

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO  
FACULTAD DE DERECHO

**EL DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO  
EN MATERIA TRIBUTARIA**

**T E S I S**  
Que Para Obtener el Título de:  
**LICENCIADO EN DERECHO**  
P r e s e n t a

**JUAN JOSE RAMON SANCHEZ SINTORA**

México, D. F.

1977



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

**A MIS PADRES:**

**Con todo mi cariño y gratitud.**

A MIS HERMANOS.

**A MIS MAESTROS.**

# I N D I C E

	Pág.	
CAPITULO PRIMERO.		
ANTECEDENTES HISTORICOS.....	1	
I. - La Capacidad de las Personas.....	3	
II. - En el Derecho Romano.....	9	
III. - En el Derecho Español.....	13	
CAPITULO SEGUNDO.		
LEYES FUNDAMENTALES Y REGLAMENTOS EN MATERIA		
TRIBUTARIA.....		19
I. - Fuentes del Derecho Internacional Privado Mexicano.....	19	
II. - Constituciones, Reglamentos y Decretos.....	28	
a). - Constitución de Cádiz.....	28	
b). - Constitución de Apatzingán, 1814.....	28	
c). - Acta Constitutiva de la Federación Mexicana, 1824....	32	
d). - Las Siete Leyes Constitucionales de 1836.....	33	
e). - Ley de Extranjería y Naturalización del 30 de enero de 1854.....	34	
III. - Constitución de 1857.....	35	
a). - Ley de Extranjería y Naturalización, de 28 de mayo de 1886.....	37	
IV. - Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917.....	39	

	Pág.
<b>CAPITULO TERCERO</b>	
EL DERECHO VIGENTE MEXICANO.....	45
I. - Código Fiscal de la Federación.....	45
a). - Las Personas Morales Extranjeras y su Régimen Fiscal. Arts. 13, 15 fracciones III y IV y 23 segun do párrafo.....	49
II. - Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	59
III. - Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.....	66
a). - Los Sujetos Pasivos Extranjeros. Art. 10 primer párrafo, 11 segundo párrafo y 52 fracción II.....	68
IV. - Impuestos Especiales.....	71
 <b>CAPITULO CUARTO.</b>	
DERECHO COMPARADO Y CONVENCIONAL SOBRE LA MATERIA.....	73
I. - Los Tratados Internacionales y el Derecho Convencional en la Materia Tributaria.....	73
II. - En el Derecho Anglosajón.....	81
a). - Los Impuestos en Suiza.....	82
b). - La Administración Fiscal en la República Federal Alemana.....	84
c). - La Administración Fiscal en la Gran Bretaña.....	86

	Pág.
d). - La Administración Fiscal en los Estados Unidos de Norteamérica.....	87
III. - En el Derecho Latinoamericano.....	89
a). - La Doble Tributación Internacional.....	90
b). - Modelo de Código Tributario para América Latina.....	99
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>102</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>106</b>



## CAPITULO PRIMERO

### ANTECEDENTES HISTORICOS

Durante la época de la colonia fueron registrados un número considerable de asambleas contituyentes, de instrumentos constitucionales y planes tendentes a proponer la emancipación; misma que influyeron a realizar los movimientos preparatorios para la independencia de México y tuvieron vigencia en esa etapa transitoria que precedió a la organización constitucional del nuevo Estado y que posteriormente ayudaron a consumar el triunfo de la República en el año de 1867, que cambió de pronto y definitivamente el panorama constitucional de México.

Un ejemplo claro de un instrumento constitucional que fué incluido entre las leyes fundamentales de México, es la Constitución que expidieron las Cortés de Cádiz, jurada en España el 19 de marzo de 1812 y el 30 de septiembre de ese mismo año en la Nueva España. Es importante este documento por que rigió durante un tiempo en la colonia y además de que ejerció gran influencia a otros instrumentos como el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814. mediante el cual el Supremo Con-

greso Mexicano trata de sustraer a una Nación de la dominación extranjera y sustituir a la Monarquía Española por un sistema de administración que la conduzca a la independencia y afiance sólidamente la prosperidad de los ciudadanos. Respecto a la forma de gobierno, no decreta la monarquía seguida por la Constitución española, pero sí señala los principios limpios en que pueden cimentarse una Constitución justa.

## I. - LA CAPACIDAD DE LAS PERSONAS

La capacidad de las personas es un atributo del ser humano y una cualidad esencial para el derecho; ya que una persona es el sujeto jurídico fundamental y sin él, sería materialmente imposible su existencia.

Para el derecho internacional como para las demás ramas del derecho, es fundamental establecer una clasificación de las personas, ya que si bien es cierto, persona es todo ente susceptible de derechos y obligaciones, también es cierto, que es precisamente la capacidad la que va a determinar si estas personas pueden ejercer, ó no, sus derechos.

Es necesario señalar porqué es fundamental el establecer esta clasificación, la respuesta es sencilla si se tiene en mente que nuestra materia se divide en Derecho Internacional Público y en Derecho Internacional Privado y para saber que personas son ó pueden ser sujetos del Derecho Internacional, es necesario hacer esta distinción que a menudo suele pasar desapercibida.

Antes de hacer una clasificación general, y objetiva de las personas, cabe señalar que la capacidad admite restricciones, mientras que la personalidad no, ya que esta es una cualidad abstracta del individuo ó sea una aptitud para ser sujeto de derecho.

Desde la antigüedad la capacidad se ha dividido en capacidad de goce y capacidad de ejercicio, de una manera sencilla se ha dicho que nadie es persona si no tiene capacidad de goce, en cambio la capacidad de

ejercicio no es esencial para una persona, ya que ésta no afecta su calidad.

Existen diferencias entre personalidad y capacidad; la primera, es una categoría jurídica primaria, mientras que la segunda, son los atributos esenciales de la primera.

"Cuando se define la capacidad encontramos que ésta se ve afectada por el estado de la persona, que viene a ser el conjunto de sus cualidades jurídicas" (1) entre las que figura, en primer término, el nacimiento, la mayoría de edad, la emancipación, la interdicción, el matrimonio, el divorcio, la filiación y la patria potestad.

De este modo, puede ser traducida la capacidad, "como la aptitud que tiene una persona para ejercitar los derechos cuyo disfrute le corresponde" (2).

El problema consiste en establecer que ente tiene personalidad en determinado orden jurídico.

En los pueblos anglosajones y en algunos latinos se consideró que la personalidad se adquiere por el nacimiento y se pierde con la muerte, actualmente nuestra legislación acepta este principio y señala que se obtiene la personalidad con ciertas restricciones a su capacidad.

Antes de hacer una división de las personas, diremos que "la palabra persona tiene múltiples acepciones y no obstante a las profundas -

(1) J. P. Niboyet, "Principios de Derecho Internacional Privado", pag. 550

(2) Ortolan, "Generalizaciones del Derecho Romano" Tomo I pag. 173.

investigaciones es aún bastante obscura; Aulio Gelio, señala que la palabra persona se deriva de "personare", siendo entre los latinos el sentido originario la de máscara" (3) "Larva Histrionali", era una careta - - que cubría la faz del actor cuando recitaba en escena, con el fin de hacer su voz vibrante y sonora", después, con el transcurso del tiempo - - aquél actor recibió el nombre de personaje, Lenguaje Escénico que se - - introdujo al Jurídico ya que el actor representaba un drama de la vida - - real junto con otros, los actores enmascarados, los cuales fueron llamados por los romanos "personae". "Tras un desarrollo Lingüístico la palabra persona pasó a significar al hombre mismo conforme va perdiendo su significado original, en tal virtud, este vocablo termina por indicar independientemente al individuo humano siendo este el significado - - que se hace mas común y persistente hasta hoy" (4).

Este vocablo posee una significación moral y otra jurídica, persona es el sujeto dotado de voluntad y razón.

Otros autores como Ortolan, señalan al igual que Aulio Gelio que la palabra persona tiene dos acepciones; "la primera expresa, todo ser considerado como capaz de tener y deber derechos, o sea, de ser sujeto activo ó pasivo de los mismos; no solo comprende a los hombres, la ley por su poder de abstracción, crea personas. Así es, que constituye

(3) E. García Maynez, "Introducción al Estudio del Derecho", pp. 272 - 273.

(4) Ferrera, "Teoría de las Personas Jurídicas", p. 313.

en personas al estado, a las ciudades, a las comunidades y a otros, y -  
aún objetos puramente materiales, como el Fisco y la Herencia; porque  
hace de estos objetos seres capaces de tener y deber derecho". (5)

Para el derecho Romano todo hombre no fue una persona; por -  
ejemplo los esclavos no fueron personas, porque no eran susceptibles -  
de derechos y obligaciones.

Para una distinción y a fin de poder estudiar, las dos clases -  
de personas de las que se ha venido hablando señalaremos la clasifica -  
ción que hizo el Emperador Justiniano, según la explicación histórica de  
sus instituciones señala que existen personas naturales ó físicas, llama -  
das en la jurisprudencia romana "singularis persona" es decir hombre -  
persona y las llamadas personas morales, ó abstractas, ó ficticias, ó -  
civiles, ó jurídicas, es decir, las que son una creación jurídica.

La otra acepción de la palabra persona, como anteriormente se -  
ñala, designa el papel ó personaje que el hombre está llamado a repre -  
sentar en la escena jurídica; de este modo un mismo hombre puede re -  
presentar aún mismo tiempo distintas personas; es la máscara de la co -  
media ó del drama.

Las personas de creación jurídica, son las personas abstractas,  
que solo existen por el derecho, y para su creación se citó un principio  
general y de derecho público, el cual consiste en que la fundación de las  
personas morales o colectivas, como són universidades, colegios ó cor -

(5) Ortolan M. Ob. cit. p. 11

poraciones no puede por sí sola, ni por su propia voluntad, atribuirse en el estado una personalidad Legal y Jurídica. Su existencia ya se trate de su fundación ó de su disolución, debe siempre dependerse del poder público.

Entre los romanos toda corporación debía ser especialmente autorizada por una ley, por un senado-consulta ó por una constitución imperial. Se exigía además el concurso de tres personas por lo menos para su institución, pero no para su continuación; los individuos se llamaban "sodales".

Para el derecho romano, las personas individuales dejaban de existir, por la muerte ó por una extinción puramente jurídica; ejemplo, la pérdida de la libertad; las personas de creación legislativa se hallan siempre bajo el poder de la ley que puede pronunciar su disolución, también dejaban de existir, cuando el objeto para el que habían sido formadas estaba concluido ó cuando no quedaban ninguno de los individuos que las componían.

De este modo encontramos que las personas se encuentran claramente clasificadas en dos grandes grupos:

Persona física ó individual, que es el ser humano.

Persona moral ó colectiva, que es un conjunto de seres humanos, ó una masa de bienes que pose una determinada personalidad jurídica.

Dentro de las personas morales ó colectivas encontramos a las sociedades civiles y comerciales, mismas que pueden ser de carácter público ó privado.

Tienen carácter público:

1. - El Estado Nacional, las Provincias y los Municipios,
2. - Las Entidades Autárquicas, y
3. - Antiguamente la Iglesia Católica.

Tiene carácter privado:

1. "Las asociaciones y las fundaciones que tengan por principal objeto el bien-común, posean patrimonio propio, sean capaces por sus estatutos de adquirir bienes, no subsistan exclusivamente de asignaciones del Estado y obtengan autorización para funcionar; las sociedades civiles y comerciales ó entidades que conforme a la ley tengan capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, aunque no requieran autorización expresa del Estado para funcionar". (6)

---

(6) Enciclopedia Jurídica, Omeba. Apendice, Tomo I p. 546.  
Buenos Aires.



## II. - EN EL DERECHO ROMANO

Para el Derecho Romano, era muy importante la clasificación de las personas ya que de ésta dependía directamente la designación de los sujetos activos y pasivos de los que ahora conocemos como la relación jurídica - tributaria.

Anteriormente señalamos que entre los romanos no todo hombre era una persona ya que existían los esclavos, peregrinos, enemigos y bárbaros, y estos obviamente no eran ciudadanos del Imperio Romano.

Ciudadano era un título indeleble en el Derecho Puro de los Romanos, una vez que se hubiese adquirido; porque a juicio del pueblo podía privar a un ciudadano de la vida, pero jamás de la ciudadanía. El derecho de los ciudadanos era el Derecho Civil, ó sea el derecho propio y exclusivo de los que forman parte de la ciudad. Para que en el Derecho Romano pudiera extenderse a una persona, tanto en el orden privado como en el público, esta debería poseer el título de ciudadano, "Civis".

Al lado de los ciudadanos existían los peregrinos, hostis, extranjeros ó enemigos, y ante el Derecho Civil, son todos Extranjeros.

Hay que distinguir que peregrino era el extranjero que se hallaba en Roma, y se encontraba en ella por diversas causas, ya sea en forma temporal o se había establecido ahí definitivamente, pero era extranjero a las Instituciones y a los Derechos Civiles. Existía un "pretor especial", para los extranjeros, que se encargaba de administrarles jus -

ticia, pero no seguía las formas y los principios del Derecho Civil ó sea el Derecho de los ciudadanos, sino seguía el derecho de gentes; el Derecho Común a todos los hombres. La palabra "peregrini" correspondía generalmente a todas las poblaciones sometidas al Gobierno de Roma, sin formar parte de la ciudad.

"Hostis" era el extranjero aún no sometido a la dominación romana, hasta el acto de la sumisión era considerado como enemigo.

"Barbarus" era el que se hallaba fuera de los límites de la civilización y de la geografía romana.

Para el Derecho Romano primitivo sólo existían los ciudadanos y los extranjeros, ó sea los hombres y a los territorios que originalmente no eran romanos pero que se encontraban bajo su soberanía y que se fue admitiendo gradualmente, su participación más ó menos amplia en el orden público y en el privado, y posteriormente fueron admitidos en los cargos públicos, con derecho a votar, (Jus Honorum y Jus Suffragii). Estos derechos eran adquiridos por los extranjeros con el tiempo, entre otros, como el poder contraer nupcias entre sí ó con ciudadanos romanos, y se les otorgó la facultad de contratar con los ciudadanos, de adquirir y enajenar según el derecho civil, así como también la facultad de recibir de ellos ó de disponer a su favor por testamento. De estas facultades se derivó una participación política y privada.

