de los exportadores extranjeros que introduzcan productos en la República Argentina, que serán responsables solidariamente con los --

(1).- Dr. Guillermo Ahumada: Tratado de Finanzas Públicas, - Ed. Assandri. Córdoba, R. A. 1948. Pág. 366.

(2).- Lic. Benjamín Zavaleta Rodríguez: El Domicilio en Materia Fiscal, Academia Mexicana de Derecho Fiscal.

(3).- Manuel de Juano: Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Ediciones Molachino. Rosario, 1963. Pág. 340.

(4).- Ibidem. Pág. 340.

compradores nacionales, del impuesto que grave la diferencia de precio mayorista en el país de origen y el obtenido en el país (5), tal diferencia se considera de fuente argentina.

Las empresas de transportes no constituidas en el país, ejemplifican también la mencionada situación; se presume que obtienen réditos de fuente argentina y sólo se les exige en caso de reciprocidad, por convenios o tratados internacionales. Cuando están constituidas en Argentina, se consideran íntegramente como fuente argentina. (6).

El artículo sexto de la ley del impuesto sobre réditos argentina grava los réditos provenientes de actividades realizadas ocasionalmente en el extranjero por personas residentes en el país, los considera de fuente argentina en razón de que representan ingresos al patrimonio del contribuyente, ya que los utiliza en el país. (7).

Los no residentes con rentas o bienes fuera del país no tributan por respeto al principio de soberanía territorial. Los residentes transitorios deben tributar por las rentas que obtienen en el país. (8).

En la Argentina, las sociedades extranjeras reciben la aplicación de la teoría orgánica para el pago del impuesto. En sí, esta teoría no se refiere a la vinculación de el hecho imponible con el sujeto activo, sino más bien a la atribución al sujeto pasivo. Si la sociedad filial vincula-

(5).- Guillermo Ahumada: Ob. Cit. Pág. 369.

(6).- Ibídem. Pág. 370.

(7).- Ibídem. Pág. 366.

(8).- Manuel de Juano: Ob. Cit. Pág. 340.

da a una sociedad extranjera debe ser considerada como sujeto autónomo, a quien se atribuye el hecho imponible, o más bien como órgano de la sociedad extranjera. En la primera hipótesis la sociedad filial es imponible por todos sus réditos; en la segunda, es imponible la sociedad madre o sindicato extranjero, pero limitadamente a los réditos de fuente nacional. En otras palabras, si el hecho imponible se -- atribuye a el sujeto pasivo, sociedad filial, es momento de vinculación el sujeto pasivo; si se atribuye el hecho imponible al sujeto sociedad madre, es momento de vinculación -- la fuente, es decir, la procedencia territorial del rédito. (9).

Los criterios mencionados con anterioridad suelen -- provocar la doble o múltiple imposición y despiertan resistencia a la contribución. (10).

V.- ALEMANIA.

El espíritu del nacionalismo alemán se manifiesta -- también en la doctrina alemana en cuanto al derecho tributario; Federico List fue el ideólogo del Zollverein, aunque -- no logró verlo realizado; pero sus ideas influyeron a su -- discípulo Adolfo Wagner, quien durante el gobierno de Bismarck, en el segundo imperio logró ver hasta entonces cristalizadas; según tal criterio, el impuesto es un medio político para corregir la distribución de la riqueza, su finalidad es obstaculizar la acumulación de capitales, pues esto provoca coyunturas en el desarrollo de la población o de la potencialidad del estado y de la economía de una nación. (11)

(9).- Dino Jarach: El Hecho Imponible Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A. 1943. Pág. 152.

(10).- Manuel de Juano: Ob. Cit. Pág. 340.

(11).- Manuel de Juano: Ob. Cit. Pág. 293.

Cambió la situación con la ley de 1891 para el estado de Prusia; el impuesto sancionado fue sobre la renta total, sin considerar las distintas fuentes de su producción, como el "income tax" de los Estados Unidos; de ahí deriva - el nombre con que se conoce: Sintético o global, en oposición al analítico o cédular inglés; esto, ya dentro del estado federativo constitucional, sometido al gobierno del emperador. Tal sistema de equiparación duró hasta antes de la guerra del catorce. (12).

Actualmente en Alemania Occidental, que es donde los alemanes tienen una relativa libertad de autogobernarse, el impuesto grava la renta de nacionales y extranjeros, constituyendo en renta, para la ley, todos los recursos obtenidos por el contribuyente durante el año, por lo que existe la - obligación tanto para alemanes como para los extranjeros, de hacer una declaración de ingresos; pero el sistema de trato de extranjeros está sujeto al artículo treinta y uno de la ley de introducción del código civil alemán, que concede al canciller la facultad de tomar medidas de represalia contra extranjeros, para privarlos de derechos que en su país no - se conceden a alemanes; dichas actuaciones deberán tener el asentimiento del "Consejo Federal."

La ley alemana, en la fracción sexta de su artículo quinto dice que debe ser gravada una sociedad filial gobernada por su matriz, solamente por su producción interior. - Las producciones extranjeras y la nacional de filial extranjera se encuentran en el mismo caso, para efecto de impuestos. Sin embargo, por reciprocidad se llevará a cabo un jui

(12).- Guillermo Ahumada: Tratado de Finanzas Públicas. Editorial Assandri. Córdoba, R.A. 1948.

cio extraordinario para aclarar y obtener la cantidad gravable; después de dicho juicio, el informe nacional indicará sobre el valor del fondo. (14).

Si la producción nacional de una sociedad extranjera no se puede determinar; para el efecto, el estado le aplicará a la misma un impuesto de recargo, por lo que la sociedad matriz se verá obligada a tomar medidas para evitar la doble tributación. (15).

La doctrina alemana es partidaria de tratar a las empresas extranjeras con tantos derechos y obligaciones, como las empresas alemanas tengan en los demás países. En caso de que no se reconozcan los beneficios imponibles de la filial, para evitar doble tributación, el derecho alemán considera el pago hecho en el extranjero como un descuento privilegiado de capital a la fuente gravable. (16).

VI.- ESTADOS UNIDOS.

La jurisprudencia norteamericana no consideró, por un tiempo más o menos largo, ordenamiento alguno encaminado a la prohibición de doble tributación, inclusive dentro del propio territorio de la unión americana, entre los diferentes estados de la misma. Por esta razón, fue que muchos de los estados se interesaron en la celebración de acuerdos cuya finalidad consistía en el establecimiento legal de unos criterios de vinculación encaminados a evitar completamente dobles imposiciones; pero la Suprema Corte de Justicia cam-

(14).- Cahiers de Droit Fiscal International. Schriften zum internationalen Steuerrecht. Editeés par l'International Fiscal Association XXIIIe Congrès International de Droit Financier et Fiscal. Rotterdam 1959. Pág. 1/10.

(15).- Ibídem. Págs. 1/11 a 1/13.

(16).- Ibídem. Pág. 1/13.

bió de criterio y reconoció dentro de la constitución que - las dobles imposiciones interestatales quedaban prohibidas. Tal es el criterio que ostentó la máxima autoridad judicial de los Estados Unidos del Norte en el fallo del juicio del First National Bank of Boston vs. Maine; pero en el año de 1939, partiendo de la teoría del beneficio, se reconoció la ausencia de limitaciones de la imposición por parte de los Estados. Este nuevo sentido de la jurisprudencia norteamericana trajo confusión; puesto que muchos estados, en tal virtud, revocaron los acuerdos que habían tenido y con el nuevo criterio mencionado eran innecesarios. (17).

En los "Head Money Cases" al responder a la objeción de la validez a un impuesto sobre inmigrantes considerado - como violatorio de numerosos tratados del gobierno de la -- unión con países considerados amigos, la corte declaró que: "Un tratado es ley del país de la misma manera que es ley - del congreso, siempre que sus disposiciones prescriban una regla, mediante la cual puedan determinarse los derechos de los sujetos o ciudadanos privados. Y cuando estos derechos son de naturaleza tal que pueden ser aplicados por un tribunal de justicia, dicho tribunal deberá recurrir en busca de una regla que sirva para basar su decisión en el caso que - se le plantee, de la misma manera que ocurrirá con una disposición de derecho local." (18).

En los Estados Unidos, un extranjero físicamente presente en el territorio de la unión (según la sección 1.871. 216 del "Internal Revenue Code"), siempre y cuando no se --

(17).- Dino Jarach: El Hecho Imponible. Ed. de la Revista - de Jurisprudencia Argentina, S.A. Buenos Aires, 1943 Págs. 167.

(18).- Charles G. Fenwick: Derecho Internacional. Bibliografía Omeba, Buenos Aires, 1963. Pág. 106.

trate de un simple transmigrante, es residente para los - - efectos del impuesto sobre la renta. Si vive en los Estados Unidos, aunque no sea tal su precisa intención respecto a - su estancia, debe considerársele residente. (19).

El mencionado "Internal Revenu Code" vigente, dice - que para efectos del pago del impuesto de un extranjero residente se considerarán únicamente el ingreso bruto derivado de fuentes ubicadas dentro del territorio de la unión; - así se considera por lo tanto, el ingreso bruto relacionado con la dirección de un negocio establecido en los Estados - Unidos (20), por ello, todas las personas que se encuentren en esa situación serán sujetos pasivos.

Para las empresas extranjeras, la regla para determinar el ingreso gravable es similar a la de personas físicas extranjeras residentes; pero cuando se da el caso de una empresa en esta condición que traba un negocio dentro de los - Estados Unidos, durante el año, su utilidad debe gravarse - solamente en cuanto se haya obtenido dentro de los Estados - Unidos (21). Esto, desde luego, cuando la empresa está domiciliada en el extranjero.

Cuando se encuentran, en un país extranjero, leyes - discriminatorias para las corporaciones nacionales de Estados Unidos, el ejecutivo deberá hacer una proclama y desde - luego el ciudadano del país extranjero o corporación del -- mismo, radicados bajo jurisdicción de la Unión Americana deben pagar una tasa doble de impuesto; una vez que el presi-

(19).- Lic. Benjamín Zavaleta Rodríguez: Ob. Cit. Pág. 20.

(20).- Internal Revenu Code of 1954. PRENTICE-HALL INC. -- Egle Wood Cliffs, N.J. 07632. July 1, 1969 Ed. Pág.- 871.

(21).- Ibídem. Pág. 881.

dente considere que han sido cambiadas las circunstancias - discriminatorias en el otro país, deberá proclamar la suspensión de las medidas tomadas. (22).

VII.- ESPAÑA.

La evolución del derecho tributario español consta - de varios períodos, uno de ellos es el de la hacienda patrimonial, caracterizado por ser desigual, ya que solamente el estado llano pagaba impuestos; heterogéneo, porque se podía pagar en género o en especie, y eventual, pues era establecido por el soberano libremente; por lo que los extranjeros estaban sometidos a la buena o mala intención del soberano. Pero en el año de 1845, con Alejandro Mon, nace el primer sistema tributario español de orden racional. (23).

En la actualidad, basados en este sistema de orden racional, las personas físicas que tienen su domicilio en territorio español, tienen la obligación de la contribución sobre la renta. Para tales efectos, se entienden como domiciliadas a las personas que permanezcan más de seis meses en el transcurso de un año natural en la nación. (24).

Sin embargo, los residentes en el extranjero que sean dueños de fuentes de riqueza situadas en España, quedan - obligados al pago de gravámenes por las utilidades de dicha fuente; a esta carga se le llama obligación real. (25).

Las sociedades extranjeras que residen en España, es

(22).- Ibidem. Pág. 893.

(23).- Adolfo Carretero Pérez: El Sistema Tributario Español Reformado, Ed. Tecnos, S.A. Madrid. 1964. Págs. 9 a 15.

(24).- Ibidem. Pág. 201.

(25).- Ibidem. Pág. 201.

tán sujetas a un régimen que grava la totalidad de beneficios obtenidos, tanto en territorio español como fuera de él. Se consideran residentes en España las sociedades que están constituidas conforme a las leyes españolas o que tienen en territorio español su domicilio social. (26).

Existe el problema de calificar los actos de las empresas extranjeras con negocios en España, como realizados dentro del país para evitar doble tributación. Se entiende que cuando una sociedad extranjera tenga elementos de instalación permanente dentro de los límites de soberanía fiscal del estado español, realiza negocios dentro de él. Cuando se trata de empresas que realizan negocios tanto dentro como fuera del territorio español, se grava una cifra relativa que se asigna a los negocios concluidos dentro de los límites estatales. Si no puede fijarse una cifra relativa en el caso de actuación de una sociedad extranjera en España, se estará a los principios típicos suscritos por España con Inglaterra, Francia e Italia en los tratados. (27).

Las sociedades residentes en el extranjero en cuanto al beneficio obtenido en territorio nacional español, serán gravadas. Las operaciones efectuadas por sociedades extranjeras dentro de la nación las obliga a contribuir en España sobre la base de beneficio neto en territorio español. La decisión sobre el hecho este, corresponde al jurado tributario.

Para evitar la doble imposición internacional, cuando las rentas han sido ya gravadas en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

(26).- *Ibidem.*

(27).- *Ibidem.* Pág. 173.

1.- Cuotas Pagadas en el extranjero si son rentas en compuesto idéntico o análogo al impuesto español.

2.- Cuando las rentas de procedencia del extranjero se sometan en España a cualquiera de los impuestos que se exigen a cuenta del impuesto español, el impuesto del exterior se deducirá de las cuotas de los impuestos españoles a cuenta. Si la cuota extranjera es inferior a la nacional, - la diferencia se deducirá de la cuota del impuesto español. (28).