La posición en la que se encontraban estos individuos era una posición intermedia, ya que no eran considerados como ciudadanos ni como extranjeros.

El emperador Antonio Caracalla, da un paso sucesivo, cuando hace desaparecer todas estas diferencias, cuando a las personas, y todos los súbditos del imperio fueron declarados ciudadanos romanos, cualquiera que fuera la ciudadanía que anteriormente les pertenecía, sólo quedaron excluidos de este beneficio los "dediticios", cuyas ciudades fueron arrasadas por el pueblo conquistador y por lo tanto no poseían derecho de ciudadanía, ni residencia en parte alguna, estos hombres eran una parte de la población, la mayoría campesina, no organizada municipalmente en ciudades y se encontraban sujetos a un imperio especial de capitación.

"La ciudad de Roma se convirtió en municipio universal, la reforma del emperador Caracalla significó la muerte de todos los demás derechos nacionales y fué un instrumento de cohesión que sirvió para unificar jurídicamente los vastos territorios conquistados" (7).

(La reforma del Emperador Caracalla, en el año 212 en la constitución Antoniana, sienta las bases.)

Esta reforma contenida en la constitución Antoniana del año 212-D.C. favorece también la situación de los Latinos colonarios ya que el legislador romano trata desde el primer momento de educar esos territorios, mediante el "Jus Latii", para recibir el beneficio de la plena ciudadanía.

En el Corpus Juris, Siguen existiendo los extranjeros, o sea per

(7) Rodolfo Sohm. "Instituciones del Derecho Romano" p. 414

sonas que no pertenecen al Imperio Romano y que sólo gozan de la capacidad jurídica reconocida por el derecho de gentes. Los ciudadanos podían perder su título por conceptos de pena.

Desaparecen las antiguas diferencias jurídicas para dejar paso a las diferencias sociales de clase. Desaparece fundamentalmente la diferencia de ciudadano y no ciudadano y sólo perdura en derecho, dos clases de hombres: libres y esclavos. Los miembros de la sociedad se convierten en ciudadanos del imperio y la ciudadanía universal de vida al derecho universal y unitario de la nueva época.

### III. - EN EL DERECHO ESPAÑOL

El derecho español fué aunque modificado, el único que rigió en la Nueva España, ya que originalmente las leyes, las Ordenes Reales y las Células Españolas, se encontraban dirigidas directamente a los ciudadanos españoles, el Rey gobernó con tal arreglo a lo dispuesto por éstas y rigió sin alteración alguna hasta el año de 1808.

El Acta del Ayuntamiento de México, en el año de 1808, declaró que se tuviera insuficiente la abdicación de Carlos IV y Fernando VII, hecha en Napoleón y por lo tanto se desconociera a todo funcionario que viniera nombrado de España y desde ese momento el Virey gobernó por medio de la Comisión del Ayuntamiento en representación del Vireynato.

Con la pérdida de facultades del Gobierno Español sobre sus colonias, surgieron en estas una serie de documentos que sirvieron para realizar su emancipación, pero sin perder de vista las bases fundamentales que fueron impuestas por la Corona Española y que posteriormente sirvieron de punto de partida a lo que ahora conocemos con el nombre de Leyes Fundamentales de México.

Un ejemplo claro y muy importante por su trascendencia fué la Constitución Española de Cádiz, expedida por la corte de Cádiz, en España el 19 de marzo de 1812 y jurada en la Nueva España el 30 de septiembre del mismo año.

"Se dice que esta constitución es un ejemplo claro de lo señalado anteriormente ya que sirvió de base e influyó directamente en primer

lugar al Decreto Constitucional para la Libertad de la America Mexicana, realizado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814." (8).

La Constitución de Cádiz, consta de 10 títulos y de 384 artículos de los cuales solamente los que hablan de los Españoles y de los ciudadanos españoles son importantes para nuestra materia ya que algunas de nuestras actuales definiciones sobre la ciudadanía y el extranjero fueron tomadas de las mismas bases constitucionales y la idea que de ella se desprende, si no es definitiva, si es importante e interesante para nuestro tema.

El artículo 5. de la constitución de Cádiz señala en primer lugar que son españoles, todos los hombres libres nacidos y vecinados en los dominios de las Españas y los hijos de estos. En segundo lugar; los extranjeros que hayan obtenido de las Cortes, carta de naturaleza y en tercer lugar; los que sin ella llevan diez años de vecindad, ganada según la ley en cualquier pueblo de la Monarquía.

Estos términos, aunque muy generales son demasiado claros, ya que la constitución que se está comentando no deja duda respecto de los hombres libres nacidos en el territorio español y prevé la posibilidad de obtener la ciudadanía por naturalización derivada de las cortes que eran la reunión de todos los diputados que representan a la nación y que fueron nombrados por los ciudadanos. Esta es una facultad otorgada

(8) Tena Ramfrez, Felipe, "Leyes Fundamentales de México", p. 32

por la propia Constitución en su artículo 29.

Se encuentra señalada la calidad de ciudadano en el artículo 18 y siguientes, el cual dispone que son ciudadanos aquellos españoles que por ambas líneas traen su origen de los dominios españoles de ambos hemisferios y están vecinados en cualquier pueblo de los mismos.

El artículo 19, dispone que también son ciudadanos los extranjeros que gozando ya de los derechos de español, obtuviere de las Cortes carta especial de ciudadano. Posteriormente el artículo 20 establece las bases y requisitos que deberá reunir el extranjero para obtener esta carta; estar casado con española y haber traído ó fijado en las españas alguna invención ó industria aprecible ó adquirido bienes raíces por los que pague una contribución directa ó estableciéndose en el comercio con un capital propio considerable a juicio de las mismas Cortes, ó hecho servicios señalados en bien y defensa de la Nación. Así mismo los hijos legítimos de los extranjeros domiciliados en las españas, que habiendo nacido en los dominios españoles no hayan salido nunca sin licencia del Gobierno y teniendo 21 años cumplidos, se hayan vecinado en un pueblo de los mismos dominios, ejerciendo en él alguna profesión, oficio ó industria útil, también son ciudadanos.

La restricción para los nacidos en Africa es la misma para cualquiera otro extranjero, ó sea que para obtener la calidad de ciudadano es necesario que la corte expidan la carta correspondiente, pero estos gozan de cierta preferencia cuando se encuentren vecinados en los dominios españoles.

Posteriormente el artículo 23 de la propia Constitución, señala - que sólo los ciudadanos podrán obtener empleos municipales y elegir pa -  
ra ellos en los casos señalados por la ley.

Las causas por las que se puede perder la calidad de ciudadano - ó suspender los derechos del mismo, se encuentran contenidas en los -  
artículos 24 y 25 del ordenamiento legal estudiado y que a grandes ras -  
gos señalan:

La calidad de ciudadano español se pierde:

Primero. Por adquirir naturaleza en país extranjero.

Segundo. Por admitir empleo de otro gobierno.

Tercero. Por sentencia en que se impongan penas afflictivas ó in -  
famantes, si no se obtiene rehabilitación.

Cuarto. Por haber residido cinco años consecutivos fuera del -  
territorio español, sin comisión ó licencia del gobier -  
no.

El ejercicio de los mismos derechos se suspende:

Primero. En virtud de interdicción judicial por incapacidad ffsi -  
ca ó moral.

Segundo. Por el estado de deudor quebrado, ó de deudor a los -  
caudales públicos.

Tercero. Por el estado de sirviente doméstico.

Cuarto. Por no tener empleo, oficio ó modo de vivir conocido.

Quinto. Por hallarse procesado criminalmente.

Sesto. Desde el año de 1830 deberán saber leer y escribir los



que de nuevo entren en el ejercicio de los derechos de --  
ciudadanos.

Una vez estudiado, las personas físicas que pueden alcanzar la -  
calidad de ciudadano y la posibilidad de perderla por las causas anterior-  
mente citadas, cabe señalar que el artículo 13 de la Constitución Espa-  
ñola de Cádiz, establece que el objeto del Gobierno es la felicidad de la  
Nación, puesto que el fin de toda sociedad política no es otro que el bie-  
nestar de los individuos que la componen.

Para poder realizar esa felicidad de la Nación y al mismo tiem -  
po el bienestar de los individuos, es necesario la contribución de todos -  
y cada uno de los ciudadanos que componen la Nación Española, al igual  
que el propio Gobierno. De este modo el artículo 8 dispone que todo es -  
pañol, sin distinción alguna, está obligado a contribuir en proporción a -  
sus haberes para los gastos del Estado,

Este artículo señala claramente la obligación que tienen todos -  
los españoles, sin distinción alguna, ó sea ciudadanos ó no ciudadanos -  
que aún siendo españoles hayan perdido su calidad ó se encuentren sus -  
pendidos sus derechos, pero se encuentren dentro del territorio espa- -  
ñol; de contribuir al gasto público en la medida de sus posibilidades.

Lo anterior es de gran importancia para el estudio del presente -  
tema, ya que se considera que la colaboración en dinero ó en especie de  
todos los individuos que forman no sólo una sociedad política, sino un -  
gobierno, es necesaria para estar posteriormente en condiciones de re-  
cibir los servicios a que se tienen derecho ya sea en forma individual ó

colectiva. La Constitución Española prevé esta situación y hace una cl  
sificación de los sujetos que están obligados a ello; algunas de las perso  
nas que no están comprendidas en el artículo 8, aunque se encuentren -  
dentro del territorio español; son los extranjeros que no tienen la inten-  
ción de obtener la carta de ciudadanía por la corte española.

## CAPITULO SEGUNDO

### LEYES FUNDAMENTALES Y REGLAMENTARIAS EN MATERIA TRIBUTARIA

#### 1. - FUENTES DE DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO MEXICANO.

El Derecho Internacional en México, ha tenido su origen al igual - que las otras ramas del derecho.

El Término "Fuente" del derecho es una expresión figurativa y su mamente ambigua. Se emplea para designar los métodos de creación del derecho y especialmente la razón de la validez del derecho.

Un elemento característico del derecho en general, es que regula su propia creación.

La Constitución de un Estado determina los órganos legislativos y el procedimiento, al igual que la Comunidad Internacional también tiene su Constitución, misma que es un conjunto de normas del derecho internacional que regulan la creación del derecho internacional mismo, ó en otros términos que determinan las fuentes del derecho internacional.

"Por Fuente del derecho puede comprenderse no sólo los métodos de creación del derecho sino también los métodos de aplicación del mis--

mo." (9)

Se considera también que la expresión "fuente" del derecho, se refiere a ideas de sentido extrajurídico, pero sólo son ideas que influyen en los órganos creadores del derecho, por ejemplo, normas morales, principios políticos, doctrinas legales, la opinión de los juristas. Se dice que estas fuentes no tienen carácter de jurídicas ya que no tienen ninguna fuerza obligatoria.

Se entiende por fuente del derecho internacional los métodos por los cuales éste se crea, mientras que los métodos principales de creación del derecho interno son la costumbre y la legislación y los dos métodos principales de creación del derecho internacional son los tratados y la costumbre.

El Derecho Internacional es el que está compuesto por normas creadas por los tratados.

Así pues, la palabra fuente, en la terminología jurídica tiene múltiples acepciones, sin embargo algunos autores hacen una clasificación de las fuentes del derecho y señalan que existen fuentes formales, reales e históricas.

En términos generales se dice que:

Fuentes formales. Son los procesos de creación de las normas jurídicas.

(9) H. Kelsen, "Principios del Derecho Internacional", p. 259-260.

**Fuentes Reales.** - Son los factores y elementos que determinan el contenido de tales normas.

**Fuentes Históricas.** - Son los elementos de las normas extraídas de los documentos antiguos que contienen una ley o un conjunto de leyes, como ejemplo de estas fuentes se nombran continuamente las Institutas de Justiniano.

"Como ejemplo de las llamadas fuentes formales encontramos a la costumbre y la jurisprudencia." (10)

Para el derecho Internacional, como para el derecho Interno, la legislación es actualmente la fuente formal más importante, ya que es el proceso por el cual uno ó varios organos de un Estado ó varios Estados formulan o promulgan determinadas reglas jurídicas de observación general, a las que se da el nombre de leyes. Estas son de observancia general para todos los miembros de un Estado, ó si es a nivel internacional serán de observación general, sólo para los Estados que formularon y firmaron esas reglas jurídicas.

Anteriormente se dijo que la costumbre era la más importante de las fuentes del Derecho Internacional, pero no por esto deja de ser una fuente formal importante para el derecho Interno. La definición clara del derecho Consuetudinario ó costumbre como fuente del derecho: es un uso implantado en una colectividad y considerado por esta como jurídicamente obligatoria. Esta colectividad puede ser un grupo de individuos ó un grupo

(10) Rafael, Rojina Villegas "Compendio de Derecho Civil", p.31.

de Estados.

Y por último la jurisprudencia como fuente formal del derecho se puede definir "como el conjunto del principio y doctrina contenidas en las decisiones de los tribunales. Aunque también con la palabra jurisprudencia se designa a la ciencia del derecho ó a la teoría del orden jurídico positivo, ya que ésta implica el conocimiento más completo y fundado del mismo, ó sea es un conocimiento cien por ciento científico" (11)

En el derecho internacional estas mismas fuentes han dado origen a lo que ahora conocemos como las normas jurídicas internacionales, pero no sólo la costumbre es la más importante y mencionada, más bien fue la primera de las dos fuentes principales que actualmente conocemos.

Al lado de la costumbre encontramos a los Tratados Internacionales, mismos que podemos definir: como, "todo acuerdo concluido entre dos o más sujetos del derecho internacional, estos sujetos pueden ser no solamente los Estados sino también las Organizaciones Internacionales". (12).

En tal virtud, para que pueda celebrarse un tratado es necesario que las personas que intervienen sean sujetos del derecho internacional, o sea entre estados, ó entre organizaciones internacionales. Además el acuerdo debe quedar contenido en un instrumento formal único.

Los tratados no se deben confundir con las Declaraciones de Principios que no están destinados a producir efectos de derecho ya que estos

(11) E. García Maynez, Ob. Cit. p. 68

(12) Julio Diena, "Derecho Internación Público", p. 453.

sólo pretenden indicar una determinada intención de los gobiernos signatarios.