La sociedad deberá probar las cuestiones de hecho sobre la aplicación exterior del gravamen, las medidas internacionales de conflicto distintas de las tradicionales e internas, para evitar doble tributación, basándose en la unidad de la empresa como criterio. (29).

Son eximidos de pago los representantes de estados - extranjeros en caso de reciprocidad, la cual siempre se presume. (30).

VIII.- ITALIA.

Debido a la importancia comercial de Italia en el pasado, este país contribuyó abundantemente en el desenvolvimiento del derecho fiscal, por lo cual consideramos que la doctrina italiana merece una atención muy especial, aún - cuando nuestro criterio difiere mucho del ostentado por el legislador del país en cuestión.

En el pensamiento jurídico italiano, para determinar

(28).- Ibídem. Pág. 600.

(29).- Ibídem. Pág. 60.

(30).- Ibídem. Pág. 201.

la sujeción al poder financiero del estado, influye el hecho de que el sujeto pasivo del impuesto tenga determinados intereses económicos y disfrute de la renta obtenida en territorio nacional sin importar mucho la calidad de ser nacional o extranjero (32). Se considera que en Italia se sigue el criterio del domicilio; el sometimiento del sujeto pasivo a la potestad financiera del estado por el título de nacionalidad tiene poca importancia; en el impuesto complementario sobre la renta, la cualidad de ciudadano únicamente incumbe a quienes, residiendo en el extranjero, por ejercer un cargo público, son equiparados a los residentes en Italia. (33).

La ley italiana considera que son sujetos pasivos -- del impuesto, las personas físicas, ciudadanos o extranjeros por el total de réditos de su propiedad, aunque de tales réditos se tenga la libre administración y disposición. (34)

Se determina el domicilio de los extranjeros tomando en consideración el municipio donde tenga su residencia o - hayan permanecido al menos un año; y a falta de ello, será el lugar donde se produzca la renta; si se produce en diferentes partes del país, por más de un año, en donde haya sido mayor. (35).

El impuesto sobre sociedades grava a sociedades y -- asociaciones extranjeras, interesa principalmente para saber los límites de su aplicación. Tanto es así que mientras

(32).- Benjamín Zavaleta Rodríguez: Ob. Cit. Pág. 26.

(33).- A.D. Giannini (Traducción de Sainz de Bujanda): Instituciones de Derecho Tributario. Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1957. Pág. 95.

(34).- Armando Giorgetti: L'evacione Tributaria. Unione Tipografica-Editrice Torinese. Torino, 1963. Pág. 370.

las sociedades y entes constituidos en Italia quedan obligados al pago del tributo, si la liquidación, a efectos del impuesto sobre las rentas, se les ha practicado con arreglo a balance; las sociedades y asociaciones constituidas en el extranjero quedan obligadas de cualquier manera, incluso si la liquidación a efectos del mencionado impuesto, se les ha practicado en las normas relativas a las personas físicas.- (36).

Se consideran sujetos pasivos tasables con base en el balance las sociedades extranjeras por acciones, en comandita por acciones, de responsabilidad limitada, cooperativas o de seguros, con la sede de la administración u objeto principal en territorio italiano.

Si las sociedades constituidas en el exterior no han establecido una sucursal en el territorio del estado, se considera como su domicilio el del municipio en que están establecidas las oficinas administrativas; es decir, en donde la persona moral ha desarrollado principalmente sus actividades; si no puede determinarse así; se considerará como domicilio donde establezca la sede principal de sus operaciones y ganancias. (37).

En los demás impuestos el poder financiero del estado se determina sobre la base del principio territorial. Para una persona en especial, decisivamente se toma en consideración, la relación económica en cuanto a residencia y estancia que mantenga dicha persona con el estado. (38).

Entre las exenciones de impuestos que existen en Ita

(36).- A. D. Giannini: Ob. Cit. Pág. 95.

(37).- Armando Giorgetti: Ob. Cit. Págs. 339 y 340.

(38).- A. D. Giannini: Ob. Cit. Pág. 95.

lia, encontramos la que goza la Santa Sede en cuanto a las retribuciones satisfechas por otros entes centrales de la iglesia católica y por los regidos directamente por la Santa Sede. Incluso fuera de Roma, empleados o asalariados aun que tengan carácter estable. (39).

IX.- FRANCIA.

Tanto Francia como la Gran Bretaña han sido influenciadas grandemente por el liberalismo económico; debido a que la iniciativa privada había sentado sus reales en ambos países; estos siguieron el siglo pasado la línea de la escuela liberal manchesteriana, consistente en que el impuesto debe ser función fiscal (no social, económica o moral) y debe limitar sus gastos a las necesidades fundamentales, que serán sentadas por los ciudadanos. También dice la mencionada doctrina que los impuestos deben ser proporcionales a la riqueza gravada y no progresivos en relación a los contribuyentes. El individualismo de esta doctrina, pugna, pues, por el libertinaje de las fuerzas económicas privadas por lo que no considera de justicia diferenciar en el aspecto fiscal al nacional del extranjero; es un sistema basado únicamente en la economía de mercado y no de tipo social. (40).

En la actualidad, con la decadencia del liberalismo, no se llega a los extremos pretendidos por los principios liberales; sin embargo, el principio de territorialidad de la ley fiscal francesa, equipara en mucho al nacional y al extranjero; más reconoce en el actual criterio del legislador francés la imposibilidad de una total asimilación del -

(39).- A. D. Giannini: Ob. Cit. Pág. 111.

(40).- Manuel de Juano: Ob. Cit. Pág. 292.

(41).- Louis Trotabas: Finances Publiques, Libraire Dalloz, -- Paris, 1964. Page 518.

extranjero, por lo que se ha considerado la hipótesis de establecer un régimen fiscal especial para los extranjeros. - (41).

Como hemos dicho, el principio de territorialidad -- asimila en Francia al extranjero y al nacional, sosteniendo así la teoría de la equivalencia: "A las personas que estén en territorio francés se les aplicará la ley francesa."(42).

Debido a la consideración del legislador, consistente en que hay condiciones que pueden impedir el pago del impuesto de los extranjeros, se da a los mismos un trato especial, consistente en que, el pago del impuesto puede hacerse desde luego o puede el extranjero comprometerse a investigar el monto imponible al pago del impuesto (43). La evaluación de las rentas se funda sobre una declaración controlada que reside sobre el régimen de derecho común a las personas a ajustar las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero con las que no se encuentran en dicho caso y fijar así el mínimo de imposición del régimen de derecho común. - Este régimen, para determinar las rentas de extranjeros, se determina por el valor locativo de la residencia. (44).

Para evitar la doble imposición, las sociedades extranjeras que efectúan actos gravables en Francia sin tener elementos para determinar de inmediato el pago del impuesto, soportan numerosas retenciones en tanto determinan el cómputo de la aplicación territorial del impuesto. (45).

Para remediar las situaciones que de hecho pueden im

(42).- Ibídem. Pág. 517.

(43).- Ibídem. Pág. 518.

(44).- Ibídem. Pág. 243

(45).- Ibídem. Pág. 518.

pedir la aplicación de las leyes fiscales francesas a la materia imponible extranjera, el legislador francés somete a éstas contribuciones especiales; por ejemplo, los derechos de aduana y las imposiciones al reconocimiento de la carta de identidad, de la tasa de residencia, etc. (46).

X.- U. R. S. S.

Con la irrupción del marxismo en lo que antiguamente fue llamado imperio ruso, y el establecimiento de la Unión-Soviética, las ideas marxistas se aplicaron con las consecuencias de sobra conocidas. El materialismo dialéctico es llevado a la vida social, política y jurídica (47); con ello se desata una campaña contra todo lo manifestante de cultura occidental y por esto, una destrucción del sistema-jurídico. La lucha de clases hace que no se piense más en que los hombres, por la "necedad" de haber nacido en otro país, tener diferentes costumbres y lengua, sean diferentes; a la luz de la ideología marxista, la diferencia entre los hombres únicamente "deviene" de la clase social a la que pertenecen, y por lo tanto, el criterio de nacionalidad no tiene ningún sentido en la U.R.S.S., si representa una ventaja clara para el régimen, tal y como lo ordenan los cánones de la lógica dialéctica.

Paradójicamente, el materialismo histórico se lleva a la práctica, después de haber sido creado para una sociedad industrial, en una sociedad eminentemente atrofiada por

(46).- *Ibidem.* Pág. 518.

(47).- Manuel de Juano: *Ob. Cit.* Pág. 294.

el "idiotismo de la vida rural" (48), sin la presencia de una burguesía que haya sometido el campo a la ciudad y sustraído una parte importante de población campestre, para formar con ella el proletariado.

Así, al dejar de existir el "sistema de explotación", para surgir la dictadura del proletariado y pasar el poder al pueblo, cuya representante es la burocracia soviética, toda fuente de riqueza deja de ser privada, desaparece en los primeros años de vida de la UR.S.S., la imposición tributaria en lo referente a personas morales, solamente el estado presumía de tal calidad.

Por lo tocante a extranjeros, podemos considerar primeramente el aislamiento de la Unión Soviética, que hizo -- una legislación impositiva para los visitantes inexistente. Respecto a extranjeros residentes dentro de sus límites, el principio del internacionalismo proletario hubo de resolver cualquier problema que intentase restringir las libertades a los extranjeros; con rango constitucional, en el artículo vigésimo de la máxima ley soviética, se estipula: "Teniendo en cuenta la solidaridad de los trabajadores de toda nación, la R.S.F.S.R. (Federación de Repúblicas Socialistas Soviéticas), concede la totalidad de derechos de los ciudadanos rusos a los extranjeros que permanezcan en el territorio de la república rusa para dedicarse al trabajo y pertenezcan a la clase obrera o a la de trabajadores agrícolas que no exploten el trabajo del prójimo..." (49).

(48).- Karl Marx y Federico Engels: Manifiesto Comunista. - Ediciones Fuente Cultural. México, D.F. Pág. 11.

(49).- Víctor N. Romero del Prado: Derecho Internacional -- Privado. Ed. Assandri. Córdoba, 1961. Argentina. Pág. 244.

Sin embargo, se han conservado en la Unión Soviética y sus satélites (tras de aparentemente desaparecer) algunas manifestaciones de iniciativa privada y algunas profesiones libres, las cuales se sujetan a contribuciones; por otra parte, se han abierto, como escaparates, algunas ciudades soviéticas al turismo occidental, con lo que ha tenido que ceder el sistema, ante la realidad.

Subsiste en todos los países socialistas el impuesto sobre la renta, en principio censual, aplicable a los sectores privados nacionales o extranjeros de la población. La tasa del impuesto depende de la cédula, ya sea ésta de trabajador, pequeño comerciante, artesano, profesionista; que a decir de los socialistas, son impuestos moderados; en cambio, las empresas capitales (la mayor parte extranjeras) -- ayudan al régimen con impuestos sumamente onerosos, que llegan a elevarse hasta un setenta por ciento aplicado al conjunto de las rentas; pero también se impone separadamente a las cédulas. (50).

El impuesto sobre salarios se impone a los trabajadores nacionales y extranjeros de las empresas socialistas, - en la U.R.S.S. (51).

A criterio de las autoridades locales, pueden establecer impuestos en su jurisdicción sobre materias que se -

(50).- León Kurowsky: Les Finances Dans Les Etats Socialistes. Librairie Générale de Droit de Jurisprudence. R. Pichon et R. Durand. Auxias 20, Rue Soufflot 20. - - Pág. 38.

(51).- Ibidem. Pág. 39.

consideran de menor importancia, como sobre inmuebles y - - transportes.

Determinados empréstitos de la U.R.S.S. para ayuda a ciertos países sociales (la República Democrática Alemana y Checoslovaquia, por ejemplo), no son gravados. (52).

Por último, debemos de mencionar en este capítulo, - el impuesto cobrado a los extranjeros que desean abandonar la Unión Soviética, ahora de resonancia internacional, debido a la aplicación hecha a los judíos que desean emigrar a Israel.

(52).- Ibidem. Pág. 43.

CAPITULO TERCERO

SISTEMAS DE TRATO A EXTRANJEROS

SUMARIO:

- XI.- Sistema de Reciprocidad Diplomática
- XII.- Sistema de Reciprocidad Legislativa
- XIII.- Sistema de la Equiparación.
- XIV.- Sistema Anglosajón.
- XV.- Sistema de Capitulaciones.

★

XI.- SISTEMA DE RECIPROCIDAD DIPLOMATICA.

Cuando por medio de convenciones internacionales, mediante una cláusula directa se influencia el derecho interno en determinada materia, la norma internacional condiciona un modo de ser recíproco de las legislaciones de los estados contrayentes, la aplicación de ciertas normas internas; esta reciprocidad es diferente de aquella que se establece en el derecho interno, que se verifica aunque uno de los estados contrayentes, en su ley lo disponga; esto es, - la extensión temporánea o definitiva de la inmunidad diplomática a ciertas personas no consideradas como diplomáticos; por ejemplo: Funcionarios administrativos de una misión diplomática de un estado contrayente, en otro de los participantes, a condición de que igual extensión sea practicada - en este último cuando las condiciones sean iguales. Esta reciprocidad instituida de convenciones internacionales, por cuanto resguarda el modo de ser del derecho interno respectivo de los estados contrayentes, suele indicarse con la locución "Reciprocidad Diplomática." (1).

Si una convención internacional expresamente dispone el condicionamiento a la reciprocidad respecto de ciertas - normas internas en materia de exención tributaria, la norma de adaptamiento introducida en los ordenamientos de los estados contrayentes tomará en consideración la condición pactada en dependencia de la convención. (2).

Más de una ocasión los legisladores de diferentes

(1).- Novissimo Digesto Italiano. Terza Edizione. Editrice-Torinese, 1957. Pág. 106.