"Los tratados se clasifican atendiendo a diferentes factores, uno relativo al fondo y otro al número de participantes.

Los primeros y más importantes son:

Los tratados - contratos, de finalidad limitada a crear una obligación jurídica que se extingue con el cumplimiento del tratado. Y

Los Tratados - Leyes, destinados a crear una reglamentación jurídica permanente obligatoria.

Según el número de participantes, los tratados pueden ser:

Bilaterales ó Bipartidos, cuando sólo hay dos participantes y Multilaterales, Plurilaterales ó Multilaterales, cuando participan más de dos estados" (13).

Para el derecho Internacional privado, los tratadistas distinguen - también entre fuentes puramente nacionales y fuentes Internacionales.

Las llamadas fuentes formales del derecho Internacional Privado-Mexicano, clasificadas en los tres grandes grupos: Legislación, costumbre y jurisprudencia, se debe estudiar según su sistema de gobierno federal, esto es, que al lado de los órganos legislativos federales encontramos los estatales.

El ejemplo básico de las fuentes federales son:

"La legislación y la jurisprudencia y de las fuentes estatales sólomente la legislación y como fuentes supletorias de ambas la costumbre y

(13) Seara Vázquez, Modesto, "Derecho Internacional Público" p. 30

la doctrina mexicana en la materia". (14)

El artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece una jerarquía y dispone que dicha Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, debidamente celebrados y ratificados, serán la Ley Suprema de toda la Unión.

El orden jurídico señalado por el artículo citado es la Constitución Federal, las Leyes Reglamentarias, los Tratados Internacionales, la Legislación Federal Ordinaria y los Reglamentos Administrativos, como fuentes formales del Derecho Internacional Privado Mexicano.

La Constitución Federal, promulgada el 5 de febrero de 1917, contiene en algunos artículos disposiciones sobre nacionalidad, condición jurídica de extranjeros y conflictos de leyes.

Las Leyes Reglamentarias de los diversos artículos constitucionales, disponen situaciones que directa o indirectamente establecen la condición de los extranjeros en el país, incluyendo algunos preceptos que se han estimado discriminatorios respecto al ejercicio de las profesiones, así como también las disposiciones relacionadas con la adquisición de propiedades inmuebles por parte de extranjeros y de su participación en el capital social de personas morales Mexicanas. En el ramo del petróleo precisa el régimen de explotación aplicable a todos los carburos de

(14) Siqueiros, José Luis., "Síntesis del Derecho Internacional Privado", p. 11.



hidrógeno en el territorio Nacional, excluyendo a los extranjeros.

Existen muchos Tratados Internacionales y Convenciones celebradas entre los Estados Unidos Mexicanos y otros Países, actualmente vigentes, cuyo contenido se relaciona con el Derecho Internacional Privado. -- Entre los tratados bilaterales, algunos se refieren a extradición de criminales, amistad, comercio y navegación, arbitraje, derechos consulares, contratos de matrimonio, convenciones sobre nacionalidad, entre -- los más importantes, y entre los multilaterales que se encuentran vigentes encontramos la Convención Sobre Condición Jurídica de los Extranjeros, Habana 1928, la Convención y el Tratado General de Conclusión y Arbitraje Interamericano, Washington 1929, las Convenciones Sobre Nacionalidad (en general) y Sobre Nacionalidad de la Mujer, Montevideo -- 1933, Convención de Materia de Abordaje, Auxilio y Salvamentos Marítimos, Bruselas 1910, Convención Universal Sobre Derechos de autor, Ginebra 1952, entre otros.

La Legislación Federal Ordinaria de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Congreso de la Unión puede legislar en las materias que le han sido expresamente reservadas ó que dicte en uso de las llamadas facultades Implícitas, con base en esto se han creado Leyes de Nacionalidad y Naturalización, de Población, del trabajo, de Sociedades Mercantiles, de Instituciones de Crédito, de Navegación de Comercio Marítimo, estas -- son sólo algunas, pero dentro de los Ordenamientos Federales de aplicación mas frecuente, se encuentran diseminadas múltiples disposiciones --

referentes a la Nacionalidad, Extranjera y Conflictos Planteados por la -  
 posible aplicación de leyes extrañas. En estas Leyes mencionadas y en -  
 algunos Códigos mexicanos se encuentran preceptos de Derecho Interna-  
 cional Privado.

Los reglamentos administrativos de acuerdo con el artículo 89, -  
 fracción I de la citada Constitución, señala que el Presidente de la Repú-  
 blica, tiene la facultad de promulgar y ejecutar las leyes que expida el --  
 Congreso de la Unión, debe proveer en la esfera administrativa su exacta  
 observación. En tal virtud expide acuerdos, decretos y reglamentos direc-  
 tamente relacionados con la legislación federal vigente en materias tales -  
 como Nacionalidad, Naturalización, Migración, Colonización. Como ejem-  
 plo encontramos el Reglamento para la expedición y la visa de Pasaportes  
 y el Reglamento de la Ley General de Población, que corresponden a los -  
 artículos 47 y 48 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización.

La Jurisprudencia, de acuerdo con el artículo 107, Fracción XIII, -  
 de la Constitución Federal, señala que la ley determinará los términos y -  
 casos en que sea obligatoria la Jurisprudencia de los Tribunales del Poder  
 judicial de la Federación, así como los requisitos para su modificación, -  
 el artículo citado alude a la Ley de Amparo, la cual señala que la Supre--  
 ma Corte de Justicia en sus ejecutorias de amparo sólo puede referirse a -  
 la Constitución y de más Leyes Federales, por lo cual no obliga en rela--  
 ción con las Leyes locales.

"Aun cuando la nacionalidad y la condición jurídica de los extranje-  
 ros constituyen materias reservadas a los órganos legislativos federales,

algunas Constituciones locales incluyen a los extranjeros dentro de los -- habitantes del Estado y les imponen la obligación de contribuir a los gas-- tos públicos, de sujetarse a los fallos y sentencias de los tribunales sin -- intentar otro recurso que los que la ley concede a los mexicanos. Las --- propias Constituciones legislan también en materia de ciudadanía local" - (15), "distinguiendo entre ciudadanos del Estado, por nacimiento y por na turalización" (16).

(15) Constitución Política del Estado de Coahuila (1918) arts. 10 y 11.

(16) Siqueiros, José Luis, ob. cit. p. 19.

## II. - CONSTITUCIONES, REGLAMENTOS Y DECRETOS.

### a). - CONSTITUCION DE CADIZ.

En el primer capítulo de este estudio se trató la Constitución de Cádiz, misma que fué expedida por las Cortes Españolas el 19 de marzo de 1812 y jurada en la Nueva España el 30 de septiembre de ese mismo año.

"Se ha incluido esta Constitución en el capítulo que se refiere a los antecedentes históricos, porque precisamente sirvió de antecedente e influyó en forma determinante en varios de nuestros instrumentos constitucionales y por la importancia que se le reconoció en la etapa transitoria que precedió a la organización constitucional del nuevo Estado". (17)

### b). - CONSTITUCION DE APATZINGAN, 1814.

José María Morelos y Pavón, como director del movimiento insurgente, convocó a un congreso, instalado en Chilpancingo el 14 de septiembre de 1813, integrado por seis diputados que designó Morelos: como propietarios los vocales de la junta de Zitácuaro, Rayón, Liceaga y Berdusco; como suplentes, Bustamantes, Cos y Quintana Roo y por diputados de elección popular: José Murgia por Oaxaca y José M. Herrera por Tecpan.

En dicho congreso se dió lectura a los 23 puntos, que con el nombre de "Sentimientos de la Nación" preparó el propio Morelos para la Cons

(17) Tena Ramírez, Felipe. ob. cit. p. 59

titudón. El 6 de noviembre de ese mismo año se hizo constar en un acto solemne la declaración de Independencia, desconociendo pública y definitivamente al monarca español y al respecto se dice; que no es posible obedecer a un Rey, cuando es gravoso en sus leyes.

La constitución de Apatzingán fué sancionada en Apatzingán el 22 de octubre de 1814 con el título de Decreto Constitucional para la Libertad de América Mexicana, sus autores fueron Herrera, Quintana Roo, Sotero Castañeda, Berdusco y Argáandar. Rayón se había opuesto al desconocimiento de Fernando VII y en esa fecha ratificaba la Constitución al postular la emancipación plena.

La Carta de Apatzingán careció de vigencia práctica.

"Entre los principales puntos de los Sentimientos de la Nación creados por Morelos y que posteriormente sirvió de base a la Constitución referida, encontramos:

1o. - Que la América es libre e Independiente de España y de toda otra Nación, Gobierno ó Monarquía, y que así se sancione, dando al mundo las razones.

2o. - Que la religión católica sea la única, sin tolerancia de otra.

5o. - La soberanía dimana inmediatamente del pueblo, el que sólo quiera depositar en sus representantes, dividiendo los poderes de ella en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, eligiendo las provincias sus vocales, y éstos a los demás, que deben ser sujetos sabios y de probidad.

9o. - Que los empleos los obtengan sólo los americanos.

10. - Que no se admitan extranjeros, si no son artesanos capaces-

de instruir, y libres de toda sospecha.

15o. - Que la esclavitud se proscriba para siempre, y lo mismo la distinción de casta, quedando todos iguales, y sólo distinguirá a un Americano de otro, el vicio y la virtud.

16o. - Que nuestros puertos se franqueen a las naciones extranjeras amigas, pero que estas no se internen al reino por mas amigas que sean y sólo haya puertos señalados para el efecto, prohibiendo el desembarco en todos los demás, señalando el 10% u otra gabela a sus mercancías.

20o. - Que las tropas extranjeras ó de otro Reino no pisén nuestro suelo y si fuera en ayuda, no estarán donde la Suprema Corte.

22o. - Que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobian y se señalen a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados" (18).

Estos son solo algunos de los 23 puntos elaborados por Don José - María Morelos y Pavón que realmente manifestaron el sentir del pueblo en su nueva experiencia como Nación Independiente.

Para nuestra materia encontramos, es importante señalar que se habla de naciones y extranjeros y aún cuando no se hace una clara distin-

(18) Tena Ramírez, Felipe. *Ibidem.* p. 30 y 31.

ción de los mismos ya se restringe sus facultades. En cuanto al tema central de este estudio, se considera importante el punto No. 22, antes transcrito, ya que es el primer antecedente de la tributación de los habitantes del territorio nacional para contribuir al gasto público.

El decreto constitucional para la libertad de la América Mexicana, sancionada en Apatzingán el 22 de octubre de 1814, señala en su artículo 7o., que la base de la representación nacional es la población compuesta de los naturales del país y de los extranjeros que se reputen por ciudadanos.

El artículo 14, señala que los extranjeros que se encuentren en este suelo, que profesaren la religión católica, y no se opongan a la libertad de la Nación, se reputaran también ciudadanos de ella, en virtud de carta de naturalización que se les otorgará y gozará de los beneficios de la ley.

De este modo, y una vez determinado quienes son ciudadanos o --- quienes pueden ser ciudadanos, el decreto señala en su artículo 41, las -- obligaciones de los mismos para con la Patria y dispone una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluta a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exija, y por último dice, que el ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.

Con éste breve resumen de lo que consideramos mas importante para nuestra materia y en particular para éste estudio, nos podemos percatar que el Supremo Congreso Mexicano, creador del derecho constitu--

cional de 1814, no perdió de vista la posición de los ciudadanos y los no - ciudadanos y la pronta disposición de los mismos a contribuir a los gastos públicos, para así substraer de la dominación extranjera al Estado Mexicano y salvaguardar su soberanía.

c). - ACTA CONSTITUTIVA DE LA FEDERACION MEXICANA 1824.

"El 20 de noviembre de 1823 la comisión, encabezada por D. Miguel Ramos Arizpe, presentó el Acta Constitutiva, anticipo de la Constitución para asegurar el Partido Federal; la discusión del acta se efectuó del 3 de diciembre de 1823 al 31 de enero de 1824, fecha en que el proyecto - fué aprobado casi sin variantes, con el nombre de Acta Constitutiva de la Federación Mexicana.

El 1o. de abril, el Congreso inició el estudio del proyecto y comenzó a discutirlo, y con algunas modificaciones fué aprobado por la Asamblea el 3 de octubre de 1824 con el título de Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, firmado el día 4 y publicado el día 5 por el Poder Ejecutivo con el nombre de Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos". (19)

"Esta acta al igual que los otros instrumentos constitucionales es - de importancia ya que establece que la Nación protegerá por medio de leyes sabias y justas los derechos del hombre y del ciudadano y a fin de fomentar la colonización se promulgó el decreto del 8 de agosto de 1824, -- que otorgó a los extranjeros que vinieron a establecer en el país toda cla-

(19) México, Derecho Internacional Mexicano. "Colección de Tratados", p. 54.



se de garantías en sus personas y propiedades" (20).

Esta Constitución de 1824, estuvo en vigor hasta 1835 y permaneció sin alteraciones hasta su abrogación.

d). - LAS SIETE LEYES CONSTITUCIONALES DE 1836.

La nueva ley fundamental se dividió en siete estatutos, razón por la cual a la Constitución Centralista se le conoce también con el nombre de la Constitución de las Siete Leyes.

La primera de ellas fué promulgada el 15 de diciembre de 1835 -- después de una discusión en que prevaleció el principio de libertad de expresión sobre quienes pretendían restringirlo.

Las seis leyes restantes, fueron publicadas hasta el mes de abril de 1836. La segunda fué la mas discutida, en ella se estableció la institución llamada Supremo Poder Conservador, misma que vino a ser El Arbitrio suficiente para que ninguno de los tres poderes pudiera traspasar los límites de sus atribuciones.

"La 1o. de estas leyes constitucionales en su artículo 12, declara que los extranjeros gozan de todos los derechos naturales y de los que estipulen los Tratados Internacionales, pero conservaron la prohibición para adquirir propiedad raíz, en Territorio Nacional a menos que los extranjeros se naturalizaran ó casasen con mexicanas. Hasta el 11 de marzo de 1842, siendo Santa Anna presidente provicional de la República, se permi

(20) Siqueiros, José Luis. ob. cit. p. 33.

tió a los extranjeros a vecinados y residentes la adquisición de propiedades urbanas y rústicas por compra, adjudicación, denuncia ó cualquier otro título establecido por las leyes, aún cuando el propio Santa Anna, en disposición del 23 de septiembre de 1841, había prohibido a los extranjeros el comercio al menudeo." (21)

De este modo los extranjeros cuentan con la protección, gozan de los derechos que les conceden las leyes y sus respectivos tratados, pero también tienen la obligación de cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que se impongan a los mexicanos, y que no estén exceptuados.

e). - LEY DE EXTRANJERIA Y NATURALIZACION DEL 30 DE ENERO DE 1854.

"La ley sobre extranjería y nacionalidad expedida el 30 de enero de 1854, fué la primera que en forma sistemática ordenó, la dispersa reglamentación de la materia. La vigencia de ese ordenamiento es dudosa, porque la revolución triunfante de Ayutla derogó todas las leyes expedidas por la administración del general Santa Anna; a pesar de ello ésta ley continuó siendo invocada por muchos años después como legislación aplicable a extranjeros por algunas autoridades administrativas y judiciales". (22)

(21) México, Derecho Internacional Mexicano, " ob. cit. p. 214

(22) Ibidem. p. 485.

### III. - CONSTITUCION DE 1857.

El 5 de febrero de 1857 fué jurada la Constitución, primero por el Congreso, después por el presidente Comonfort, el 17 del mismo mes la asamblea constituyente clausuró sus sesiones y el 11 de marzo de ese mismo año se promulgó la Constitución.

Esto fué posible tras de discutir puntos de vital importancia desde el 16 de octubre de 1855, en que fué expedida la Convocatoria para el Congreso Constituyente por D. Juan Alvarez, de conformidad por lo dispuesto por el Plan de Ayutla. Dichos puntos eran devatidos por los puros y los moderados, mismos que llegaron a establecer la Comisión de Constitución presidida por D. Ponciano Arriaga. Los diferentes puntos de vista y las acertadas opiniones hicieron posible el desarrollo y trabajo de la Asamblea, que entre otras cosas revisó los actos de la anterior y de la nueva administración, todos y cada uno de los problemas suscitados fueron tratados.

Al abordar el problema social, D. Ignacio L. Vallarta, leyó un discurso, en el que después de describir la deplorable situación social que prevalecía, expuso que el constituyente nada podía hacer para remediarla, en primer lugar por el principio de "dejad hacer, dejad pasar", en segundo lugar por no corresponder estas cuestiones a la Constitución, sino a las leyes secundarias.

La Constitución de 1857, consta de 128 artículos, repartidos en ocho títulos, los cuales se encuentran divididos en secciones.

Para el presente estudio es necesario señalar que el art. 33 de la Constitución aludida contiene dos importantes puntos ya que determina, en

primer lugar, quienes son extranjeros y en segundo lugar, que tiene la -- obligación de contribuir para los gastos públicos.

El Texto original de este artículo es:

"Artículo 33. - Son extranjeros los que no posean las calidades determinadas en el art. 30. Tienen derecho a las garantías otorgadas en la sección primera, título primero de la presente Constitución, salva en todo caso la facultad que el Gobierno tiene para expeler al extranjero permicioso. Tienen obligación de contribuir, para los gastos públicos, de la manera que 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." (23)

El constituyente de 1917 al discutir el correlativo, hizo el siguiente razonamiento: si el extranjero goza de las garantías individuales contenidas en la Constitución, mismas que se traducen en derechos, deben corresponderles las mismas obligaciones que a los nacionales, entre ellas el pagar impuestos, motivo por el cual no fue repetido el texto del artículo precitado, de manera íntegra.

Esta Constitución dispone claramente en su artículo 4o., que la -- libertad de industria, comercio y trabajo no podrá ser coartada por los -- particulares, sin forma de juicio, aún cuando sea a título de propietarios; esto es, que dicha libertad no se podrá impedir, sino por sentencia judicial cuando ataque los derechos de terceros. Este artículo se refiere a -

(23) Ramón Rodríguez. "Derecho Constitucional". p. 32.

todos los particulares en general incluyendo a los nacionales y extranjeros, los cuales se encuentran restringidos como se verá en el siguiente capítulo de este estudio.

La Constitución de 1857 estableció, desde su artículo 18, que los derechos del hombre son la base y el objeto de las Instituciones Sociales y que los extranjeros gozan de las garantías que otorga la sección primera, título I, de la misma ley fundamental, salvo la facultad que tiene el Gobierno para expulsar del país al extranjero pernicioso. Y como se señaló anteriormente el artículo 33 de la misma constitución preveía que los extranjeros tienen obligación de contribuir a los gastos públicos, obedecer y respetar las instituciones, leyes y autoridades del país, sujetándose a los fallos y sentencias de los tribunales del país sin poder intentar otros recursos que los que las leyes concedan a los mexicanos.

Esta constitución estuvo en vigor 56 años hasta 1913, en que se inició el período preconstitucional y fué afectada 83 veces, que significaron 72 reformas, 9 adiciones y dos supresiones.

a). - LA LEY DE EXTRANJERIA Y NATURALIZACION, DE 28 --  
DE MAYO DE 1886.

"Esta ley conocida como Ley Vallarta, en tributo a su autor, Lic. Ignacio L. Vallarta, distinguido jurista y presidente de la Suprema Corte de Justicia, en su capítulo IV, artículo del 30 al 40, titulado "de los derechos y obligaciones de los extranjeros", vino a reglamentar los preceptos constitucionales de 1857. Inspirada en las doctrinas de los tratadistas europeos de mas prestigio en la época, precisó la igualdad de los nacionales y extranjeros en el goce de los derechos civiles y garantías -

individuales, aún cuando en mas de una ocasión trató de enmendar disposiciones constitucionales a la luz de los principios doctrinales que influyeron en la obra" (24).

Esta ley continuó en vigor hasta 1934 en que se expide la actual y vigente Ley de Nacionalidad y Naturalización, cuyo capítulo IV, reproduce la mayor parte de las disposiciones contenidas en la ley anterior en materia de derechos y obligaciones de los extranjeros.

(24) Siqueiros, José Luis., ob. cit. p. 35.

#### IV. - CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS DE 1917.

Casi una década después de restaurada la República, el general - Porfirio Díaz asumió el poder, estableciendo una prolongada dictadura.

La aplicación del liberalismo económico reforza el incipiente desarrollo industrial del país. No obstante, las medidas implantadas durante el régimen del general Díaz acentuaron la concentración de la riqueza en pocas familias y favorecieron poderosos intereses extranjeros.

Recogiendo las inquietudes nacionales en el Plan de San Luis, Madero condujo la Revolución al triunfo. Designado por el voto popular para ocupar la presidencia, fué asesinado poco después, víctima de la traición de Victoriano Huerta.

Una nueva etapa se inicia por la victoria del Ejército Constitucionalista encabezado por Carranza. Se proclama una Constitución que incluye lo más noble del pensamiento liberal, y por primera vez en la historia, establece las garantías sociales.

La Constitución de 1917 fué promulgada el 5 de febrero y entró en vigor el 10. de mayo, de ese mismo año, fué Venustiano Carranza, primer jefe del Ejército Constitucionalista, encargado del poder Ejecutivo de los Estados Unidos Mexicanos, quien hizo saber a todo el pueblo, que el Congreso Constituyente reunido en la Ciudad de Querétaro, el 10. de diciembre de 1916, en virtud del Decreto de Convocatoria de 19 de septiembre del mismo año, y expedir la Constitución política de los Estados Mexicanos que reforma la del 5 de febrero de 1857.

La constitución de 1917, ha logrado especificar la manera clara y concreta la situación de los extranjeros frente a los nacionales y frente a los Estados Mexicanos. De tal modo que en sus 136 artículos contenidos en nueve títulos y en sus 16 artículos transitorios, reúnen y enumera todos y cada uno de los conceptos que posteriormente son analizados y regulados por las Leyes Reglamentarias.

Algunos de esos conceptos son fundamentales para el presente estudio como son:

**Alianza.** Tratado ó coalición con otro Estado ó con potencias Extranjeras; las Entidades Federativas no pueden celebrarlas, ni gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales ó extranjeros con impuestos ó derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección ó registro de bultos. Según lo disponen las fracciones I y VI del artículo 117.

**Asociación.** No se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito. Art. 9o., párrafo 1o. Los ciudadanos tienen derecho de asociarse para tratar asuntos políticos del país. Artículo 35, fracción III.

**Ciudadanía.** Es facultad del Congreso dictar leyes sobre esa materia. Art. 73, fracción XVI; y todo lo relacionado con la condición jurídica de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, colonización, emigración e inmigración.

**Concesiones.** De explotación de minas ó aguas; solo los mexicanos por nacimiento ó por naturalización y las sociedades Mexicanas pueden --



obtenerlas; los requisitos para que el Estado pueda otorgar el mismo derecho a los extranjeros. Art. 27, Fracción I párrafo 1o.

Contribuciones. Necesarias para cubrir el presupuesto; su imposición correspondiente al Congreso. Art. 73, fracción VII. Sobre comercio exterior, aprovechamiento y explotación de recursos naturales, instituciones de crédito, sociedades de seguros, servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación y contribuciones especiales, es facultad del Congreso establecerlas. Art. 73, fracción XXIX.

Deuda. Nacional, su reconocimiento y pago, facultades del Congreso en esta materia y da las bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la Nación. art. 73, fracción VII. Pública, emisión de los títulos correspondientes, prohibición a los estados en relación con la materia. Art. 117, fracción VIII, párrafo 1o.

Embarcaciones, o aeronaves mexicanas de guerra ó mercantes; - son mexicanos por nacimiento los que nazcan a bordo de ellas. Art. 30, fracción A, parrafo III. Aeronaves, su tripulación debe ser mexicana por nacimiento Art. 32, párrafo 2o.

Espacio. El territorio nacional comprende el espacio situado sobre él en la extensión y con las modalidades que establezca el derecho internacional. Art. 42, fracción VI.

Exportación, e Importación de mercancías, es facultad privativa de la Federación gravarlas y reglamentar la circulación. Art. 131, párrafo 1o.

Extranjeras. La mujer extranjera que contraiga matrimonio con mexicano y tenga o establezca su domicilio dentro del territorio nacional

es mexicana por naturalización. Art. 30 B, fracción II.

Extranjero. Cuya permanencia sea juzgada inconveniente por el Poder Ejecutivo, éste podrá hacerlo abandonar el territorio nacional inmediatamente y sin necesidad de juicio previo. Art. 36, párrafo 1o.

Extranjeros. Quiénes lo son, cuáles son sus derechos y su expulsión del territorio nacional. Art. 33, párrafo 1o. El estado podrá concederles el dominio de tierras, aguas y sus accesiones y concesiones de explotación de minas o aguas, requisitos. Art. 27 fracción I, párrafo 1o. No podrán adquirir el dominio directo sobre tierras y aguas, en una faja de cien kilómetros a lo largo de las fronteras y de cincuenta en las playas. Art. 27, fracción I párrafo 2o.

Impuestos. Necesarios para cubrir el presupuesto fiscal los decreta el congreso de la unión. Art. 65 fracción II.

Mexicanos. Casos en que son preferidos a los extranjeros, en igualdad de circunstancias. Art. 32, párrafo 1o. por nacimiento. Art. = 30, apartado A. Por naturalización. Art. 30, apartado B. Sus obligaciones Art. 31.

Nacionalidad. Mexicana, se adquiere por nacimiento ó por naturalización, Art. 30, párrafo 1o. Casos en que se pierde. Art. 37, apartado A.

Particulares. Sus controversias con la Administración Pública Federal o del Distrito. Art. 104, fracción I, párrafos 2o, 3o, 4o.

Políticos. Asuntos políticos, sólo los ciudadanos de la República podrán asociarse ó reunirse pacíficamente para tomar parte en los asuntos -

políticos en el país. Art. 9o., párrafo 1o. Los extranjeros no podrán inmiscuirse en los asuntos políticos del país. Art. 33, párrafo 2o.

Propiedad. Particular en caso de expropiación, la base de la indemnización será el valor fiscal que figure en las oficinas catastrales o recaudadoras; el exceso de valor ó el demérito que haya tenido dicha propiedad por las mejoras ó deterioros posteriores a la fecha de asignación del valor fiscal será lo único que deberá quedar sujeto a juicio pericial y a resolución judicial. Art. 27, fracción VI, párrafo 2o.

Solidaridad. Internacional en la independencia y en la justicia; la educación que imparta el Estado fomentará en el ser humano la conciencia de dicha solidaridad. Art. 3o., párrafo inicial, fracción III.

Territorio nacional. Su aseguramiento y defensa en relación con las obligaciones de los mexicanos, Art. 31, fracción III. El dominio directo del espacio situado sobre él, corresponde a la Nación en su extensión y términos que fije el derecho internacional. Art. 27, párrafo 4o.

Títulos. Literarios, científicos y humanitarios; puede aceptarse libremente por los mexicanos. Art. 37, apartado B, fracción IV. La ciudadanía mexicana se pierde por adquirir del gobierno de otro país, título ó funciones sin previa licencia del Congreso Federal o de su Comisión permanente en su caso. Art. 37, apartado B. Nobiliarios que impliquen sumisión a un Estado extranjero; su aceptación ó uso es causa de pérdida de la nacionalidad mexicana. Art. 37, apartado A, fracción II.

De nobleza; no se concederán en los Estados Unidos Mexicanos, ni se dará efecto alguno a los otorgados por cualquier otro país, Art. 12.

Tratados. Y convenciones diplomáticas con potencias extranjeras que celebre el Presidente de la República; es facultad del Senado, aprobar los Art. 76, fracción I. Las negociaciones diplomáticas con potencias extranjeras, las celebra y dirige el Presidente de la República someténdolas a la ratificación del Congreso. Art. 89, fracción X. A los tratados, la --- Constitución Federal y las leyes que de ella emanen, deberán sujetarse los jueces de cada Estado, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones ó Leyes Locales. Art. 133.

Tripulación. De embarcaciones o aeronaves que se amparen con la bandera ó insignia mercante mexicana; deberá ser mexicana por nacimiento. Art. 32, párrafo segundo.