(2).-

países condicionan expresamente la aplicación de ciertas -- normas a un modo de ser del ordenamiento exterior, que viene en consideración sobre el plano de la aplicación de la - norma condicionada, modo de ser análogo al previsto o presu puesto a la norma nacional mediante la cláusula de reciproc dad. Los motivos son de orden político, histórico, socioló- gico, económico y varían según la fisonomía de la norma con dicionada: La tutela de los intereses de los ciudadanos na- cionales o el trato de equiparación de éstos y de los inmi- grantes, la prudencia política que los órganos judiciales - deben observar en el confrontamiento de estados en cuanto a los sujetos pasivos, exigencias de que la uniformidad legis- lativa sea más a niveles constitucionales que penales, admi nistrativos o financieros. Se garantizan los estados mutua- mente el respeto de su tradición jurídica nacional de parte de los demás estados contrayentes. (3).

Concretando, la reciprocidad es diplomática si con-- siste en otorgar el goce de los derechos a extranjeros, ba- jo condición de reciprocidad emanada de un acuerdo; como - ejemplo tenemos el código civil francés, cuyo artículo once reza "El extranjero tendrá en Francia todos los derechos ci viles otorgados a los franceses por los tratados con la na- ción a la cual el extranjero pertenezca." (4).

Tal sistema es anticuado y enredoso, pues será un ca so diferente para cada extranjero con diferente nacionali-- dad.

(3).- Ibidem. Pág. 1062.

(4).-

XII.- SISTEMA DE RECIPROCIDAD LEGISLATIVA.

El criterio de reciprocidad legislativa, en lo que - hace a la concesión de derechos privados a los extranjeros, es seguido por numerosas legislaciones. (5).

La condición de reciprocidad puede establecerse por la valoración espontánea del legislador, pero no basta la - presencia de tal condición para determinar la norma condi-- cionada como emanada en dispensa del derecho con miras in-- ternacionales. (6).

La reciprocidad, elemento de una norma interna toma- da por condición de un elemento puramente perceptivo, se de- be a un expediente de técnica legislativa permanente en- alto orden dentro de la civilización jurídica, por razones- unilateralmente valoradas por el criterio del legislador. - (7).

La ley alemana, al conceder al canciller la facultad de tomar medidas en contra de extranjeros cuyos países pri- ven de derechos a los alemanes, sigue el criterio de reci- procidad legislativa. (8).

XIII.- SISTEMA DE LA EQUIPARACION.

Este sistema consiste en la equiparación que se hace del extranjero con el nacional; tenemos en él la igualdad -

(5).- Víctor N. Romero del Prado. Ob. Cit. Pág. 244.

(6).- Novissimo Digesto Italiano. Pág. 1062.

(7).- Ibídem. Pág. 1062.

(8).- Víctor N. Romero del Prado. Ob. Cit. Pág. 244.

de unos y otros en lo que se refiere al goce de derechos -- privados sometido a condición de determinados requisitos, como son: Autorización para adquirir bienes inmuebles, sometimiento de capacidad para ello a un tiempo determinado de residencia, o una declaración en sentido de querer adquirir la ciudadanía, o pudiendo adquirirse por una determinada superficie o por un valor. (9).

Más la asimilación que alcance el extranjero no es posible totalmente, nos dice Louis de Troabas (10), por lo que en la práctica se señala un límite mínimo de equiparación entre nacionales y extranjeros y un límite máximo; el primero comprendería los derechos enunciados y por debajo de el mismo no podría descender el legislador de un estado, sin caer en la negación de los principios que imponen respeto de la personalidad jurídica de los extranjeros, los cuales nos son señalados por el derecho Internacional.

La nacionalidad de los extranjeros en un país merece respeto, por lo tanto el estado no debe imponer a los nacionales de otros países la ciudadanía propia; pues produciría consecuencias que se reconocen y revelan la existencia de un límite máximo de equiparación. De tal manera acontece -- respecto de las obligaciones que el extranjero tiene para con su patria; como por ejemplo, eximirlo del servicio militar, por ser la contribución de sangre inherente al vínculo de nacionalidad. En este caso, así como la admisión de agentes diplomáticos y consulares, o la celebración de tratados para la repatriación de desertores, son límites a la equipa

(9).- *Ibidem.* Pág. 244.

(10).- Louis de Troabas. *Ob. Cit.* Pág. 571.

ración entre nacionales y extranjeros. Pillet nos dice que: "Si esta equiparación entre nacionales y extranjeros fuese absoluta, ninguno de los apuntados principios o instituciones sería comprensible." (11).

Como ejemplo de país que sigue este sistema haremos mención de Italia, cuyo legislador equipara en el artículo ciento treinta y uno de la ley sobre impuestos directos, a italianos y extranjeros como sujetos del pago del tributo - (12); asimismo, queda establecido en el mismo ordenamiento que este principio de igualdad no impide que los extranjeros puedan ser privados de uno u otro derecho reconocido exclusivamente a los nacionales italianos. (13).

Entre estas reflexiones, contamos la prohibición de derechos políticos a los extranjeros en el mundo libre.

XIV.- SISTEMA ANGLOSAJON.

Los jurisconsultos ingleses se guiaron por las bases establecidas por la escuela estatutaria holandesa, según la cual, aceptaba en caso de extranjería, la aplicación extraterritorial de la ley; tal punto de vista se fundamentaba en la nombrada "Comity of Nations," esto es, en la cortesía internacional. (14).

A decir de varios juristas, como Philimore, Wharton, Lorenzen y Beale, los países anglosajones abandonan tal pos

(11).- Víctor N. Romero del Prado. Ob. Cit. Pág. 244.

(12).-

(13).- Víctor N. Romero del Prado. Ob. Cit. Pág. 245.

(14).- Víctor N. Romero del Prado. Ob. Cit. Pág. 429.

tura, a causa de la intensificación constante de las relaciones entre las naciones; el progreso del cosmopolitismo y de desarrollo de la solidaridad internacional favorecerán la nueva tendencia e impondrán un nuevo criterio consistente en la abstención de la "Comity". Westlake atribuye el predominio en las islas británicas de la idea de una excepción hecha al principio del criterio de aplicación de la *lex fori*, principalmente al íntimo respeto observado a los principios de derecho y justicia que la ley territorial se presumía haber adoptado para su interpretación y su aplicación, y a la consideración de que era posible que la teoría de la *comitas gentium* hubiese derivado. Un conocimiento imperfecto de la literatura continental al respecto, exageraba un acuerdo existente entre la ciencia y las reglas; cuando un principio era admitido por los tribunales ingleses, la práctica consistente en seguir los precedentes, impedía nuevas búsquedas que habrían podido hacer dudar que fuese reconocido universalmente. (15).

Esta teoría del derecho internacional privado, constituida en Inglaterra, ha variado últimamente, debido a una mayor independencia obtenida por la aplicación de los extensos conocimientos jurídicos adquiridos por los tribunales ingleses. (16).

La actual doctrina anglo-americana adopta el sistema de aplicación de la ley del domicilio como competente para regir la capacidad de las personas, aunque se noten diferencias en los autores para definir el concepto de domicilio; Dicey lo conceptúa como "el lugar o país que en realidad --

(15).- Ibidem. Págs. 429 y 430.

(16).- Ibidem. Pág. 430.

constituye la residencia del individuo y en ciertos casos, - el país en que la ley supone que reside, aunque de hecho, - no sea así." (17).

El mismo Dicey afirma que todo derecho debidamente - adquirido bajo la autoridad de la ley de un país civilizado cualquiera, es reconocido, sancionado o puesto en ejecución por una corte inglesa. Tal criterio se sigue aplicando, y - con él, la ley extranjera en la Gran Bretaña, en relación - con su concepto de "civilización"; cosa que sería tema de - amplia discusión. (18).

Además, tanto en Estados Unidos como en la Gran Bre - taña la ley le suma fuerza a las obligaciones emanadas de - tratados internacionales. (19).

XV.- SISTEMA DE CAPITULACIONES.

Esté régimen de trato a extranjeros se mantuvo hasta bien entrado el presente siglo; entre naciones de Asia y -- Africa, ciertas potencias europeas. Consistió en tratados - suscritos para evitar que los europeos quedaran sometidos a las leyes musulmanas y, a la vez continuaran sujetos a la - jurisdicción de tribunales consulares de sus respectivos es - tados. También existieron los "Millets", para los nativos - que no fuesen musulmanes. (20).

(17).- Ibídem. Págs. 430 y 431.

(18).- Ibídem. Pág. 432.

(19).- Charles G. Fenwich: Derecho Internacional. Bibliogra - fía Omeba. B. A. 1963. Pág. 106.

(20).- Guillermo Carbanelas: Diccionario de Derecho Usual:- Tomo I. Ed. Viracocha, S. A. Buenos Aires. Pág. 341

El tema este tiene doble ubicación en el derecho internacional privado; en el estudio de agentes diplomáticos y consulares y dentro del estudio de la ley aplicable en materia de competencia judicial. (21).

Este régimen consistía en un conjunto de derechos, - privilegios e inmunidades de que gozaban los extranjeros en el imperio otomano y en cuya virtud se encontraban casi totalmente substraídos al fisco y a la administración, así como a la jurisdicción de los tribunales otomanos.

Louis Trotabas afirma que gracias a este sistema de inmunidad a extranjeros, se podían prever de exoneraciones fiscales o provechos de residentes extranjeros (22). El maestro César Sepúlveda comenta el surgimiento de las capitulaciones entre países cristianos y musulmanes hacia 1450- (23), cosa no creíble; Francia más que celebrar tratados se imponía la tarea de desterrar la barbarie inglesa que se había posesionado de suelo francés.

Es mucho más probable que los orígenes de las capitulaciones se remonten a la época de gloria del imperio otomano; por un acuerdo firmado por Francisco I de Francia, quien, no pensando sino en vengarse de Carlos V, sin importar el precio al francés, pactó con Solimán II; después vinieron otros acuerdos y todos ellos fueron divididos en capítulos de donde se derivó el nombre genérico. No puede con

(21).- Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo II. Editorial Bibliográfica Argentina. Buenos Aires.

(22).- Louis Trotabas. Ob. Cit. Pág. 571.

(23).- César Spúlveda: Derecho Internacional Público. Ed. Porrúa. 1964. Pág. 142.

El tema este tiene doble ubicación en el derecho internacional privado; en el estudio de agentes diplomáticos y consulares y dentro del estudio de la ley aplicable en materia de competencia judicial. (21).

Este régimen consistía en un conjunto de derechos, - privilegios e inmunidades de que gozaban los extranjeros en el imperio otomano y en cuya virtud se encontraban casi totalmente substraídos al fisco y a la administración, así como a la jurisdicción de los tribunales otomanos.

Louis Trotabas afirma que gracias a este sistema de inmunidad a extranjeros, se podían prever de exoneraciones-fiscales o provechos de residentes extranjeros (22). El maestro César Sepúlveda comenta el surgimiento de las capitulaciones entre países cristianos y musulmanes hacia 1450- (23), cosa no creíble; Francia más que celebrar tratados se imponía la tarea de desterrar la barbarie inglesa que se había posesionado de suelo francés.

Es mucho más probable que los orígenes de las capitulaciones se remonten a la época de gloria del imperio otomano; por un acuerdo firmado por Francisco I de Francia, - quien, no pensando sino en vengarse de Carlos V, sin importar el precio al francés, pactó con Solimán II; después vinieron otros acuerdos y todos ellos fueron divididos en capítulos de donde se derivó el nombre genérico. No puede con

(21).- Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo II. Editorial Bibliográfica Argentina. Buenos Aires.

(22).- Louis Trotabas. Ob. Cit. Pág. 571.

(23).- César Spúlveda: Derecho Internacional Público. Ed. Porrúa. 1964. Pág. 142.

siderarse un acto de violencia de parte de Francia si tomamos en consideración el poderío de los países participantes de los tratados; puesto que mientras Carlos V vencía al monarca franco, Solimán representaba el inmenso poderío turco de la época. Al buscar Francisco I el apoyo turco, surgieron del acercamiento, las capitulaciones. Estas se explican más bien por causa de la inaplicabilidad de el Corán a los no musulmanes, como lo eran los súbditos franceses e inclusive los cristianos ortodoxos griegos, quienes tampoco eran sometidos a la ley del Corán, aunque fueran súbditos del imperio otomano. (24).

La primera capitulación data según la Enciclopedia - Jurídica Omeba, de 1535; después de ella, hubo cinco renovaciones en 1581, 1597, 1604, 1673 y 1740; la última con carácter de perpetuidad; hasta 1923, en que, gracias al tratado de Lausana, fueron abolidas. Tras la primera experiencia de Francia, se sucedieron una serie de tratados con otros países europeos y el único país que no firmó capitulaciones con Turquía fue Suiza, pero sus súbditos eran protegidos -- por las capitulaciones con Francia. (25).

En 1735 se habló de reciprocidad; se obligaban las partes (Francia y Turquía) al trato equitativo en relación al pago de impuestos y aranceles; pero en 1740, Francia, -- unilateralmente abolió la reciprocidad; ya en la época decadente del imperio turco, las potencias europeas obtuvieron privilegios de igualdad en materia impositiva, inmunidad de jurisdicción en una forma absoluta respecto de las leyes lo

(24).- Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo III. Pág. 668.

(25).- Ibídem. Pág. 668.

cales, por lo que, de hecho, las comunidades extranjeras radicadas en territorio turco constituían estados dentro del estado otomano. (26).

(26).- Ibidem. Pág. 669.

CAPITULO CUARTO

LEGISLACION MEXICANA EN CUANTO A OBLIGACIONES
FISCALES DE EXTRANJEROS.

SUMARIO:

- XVI.- Constitución.
- XVII.- Convención de la Habana de 1928.
- XVIII.- Ley de Nacionalidad y Naturalización.
- XIX.- Ley General de Población.
- XX.- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- XXI.- Ley Federal de Derechos. Secretaría -
de Gobernación y Servicios Migrato-
rios.

*

XVI.- CONSTITUCION.

Si bien la nacionalidad es elemento sumamente importante para determinar las relaciones tributarias (1), nuestra ley fundamental vigente suprimió de su texto la obligación expresamente constada en la constitución de 1857, el criterio del maestro Tena Ramírez es en sentido que, aunque no conste ya en la ley suprema, es una obligación indiscutible en necesidad de ser consignada en la carta magna; fundamenta ésta posición partiendo de la obligación surgida (tanto para nacionales como para extranjeros) de la facultad propia del congreso para imponer contribuciones. (2).

Nosotros diferimos de el criterio mencionado; pues de ser así, también se hubiera suprimido la obligación que, para los mexicanos, sí consta en el artículo treinta y uno de la ley fundamental; simplemente creemos que el constituyente de 1917 estaba demasiado ocupado en liberar a los oprimidos, para ocuparse de esas nimiedades; sin querer comprender que, si México es un país oprimido desde el exterior (y no desde el interior) principalmente, se debe a que en el caso de varios países en los que está incluido, la necesidad de acelerar el desarrollo debe contar con la inversión extranjera mientras las condiciones político-históricas no cambien; por lo cual debe reglamentarse con sumo cuidado el tratamiento que debe darse al extranjero en la materia susodicha (3). Porque de no ser así, podría ello repre

- (1).- Ernesto Flores Zavala: Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa. México, 1971. Pág. 76.
 (2).- Felipe Tena Ramírez: Derecho Constitucional Mexicano. Ed. Porrúa. México, 1963. Pág. 76.
 (3).- Antonio Ortiz Mena: Política Financiera. Ed. PESA. -- Sec. Economía. México, 1962. Pág. 18.

sentar un peligro evidente para la independencia política y económica de la nación, de caer en un vasallaje económico; este caso ha sido frecuente a través de la dolorosa historia de nuestra patria.

Sin referirse directamente a la obligación que los extranjeros tienen de contribuir al gasto público, el artículo 131 de la Constitución faculta a la federación para -- gravar mercancías que se importen, exporten o pasen de tránsito por el territorio nacional, mientras que el artículo 73 en sus fracciones XVI y XXIX, faculta al congreso para dictar leyes sobre nacionalidad, condición jurídica de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, colonización, emigración e inmigración y para establecer contribuciones sobre comercio exterior. Por el contrario, el artículo 117 establece en sus fracciones V, VI y VII, la imposibilidad de los estados para prohibir o gravar directa o indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él a ninguna -- mercancía; gravar la circulación o consumo de efectos nacionales o extranjeros con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales; expedir o mantener leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras. (4).

Creemos que el constituyente mexicano debe evitar -- guardar silencio sobre materia tan importante; aun cuando -- de otros artículos se pueda derivar la obligación tributaria a cargo del extranjero. Máxime si la experiencia nos en -- seña un mundo latinoamericano continuamente asediado por po

(4).- Ibidem. Pág. 54.

tencias extranjeras que reclaman "protección" para sus nacionales, problema apenas atenuado por la cláusula Calvo.- La obligación concreta de personas físicas y morales (en especial las sociedades) extranjeras en materia jurídico-tributaria debe estipularse en la ley suprema de la nación para dar una mayor fuerza al precepto, puesto que el desarrollo industrial de México y la diversificación de la producción hacen necesaria la acción del gobierno para proteger la producción interna. Y a este principio responde la reglamentación del artículo 131 de la Constitución de la República.

XVII.- CONVENCION DE LA HABANA DE 1928.

El maestro Flores Zavala dice que no se tiene noticia sobre la existencia de algún tratado celebrado por México - con algún país extranjero para evitar la doble imposición - aunque hay un proyecto de convenio con Norteamérica. (5).

Antonio Ortíz Mena comenta una serie de acuerdos internacionales tomados en el ámbito continental (Bogotá, Buenos Aires y Río de Janeiro); de ellos se desprende el respeto que las sociedades extranjeras deben tener por las leyes nacionales y la obligación de contribución al incremento -- del ingreso nacional. (6).

En la Conferencia Internacional de Estados Americanos de La Habana en 1928, se aprobaron siete de los doce -- proyectos designados extraoficialmente como derecho interna

(5).- Ernesto Flores Zavala. Ob. Cit. Pág. 316.

(6).- Antonio Ortíz Mena. Pb. Cit. Pág. 19.

cional americano por la comisión reunida en 1927 en Río de Janeiro (7), y surge de la mencionada conferencia, el Código Bustamante (8), adoptado como convención sobre derecho internacional privado.

De la convención tratada en el presente apartado, -- formaron parte los siguientes países: Perú, Uruguay, Panamá, Ecuador, México, El Salvador, Guatemala, Nicaragua, Bolivia, Venezuela, Colombia, Honduras, Costa Rica, Chile, Brasil, Argentina, Paraguay, Haití, República Dominicana, Estados Unidos de América y Cuba; quienes llegaron a acordar nueve artículos; de los cuales, nos interesan el segundo, el cuarto en especial y el quinto.

"Artículo Segundo.- Los extranjeros están sujetos, -- tanto como los nacionales, a la jurisdicción y leyes locales, observando las limitaciones estipuladas en las convenciones y tratados." (9).

De el artículo transcrito, se deduce la obligación -- del extranjero para someterse a las leyes tributarias y a los impuestos que le sean implantados por el estado en el cual radique, cosa que es de todo derecho, aunque podemos -- hacer notar que una forma de intentar el acercamiento de -- los pueblos iberoamericanos con miras a su integración, sería la disminución de cargas tributarias que se estableciera recíprocamente entre ellos; sin embargo, la presencia de los Estados Unidos de América en la convención hace que la-

(7).- Charles G. Fenwick. Ob. Cit. Pág. 97.

(8).- César Sepúlveda. Ob. Cit. Pág. 280.

(9).- Rafael de Pina: Estatuto Legal de los Extranjeros. -- Ediciones Botas. México, 1967. Pág. 208.

estipulación señalada y la siguiente sean consideradas como un triunfo para Hispanoamérica.

"Artículo 4o.- Los extranjeros están obligados a las contribuciones ordinarias o extraordinarias, así como a los empréstitos forzosos, siempre que tales medidas alcancen a la generalidad de la población." (10).

No estamos de acuerdo con esta medida, puesto que si bien, los nacionales mexicanos pueden beneficiarse si radican en los Estados Unidos, es mucho el riesgo sufrido, porque las empresas estadounidenses, en virtud de este precepto podrán competir deslealmente y con igualdad de circunstancias respecto de los nacionales.

"Artículo 5o.- Los Estados deben reconocer a los extranjeros domiciliados o transeúntes en su territorio todas las garantías individuales que reconocen a favor de sus propios nacionales y el goce de los derechos civiles esenciales, sin perjuicio, en cuanto concierne a los extranjeros, de las prescripciones legales relativas a la extensión y modalidades del ejercicio de dichos derechos y garantías."(11)

Creemos que este artículo es peligroso, por ser su redacción poco clara; por lo tanto aceptamos la reserva que del mismo hizo nuestro gobierno en el sentido de reservarse en lo concerniente a las limitaciones de la ley mexicana -- respecto de la extensión y modalidades del ejercicio de los derechos civiles esenciales a los extranjeros a la capacidad civil de los mismos para adquirir bienes en el territo-

(10).- Ibidem. Pág. 209.

(11).- Ibidem. Pág. 209.

rio nacional. (12).

La Convención de La Habana fue ratificada por el presidente de la república el veinte de febrero de 1931 y con fecha vinticinco de marzo del mismo año, fue depositado en los archivos de la Unión Pan-Americana, de Washington, el instrumento de ratificación para que surtiera los efectos de el canje de estilo. Asimismo, fue publicada el 12 de agosto de 1931. (13).

XVIII.- LEY DE NACIONALIDAD Y NATURALIZACION.

En la ley de 1886, todavía aplicable en ciertos casos, se establece la obligación de los extranjeros de contribuir para el gasto público de la manera que lo dispongan las leyes, en su artículo treinta y cinco (14); al entrar en vigor la ley de nacionalidad y naturalización el veintede marzo de 1934, fue derogada la primera. (15).

La ley de 1934 dispone en su artículo treinta y dos, la obligación de extranjeros y personas morales extranjeras, de pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residen. (16).

Si analizamos el artículo citado, percibiremos que -

(12).- Ibídem. Pág. 209.

(13).- Ibídem. Pág. 211 y 212.

(14).- Rodolfo Bravo Caro: Guía del Extranjero. Editorial - Porrúa. 1986.

(15).- Ibídem.

(16).- Ibídem.

nuestra ley va más allá de lo indicado en la convención de La Habana, pues no solamente establece igualdad tributaria para los extranjeros respecto de los nacionales; sino que hace extensivo tal privilegio a las personas morales extranjeras, esto es, a las sociedades que con ánimo de explotación vienen a establecerse a nuestro territorio.

Podemos notar en el mismo artículo, cierta imprecisión al mencionar a las "prestaciones pecuniarias" que puedan ordenar "las autoridades", pensamos que es más concreta la redacción de la ley de 1886, ya que textualmente dice: - "Los extranjeros tienen obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera que lo dispongan las leyes, y de obedecer y respetar las instituciones, leyes y autoridades del país, sujetándose a los fallos y sentencias de los tribunales, sin poder intentar otros recursos que los que las leyes conceden a los mexicanos".

En la ley vigente encontramos la disposición que obliga al extranjero que desee obtener naturalización ordinaria, de probar ante el juez de distrito que está al corriente en el pago del impuesto sobre la renta o exento de él, conforme a la fracción quinta del artículo doce del mencionado ordenamiento legal.

XIX.- LEY GENERAL DE POBLACION.

La ley de población y su reglamento tienen algunas disposiciones que señalan o implican cargas tributarias para los extranjeros.

Primeramente la admisión de un extranjero como inmi-

grante, implica la obligación de éste, consistente en cumplir estrictamente las condiciones fijadas en el permiso y las establecidas en la misma ley y su reglamento. (17).

El artículo setenta de la ley en cuestión, establece el deber de los extranjeros de pagar derechos determinados en las disposiciones fiscales correspondientes. (18).

El artículo noventa y dos señala el sujetamiento del registro de extranjeros; esta carga es obligatoria, según la ley; toda vez que el mismo artículo establece la obligatoriedad del registro de población para nacionales y para extranjeros en los casos que señala esta Ley.

El reglamento de la ley ordena el deber de pagar los derechos por servicios migratorios, en la forma determinada en las leyes de la materia; la Secretaría de Gobernación debe declarar cuándo no se han causado los impuestos mencionados, en atención a que la promoción migratoria que los origine fuera negada. (19).

Entre los documentos exigidos para la procedencia de la solicitud de refrendo, se encuentra el recibo oficial -- del pago del impuesto al refrendo; aunque ni la ley ni el reglamento hacen más mención al citado impuesto; implicado ésta en la obligación marcada en la fracción tercera del artículo ciento trece del reglamento. (20).

(17).- Ibíd.

(18).- Ley General de Población: Art. 70.

(19).- Reglamento de la Ley General de Población.

(20).- Ibíd. Art. 113, Fracc. III. Inciso c).

La Ley General de Población contiene también una serie de sanciones a quienes infrinjan a la misma o a su reglamento; las violaciones en materia impositiva para extranjeros, por no estar tipificadas especialmente, quedan implícitas en su artículo ciento veinte y se sancionarán con multa de hasta de diez mil pesos según su gravedad, a juicio de la Secretaría de Gobernación, o con arresto hasta por quince días si el infractor no pagare la multa; siempre y cuando no se constituya un delito con la falta cometida. -- (21).

XX.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Para los efectos de esta ley, hay cuatro categorías de extranjeros:

- 1.- Los extranjeros residentes en México.
- 2.- Personas morales de nacionalidad extranjera establecidas en el país.
- 3.- Agencias o sucursales de empresas extranjeras establecidas en el territorio de la república.
- 4.- Extranjeros residentes en el extranjero y personas morales de nacionalidad extranjera que no estén establecidas en el país ni tengan sucursales en la república.

Todos los anteriores casos se hallan tipificados en los artículos primero, fracciones I, II y III, artículo Segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los dos primeros casos no representan problema algu-

(21).- Ley General de Población. Art. 120.

no de acuerdo con nuestra Ley, pues no tienen más obligaciones tributarias por motivo de este ordenamiento, que las -- que deben cumplir las personas físicas y morales nacionales. Sin embargo, los empleados de embajadas, legaciones o consu lados extranjeros, en caso de ser de nacionalidad extranjera y no existir reciprocidad, están obligados al impuesto - sobre productos de trabajo y por lo tanto, a presentar de- claración anual de ingresos. (22).

Agencias o sucursales de empresas extranjeras. Cuan do se trata de agencias o sucursales de empresas extranje- ras, se considerará como domicilio de las mismas "el lugar- donde se establezcan; pero si varias dependen de una misma- negociación deberán señalar a una de ellas para que haga -- las veces de casa matriz, y de no hacerlo, lo hará la Secre taría de Hacienda y Crédito Público".