Tropas. Extranjeras; el Senado autorizará al Ejecutivo de la Unión para permitirles el paso por el territorio nacional y para permitir la estación de escuadras de otras potencias, por mas de un mes, en aguas mexicanas. Art. 76, fracción III.

Voto. es obligatorio del ciudadano de la República votar en las --- elecciones populares en el distrito electoral que le corresponda. Art, 36, fracción III. Es prerrogativa del ciudadano votar en las elecciones populares. Art. 35, fracción I.

En el siguiente capítulo de este estudio se menciona y comenta algunas de las definiciones anteriores, así como algunos de los artículos -- citados de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de más Leyes y Códigos de nuestro derecho vigente.

## CAPITULO TERCERO

### EL DERECHO VIGENTE MEXICANO

#### I. - CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

El Código Fiscal de la Federación fué publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967; en su artículo 1o. transitorio, señala que entrará en vigor en toda la República el 1o. de abril de ese mismo año. Posteriormente el artículo 2o. transitorio señala que a partir de esta fecha quedan derogados el Código Fiscal de la Federación de 20 de diciembre de 1938, sus adiciones y reformas; la Ley del 30 de diciembre de 1946, la Ley del 29 de diciembre de 1948 y el Decreto de 21 de abril de 1959.

Las Leyes de 1946 y la de 1948, crearon un recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación contra sentencias por el Tribunal Fiscal de la Federación y ante las sentencias dictadas por el mismo Tribunal en los juicios de nulidad promovidos en contra de las resoluciones de las autoridades del Departamento del Distrito Federal. Y el Decreto señalado en el párrafo anterior fué el que estableció la Auditoría Fiscal Federal.

El desconocimiento de las normas tributarias por parte de nacionales y extranjeros causantes de los múltiples impuestos señalados en las diversas leyes que rigen en materia tributaria, constituye la principal causa que propicia la evasión de dichos impuestos. Este fenómeno trae como consecuencia el grave problema al que se enfrenta la Nación ante la imposibilidad de atender las necesidades colectivas e impide la consolidación económica, por otra parte el reparto de la carga tributaria entre los particulares es injusto e inequitativo, con motivo del desconocimiento de sus obligaciones y la mencionada evasión.

El sistema impositivo mexicano revela numerosos defectos, que impide el aprovechamiento del tesoro natural y constituye un obstáculo a la producción y distribución de la riqueza, además contiene un gran número de normas y un complejo manejo de las mismas, ya que existen un sin número de impuestos federales, estatales y municipales consignados en muy diversos cuerpos legales, mismos que establecen normas generales obligatorias y sanciones por falta de cumplimiento, las cuales desconocen los causantes pasivos de esos impuestos.

Aún cuando el derecho fiscal mexicano, así como el derecho internacional son muy extensos y brillantes, están dirigidos principalmente a especialistas y por ello se encuentran fuera del alcance y comprensión de los nacionales, y más aún de los extranjeros, que se encuentran sujetos a potestad en virtud del lugar donde residen ó se encuentran y del lugar donde están sus bienes ó suceden actos que le son imputables. De tal manera, en el presente capítulo señalaremos algunos de los artí-

culos del Código Fiscal de la Federación, y demás leyes tributarias, que disponen principios, conceptos y definiciones que consideramos importantes para nuestra materia y para el presente estudio.

Este Código consta de 246 artículos, contenidos en cinco capítulos y seis artículos transitorios.

El artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación, establece que: "Los impuestos, derechos y aprovechamientos se regularán por las Leyes Fiscales respectivas, en su defecto por éste Código y supletoriamente por el derecho común".

Este artículo contiene varios principios que son:

a). - Principio de legalidad tributaria; el cual se encuentra consagrado también en los Arts. 17, 18, 21, 31, 111, 160, 169 y 228 del mismo Código. De lo anterior se desprende que los impuestos, derechos y aprovechamientos, para que tengan validez y aplicación deben estar consignados en una ley de carácter general y debidamente sancionada. Artículo 71, 72 y fracción VII del art. 73. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

b). - Principio de jerarquía y preferencia de las normas fiscales - y

c). - Principio de supletoriedad del derecho común.

El artículo 2o., establece que: "son impuestos las prestaciones en dinero ó en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos".

Este artículo señala, entre otros conceptos, el hecho de que el -

impuesto se encuentra a cargo de personas físicas ó personas morales, y no distingue entre nacionales y extranjeros.

El hombre tiene aptitudes para ser sujeto de derecho y obligaciones, no sólo como individuo aislado, sino también en grupo.

En el Derecho Romano, se hace la distinción entre persona física y persona moral, en cuanto a la primera, era "la máscara de la cual se servían en escena los actores romanos dando amplitud a su voz, (personare)", (25) cuya significación se ampliaba al aspecto jurídico y así, "se entiende por persona todo ser susceptible de derechos y obligaciones". (26) En cuanto a los segundos, el autor que consultamos hace la explicación siguiente: "al lado de los seres humanos ó personas físicas, cuyo estudio acabamos de hacer, el Derecho Romano, reconocía también las personas morales, que no tienen existencia material y sólo son ficciones jurídicas, abstracciones". (27)

Así, los impuestos son prestaciones en dinero o en especie fijadas en una ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos.

Por lo anterior, el impuesto siempre constituye una carga pecuniaria sin distinción para todas aquellas personas, nacionales ó extranjeras, cuya situación coincida con el hecho generador del crédito fiscal, esto es, que el fisco está en posibilidad legal de exigirle el pago de la

(25) Eugéne Petit, "Tratado Elemental de Derecho Romano" p. 75

(26) Eugéne Petit, ob. cit. p. 163

(27) Ibidem p. 31



prestación,

El artículo 3o. establece que: "Son derechos las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio".

Los derechos son recursos del Estado, consistentes en sumas de dinero que cobra a las personas que se benefician particularmente por la prestación de un servicio público y divisible.

"Los derechos suponen una utilidad particular que beneficia al individuo por el funcionamiento de un servicio cuyo objetivo es prestar una utilidad a los particulares." (28)

El artículo 4o., indica que: "son productos los ingresos que percibe la Federación por actitudes que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público o por la explotación de sus bienes patrimoniales".

El artículo 5o., "son aprovechamientos los recargos, las multas y los demás impuestos de derecho público, no clasificables como impuestos, derecho ó productos:"

a). - Personas Morales Extranjeras y su Régimen Fiscal.

El artículo 13 del código fiscal de la federación señala que: "sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física ó moral mexicana ó extranjera que de acuerdo con las leyes, está obligado al pago de una prestación determinada al Fisco Federal.

(28) Manuel, de Juano. "Finanzas y Derecho Tributario" p. 658

También es sujeto pasivo cualquier agrupación que constituya - - una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales".

Anteriormente fueron definidas las personas morales, ahora se - ñalaremos que en relación con la nacionalidad de las personas es nece - sario hacer una distinción entre personas físicas extranjeras y personas morales extranjeras.

El artículo 30 constitucional dispone que: "la nacionalidad mexi - cana se adquiere por nacimiento ó por naturalización.

A). Son mexicanos por nacimiento.

I. - Los que nazcan en territorio de la República, sea cualque - ra la nacionalidad de los padres.

II. - Los que nazcan en el extranjero de padres mexicanos, de - padre mexicano y madre extranjera, o de madre mexicana y padre des - conosido: y

III. - Los que nazcan a bordo de embarcaciones ó aeronaves me - xicanas, sea de guerra ó mercantes.

B). Son mexicanos por naturalización.

I. - Los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Relaciones, carta de naturalización.

II. - La mujer extranjera que contraiga matrimonio con mexica - no y tenga ó establezca su domicilio dentro del territorio nacional".

Los artículos 1o. y 2o. de la Ley de Nacionalidad y Naturaliza - -

ción indican también cuales son las personas físicas de nacionalidad mexicana, de acuerdo con el artículo 30, que se acaba de transcribir.

Son personas físicas extranjeras, las que de acuerdo con las normas citadas, no tengan la calidad de mexicanas, o por haberla perdido por algunas de las causas señaladas por el art. 3o. de la Ley de Nacionalidad y Naturalización.

Las personas morales, de acuerdo con el artículo 5o. de la misma ley: "Son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyen conforme a las Leyes de la República y tengan en ella su domicilio legal."

Por exclusión son personas morales extranjeras, aquellas que constituidas por leyes de otros países y tengan en ellos su domicilio legal.

Según Pugliatti, "la consideración de sujeto de derecho, es el resultado de la síntesis de dos elementos: uno material constituido según el caso por la entidad ó unidad y la existencia humana y otra formal consistente en el reconocimiento de la calidad de sujeto por el derecho objetivo". (29)

Las personas morales son entes jurídicos integradas por personas físicas, con personalidad jurídica diferente a la de sus integrantes.

El artículo 15 del Código Fiscal de la Federación, determina los conceptos de domicilio para las diferentes clases de sujetos pasivos.

(29) Salvador Pugliatti, " Introducción al Estudio del Derecho " p. 109

vos, "Para los efectos fiscales se considera domicilio de los sujetos pasivos ó responsables solidarios, el que establezcan las leyes fiscales y a falta de disposiciones de dichas leyes, los siguientes:

I. Tratándose de personas físicas:

a). - La casa en que habitan,

b). - El lugar en que habitualmente realicen actividades ó tengan bienes que den lugar a obligaciones fiscales, en todo lo que se relacione con estas. En dichos casos las Autoridades Fiscales podrán considerar también como domicilio, la casa habitación de la persona física,

c). - A falta de domicilio en los terminos indicados en los incisos anteriores, el lugar en que se encuentren;

II. Tratándose de personas morales.

a). - El lugar en el que esté establecida la administración principal del negocio,

b). - En defecto del indicado en el inciso anterior, el lugar en el que se encuentre el principal establecimiento,

c). - A falta de los anteriores el lugar en el que se hubiere realizado el hecho generador de la obligación fiscal;

III. Si se trata de sucursales ó agencias, de negociaciones extranjeras el lugar donde se establezcan, pero si hay varias dependen de una misma negociación, deberán señalar a una de ellas para que haga las veces de matriz y de no hacerlo en un plazo de quince días a partir de la fecha en que se presente su aviso de iniciación de operaciones, lo hará la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, y

IV. Tratándose de personas físicas ó morales, residentes en el extranjero, que realicen actividades gravadas en el país através de representantes, se considerará como su domicilio el del representante".

El domicilio debe considerarse entre las cualidades o atributos de la personalidad, por ello el Código Fiscal de la Federación clasifica a los sujetos pasivos para efectos de domicilio, en cuatro clases son: personas físicas, personas morales, sucursales o agencias de negociaciones extranjeras y personas físicas ó morales residentes en el extranjero.

Como anteriormente se había señalado quienes son las personas físicas y las personas morales, ahora sólo haremos alusión a las sucursales ó agencias de negociaciones extranjeras y a las personas físicas físicas y morales residentes en el extranjero.

El artículo que se acaba de transcribir señala que si se trata de sucursales o agencias de negociaciones extranjeras, el domicilio será el lugar donde se establezcan, pero si varios dependen de una misma negociación, debe señalar a una de ellas para que haga las veces de matriz y en caso de que no lo haga la propia Secretaria de Hacienda y Crédito Público, lo hara en su lugar.

La sucursal o filial no se encuentra regulada por disposición alguna de carácter civil ó mercantil; sin embargo el artículo 36 de la Ley de Instituciones de Seguros y el artículo 9 del Reglamento de la Ley Orgánica de las fracciones I y IV del artículo 27 Constitucional hace referencia a ellas.

"La filial (sede secundaria) de una empresa no es empresa por sí misma; es mas bien, una pertenencia de la empresa. El relieve jurídico de la filial de una empresa es el ser parte de la empresa misma, - aún cuando dislocada territorialmente en sede diversa, de aquella en - que se encuentra la empresa principal; con el efecto de que no hay distinción, como no sea contable entre obligaciones y derechos de la una y obligaciones y derechos de la otra", (30).

Un autor Sudamericano explica lo precedente:

"En derecho mercantil se diferencia entre filial; establecimiento fundado por una comerciante en ejercicio ó sociedad en actividad, de la sucursal, agencia ó tienda de igual índole que la casa central y perteneciente a la misma razón social. La filial puede dedicarse a objeto diferente de la matriz". (31)

La fracción III del artículo 15 del Código Fiscal de la Federación se refiere a las sucursales ó agencias de empresas constituidas - conforme a las leyes de otros países, con domicilio fuera de la República, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5o. de la Ley de Nacionalidad y Naturalización.

"Agente de comercio es la persona física ó moral, que de modo independiente se encarga de fomentar los negocios de uno ó varios comerciantes". (32)

(30) Francesco Messineo, "Manual de Derecho Civil y Comercial" p. 217

(31) Guillermo Cabanellas, "Diccionario de Derecho Usual", Tomo II p. 200

(32) Roberto Mantilla Molina, "Derecho Mercantil" p. 140

La fracción IV del artículo 15 del mismo ordenamiento legal establece que el domicilio de las personas físicas ó morales, mexicanas ó extranjeras, residentes en el extranjero que realicen actividades gravadas en el país através de sus representantes será el de estos.

El Código no prevé la falta de representante, como lo hace el Modelo de Código Tributario para América Latina en el punto 3o. de su artículo 35, mismo que señala que: "A falta de representante, tendrán como domicilio el lugar donde ocurre el hecho generador del tributo". (33)

El domicilio especial; aún cuando el Código es omiso el respecto, se considera que los contribuyentes pueden fijar un domicilio especial con la autorización del Fisco, que sólo podría negarla cuando esto dificultara las tareas de determinación y recaudación.

Las personas físicas ó morales extranjeras que causen un impuesto en el Territorio Federal, aunque no tengan su domicilio en la República, no escapan de la acción del Fisco Federal, ya que por medio de sus representantes, de sus agencias ó sus filiales contribuyen con sus prestaciones que fijan las Leyes correspondientes, así como el Código Fiscal de la Federación, de ahí la importancia, ya que esas divisas son aplicables posteriormente para cubrir el gasto público. Por tal razón, el gran número de empresas transnacionales que operan en México son una fuente de ingresos para la Federación y representan una fuente de

(33) Revista de Investigación Fiscal, "Modelo de Código Tributario para América Latina". No. 10 p. 40

trabajo para muchos nacionales.