Las agencias o sucursales de este tipo, son objeto - del impuesto sobre productos del capital por concepto de -- sus ingresos procedentes de ganancias que distribuyan; pero sólo sobre la diferencia que resulte de la deducción del in greso gravable de las mismas y se determinara el impues- - to, aplicando sobre la base, la tarifa que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta: dentro de los tres meses si- - guientes a la fecha del balance de la agencia que los arro- jó, aunque no haya pago de utilidades o dividendos a los so cios o accionistas.(23). Estas empresas acumularán los in- gresos que tengan relación con las actividades de dichas de

(22).- Ley del Impuesto sobre la Renta: Art. 146, Fracción- III.

(23).- Ibídem.

pendencias; pero si no se causare el impuesto al ingreso, - no se devolverán ni se compensarán al causante, ya que los mencionados dividendos causarán el impuesto sobre rendimientos del capital. (24).

Extranjeros residentes en el extranjero y personas - morales extranjeras no domiciliadas en el país están obligadas respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional; se considera que la fuente está en territorio nacional, cuando el ingreso se obtenga de persona residente en el país nuestro.-- (25).

Por conducto de sus representantes, los extranjeros - no domiciliados en el país y las personas morales extranjeras no domiciliadas en la república, están obligados a formular en nombre de sus representadas las declaraciones o manifestaciones correspondientes y a retener y pagar el impuesto por el desarrollo de actividades que, conforme a la ley del Impuesto sobre la Renta, sean gravables. (26).

De acuerdo con los artículos 144 al 162, de la Ley - del Impuesto sobre la Renta y en relación con los números - 41 y 41A, de la mencionada ley, las tasas que se deben aplicar a los residentes en el extranjero no domiciliados en el país, con ingresos provenientes de fuentes de riqueza ubicados en el territorio nacional, serán entre otras, las siguientes:

(24).- Ibíd. Artículo 19, fracciones I y II.

(25).- Ibíd. Art. 144.

(26).- Código Fiscal de la Federación. Art. 31.

- a).- Por concepto de ingresos por salarios y en general -- por la prestación de un servicio personal subordinado, en general por la prestación de un servicio personal independiente. Por servicio de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montajes de bienes inmuebles o por actividades de inspección; por concepto de espectáculos públicos, será el 30%. (27).
- b).- Por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles; por otorgar el uso o goce temporal de bienes muebles; -- tratándose de los siguientes casos: los pagados por instituciones de crédito a residentes en el extranjero, los pagados a proveedores del extranjero por enajenación de maquinaria y equipo, regalías del uso temporal por derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, por asistencia técnica, o transferencia de tecnología; el tanto por ciento aplicable será el 21%.
- c).- Regalías por el uso o goce temporal de patentes o certificados de invención o de mejora; marcas de fábricas y nombres comerciales y publicidad; el impuesto será el 42%.
- d).- Por enajenación de bienes inmuebles, así como tratándose de adquisición a título gratuito, enajenación de acciones o partes sociales; será el 20%.
- e).- Por obtención de premios, el impuesto por estos ingre

(27).- Ley del Impuesto sobre la Renta.
Artículo 144.

sos se calcularán sobre el valor del premio correspondiente a cada billete el 8%, a los premios con valor de \$500.00 a \$5,000.00 y el 15% a los premios de - - \$5,001.00 en adelante.

f).- Por el uso o goce temporal de carros de ferrocarril - el impuesto será el 10%. (28).

Ahora bien, quienes hagan pagos por los conceptos indicados anteriormente, deben retener el impuesto respectivo. En caso de que se trate de actos de comercio accidentales, se debe calcular el impuesto aplicando la tarifa para el pago de causantes mayores.

Se podrá deducir el Impuesto que se haya cubierto en el extranjero cuando la fuente de ingreso no esté en territorio nacional, hasta el límite del impuesto que para ese ingreso considerado aisladamente se causará conforme a lo dispuesto por la ley del impuesto sobre la renta.

**XXI.- LEY FEDERAL DE DERECHOS. SECRETARIA DE GOBERNACION
Y SERVICIOS MIGRATORIOS.**

Un impuesto especial es al cual están obligados a cubrir quienes, siendo extranjeros, entren al país, obtengan prórroga de estancia, cambien de calidad migratoria, alcancen la calidad de inmigrados o sean inmigrantes. (29).

(28).- Ibidem. Artículo 157.

(29).- Ernesto Flores Zavala. Ob. Cit. Pág. 79.

Por la expedición de autorización en la que se otorga calidad migratoria de no inmigrantes a extranjeros y por las prórrogas que en las diferentes características comprenda esta calidad, se pagarán las siguientes cuotas:

Los transmigrantes \$4,900.00, visitantes con entradas y salidas múltiples, sin dedicarse a actividades lucrativas \$15,000.00 por cada prórroga pagará la misma cantidad.

Para dedicarse a actividades lucrativas \$24,500.00 y por cada prórroga pagará igual cantidad.

Los consejeros con entradas y salidas múltiples, - - \$33,000.00, el asilado político, por rivalidación anual o ratificación de estancia en el país \$15,000.00.

El estudiante con entradas y salidas múltiples por rivalidación anual \$24,500.00. Visitante provisional - - - \$4,900.00. (30).

Quando se otorgue la calidad migratoria de inmigrantes en sus distintas características a extranjeros se pagará el derecho por servicios migratorios conforme a las siguientes cuotas:

Rentista, inversionista, profesional, cargos de confianza, científico en actividades lucrativas, así como técnicos \$33,000.00, familiares del solicitante, por cada uno igual cantidad. Por el refrendo en estas características --

(30).- Ley Federal de Derechos. Secretaría de Gobernación y Servicios Migratorios. Artículo 8.

\$49,500.00. (31).

El inmigrante para obtener la declaración de inmigrado, pagará derechos por \$29,500.00 (32).

Para que el extranjero obtenga permiso para casarse con nacional pagará derechos por \$33,000.00. (33).

Por permisos para salida y entrada, en tanto se obtiene la calidad y característica migratoria cubrirá derechos por \$24,000.00. (34).

Si se pierde por cualquier causa, la forma migratoria, por reposición se pagará por el extranjero no inmigrante \$4,900.00, inmigrante \$9,900.00 e inmigrado \$15,000.00.- (35).

Si el pago del impuesto se hace en el extranjero debe ser cubierto en dólares y ante la oficina documentadora, si el extranjero se halla fuera del país; en caso contrario, se satisfará la prestación fiscal en cualquiera de las oficinas recaudadoras de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las exenciones dimanantes del ordenamiento legal en cuestión se abordarán en el capítulo referente a la exención.

- (31).- Ibidem. Artículo 9.
- (32).- Ibidem. Artículo 10.
- (33).- Ibidem. Artículo 12.
- (34).- Ibidem. Artículo 13.
- (35).- Ibidem. Artículo 14.

CAPITULO QUINTO

EL EXTRANJERO COMO SUJETO PASIVO DEL CREDITO
FISCAL.

SUMARIO:

- XXII.- El Extranjero como Persona Física.-
- XXIII.- La Persona Moral Extranjera.
- XXIV.- La Unidad Económica Extranjera.
- XXV.- El Extranjero como Socio de Sociedades Extranjeras.
- XXVI.- El Extranjero como Socio de Sociedades Mexicanas.
- XXVII.- El Extranjero Agente Diplomático.
- XXVIII.- El Extranjero Agente Consular.
- XXIX.- El Extranjero Familiar o Empleado - de Agentes Diplomáticos.
- XXX.- Los Sobe'ranos Extranjeros.
- XXXI.- Los Estados Extranjeros.

*

XXII.- EL EXTRANJERO COMO PERSONA FISICA.

Hugo Margáin piensa que la facultad impositiva de -- los estados, para exigir la contribución a las cargas públicas, se basa substancialmente en los conceptos de nacionalidad, domicilio y fuente de ingreso del contribuyente. (1).

La nacionalidad puede ser importante en la defini-ción del hecho imponible, puede servir para vincular a éste con el sujeto activo. No debe confundirse la nacionalidad -- como elemento configurativo del hecho imponible, con la nacionalidad como momento de vinculación del mismo hecho imponible con el sujeto activo. (2).

La nacionalidad es momento de vinculación en el sentido que, una vez determinado el hecho imponible en un as--pecto objetivo y en su atribución subjetiva al contribuyente, el domicilio o la nacionalidad de éste, indican la existencia de la conexión del hecho imponible con el sujeto activo, de lo cual depende finalmente el nacimiento de la concreta pretensión tributaria. (3). Al conjunto de leyes y -- principios de derecho de carácter subjetivo que acompañan a una persona física donde quiera que se halle, mientras conserve su nacionalidad, se llama estatuto personal. (4).

El estatuto personal puede ser de dos formas; los -- criterios a seguir son: a).- Domicilio; o b) Nacionalidad.

(1).- Benjamín Zavaleta Rodríguez: Ob. Cit. Pág. 27.

(2).- Sergio F. de la Garza: Derecho Financiero Mexicano. - Ed. Porrúa, S.A. México, 1968. Pág. 490.

(3).- Dino Jarach: Ob. Cit. Pág. 152.

(4).- Sergio F. de la Garza: Ob. Cit. Pág. 490.

El Derecho Mexicano adopta, según el caso, un principio u otro; con un criterio más que científico o político, egoísta; da lugar a doble tributación. En la ley del impuesto sobre la renta, se sigue el sistema de la nacionalidad - si se trata de mexicanos residentes en el extranjero, por el pago de la diferencia resultante de lo que paguen los mexicanos en el país en que residen y la cantidad correspondiente de acuerdo a la mencionada ley; cosa tal, indica únicamente un criterio cerrado del gobierno; pues si bien, exigente en el sentido tributario, se torna indiferente ante los atropellos de otro carácter que sufren sus nacionales residentes en ciertas potencias extranjeras. Cuando se trata de extranjeros residentes en México, nuestra ley sigue el sistema del domicilio, con fines de obligar a los extranjeros residentes, al pago del impuesto en México, cosa benéfica, puesto que si el extranjero generalmente se interna en el país con ánimo de lucro, justo es su sometimiento a las leyes fiscales mexicanas, máxime (aunque es necesario reconocer el beneficio alcanzado en ciertas ocasiones de la emigración de extranjeros preparados en diversas ramas) si por su acervo intelectual, es obvio que en México recibirán grandes beneficios económicos y si en muchos casos (incluso con adopción de carta de naturalización) es claro el firme arraigo de determinados grupos de extranjeros residentes en el país y aún sus hijos, a las tradiciones de sus antepasados, cosa en nada criticable; pero demostrante de la falta de asimilación de ellos al resto de la población mexicana; sí no en cuanto lo jurídico, sí en el aspecto sociológico.

Sin embargo, la falta de criterio científico y político, da lugar por un lado al fraude a la ley y, por el - -

otro, a la doble tributación. (5).

El Código Fiscal define como sujeto pasivo a "la -- persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación - determinada al fisco federal", pero en la ley del impuesto sobre la renta, hace recaer en los representantes de los ex trajeros no residentes que realicen actividades que den lugar a ingresos gravables, la solidaridad en cuanto a las -- obligaciones tributarias. (6).

Para los contribuyentes con domicilio permanente fue ra del país, sin estipular si son mexicanos o extranjeros, - se considera como su domicilio, para efectos de registro, - el del retenedor; en la solicitud de registro debe ir in- - cluída la dirección completa en el extranjero del causante. (7). Es de considerarse que la mayoría de quienes se en- - cuentran en esta situación, son extranjeros.

Cuando un inmigrante viene como técnico especializa- do a desempeñar servicios que no pueden ser prestados por - residentes, creemos que debe actuarse conforme al principio de igualdad, puesto que este tipo de extranjeros, al inmi-- grar, reporta un beneficio al país.

Todos los extranjeros que se internan en el país, es- tán sometidos a la ley Federal de Derechos. Secretaría de - Gobernación y Servicios Migratorios, salvo las excepciones- estipuladas. Este gravámen, como ya hemos dicho, se causa -

(5).- Ibídem. Pág. 57.

(6).- Ibídem. Pág. 387 y 465.

(7).- Ibídem. Pág. 505.

por la expedición de los permisos de internación de no inmigrantes, por cambios de calidad migratoria y por declaración de inmigrado. El pago de derechos se hace ante la oficina que documente al extranjero cuando éste se encuentra fuera del país, de no ser así, se debe efectuar en cualquiera de las Oficinas Federales de Hacienda. (8).

Por último, los profesionistas extranjeros, de acuerdo al artículo ciento cuarenta y siete de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán pagar el impuesto del treinta por ciento sobre el monto de la remuneración obtenida, si residen en el extranjero y las actividades en nuestro país son eventuales; los terceros que hagan pagos a estos causantes, están obligados a retener y enterar el impuesto respectivo o a exigir la presentación del recibo correspondiente. (9).

XXIII.- LA PERSONA MORAL EXTRANJERA.

Cuando se habla de la nacionalidad de las personas morales, se presenta el tema de discusión sobre la existencia o inexistencia de tal atributo de la personalidad en este tipo de personas; no siendo objeto del presente trabajo discernir al respecto, nos concretaremos a manifestar nuestra posición afirmativa de la nacionalidad de los citados entes jurídicos. De cualquier manera, de carecer de nacionalidad las personas morales, no existiría una diferenciación en cuanto a su situación como extranjeras y nos concretaríamos a resolver los problemas emanados del funcionamiento.

(8).- Ibidem. Pág. 526.

(9).- Ley del Impuesto sobre la Renta. Artículo 147.

aplicando el principio de domicilio. (10).

El concepto de nacionalidad se aplica análogamente a personas morales, en relación con las personas físicas, representa un lazo de sumisión al gobierno de cierto país. (11)

La Ley del Impuesto sobre la Renta, como ya vimos, - indica el criterio legal para la determinación del domicilio legal de una agencia sucursal de negociación extranjera y prevé el caso de varias dependencias de una misma empresa, en cuyo supuesto, debe indicarse una de ellas que haga las veces de casa matriz y de no hacerlo, lo hará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (12).

Las obligaciones tributarias generales de las sociedades extranjeras, ya las hemos visto en el capítulo anterior, cuando tratamos de la legislación; sólo ampliaremos lo expuesto y daremos nuestro punto de vista sobre la legislación nacional en este respecto.

En general, en México priva, para las personas morales, el sistema de libre elección de domicilio. En esto se aproxima nuestro país a las legislaciones de tipo germánico, como la alemana. (13).

Las sociedades extranjeras establecidas fuera del --

(10).- La Nacionalidad de las Sociedades Mercantiles en la Academia Interamericana. Tipográfica Argentina, B.A. 1948. Pág. 37.

(11).- Ibídem. Pág. 38.

(12).- Sergio F. de la Garza: Ob. Cit. Pág. 505.

(13).- Enrique Aztiria: Ob. Cit. Pág. 67.

país, cuando sus ingresos procedan de fuentes de riqueza si tuadas en el territorio nacional, son causantes del impuesto sobre la renta (14), en tanto que las agencias o sucursales de sociedades extranjeras operantes en la república, pa garán impuesto sobre la renta, por los ingresos en efectivo o en especie recibidos como productos o rendimientos del ca pital; determinarán el impuesto, aplicando sobre la base co rrespondiente, la tarifa contenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta y lo cubrirán dentro de los tres meses si guientes a la fecha del balance de la agencia sucursal que los arroje, aunque no haya pago de dividendos a accionis tas. (15).

Las demás personas morales extranjeras pagarán con tribuciones ordinarias y otras prestaciones económicas, si siempre que tales, alcancen a la generalidad de las mis mas.

Excepcionalmente, la ley tributaria compone la repre sentación legal para efectos tributarios, a quienes tienen una representación de derecho privado de tal manera que es tablece la mencionada obligación de los representantes de los extranjeros, de cumplir con las obligaciones de éstos, sean de derecho sustantivo o formal. (16).

Ahora bien, creemos que nuestra ley, en caso de per sonas morales, conserva los mismos defectos a si

(14).- Sergio F. de la Garza: Ob. Cit. Pág. 495.

(15).- Armando Porras y López: Derecho Fiscal, Textos Universitarios, S.A. México, D.F. 1967. Pág. 311

(16).- Sergio F. de la Garza: Ob. Cit. Pág. 499.

que nos referimos al hablar de las personas físicas; manifiesta deficiencias en cuanto a la orientación social y política del tributo; puesto que, si es justo que las personas morales cuya finalidad no sea precisamente el lucro, no sean diferenciadas en cuanto a sus obligaciones tributarias, no es equitativo el despojo a los mexicanos por parte de las empresas explotadoras y pulpos capitalistas penetrados en México; poco a poco, pero firmemente somos enganchados al vasallaje económico de los monopolios internacionales esto debido a la permisión a las empresas extranjeras de instalarse en el país sin mayor cuidado que la inclusión de la Cláusula Calvo, que no limita gran cosa la ambición de las grandes potencias capitalistas, aunque en otro aspecto posteriormente tratado sea funcional. Tenemos la plena convicción que un sistema fiscal basado fundamentalmente en el conocimiento político y social del problema, más que en su aspecto económico-jurídico, contribuiría infinitamente a encauzar el establecimiento de sociedades extranjeras en el territorio nacional en beneficio de los mexicanos y no, como lo es en tantas ocasiones contra el libre desarrollo de la economía nacional. Creemos en establecer empresas en el país sin competencia deshonrosa para las empresas nacionales; en caso contrario, éstas no sólo deberían pagar un impuesto extra por el hecho de competir con las empresas nacionales, sino que, en caso de negarse a reinvertir las utilidades en el interior del país, deberían recibir sanciones e inclusive la prohibición de las mismas podría decretarse. Caso distinto es de exención en determinadas regiones del país, con miras a la industrialización de las mismas. Criterio que aceptamos.

Consideramos, como Ortíz Mena, que toda inversión -

extranjera no debe usar el ahorro interno para su desarrollo de manera que distraiga recursos correspondientes naturalmente a empresas nacionales (17), pues el desarrollo industrial de México y especialmente la diversificación de la producción nacional, hacen cada vez más necesaria la acción del gobierno para proteger la producción interna. (18).

XXIV.- LA UNIDAD ECONOMICA EXTRANJERA.

Viene a nuestro pensamiento el problema de definir a las unidades económicas extranjeras; porque la nacionalidad es uno de los atributos de las personas y, siendo que una característica de la unidad económica es la carencia de personalidad jurídica por parte de una universalidad económica, nos oponemos al término comúnmente usado para la designación de este tipo de capitales, cuando pertenecen a ciudadanos extranjeros, como "unidades económicas extranjeras". Flores Zavala las conceptúa como la unión de los patrimonios de varias personas sin constituir una persona moral, o para explotar en conjunto determinada fuente de riquezas, en tal forma, que su actividad económica reunida sea algo distinta de la actividad económica de cada una individualmente considerada (19). Sin embargo, el mismo Flores Zavala resuelve el problema cuando se refiere a la responsabilidad objetiva, que deriva de la tenencia de bienes que están sujetos a crédito fiscal, porque dieron lugar a su existencia o sirvieron para el desarrollo de la actividad que motivó la causación del impuesto (20), así los po-

(17).- Antonio Ortíz Mena: Ob. Cit. Pág. 20.

(18).- Ibídem. Pág. 54.

(19).- Ernesto Flores Zavala: Ob. Cit. Págs. 68 y 69.

(20.- Ibídem. Pág. 98.

seedores extranjeros de unidades económicas que hayan dado lugar a la creación de un crédito fiscal, serán objetivamente responsables de los créditos de ellas.

De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta, - las unidades económicas, en general, sólomente serán sujeto del impuesto en los casos que la ley prevenga se grave - en conjunto al ingreso de ellas (21), y establece la obligación del pago del impuesto sobre productos o rendimientos del capital, entre otros casos, para toda clase de inversiones hechas en compañías extranjeras que no operen en el - - país, de tal manera que los intereses pagados a residentes - en el extranjero, tenedores de valores, causarán las tasas - correspondientes a los títulos al portador, de acuerdo a -- las tasas de rendimiento anual de su inversión (22); pero tratándose de intereses provenientes por venta de maquina-- ria y equipo, causará el veintiuno por ciento; el doble del diez por ciento autorizado con anterioridad. (23).

En casos que se requiera la determinación del domicilio en donde se encuentren las unidades económicas ubicadas, Sergio F. de la Garza afirma la existencia de reglas, y - - ejemplifica con el registro de las copropiedades y el derogado impuesto sobre herencias y legados que determinaba el "domicilio de las sucesiones" por el domicilio del establecimiento, si lo tenía; en caso contrario, se tomaba por tal

(21).- Ley del Impuesto sobre la Renta.

(22).- *Ibidem*. Artículo 154, Fracción II, Inciso c).

(23).- *Ibidem*.

el lugar donde se administraran los asuntos o bienes objeto de la sucesión. (25).

Por lo demás, no amerita mayor amplitud de estudio - la obligación tributaria de las unidades económicas en particular, puesto que, aún cuando son señaladas sujetos pasivos del crédito fiscal en el Código Fiscal, el mismo ordenamiento legal señala el asimilamiento de las agrupaciones-mencionadas, a las personas morales, para la aplicación de leyes fiscales, por lo que nos remitimos a lo referido en relación con éstas. (26).

XXV.- EL EXTRANJERO COMO SOCIO DE SOCIEDADES EXTRANJERAS.

Las personas físicas pertenecientes a sociedades extranjeras que no operen en el país, son sujetos de crédito-fiscal objetivamente, a causa de los ingresos derivados de sus inversiones en esta categoría de sociedades, bien sea - por realizarlas mexicanos o sea porque los extranjeros que las realicen residan en el país; la base del impuesto considerada por el legislador, es la renta bruta. (27).

El Código Fiscal obliga a quienes obtengan este tipo de rentas, su inscripción en el registro federal de causantes, donde se señalará el nombre, fecha de nacimiento y percepción del primer ingreso de la contratación de operaciones originantes del impuesto. (28).

(25).- Sergio F. de la Garza: Ob. Cit. Pág. 505.

(26).- Ernesto Flores Zavala. Ob. cit. Pág. 86.

(27).- Juan Escorza Lezama: Tratado Práctico de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1971. Pág. 456.

(28).- Ibídem. Pág. 460.

Para el pago del impuesto anteriormente mencionado, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá tomar como valor de los bienes, el que hubiere servido de base para la primera almoneda, o bien, ordenar la práctica de un avalúo parcial.

XXVI.- EL EXTRANJERO COMO SOCIO DE SOCIEDADES MEXICANAS.

Los extranjeros tienen derecho a las garantías que otorga la Constitución en el Título primero del Capítulo -- Primero; éste se refiere a la garantía de igualdad, considerada como el goce de las garantías que la Carta Magna -- otorga, sin posibilidad de restringirse, salvo en caso de -- las restricciones impuestas en la misma Constitución. (29). Y, como hemos visto, el Artículo treinta y dos de la Ley de Nacionalidad y Naturalización obliga a los referidos únicamente en caso de que alcancen a la generalidad de la población donde residen. De tal situación legal, pensamos que -- tan sólo se hallan obligados a la responsabilidad fiscal objetiva, derivada de la tenencia de las acciones afectas a -- un crédito fiscal, en cuanto son socios de una sociedad mexicana. (30).

Las sociedades mercantiles deben mencionar en sus estatutos el nombre, nacionalidad y domicilio de los socios, -- en relación con el artículo sexto, fracción primera de la --

(:29).- Ignacio Burgoa: Las Garantías Individuales. Ed. Porrúa, S.A. México, 1970. Pág. 279.

(30).- Ernesto Flores Zavala. Ob. Cit. Pág. 98.

Ley de Sociedades Mercantiles. El requisito de nacionalidad de los socios interesa, puesto que en concordancia con las leyes que establecen la situación jurídica de los extranjeros, muchas categorías de ellos no pueden dedicarse al ejercicio del comercio; aclarando que nuestra discrepancia del criterio de Joaquín Rodríguez R., quien supone que el pertenecer a una sociedad mercantil, constituye un acto aislado de comercio, más no el ejercicio del mismo, por lo que no atribuye (desde este punto de vista), la calidad de comerciante. (31).

Los extranjeros no pueden ser socios de sociedades para la explotación de fincas rústicas, cuando representen más del cincuenta por ciento; y está prohibida la inclusión de extranjeros, como socios de concesionarias petrolíferas y de servicios de radiodifusión y, en general, ningún extranjero puede ser accionista de sociedades que tengan o adquieran el dominio de tierras, aguas y combustibles minerales en el territorio de la república, sin la previa renuncia a su consideración como extranjero y a la protección de su gobierno, de acuerdo con la ley orgánica del treinta y uno de diciembre de mil novecientos veinticinco de la fracción primera, del artículo veintisiete Constitucional. Este tipo de restricciones, creemos que debería implantarse en cada una de las ocasiones en que el poderío económico y colonialista extranjero intentara desplazar o competir con el capital mexicano, ya no digamos cuando representara un peligro para la seguridad e independencia -

(31).- Joaquín Rodríguez y Rodríguez: Tratado de Sociedades Mercantiles. Ed. Porrúa, S. A. México, 1959. Pág. 61.

nacionales. Pero en la práctica, este tipo de restricciones se concretan a dos tipos de cláusulas estatutarias: la cláusula de renuncia y la cláusula de exclusión. (32).

La cláusula de renuncia consiste en la manifestación por parte de la sociedad, de no tener extranjeros en ningún momento de su existencia; la cláusula de exclusión es el impedimento de cualquier forma de participación de extranjeros, en sociedades sujetas a concesión, por imperativo constitucional. (33).

El artículo décimo tercero constitucional prescribe el principio de igualdad jurídica, de génesis en materia penal, pero extendido en materia tributaria (34), por lo tanto, extranjeros y nacionales, equitativamente, si son integrantes de personas morales, son sometidos a ciertos gravámenes especiales. Por ejemplo: los dividendos distribuidos por sociedades mexicanas son cargados con un impuesto de acuerdo con el artículo setenta y cuatro de la ley del Impuesto sobre la Renta. (35).

Creemos que el extranjero socio de sociedades mexicanas no tiene por qué estar sometido a un régimen especial de tributación, siempre que los dividendos obtenidos no se lleven al exterior; sin embargo es indispensable que se aplique la Cláusula Calvo, en lo relacionado a la inclusión de no nacionales en las sociedades; ahora que, debemos

(32).- *Ibidem*. Pág. 303.

(33).- *Ibidem*. Págs. 334 y 335.

(34).- Sergio F. de la Garza. *Ob. Cit.* Pág. 313.

(35).- Ernesto Flores Zavala: *Ob. Cit.* Págs. 86 y 87.

tomar las prevenciones necesarias para que en industrias cuyo objeto es de vital importancia nacional, quede totalmente prohibido la inclusión de extranjeros en cargos administrativos y su aceptación a cualquier nivel, excepción hecha de cuando el extranjero venga a desempeñar servicios - técnicos o especializados que no puedan ser prestados por - mexicanos.

XXVII.- EL EXTRANJERO AGENTE DIPLOMATICO.

Para diferenciar al agente diplomático del agente - consular, tomamos en consideración el carácter político -- del primero, mientras el segundo no es de tal manera. (36).

Quando comentamos la reciprocidad como sistema de -- trato de extranjeros, ya analizamos en qué consiste, por lo cual, únicamente haremos mención a la exención del impuesto personal para el agente diplomático extranjero y para - - miembros de delegaciones oficiales cuando se representen - países extranjeros. (37).