Es labor del derecho internacional privado y del derecho fiscal regular conjuntamente, cada uno en su rama el desarrollo de estas fuentes y la creación de otras similares, siempre y cuando representen una oportunidad positiva para los nacionales y para los fiscos estatales y federal.

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación habla de la forma de pago y establece que: "El pago de los créditos fiscales deberá hacerse en efectivo, salvo que las disposiciones aplicables establezcan que se haga en especie.

Las cantidades que deban recaudarse en el extranjero se cubrirán en moneda del país en que se haga la recaudación, convirtiéndose la moneda extranjera a mexicana, conforme a las equivalencias que fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los giros postales, telegráficos ó bancarios y los cheques certificados se admitirán como efectivo.

Las estampillas y marbetes sólo se admitirán como medio de comprobar el pago de créditos fiscales cuando las leyes así los establezcan".

El pago en efectivo debe entenderse el efectuado en moneda de curso legal, o sea aquella aceptada y sancionada por el Estado con poder liberatorio ilimitado.

El segundo párrafo de este artículo es muy claro, pero considerando su importancia para este estudio cabe señalar que no solamente



el Fisco Federal opera dentro del territorio nacional, sino que a través de las Embajadas, Consulados y encargados de negocios se encarga de hacer efectivos extraterritorialmente los créditos fiscales que existan a su favor, aún cuando los sujetos pasivos sean extranjeros ó nacionales fuera del territorio, pero el hecho generador ó la fuente de riqueza se localice dentro de la República.

En tal virtud, la relación jurídico-tributaria, no se pierde ni se extingue, con el hecho de que el sujeto pasivo de esta relación abandone el territorio nacional.

Aunque ninguna ley, código u ordenamiento legal hable al respecto, consideramos de importancia que se interumpa la prescripción y la caducidad del crédito fiscal, cuando el sujeto pasivo abandone el país, de este modo el Fisco Federal hace exigible nuevamente ese crédito, en cuanto tenga conocimiento de que dicho sujeto se encuentra dentro de su esfera jurídica.

Esta consideración solamente procede, de modo que, cuando el sujeto pasivo abandone el territorio con la idea expresamente ó no, de extraerse de la esfera jurídica del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, y sea imposible su localización, automáticamente se interumpa la prescripción, la cual se encuentra señalada en el Código Civil para el D. F. en Materia Común y para toda la República en Materia Federal en su artículo 1135, el cual dispone que: prescripción es un medio de adquirir bienes ó librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley".

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 32. Establece que "Las obligaciones ante el Fisco Federal y los créditos a favor de éste por impuestos, derechos, productos ó aprovechamientos, se extinguen por prescripción en el término de cinco años. En el mismo plazo se extingue, también por prescripción, la obligación del Fisco de devolver las cantidades pagadas indebidamente".

La prescripción del crédito principal extingue simultáneamente los recargos, los gastos de ejecución y, en su caso, los intereses.

"La prescripción se inicia a partir de la fecha en que el crédito ó el cumplimiento de la obligación pudieron ser legalmente exigidos y será reconocida ó declarada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a petición de cualquier interesado".

La forma de computar el tiempo para la prescripción se encuentra regulada por el artículo 88 del propio Código Fiscal y los artículos 1176 y 1180 del Código Civil.

Para evitar que prescriba un crédito fiscal a favor del sujeto pasivo no localizable por haber abandonado el territorio nacional, ponemos a consideración la idea de interrumpir dicha prescripción, automáticamente cuando el sujeto citado rebasa las fronteras y con ellas la esfera jurídica del fisco federal.

## II. - LEY DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

La Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es la que maneja principalmente los instrumentos de política fiscal, los cuales se han venido restaurando año con año.

En el año de 1977, se ha puesto en práctica un programa de trabajo con base en la experiencia lograda durante 1975, y demás ejercicios anteriores y bajo el reconocimiento de la necesidad de fortalecer la acción fiscal, el cual comprende, entre otros, los siguientes objetivos básicos.

- Consolidar la tarea de diseño de la política de ingresos.
- Unificar la función jurídica de la Subsecretaría de Ingresos, para dar una base cada vez mas objetiva a la administración de los impuestos, dar eficacia jurídica a las decisiones de política fiscal, definir los criterios generales de interpretación y aplicación de las normas y revisar las decisiones concretas que las contravengan.
- Difundir masivamente las normas, criterios y procedimientos de la administración fiscal, para hacerles llegar a los contribuyentes la información necesaria para que puedan cumplir con sus obligaciones y lograr el respeto de sus derechos.

Para esto y para completar el programa, la propia Subsecretaría de Ingresos Públicos, los textos de la Ley de Impuestos Sobre la Renta vigente, tratan de evitar los frecuentes errores de interpretación de la-

ley, derivada de la falta de comprensión de los textos legales y la escasa fuente de información que existe al respecto.

En el presente estudio se incluyen las últimas modificaciones sufridas por la misma a raíz de las reformas publicadas en el diario oficial de la federación del 31 de diciembre de 1976.

La Ley de Impuesto Sobre la Renta actual, entró en vigor en toda la República del día primero de Enero de 1965, según lo dispone su artículo 1o, transitorio.

Esta Ley consta de 89 artículos contenidos en seis títulos y 11 artículos transitorios.

El artículo primero de la presente ley señala: "El impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en especie ó en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos ó rendimientos del capital, del trabajo ó de la combinación de ambos, ó de otras situaciones jurídicas ó de hechos que ésta ley señala. En los preceptos de esta Ley se determina el ingreso gravable en cada caso".

La Ley precitada regula el impuesto sobre la renta ó sea el gravamen recaído sobre los ingresos, que de un modo u otro, cambien la situación económica del causante de este impuesto.

Cuando este ordenamiento legal menciona a los contribuyentes, abarca todos los causantes que perciban ingresos y no hace distinción entre nacionales y extranjeros, sino hasta su artículo 3o, pero sí prevé en su artículo 2o, que: "cuando el contribuyente no perciba el ingreso -

en efectivo sino en otros bienes, se tomará en consideración el valor de estos en moneda nacional en la fecha de la percepción, según las cotizaciones o valores, en el mercado, o en defecto de ambos el de avalúo.

Los causantes que obtengan ingresos ó hagan pagos en moneda extranjera, registrarán en su contabilidad los ingresos o los pagos haciendo la conversión a moneda nacional al tipo de cambio oficial vigente en la fecha en que se efectúen.

Las deudas y créditos en moneda extranjera, se registrarán en la contabilidad al tipo de cambio oficial vigente en la fecha en que se concluyan, y la utilidad ó pérdida que resulte de las fluctuaciones de dichas monedas al cumplirse aquellas ó satisfacerse éstos, serán declarados como ingresos ó como deducciones en el ejercicio en que se pagan..." (34)

Para el presente estudio es de suma importancia hacer mención al artículo antes transcrito, ya que precisamente, las monedas extranjeras que lleguen al Fisco Federal a través de los causantes se encuentran reguladas y su manejo previsto por esa Ley, misma que dispone que no solamente los nacionales son causantes de este impuesto, sino también los extranjeros señalados en su artículo 3o, el cual dispone que: "son sujetos del impuesto, cuando se coloquen en alguna de las situaciones previstas en esta Ley:

(34) Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Adecuaciones Fiscales, 1977 Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- I. Respecto de todos los ingresos gravables, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de donde proceda:
  - a). - Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana,
  - b). - Los extranjeros residentes en México y las personas morales de nacionalidad extranjera establecidas en el país,
  - c). - Las agencias o sucursales de empresas extranjeras, establecidas en la República.
- II. Los extranjeros residentes en el extranjero y las personas morales de nacionalidad extranjera no comprendidas en la fracción anterior, respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riquezas situadas en el territorio nacional. En los casos comprendidos en la fracción I del artículo 31, se considera que la fuente de riqueza está en territorio nacional cuando los ingresos se obtengan de personas residentes en el país. Tratándose de enajenación de acciones, bonos, certificados de instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación, se considera ubicada la fuente de riqueza en el territorio nacional cuando se haya efectuado en el mismo la emisión de los títulos.
- III. Las unidades económicas sin personalidad jurídica sólo en los casos en que esta ley prevenga se grave en conjunto el ingreso de las mismas unidades económicas.

En los casos de las fracciones anteriores, cuando la fuente del -

ingreso se encuentre en el extranjero, el contribuyente podrá deducir - del impuesto que le corresponda pagar en México, el impuesto sobre la - renta que haya cubierto en el país en donde se originó el ingreso, hasta - el límite del impuesto que para ese ingreso considerando aisladamente, - se causaría conforme a las disposiciones de esta Ley. Las Exenciones - concedidas en países extranjeros en el impuesto sobre la renta, excepto - las que corresponden a ingresos derivados de imposición de capitales, - se considerarán como impuestos cubiertos por el contribuyente en el - país extranjero, para los efectos de la deducción a que se refiera éste - párrafo".

El análisis completo y sistemático de este artículo 3o., es tema de otra materia, que no es la que nos ocupa, sin embargo, considera- mos de interés la transcripción y comentario del mismo, ya que nos se- ñala el camino a seguir, en el problema que se presenta, cuando los - - contribuyentes son extranjeros y residen en el extranjero y la fuente de - riqueza se localiza dentro del territorio nacional.

En virtud, tenemos que entre los contribuyentes se encuentran:

- a). - Los nacionales y los extranjeros;
- b). - Las personas físicas y las morales, y las unidades económi- cas.
- c). - Los residentes y los no residentes cuando tengan bienes en - el territorio de jurisdicción del Fisco Federal o cuando sucedan actos en - este territorio que les sean imputables.

La razón de la nacionalidad como causa para estar sometido a la

jurisdicción en materia de impuestos se consigna en la fracción IV del artículo 31 constitucional y supone una atadura y una relación de pertenencia entre ciudadanos y estado que es causa de privilegios y derechos y de responsabilidades y obligaciones.

Es normal que la mayoría de los contribuyentes lo sean porque siendo mexicanos residen en el lugar de jurisdicción del fisco federal y tienen bienes ó suceden actos que les son imputables en el mismo territorio de jurisdicción. Pero se da el caso de los extranjeros residentes en el extranjero, que estarán obligados a contribuir en México, y para algún Estado de la República y cierto Municipio, en la hipótesis de que el hecho generador suceda en estos territorios de jurisdicción y en la realidad se puedan ejercer actos de imperio por las autoridades en relación con esas personas o cosas.

También los extranjeros que residen dentro del territorio nacional, están obligados a pagar impuestos, por mandato de Ley ordinaria referida a su status, justificado por la protección que reciben al gozar de las garantías individuales y de los servicios públicos que se expendan con las contribuciones.

Actualmente la autoridad federal ha dado importancia al concepto del lugar donde se encuentra la fuente de riqueza como causal de jurisdicción, en relación a extranjeros residentes en el extranjero, de acuerdo con lo dispuesto por la fracción II del artículo 3o. de la Ley de Impuestos Sobre la Renta.

De este modo, parece interesante analizar esta causal de juris -



dición, confrontando el concepto con el hecho generador y lugar donde éste sucede y someterla también a la rigurosidad constitucional del principio de legalidad. Hay que hacer notar en relación al principio de legalidad, que la ley simplemente enuncia el principio y lo deja a la interpretación de la Autoridad Administrativa, del Poder Judicial y de los especialistas en la materia fiscal.

### III. - LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

La Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, fué publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1951 y entró en vigor el 1o. de enero de 1952.

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se expidió el decreto legislativo en el cual el expresidente de la República Mexicana, Lic. Miguel Alemán, publica esta Ley.

El organamiento legal en cuestión, cuenta actualmente con 89 artículos contenidos en catorce capítulos y 4 artículos transitorios.

De los 89 artículos citados solamente continúan en vigor 74, ya que los 15 restantes han sido derogados.

Antes de señalar los artículos de esta ley que consideramos de interés para nuestra materia y para el presente estudio, citaremos qué grava el impuesto sobre ingresos mercantiles y que es el ingreso.

El artículo 1o. de esta Ley dispone que: "El impuesto sobre ingresos mercantiles grava, en los términos de los artículos siguientes, los ingresos que se obtengan:

- I. Por Enajenación de bienes;
- II. Por arrendamiento de bienes;
- III. Por prestación de servicios;
- IV. Por comisiones y mediaciones mercantiles; y
- V. Por ventas con reserva de dominio".

El artículo 2o. de esta misma Ley, señala que: "es ingreso toda percepción en efectivo, en bienes, en servicios, en valores, en títulos de crédito, en crédito, en libros ó en cualquier otra forma que se obtenga por los sujetos de este impuesto, como resultado de las operaciones gravadas por ésta Ley".

En tal virtud, son sujetos de éste Impuesto, las personas que perciban ingresos derivados de las operaciones señaladas en el artículo 1o. de esta Ley. Por esta razón cualquier persona física ó moral extranjera, que no tenga las restricciones señaladas en otras Leyes Reglamentarias, así como en la propia Constitución, puede ser sujeto pasivo de éste impuesto, ya que cualquiera de ellas puede enajenar, arrendar ó prestar un servicio, y sobre todo ser comisionistas ó mediadores mercantiles.

El primer párrafo del artículo 7o. de ésta Ley dispone: "Comisión mercantil, es el mandato otorgado al comisionista para ejecutar actos de comercio por cuenta del comitente, y mediación mercantil, la actividad que desarrolla el mediador para relacionar a los contratantes".

Ahora bien, la persona extranjera ó nacional que participe en estas operaciones a nombre de otra, aún siendo extranjera, ó sea, que sirva de comisionista ó mediador causa el impuesto sobre ingresos mercantiles.

Este impuesto es repercutible, ya que existe una persona que es

realmente el causante y muchas veces, existe otra que es la que paga el impuesto, a diferencia del impuesto sobre la renta que no es trasladable. De este modo, el comisionista ó el mediador causan el impuesto, - aunque ellos no lo cubran directamente, sino en la mayoría de los casos, son los comitentes y los contratantes los que efectivamente pagan el gravamen causado por los que ejecutan actos de comercio en su nombre.

Es de importancia mencionar este posible hecho, ya que la mayoría de las personas extranjeras que pagan este impuesto, operan en esta forma, cuando no tienen sucursales en México.

a). - Los Sujetos Pasivos Extranjeros.

El artículo 10 de este ordenamiento legal señala que: "Es sujeto de este impuesto la persona física ó moral que habitualmente obtiene el ingreso con motivo de operaciones gravadas por esta Ley, realizadas ó que surtan sus efectos en territorio nacional".

Este primer párrafo del artículo citado, no especifica si las personas morales pueden ser nacionales ó extranjeras, pero de hecho - prevé ésta posibilidad y también la opción de realizar dichas operaciones en el interior del territorio nacional ó bien, fuera de él, pero que surtan sus efectos dentro de la República Mexicana.

Así mismo el último párrafo de éste artículo, prevé que el productor ó distribuidor de artículos de importación ya sea nacional ó extranjero, se encuentran obligados a cubrir el gravamen, y deberán consignar por separado el importe de la operación y el monto del impuesto,

en la primera enajenación que efectúen a comerciantes ó industriales.

El domicilio de los causantes, es también de suma importancia - ya que para los efectos de esta Ley se considera percibido el ingreso en el lugar donde el contribuyente establezca su negocio, industria ó comercio, y que está obligado a manifestar al empadronarse, debiendo llevar en el mismo el control de sus ingresos. Y además, cuando el ingreso se perciba en el extranjero, con motivo de operaciones realizadas ó que - surtán sus efectos en el territorio nacional, el impuesto se pagará en - los términos del artículo 52, fracción I y II, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 11 de la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.

El artículo 52, señalado en el párrafo anterior, dispone que están obligadas a retener y enterar el impuesto, las personas residentes - en la República Mexicana que paguen comisiones ó remuneraciones por servicios prestados por comisionistas, agentes ó representantes radicados en el extranjero, excepto cuando se trate de comisiones pagadas por exportaciones ó para que empresas residentes en el país presten servicios a residentes en el extranjero siempre que cumplan los requisitos - que en forma general señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

No obstante lo complicado de el tema, por el desconocimiento de estos artículos principalmente, cabe señalar, que si bien es cierto que el régimen fiscal es omiso y algunas veces obscuro al respecto, también es cierto que prevé situaciones que consideramos a primera vista, - difícilmente se pueden dar. Y en realidad, nada de lo que antes señala -

mos se encuentra fuera de la esfera del Fisco Federal ni del régimen -  
fiscal, ya que tan posible es que se presenten esta situaciones, que sím  
plemente basta, analizar cuantas empresas extranjeras operan en Méxl  
co y fuera de él, con nuestras principales riquezas de exportación, co-  
mo lo son las materias primas.

#### IV. - IMPUESTOS ESPECIALES.

Se debe entender por leyes especiales de impuestos, aquellas - - normas de carácter general y obligatorio, que señalan los elementos - - esenciales de un tipo de impuestos; que crean, modifican ó suprimen - - tributos; definen el hecho general de la relación tributaria; fijan la base; establecen procedimientos jurisdiccionales ó los relativos a la adminis - - tración activa; tipifican infracciones y establecen sanciones; y regulan - - modos de extinción de los créditos fiscales.

Como ejemplo de algunos impuestos especiales, señalaremos los que se encuentran regulados en las leyes siguientes:

- "a. Ley de impuesto sobre tenencia ó uso de automóviles,
- b. Ley de impuesto sobre producción y consumo de cerveza,
- c. Ley de Impuesto sobre compraventa de primera mano de - -  
aguas envasadas y refrescos.
- d. Ley de impuesto sobre tabacos labrados.
- e. Ley federal de impuesto a las industrias del azúcar, alco - -  
hol, aguardiente y envasamiento de bebidas alcohólicas.
- f. Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos.", (35)

El estudio de estas leyes corresponde al derecho fiscal, pero se ñalaremos lo dispuesto por el Código Aduanero de los Estados Unidos - - Mexicanos en su artículo 285, tercer párrafo, el cual prevé que "A los

(35) Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ob-cit. p. 93.

habitantes de las poblaciones mexicanas limítrofes con las extranjeras, se les permitirá la importación libre de impuestos aduaneros de artículos de primera necesidad. Esta franquicia se concede exclusivamente para el consumo de dichas poblaciones y, por lo tanto, esos artículos no podrán ser extraídos para el resto del país sin que antes hayan quedado cubiertos sus impuestos. Tan poco podrán, sin ese requisito, ser materia de comercio las mercancías que se importen al amparo de esta franquicia".

Este es tan sólo un ejemplo de la relación existente entre nuestra materia y la regulación tributaria en nuestro país, y por cada persona nacional ó extranjera que cruce las fronteras, puede constituir una situación que la mayoría de las veces se encuentra prevista y regulada por los ordenamientos legales señalados a lo largo de este capítulo.



## CAPITULO CUARTO

### DERECHO COMPARADO Y CONVENCIONAL SOBRE LA MATERIA.

#### I. - LOS TRATADOS INTERNACIONALES Y EL DERECHO CONVENCIONAL EN LA MATERIA TRIBUTARIA.

Como ya señalamos anteriormente, dentro de las principales fuentes del Derecho Internacional, encontramos que los tratados y la costumbre ocupan un lugar de suma importancia dentro de los métodos de creación de las normas jurídicas internacionales.

Los tratados, son los acuerdos concluidos entre dos ó mas sujetos de Derecho Internacional. En tal virtud, ya que sí bien es cierto, que el estudio de los Tratados corresponde al Derecho Internacional Público, también es cierto que por medio de los Tratados, algunos Estados han acordado determinar la situación jurídica de los extranjeros que se encuentran obligados a contribuir económicamente al gasto público; siendo ésta la razón por la cual un Tratado, materia del Derecho Internacional Público, compete también al Derecho Internacional Privado.

Un ejemplo de los esfuerzos realizados por los Estados para contribuir al mejoramiento y bienestar de cada uno de sus pueblos y de los

pueblos vecinos es la creación del Centro Interamericano de Administradores Tributarios.

Cuando los países de Latinoamérica y los Estados Unidos de Norteamérica, comprendieron la necesidad de realizar un esfuerzo común para el desarrollo económico y social de sus pueblos, surgió la Alianza para el Progreso, iniciando reformas en sus estructuras sociales y principalmente fiscales, ya que comprendían que no solo las leyes debían ser modificadas para procurar una justa distribución de la carga impositiva, sino también el perfeccionamiento de la administración tributaria para hacerla instrumento eficaz en la aplicación del Derecho Fiscal. No perdiendo de vista que los países actualmente, por muy desarrollados que sean, no se bastan a sí mismos, y requieren en todos los campos una estrecha colaboración internacional y un intercambio de experiencias que permitan el desarrollo más rápido de sus instituciones y economías.

El servicio de Rutas Internas de los Estados Unidos de Norteamérica invitó a todos los administradores tributarios del continente, en abril y mayo de 1966, a un seminario para estudiar la organización y el funcionamiento del fisco norteamericano. Se llegó a la conclusión de intercambiar experiencias, prestarse ayuda técnica, editar publicaciones y realizar diversas tareas que ayuden a lograr la reforma fiscal y por lo tanto a cumplir uno de los objetivos de la Alianza para el Progreso.

La sede de ese seminario, fué en Washington, en el mes de abril de 1966.

Fué creado un comité encargado de estudiar la forma más conve-

niente de estructurar la organización de referencia y definir las actividades que deberán realizar, dicho comité integrado por los Estados Unidos de Norteamérica, Chile, Panamá, Uruguay y México, se designó un secretario el cual preparó un proyecto de carta constitutiva para la creación de una Organización Interamericana de Funcionarios Fiscales, dicho documento fué adaptado a la terminología y al sistema jurídico interno de los países latinoamericanos.

El nuevo proyecto señala que no se trata de una organización de Estados, sino una asociación de personas que tengan el carácter de funcionarios fiscales de los diversos países. El nombre de la Organización, será Centro Interamericano de Administradores Tributarios.

El objeto del centro será promover la ayuda mutua para el perfeccionamiento de las administraciones Tributarias, a través de la realización de las diversas actividades entre las que destacan la celebración de reuniones anuales para intercambiar ideas y experiencias, la organización de seminarios de estudios y la recopilación y distribución de Informaciones.

Los miembros de la Organización serán funcionarios directivos de la administración tributaria, a nivel nacional, de los países que participan en el programa de la Alianza para el Progreso y de aquellos otros que como Canadá, soliciten su incorporación a este Centro ó sean invitados de ella. Para este fin, los miembros de hacienda ó finanzas de cada país designarán los cargos directivos de Administración Tributaria, cuyos titulares serán miembros del Centro. Esta designación podrá ser modifica

da cuando el Ministro de Hacienda lo estime conveniente y la calidad de miembro se perderá cuando la persona de que se trate deje de ser titular del cargo designado.

Los Organos del Centro serán la Asamblea General de Miembros, el Consejo Directivo formado por un presidente y tres vocales, y el Secretario Ejecutivo.

Los aspectos relacionados con la sede de la organización y el financiamiento de sus actividades, quedaron pendientes para ser tratados con posterioridad.

El Comité decidió que el proyecto de estatutos aprobado por el mismo fuera circulado a los funcionarios fiscales de los países participantes en Alianza para el Progreso, así como al Canadá y que se convocara a una reunión de dichos funcionarios para decidir el texto definitivo de los estatutos y constituir el centro proyectado, lo que tuvo lugar en Panamá en abril de 1967.

Como actividades a realizar en los meses siguientes a fin de decidir diversos puntos importantes para la organización se debe mencionar los siguientes.

Se encargó al Secretario ejecutivo provisional que investigara en la Organización de Estados Americanos la posibilidad de que el Centro tuviera carácter de un organismo especializado en el seno de la propia O.E.A. El Dr. Manuel Rapoport, jefe del Departamento de Estudios Económicos de dicha Organización Internacional estuvo presente, como invitado en la reunión y expresó su opinión en el sentido de que sería perfectamente posible que el Centro fuera un organismo especializado de la O.E.A. con ple-

na autonomía y libertad para realizar sus actividades. El Secretario Ejecutivo explorará igualmente las posibilidades de financiamiento de la Organización.

En la Asamblea Constitutiva de la Organización se trató la aprobación definitiva de los estatutos y la constitución del Centro Interamericano de Administradores Tributarios.

El Representante de la O.E.A. señaló que ya se han practicado importantes estudios que están por concluirse en ésta materia, los cuales serán dados a conocer de inmediato. Igualmente se anunció la posibilidad de invitar a técnicos que han hecho estudios especializados sobre el tema del Impuesto al valor agregado en Francia.

El artículo 11 del Proyecto de Estatutos del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, señala que, "el Centro será de duración indefinida y podrá ser disuelto por resolución que se adopte en la Asamblea por el voto conforme de dos tercios de los miembros presentes, y su disolución surtirá su efecto de acuerdo con las disposiciones que se acuerden en esa oportunidad. En el caso de disolución, todos sus bienes serán transferidos a alguna otra organización internacional cuyos esfuerzos estén dirigidos hacia la promoción de los objetivos de este organismo". (36)

Aproximadamente quinientos tratados internacionales de doble imposición, que se han firmado hasta la fecha, constituyen la base principal del Derecho Internacional Tributario. Estos tratados han sido, casi en -

(36) Lic. Alfredo Gutierrez Kirchner, "El Centro Interamericano de Administradores Tributarios". p. 22.

su totalidad, exclusivamente bilaterales, así es que la fuente principal de ésta rama del derecho internacional se encuentra duplicada en múltiples ocasiones.

Así pues los Estados de acuerdo a sus posibilidades, ya sea exportando inversionistas ó importando capitales han llegado a la siguiente conclusión:

Cualquier inversión ó transacción comercial que trascienda las fronteras de un determinado país dará lugar a posibles acciones tributarias, por lo menos en dos jurisdicciones, una la del país del domicilio del inversionista y otra la del país en el que se efectúe la inversión ó tenga efecto la transacción comercial. Dado que la acumulación de gravámenes sobre el mismo ingreso por parte del país del domicilio y del país de la fuente será probablemente prohibitiva y un factor que haga desistir a la inversión extranjera; los sistemas tributarios de todos los países exportadores de capital prevén, en una u otra forma medidas destinadas a eliminar ó mitigar los efectos de la doble tributación, problema que se ha venido tratando desde hace muchos años, según se verá en la fracción III de éste capítulo, "En el Derecho Latinoamericano. Sin embargo, la experiencia demuestra que las medidas legislativas unilaterales son, de por sí, insuficientes a los fines de una adecuada desgravación y que solo es posible una armonización satisfactoria de acciones tributarias antagónicas por medio de disposiciones emanadas de acuerdos bilaterales entre los países interesados ó de los tratados internacionales multilaterales --

que abarquen una zona geográfica más amplia". (37)

Al respecto la O.N.U. ha señalado las diferentes situaciones que se presentan, dando origen al grave problema de la doble imposición y sus consecuencias; e informa lo siguiente:

"Las medidas unilaterales para resolver el problema de la doble tributación resultan inadecuadas en razón de la diversidad de los sistemas tributarios, que a su vez, son el resultado de las diferencias existentes en materia de evolución jurídica y tributaria, política fiscal, necesidades fiscales y grado de cumplimiento y aplicación de la ley tributaria. Estas diferencias se reflejan en los enfoques con que los diversos países encaran las inversiones extranjeras, la caracterización y el cálculo del ingreso imponible y los diversos métodos para asignar los ingresos a fuentes extranjeras ó nacionales". (38)

Por todo lo anterior, los acuerdos fiscales entre países industrializados en desarrollo plantean especiales dificultades y sobre todo por el diferente grado de desarrollo económico de las partes contratantes.

En tal virtud, el único camino para lograr una integración y una uniformidad de criterios entre dos ó mas Estados, son los tratados internacionales, y respecto a los aspectos tributarios, para un mejor enten-

(37) O.N.U. Las Inversiones Extranjeras en los Países en Desarrollo. - Párrafo-92 Acuerdos Fiscales Internacionales Volúmen IX.