Existe contrariedad entre lo expresado por el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto sobre la Renta; ésta establece la exención categórica del impuesto a - los agentes diplomáticos extranjeros, en tanto que el Código Fiscal establece la mencionada exención para representantes y agentes diplomáticos extranjeros, en tratándose del - mismo impuesto sobre la renta y de impuestos aduanales, a -

(36).- César Sepúlveda. Ob. Cit. Pág. 142.

(37).- Armando Porras y López. Ob. Cit. Pág. 241.

condición de que haya reciprocidad. (38).

Para finalizar, diremos que el agente diplomático se encuentra exento del pago de derechos por servicios migratorios, siempre que exista reciprocidad en el país del que es nacional. (39).

XXVIII.- EL EXTRANJERO AGENTE CONSULAR.

A diferencia del derecho diplomático, el derecho -- consular se deriva de los tratados, de la reciprocidad y -- del derecho interno de cada país; los antecedentes de los -- cónsules se remontan a Grecia, donde existieron los "pros -- tates", como se llamaban las personas designadas por los -- extranjeros para actuar como mediadores entre la colonia ex -- tranjera y el gobierno local. También existieron los "pro -- xeni", que en las ciudades-estado de los griegos represen -- taban a los extranjeros de otro país, ahí radicados. (40).

Las funciones consulares consisten en proteger los - intereses de su estado y nacionales del estado que los en -- vía ante los tribunales para que se adopten medidas provi -- sionales de preservación de intereses y otras funciones - - más.

México, como parte de la Convención de Viena, desde

(38).- Código Fiscal de la Federación: y Ley del Impuesto - sobre la Renta. Artículo 146, Fracción III.

(39).- Rodolfo Bravo Caro. Gufa del Extranjero. Ley Federal de Derechos, Art. 18.

(40).- César Sepúlveda. Ob. Cit. Pág. 142.

mil ochocientos veintiséis, concede las exenciones fiscales a los agentes consulares, como lo establece el artículo cuarenta y nueve de la citada convención, para los firmantes.- (41).

Por otra parte, siempre que estén en servicio los -- agentes consulares extranjeros, en general, quedan exentos del pago del impuesto personal, como lo estipula el artículo lo ciento cuarenta y seis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su fracción segunda. (42).

XXIX.- EL EXTRANJERO FAMILIAR O EMPLEADO DE AGENTES DIPLOMATICOS.

En este caso, el multicitado artículo ciento cuarenta y seis, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, libera de la imposición tributaria por concepto del impuesto sobre productos de trabajo a los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, en caso de ser nacionales de los países que representen, en caso de reciprocidad. (43).

Acerca de los familiares de agentes diplomático, no hay mención alguna en nuestras leyes fiscales; sin embargo, del espíritu de la ley general de población y su reglamento, se desprende que deben considerarse exentos del impuesto, ya que hacen alusión a que conforme a las leyes, -- tratados o prácticas internacionales, tanto empleados como familiares de representantes de gobiernos extranjeros, están generalmente exentos de jurisdicción territorial, siempre en caso- - - - -

(41).- Ibidem. Págs. 127 y 142.

(42).- Sergio F. de la Garza. Ob. Cit. Pág. 505.

(43).- Ibidem. Pág. 505.

de reciprocidad; con lo cual, el problema es resuelto; si - hay reciprocidad, no se impondrán cargas tributarias a fami-
liares y empleados extranjeros en las embajadas de su país -
y en caso contrario, no existirá tal exención. (44).

XXX.- LOS SOBERANOS EXTRANJEROS.

Cuando nos visita el representante de un país amigo, en calidad de jefe del gobierno, se considera que se interna al país con un permiso de cortesía, reglamentado en la - Ley General de Población (45), en estas circunstancias, el - Código Fiscal de la Federación, indica la exceptuación de - la carga respectiva, del soberano extranjero por impuestos - personales y aduanales, en caso de reciprocidad. (46).

XXXI.- LOS ESTADOS EXTRANJEROS.

Siendo el impuesto un acto de soberanía, requiere - del establecimiento de elementos derivados de las necesida-
des políticas (47), por lo que en el tratado de la A.L.A.L.
C. en Montevideo, el ajuste de las fracciones arancelarias,
respondió a la necesidad administrativa de conocer, en todo
su detalle, la importancia de México con objeto de proteger
y fomentar en forma más amplia a la industria nacional. Las
autoridades fiscales han elaborado o adoptado diversos me-
dios de estimulación, dentro de la política comercial aran-
celaria respecto a los países miembros de la A.L.A.L.C., -

(44).- Ley General de Población: Reglamento de la Ley Gene-
ral de Población.

(45).- Reglamento de la Ley General de Población.

(46).- Ernesto Flores Zavala, Ob. Cit. Pág. 79.

(47).- Andrés Serra Rojas. Ob. Cit. Pág. 707.

por medio de concesiones. (48).

No tratándose de pactos firmados por México, la exención de impuestos tendrá lugar en caso de reciprocidad, como lo manifiesta el Código Fiscal. (49).

*

{48).- Antonio Ortíz Mena. Ob. Cit. Segunda Parte. Pág. 31.
{49).- Ernesto Flores Zavala. Ob. Cit. Pág. 79.

CAPITULO SEXTO

LAS EXENCIONES Y LAS DEDUCCIONES

SUMARIO:

- XXXII.- Concepto de Exención.
- XXXIII.- Concepto de Deducción.
- XXXIV.- Exención y Deducción en la Doctrina.
- XXXV.- Exención y Deducción en la Legislación Mexicana.

*

XXXII.- CONCEPTO DE EXENCION.

El concepto de exención puede ser considerado, según los tratadistas, desde dos diferentes ángulos: el objetivo y el subjetivo.

Dino Jarach nos habla de la exención objetiva y la señala como "aquellas situaciones en que determinados hechos imposables se atribuyen a sujetos que resultarían contribuyentes, pero por su naturaleza especial, y atendiendo a fines de diferente índole, como de fomento, embellecimiento, etc., quedan exentas del impuesto." (1). Tal es el caso de la elaboración y adopción hecha de medidas de estímulo, dentro de la política comercial (concesiones arancelarias a los países de la A.L.A.L.C.). (2).

Considerando la política de nuestros gobernantes y fundamentándonos en la identificación existente de los pueblos hispanoamericanos, pensamos en la conveniencia de estimular el proceso de integración de la América Ibérica; en cuanto a impuestos se refiere, aplicando el principio de equiparación a los nacionales del resto de países latinoamericanos, por lo que convendría negociar tratados de exenciones de cargas tributarias por concepto de extranjería con los gobiernos de los países hermanos.

La exención subjetiva expuesta por Giannini, reza: "El concepto de exención subjetiva, en sentido propio, se da tan sólo en los casos en que la ley, mediante una disposición de derecho singular, declara no obligada al pago del

(1).- Sergio F. de la Garza. Ob. Cit. Pág. 480.

(2).- Antonio Ortíz Mena. Ob. Cit. Pág. 31.

impuesto a una persona o a una misma categoría de personas -- quienes conforme a las disposiciones más generales de la -- propia ley, quedarían comprendidas entre los sujetos pasivos, y no en los casos que, por el modo de estar descrito y circunscrito en la ley el presupuesto del tributo, aquella persona o aquel grupo de personas no resultan incluidas entre sujetos pasivos del impuesto. "Podemos ejemplificar lo expuesto, de la siguiente manera: Se puede considerar la -- presencia de exención objetiva en el caso de eximición a diplomáticos; pero no así cuando los entes colectivos están -- imposibilitados para cubrir el impuesto al ingreso de las -- personas físicas. (3).

En la ley mexicana no existen leyes privativas, por lo tanto, no puede darse el caso enunciado por Giannini en el párrafo anterior, por lo cual, sustentamos el criterio -- de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en cuanto a -- los casos de exención a una persona determinada concesionaria pública en cuanto al servicio prestado...", no puede de cirse que se exima a alguien del pago de contribuciones, -- cuando a cambio de ellas, da alguna cosa, en cumplimiento -- de algún contrato celebrado entre el contribuyente y las autoridades" (4); según nuestro punto de vista, no deben darse este tipo de concesiones a los extranjeros.

Una vez analizadas las dos perspectivas de la exen-- ción, estamos en condiciones de aceptar el criterio de Flores Zavala sobre la exención, considerada por él como "una-- gracia o prerrogativa que se concede a una persona liberán--

(3).- Sergio F. de la Garca. Ob. Cit. Pág. 481.

(4).- Ernesto Flores Zavala. Ob. Cit. Págs. 188 y 189.

dola de una obligación." (5).

XXXIII.- CONCEPTO DE DEDUCCION.

La deducción es considerada por Guillermo Carbanelas como una disminución de una cantidad o una rebaja legal que se hace sobre cantidades legítimas (6); sin embargo, nos es poco comprensible tal definición.

Constituyen deducciones, ciertos y determinados pasivos que la ley permite restar de la renta bruta para constituir la renta líquida, las deducciones son limitativas, el contribuyente no puede pretender deducciones distintas a -- las autorizadas por la ley para fines del impuesto. (7).

Las deducciones pueden clasificarse bajo diferentes puntos de vista, en general, para su aceptación, deberán solicitarse bajo determinadas condiciones o con el cumplimiento de determinados requisitos; este enfoque obliga a delimitar la naturaleza de los gastos encuadrados como tales en el marco de expensas necesarias. (8).

Resumiendo, la deducción está formada por los gastos computables que la ley ha señalado como detraíbles de la -- renta bruta para la determinación de la renta líquida, base del impuesto. (9).

(5).- Ibidem. Pág. 186.

(6).- Guillermo Carbanelas. Ob. Cit. Tomo I. Pág. 595.

(7).- Manuel A. Alvarado: Tratado de Ciencia Tributaria. -- Ediciones Librería Siglo XX. Bogotá. 1941.

(8).- Isaac López F.: Principios de Derecho Tribu. Ediciones Lerner. Bogotá 1962. Pág. 296.

(9).- Ibidem. Pág. 295.

XXXIV.- EXENCION Y DEDUCCION EN LA DOCTRINA..

El principio de generalidad de Adam Smith quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse esta obligación -- tan absolutamente, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva; quedan así obligados quienes tengan alguna capacidad contributiva y nadie de ellos debe estar exento del deber de pago. De acuerdo con este principio, entre otros, están obligados al pago de impuestos los extranjeros, ya sea por estar domiciliados en el país o por efectuar actos en la república o con efectos en ella, o por capitales originados en el país, así como los transeúntes en los casos anteriores. (10).

Sin embargo existen casos especiales en los que se debe hacer un análisis para juzgar si violan o no el principio estipulado.

Existe una exención de impuesto para el llamado mínimo de necesidades, es decir, para la renta o capital considerado como indispensable para que un hombre pueda subsistir; no lo analizaremos por no interesar directamente a -- nuestro tema.

Sin embargo es de pensarse si las exenciones concedidas en ciertos países para las rentas de capitales extranjeros invertidos en ellos por medio de cooperativas o industrias nuevas, se fundan en el propósito de facilitar el de-

sarrollo de ciertas regiones. Nosotros seguimos al respecto, el pensamiento de Flores Zavala, en el sentido de que es -- más ventajoso para efectos de control, ampliación, restricción y supresión --si es necesario--, el sistema de subsidio; debe abandonarse por lo consiguiente, el sistema de exención de impuestos en este respecto. (11).

Por parte de la deducción, los impuestos son deducibles, en virtud de tener como fuente suya, la ley y lógicamente el estado como establecer de cargas tributarias, podrá reducir el monto de las mismas. (12).

De igual modo, se deben deducir cualquier tipo de impuestos y tasas que afectan a los bienes que producen réditos, porque la ley considera que no es posible la obtención de la renta sin el pago de los tributos que por ley debe pagarse al estado. (13).

Los gastos computables llamados deducciones pueden clasificarse por finalidad perseguida, en tres categorías:

1).- Gastos que tienen relación de casualidad con el negocio, productos de la renta, como las expensas ordinarias.

2).- Gastos que no tienen relación de casualidad con el negocio, productos de la renta, pero que disminuyen la capacidad económica del contribuyente, como los impuestos y donaciones.

(11).- Ibidem. Pág. 134.

(12).- Isaac López F. Ob. Cit. Pág. 316.

(13).- Dino Jarach (supervisor): Curso de Impuestos. Liceo Profesional "Cima". Buenos Aires. 1957. Pág. 70.

3).- Gastos cuya finalidad consiste en la conservación del patrimonio, de manera que permiten la constitución de reservas para reponer los activos que de una u otra forma han influido en la producción de la renta, tales como la depreciación, agotamiento, pérdida, etc. (14).

En cuanto a los primeramente clasificados, así como a los últimos, carecen de importancia en cuanto a extranjería. En el caso segundo es donde encontramos que, debido a la condición de extranjero, una persona puede hacer deducciones autorizada por la ley, como en el caso de pago del Impuesto sobre la Renta de una fuente ubicada en el extranjero podrá deducir el pago hecho en el país donde se originó el ingreso, e inclusive, la exención obtenida en el país sede de la fuente se considera impuesto cubierto en la legislación mexicana. (15).

XXXV.- EXENCION Y DEDUCCION EN LA LEGISLACION MEXICANA.

Las leyes vigentes en México determinan, bajo ciertas circunstancias, exenciones respecto de ciertos impuestos para los extranjeros.

La Ley Federal de Derechos Secretaría de Gobernación y Servicios Migratorios tiene las siguientes:

a).- Turistas, asilados políticos, visitantes distinguidos y visitantes locales. (16).

(14).- Isaac López Freyle. Ob. Cit. Pág. 296.

(15).- Ley del Impuesto sobre la Renta, Art. 20.

(16).- Ley Federal de Derechos. Secretaría de Gobernación y Servicios Migratorios. Artículo 16.

- b).- Los extranjeros cuando el tipo de trabajo a realizar, tenga por renumeración el salario mínimo e ingresos de menor cuantía. (17).
- c).- Los extranjeros en caso de reciprocidad del - - país del que sean nacionales. (18).

Debemos señalar que si en muchas ocasiones nuestro país se ha visto envuelto en graves problemas ocasionados por extranjeros que exigen supuestos derechos, es necesario tener precaución, conocer y vigilar a los extranjeros con esta calidad migratoria y prevenir cualquier situación embarazosa para el país a causa de la necesidad de ciudadanos de potencias extranjeras.

Las exenciones generales del impuesto sobre la renta constan en el artículo setenta y siete y, tratándose del impuesto al ingreso de las personas físicas extranjeras, en el artículo ciento cuarenta y seis de la respectiva ley, tenemos las siguientes:

- a).- Para agentes diplomáticos extranjeros.
- b).- Para agentes consulares extranjeros, en caso de reciprocidad.
- c).- Para empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, en caso de reciprocidad.

(17).- Ibidem. Artículo 17.

(18).- Ibidem. Artículo 18.

d).- Los miembros de delegaciones oficiales, cuando representen a países extranjeros.

e).- Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias que no sean mexicanos.

f).- Los miembros representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales, con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios respectivos y no sean mexicanos los personajes mencionados.

g).- Los técnicos extranjeros contratados por México cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan.

El Código Fiscal de la Federación establece exenciones para las naciones extranjeras, representantes y agentes diplomáticos extranjeros del Impuesto sobre la Renta e impuestos aduanales en caso de reciprocidad; el mismo ordenamiento legal, autoriza al ejecutivo federal a conceder, mediante disposiciones de carácter general, la exención parcial o total del cumplimiento de obligaciones fiscales, cuando se haya afectado o trate de impedirse se afecte la situación de alguna región de la república o de alguna rama de las actividades económicas, en estos casos es muy común la presencia de extranjeros; pero las exenciones no son específicas para ellos, sino para todos quienes se encuentren en el caso.

En lo que respecta a las deducciones, la Ley del Im-

puesto sobre la Renta, en su Capítulo II, divide en cuatro secciones el tema: La primera trata de las deducciones en general y están comprendidas del artículo veintidos al veintiocho; la segunda sección trata de las deducciones, del costo y se encuentran en los artículos del veintinueve al treinta y uno; la tercera sección trata las deducciones a las inversiones y se señalan del artículo cuarenta y uno al cincuenta y uno. A la cuarta y última sección, nos señala las deducciones para las instituciones de crédito, seguros y fianzas y están comprendidas en los artículos cincuenta y dos al cincuenta y cuatro.

En caso de que la fuente de ingreso esté en el exterior del país, el contribuyente puede deducir del impuesto correspondiente a pagar en el país, el pagado en el país en donde se originó el ingreso hasta el límite del impuesto -- que para ese ingreso considerado aisladamente se causaría -- conforme a las disposiciones de el ordenamiento legal respectivo. Las exenciones concedidas en países extranjeros en el impuesto sobre la renta, excepto las correspondientes a ingresos derivados de imposición de capitales, se consideraran como impuestos cubiertos por el contribuyente en el país extranjero para los efectos de la deducción a que nos estamos refiriendo.

Los ingresos procedentes de las ganancias que deben distribuir las sucursales de sociedades en el país y sus -- agencias, causan impuesto sobre la diferencia resultante de la deducción del ingreso gravable de los sujetos, del impuesto correspondiente al ingreso de las empresas.

C O N C L U S I O N E S

PRIMERA.- Un somero análisis de la historia del México independiente, manifiesta su condición de colonia tributaria; pero conforme ha transcurrido el siglo veinte, la nación ha logrado emanciparse, en parte, de tal carácter.

SEGUNDA.- La tendencia persistente en las legislaciones de los países, consiste en imponer gravámenes a los extranjeros, en caso de no coincidir esta intención con la teoría jurídica correspondiente, al legislador compete buscar los razonamientos jurídicos necesarios para incluir, de acuerdo con los principios de derecho ostentados, la gravación correspondiente a los extranjeros, fundamentada en el sistema jurídico nacional.

TERCERA.- Mientras los países económicamente fuertes imponen condiciones en materia tributaria a los extranjeros, los países menos desarrollados tienden a evitar la doble tributación, con la finalidad de atraer la inversión extranjera; más sin tomar las prevenciones necesarias para conjurar una conquista económica.

CUARTA.- El sistema de sometimiento de extranjeros a leyes nacionales es determinado por la resultante de los factores tiempo, lugar y potencia de la nación originaria, en relación con un ánimo de protección de parte de los estados, para con sus nacionales radicados fuera del país; cuya resultante se traduce en diferentes sistemas de trato a extranjeros, según el equilibrio de los elementos mencionados.

QUINTA.- En última instancia, se establecen reglas para seguir un principio de reciprocidad; aunque cabe preguntarnos si debe haber reciprocidad cuando, de hecho, un país es mucho más fuerte que otro, por lo que forzosamente, los nacionales del país fuerte, llevarán ventajas sobre los ciudadanos del país más débil.

SEXTA.- México, en sus leyes, combina las dos formas de reciprocidad y el sistema de equidad, respecto del trato a los extranjeros.

SEPTIMA.- La ley mexicana vigente está en mayor disposición de provocar la colonización de la nación en aras de un mal entendido principio de igualdad; como si los demás países hubieran adoptado criterios tan abiertos para con los extranjeros.

OCTAVA.- La postura del gobierno nacional en convenciones internacionales ha sido acertada en lo referente a materia tributaria para extranjeros; pero desgraciadamente los acuerdos internacionales respecto de esta cuestión, son pocos y poco frecuentes.

NOVENA.- Deben los representantes de la nación, buscar una política tributaria de acercamiento hacia los países hispanoamericanos, negociando tratados que beneficien a los nacionales de los concertantes, con miras a una integración económica latinoamericana.

DECIMA.- El impuesto sobre la renta en México, respecto de los extranjeros, se establece con el ánimo del gobierno, de obtener una fuente rica de ingresos; sin embargo,

no se le avoca para cumplir social y políticamente con la nación y restringir la voracidad de determinadas empresas e inversionistas extranjeros.

DECIMA PRIMERA.- La Constitución Política de los Estados -- Unidos Mexicanos, así como muchas de sus - leyes, como en otros muchos aspectos, está desvinculada de la realidad social, política y económica de la nación en lo referente a materia tributaria para extranjeros; por lo que debe ser derogada y, sin partir de principios exóticos a la naturaleza de la misma nación, estipular claramente las - obligaciones fiscales de los extranjeros.

DECIMA SEGUNDA.- Debido a las condiciones económicas y políticas, la inversión de capital extranjero es necesaria para el desarrollo del país; sin embargo, la - reglamentación a que debe quedar sujeta en materia tributaria no debe desentenderse de que el capital extranjero invertido debe servir a México en primera instancia; por lo que, si la industria nacional carece de poder fuera de las fronteras nacionales, la aplicación de equidad o reciprocidad - será en perjuicio de nacionales y de la nación misma. Así, - el principio de reciprocidad en ningún caso debe aplicarse a empresas extranjeras en materia tributaria y el sistema - de equidad solamente debe aplicarse cuando no represente -- competencia contra la industria nacional.

DECIMA TERCERA.- Para proteger la industria y a los ciudadanos nacionales, es pertinente establecer - impuestos no repercutibles que graven a los extranjeros que compitan con los nacionales, en el territorio nacional.

DECIMA CUARTA.- Las cargas estipuladas en la Ley Federal de Derechos Secretaría de Gobernación y Servicios Migratorios, son derechos, puesto que se recibe a cambio una prestación. Las cantidades estipuladas son anacrónicas y deben ser revaluadas.

*

B I B L I O G R A F I A

- 1.- AHUMADA, GUILLERMO: Tratado de Finanzas Públicas. Ed. Assandri, Córdoba, R. A. 1948.
- 2.- AZTIRIA, ENRIQUE: La nacionalidad de las Sociedades-
Mercantiles en la Academia Interamericana, Tipografía
Argentina, B.A. 1948.
- 3.- BENEYTO PEREZ, JUAN: Historia de la Administración-
Española en Hispanoamérica, Ed. Aguilar, Madrid. --
1958.
- 4.- BURGOA, IGNACIO: Las Garantías Individuales, Ed. Po
rrúa, S.A. México, 1970.
- 5.- BRAVO CARO, RODOLFO: Gufa del Extranjero. Editorial
Porrúa, S.A. México, 1986.
- 6.- CARBANELLAS, GUILLERMO: Diccionario de Derecho Usual,
Tomo I, Ed. Viracocha, S.A. Buenos Aires.
- 7.- CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL. SCHRIFTEN ZUM
INTERNATIONAL EN STEURRECHT: Editeés par l'interna-
tional Fiscal Association XXIIIe Congrès Internatio-
nal de Droit Financier et Fiscal. Rotterdam. 1959.
- 8.- CARRETERO PEREZ, ADOLFO: El Sistema Tributario Espa
ñol Reformado. Ed. Techos, S.A. Madrid, 1964.
- 9.- ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, Tomos II y III, Edito-
rial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires.

- 10.- ESCORZA LEZAMA: Tratado Práctico de la Ley del Im_ puesto sobre la Renta, Cárdenas Editor y Distribui-- dor. México, 1971.
- 11.- ESQUIVEL OBREGON, T.: Apuntes para la Historia del Derecho en México, Tomo I, Ed. Polis. México, D. F.- 1937.
- 12.- FENWICK, CHARLES G.: Derecho Internacional, Biblio-- gráfica Omeba, Buenos Aires, 1963.
- 13.- FLORES ZAVALA, ERNESTO: Elementos de Finanzas Públi cas Mexicanas. Ed. Porrúa. México, 1971.
- 14.- GARZA, SERGIO F. DE LA: Derecho Financiero Mexica no. Ed. Porrúa, S.A. México, 1968.
- 15.- GIANNINI, A. D.: Instituciones de Derecho Tributario. (Traducción de Fernando Sañz de Bujanda). Ed. de De recho Financiero. Madrid. 1957.
- 16.- GIORGETTI, ARMANDO: L'evasione Tributaria. Unione - Tipográfica, Editrice Torinese. Torino, 1963.
- 17.- JARACH, DINO: El Hecho Imponible. Edición de la Re vista de Jurisprudencia Argentina, S.A. 1943.
- 18.- JARACH, DINO (Supervisor): Curso de Impuestos. Li-- ceo Profesional "Cima". Buenos Aires, 1957.
- 19.- JUANO, MANUEL DE: Curso de Finanzas y Derecho Tribu tario, Ediciones Molachino. Rosario, 1963.

- 20.- KUROWSKY, LEON: Les Finances Dans Les Etats Socia-
listes, Libraire Générale de Droit de Jurisprudence,
R. Pichon et R. Durand. Auzias 20, Rue Suofflot 20.
- 21.- LOPEZ FREYLE, ISAAC: Principios de Derecho Tributa-
rio. Ediciones Lerner. Bogotá, 1962.
- 22.- MARX, KARL Y ENGEL, FEDERICO: Manifiesto Comunista,
Ediciones Fuente Cultural. México, D.F.
- 23.- NOVISSIMO DIGESTO ITALIANO, Terza Edizioni Editrice
Torinese. Torino, 1957.
- 24.- ORTIZ MENA, ANTONIO: Política Financiera. Ed. PESA.
Sección Economía.
- 25.- PAEREYRA, CARLOS: Historia de la América Española.-
Tomo III. México. Editora Nacional. México, D.F. -
1959.
- 26.- PINA, RAFAEL DE: Estatuto Legal de los Extranjeros.
Ediciones Botas. México, 1967.
- 27.- PORRAS Y LOPEZ, ARMANDO: Derecho Fiscal. Textos Uni-
versitarios, S.A. México, D.F., 1967.
- 28.- RODRIGUEZ Y RODRIGUEZ, JOAQUIN: Tratado de Socieda-
des Mercantiles. Ed. Porrúa, S.A. México, 1959.
- 29.- ROMERO DEL PRADO, VICTOR N.: Derecho Internacional-
Privado. Tomo I, Éd. Assandri. Córdoba, 1961.
- 30.- SEPULVEDA, CESAR: Derecho Internacional Público. Ed.
Porrúa. México, 1964.

- 31.- SERRA ROJAS, ANDRES: Derecho Administrativo. Ed. Porrúa. México, 1961.
- 32.- TENA RAMIREZ, FELIPE: Derecho Constitucional Mexicano. Ed. Porrúa. México, 1963.
- 33.- TROTABAS, LOUIS: Finances Publiques. Libraire Dailoz. Paris, 1964.
- 34.- ZA VALETA RODRIGUEZ, BENJAMIN: El Domicilio en Materia Fiscal. Academia Mexicana de Derecho Fiscal. - Asocación Nacional de Abogados. México, 1969.

L E G I S L A C I O N :

- 1.- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
- 2.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.
- 3.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
- 4.- LEY GENERAL DE POBLACION.
- 5.- REGLAMENTO DE LA LEY DE POBLACION.
- 6.- LEY FEDERAL DE DERECHOS. SECRETARIA DE GOBERNACION Y SERVICIOS MIGRATORIOS.
- 7.- INTERNAL REVENUE CODE OF 1954: Prentice Hall Inc. - Egle Wood Cliffs, N. J. 07632, July 1, 1969 Edition.