(38) Informe del secretario General de O.N.U. Al grupo de expertos., - Cuestiones Relativas a los Acuerdos Fiscales entre países en desarrollo. Investigación Fiscal No. 44 Administración General de Impuestos al Ingreso. S.H.C.P. Agosto 1969. México. p. 35

dimiento, se deberán ofrecer incentivos especiales para la inversión privada en los países en desarrollo, tales incentivos pueden ser:

- a). - Descuentos del impuesto sobre los ingresos obtenidos en el extranjero.
- b). - Descuento por inversiones, o sea una deducción del ingreso determinado como porcentaje del capital invertido.
- c). - Tasas impositivas revajadas sobre los ingresos obtenidos en fuente extranjera.
- d). - Deducción de los impuestos pagados en el Extranjero y
- e). - Bonificaciones por Inversiones.

"El desarrollo del Derecho Internacional Tributario, así como los Tratados Internacionales celebrados respecto a la materia fiscal, -- permanecerán siempre en perpetuo flujo, porque en todos los países, las leyes presupuestarias llevan consigo anualmente modificaciones, leyes complementarias, nuevas redacciones de las leyes fiscales, que en la mayoría de los casos conciernen también al Derecho Tributario Internacional. Los factores de la futura evolución de éste derecho son por lo demás los mismos que fuerzan constantemente a nuevos cambios a toda economía mundial, y especialmente a las instituciones en la esfera de las grandes sociedades internacionales". (39)

(39) Ottmar Bühler, "Principios de Derecho Internacional Tributario" -- p. 359.



## II. - EN EL DERECHO ANGLOSAJÓN.

Los países Europeos han tratado de integrar sus ideas y defender sus intereses ante la amenaza de quedar aislados del resto del mundo, ya que sus recursos naturales, son escasos en comparación con los existentes en los otros continentes, es por eso que Bélgica, Alemania, Francia, Italia, Luxemburgo y Holanda firmaron el tratado que instituye La Comunidad Económica Europea.

Este tratado aunque no es un ejemplo básico para el presente estudio es importante, ya que jurídica y económicamente proporcionan la clave para una integración efectiva. A diversas ramas del Derecho compete la creación y el estudio de este acuerdo, pero desde el punto de vista del Derecho Internacional y el Derecho Fiscal es de notoria relevancia ya que sus fines tratan de crear un acercamiento de los Estados miembros, un desarrollo armonioso de sus actividades económicas y con ello una expansión continua y equilibrada, una mejora acelerada del nivel de vida y una relación mas estrecha entre los Estados Participantes.

"El Tratado que instituye La Comunidad Económica Europea fué firmado por los Estados arriba mencionados en la ciudad de Roma en marzo de 1957, consta de 248 artículos, que tratan sobre la libre circulación de las personas, los servicios y los capitales, las normas de las competencias y disposiciones fiscales, entre otras." (40)

Se considera importante hacer mención a este tratado, ya que fué-

(40) Asociación Latinoamericana de Libre Comercio. Conceptos generales y Documentos, Vol. I, S.H.C.P. Dirección General de Estudios Hacendarios, México, 1960. p. 84

tomado como ejemplo posteriormente por los países latinoamericanos para crear una Asociación Latinoamericana de Libre Comercio.

Características del Derecho Tributario Internacional de algunos países europeos.

a). - Los Impuestos en Suiza.

En Suiza, tres entidades tienen soberanía fiscal; la Confederación, cada uno de los 25 Estados llamados cantones y las comunas. Los impuestos federales se regulan con normas que tienen validez en toda la confederación, mientras que las contribuciones cantonales y comunales varían territorialmente.

El Sistema tributario de las entidades comunales está basado en la legislación cantonal. Las comunas grandes recaudan sus impuestos generalmente según las evaluaciones de los cantones.

Las empresas extranjeras en Suiza, están sujetas a los impuestos al igual que las empresas domiciliadas en Suiza y que operan con capital extranjero y las empresas con domicilio en el extranjero que tienen en Suiza establecimientos permanentes en los cuales ejercen su actividad de razón cualitativa y cuantitativa esencial.

Por establecimientos permanentes se entiende sobre todo: la sede de la dirección, las sucursales, los laboratorios. Las rentas de inmuebles situadas en Suiza pertenecientes a propietarios residentes en el extranjero también son tributables.

La práctica de la repartición fiscal de las rentas y fortunas atribuidas a establecimientos permanentes de empresas extranjeras, es en principio, idéntica a la que se aplica para Suiza propiamente entre los va-

rios cantones y numerosas comunas. Se trata de criterios establecidos y confirmados por el Tribunal Federal.

Los métodos de repartición fiscal de las rentas, varían según la especie de la actividad; por ejemplo:

Los métodos en razón de los beneficios y activos determinados por cada uno de los establecimientos permanentes, para entidades bancarias.

Los métodos en razón de las transacciones de mercancías en los establecimientos permanentes, para empresas industriales.

El fin de estos métodos de repartición de rentas consiste en expresar las mencionadas participaciones, esto es, activos, transacciones de mercancías, de salarios y de capitales, en un porcentaje de sus totales de todo el complejo económico de la empresa en Suiza y en el extranjero.

Las personas pertenecientes a Estados que han firmado un acuerdo con Suiza para evitar la doble imposición, tienen validez en primera línea las normas establecidas en estas convenciones, las cuales, sin embargo, están generalmente conformes a los mencionados criterios de repartición." (41).

La repartición fiscal de rentas, para la legislación mexicana, no es otra cosa, sino el gravamen previsto por las distintas leyes tributarias en cada una de las actividades que desempeñan los sujetos pasivos de uno ó mas impuestos ya sean nacionales y para el presente caso, extranjeros.

(41) Dr. Silvio Bianchi, Los Impuestos en Suiza, Revista de la Facultad de Derecho, U.N.A.M. No. 45 Enero-Marzo, 1962, México, p. 41.

De este modo, Suiza prevé y regula la situación que representa el hecho de tener domiciliados en su territorio, empresas de origen extranjero.

Los métodos para hacer efectiva la recaudación, son estrictos y no dan lugar a la evasión, ya que generalmente para estos causantes, Suiza se reserva un anticipo del 20 al 30 por ciento sobre los totales de los beneficios y de los activos de toda empresa que solicite residir dentro de su territorio, ó bien establecer ahí la sede de dirección ó sucursales de sus negocios.

b). - La Administración Fiscal en la República Federal Alemana.

Los extranjeros tratan, en la determinación de sus obligaciones fiscales y en el ejercicio eventual de recursos jurídicos, exclusivamente con funcionarios fiscales que actúan conjuntamente para la Federación, - los Estados e indirectamente para los Municipios.

Las características más importantes del Sistema Tributario Alemán, que tienen repercusiones en el campo del Derecho Internacional Tributario son:

a). - Los elevados impuestos aduanales, que tienen carácter autónomo.

b). - El tipo de gravamen separado de los impuestos reales percibidos totalmente por los Municipios.

c). - El impuesto sobre el patrimonio independiente.

Dentro de los impuestos directos, encontramos al Impuesto Sobre la Renta, el cual para los extranjeros sin domicilio en el país rige la obli

gación tributaria limitada a la renta obtenida en el país.

A los beneficios percibidos por una Sociedad extranjera dentro del territorio alemán, y que no distribuye dividendos, al tipo normal del gravamen se le añade un impuesto adicional. El Impuesto Sobre el Patrimonio, es un impuesto totalmente autónomo, que es deducible únicamente a las personas físicas causantes del impuesto sobre la renta.

En Alemania quedan exentos los patrimonios extranjeros, sólo si existe la reserva de progresividad, en los Tratados de Derecho Internacional concertados con casi todos los países europeos, a excepción de España y Portugal, mediante el principio de exención, ó son desgravados de la carga del impuesto mediante imputación del impuesto pagado fuera al impuesto interno.

"Existen tratados internacionales para evitar la doble imposición, desde 1925, donde Alemania junto con sus países vecinos han abordado el tema de los impuestos sobre el patrimonio y sobre el principio de exención.

A partir de 1956, Alemania declaró unilateralmente, la imputación de los impuestos sobre la renta y sobre las sociedades extranjeras, con respecto a las personas originarias de países que no hubieran firmado los tratados internacionales que se refieren al respecto.

Alemania controla a sus sociedades que operan en el extranjero y-grava los beneficios obtenidos por ellas, sean ó no distribuidos". (42)

(42) Buhler, Ottmar, ob. cit. p. 294.

c). - La Administración Fiscal en la Gran Bretaña.

El impuesto inglés sobre la renta, tras una tradición de siglo y medio ha sido codificado actualmente en la "Income Tax Act" de 1952, establece la forma básica del impuesto sobre sociedades. Así mismo, ha perfeccionado el principio de la renta de carácter mundial con imputación de los impuestos extranjeros pagados. Para la legislación Inglesa, no se requiere que las empresas extranjeras tengan un domicilio fijo en Inglaterra ó una residencia definitiva, sino solo basta vistas anuales no muy cortas a este País, para encontrarse obligados a contribuir y liquidar el impuesto sobre la renta, si en cada una de esas vistas realiza una operación que se encuentre previamente gravada.

Para el derecho inglés, no es el lugar de la constitución, sino el lugar de la dirección efectiva y de la conducción del negocio lo que determina la consideración de una sociedad como nacional.

La expansión de una sociedad inglesa en el extranjero ó una sociedad extranjera en la Gran Bretaña, trae como consecuencia, la obligación de tributar en el país del establecimiento, y considera que los beneficios de las sucursales dependientes figuran también entre los beneficios de la sociedad matriz en su país de origen, por lo cual se produce uno de los principales casos de aplicación de las normas para evitar la doble imposición mediante imputación o exención.

Si en Inglaterra se erige una sociedad filial tributa en la Gran Bretaña por sus ganancias totales, no sólo por las obtenidas en el país, para la legislación inglesa, las empresas que operan en el extranjero, pero la sede se encuentra en Inglaterra, están obligadas a tributar totalmente en-

ese país.

Por lo cual se crearon "Overseas Trade Corporations," ó sea empresas inglesas con beneficios de la explotación en el extranjero y que solo son gravadas en la medida en que sus beneficios son distribuidos al accionista nacional, en tal virtud, estas sociedades pueden ser compensadas, de las pérdidas y de los gravámenes impuestos por el país de operación.

La Gran Bretaña, al igual que casi todas las naciones europeas, han celebrado tratados internacionales para evitar la doble imposición, y otros tratados en los que Inglaterra exporta capital e inversionistas a otras naciones que quieran fomentar en los primeros años a las inversiones extranjeras, eximiendolas total ó parcialmente del Impuesto Sobre la Renta.

d). - La Administración Fiscal en los Estados Unidos de Norteamérica.

El impuesto sobre la renta, causado por las Sociedades Estadounidenses regadas en todo el mundo constituyen una parte fundamental del Derecho Tributario de los Estados Unidos de Norteamérica, para lo cual, la administración de ese país investiga a fondo los beneficios y valores alcanzados por sus Empresas, y los grava en una medida mas elevada que las administraciones fiscales europeas, ya que estos, a pesar de ser demasiado gravosas, consideran que debe operar con arreglo a principio de exención respecto a los ingresos extranjeros.

Este sistema administrativo, es el mas complejo conocido actualmente, ya que si se toma en cuenta la cantidad de negociaciones de origen Estadounidense que operan en todo el mundo, y que cuentan con un capital,

que representa la entrada de divisas también mas grande del mundo, se podrá considerar la extensión y los resultados de los beneficios obtenidos por ellos año con año.

También hay un gran número de negociaciones extranjeras que operan dentro del Territorio de ese país, por lo cual existe un balance y un trato especial para cada una de ellas.

La Reforma Fiscal Kennedy de 1962-1964, significa una evolución del régimen del impuesto sobre la renta de Estados Unidos de Norteamérica, ya que tomando en consideración todo lo anterior, se redujo dicho impuesto de sociedades; haciendo así mas efectiva la recaudación y evitando el problema de la evasión, y trajo como consecuencia innovaciones técnico-tributarias en relación con el concepto de renta.

Existiendo así, la posibilidad de que las Sociedades operantes en todo el mundo con capital americano, pudieran deducir las cantidades distribuidas en los países en que se encuentran operando.



### III. - EN EL DERECHO LATINOAMERICANO.

Los sistemas Tributarios en Latinoamerica en general adolecen -- de un gran número de defectos, debido a la mala administración estatal, -- por la falta tanto de personal como de equipo necesario para llevar a cabo un control efectivo sobre las diversas causantes, facilitando de ésta for-- ma la gran evasión que nos encontramos en diversos sectores de contribu-- yentes, para los cuales no existen generalmente sanciones, o éstas no son lo suficientemente efectivas para combatir la evasión.

Tales situaciones significan un obstáculo para lograr la Integración económica buscada desde hace tiempo por los Estados Latinoamericanos; -- se han firmado acuerdos de Integración Regional Económica, los cuales -- han tratado de armonizar algunos de los sistemas tributarios de cada uno -- de los países que han intervenido en la elaboración de los mismos. Al lado de las Leyes Impositivas de cada Estado, aparecen las normas legales que afectan los impuestos que aparecen en los acuerdos de referencia.

Algunas de las metas de los acuerdos Internacionales que se han -- firmado al respecto son las siguientes:

a). - Estudiar las normas de los acuerdos, relacionados con la impo-- sición tributaria, especialmente las que se refieren al libre comercio inte-- restatal y sus limitaciones y,

b). - La tarifa uniforme para las importaciones de otros países no -- comprendidos dentro del acuerdo, así como de sus excepciones y las reglas para la legislación de impuestos sobre consumo.

La creación del libre comercio entre los Estados de América Latina,

así como la tarifa uniforme para las importaciones, es competencia de los mismos Estados, pero éstos no pierden de vista que gran parte de la actividad comercial va a ser realizada por los particulares, por lo que éstos son los afectados directamente del éxito ó el fracaso de los diversos acuerdos firmados.

Ahora bien, el Gobierno de México está convencido de las ventajas que tendrá en el futuro una mayor cooperación jurídica, política y económica entre los países de la América Latina, por esto participó en el establecimiento de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio y firmó en febrero de 1960 el Tratado de Montevideo, mismo que instituyó dicha Asociación.

Este es tan sólo un ejemplo de los múltiples tratados que se han venido firmando y que busca mejorar los niveles de vida de la población latinoamericana, y pretende eliminar paulatinamente los obstáculos que siempre han frenado el desarrollo de los Estados y con ellos el de los particulares y toma medidas que vayan preparando la realización de su futuro.

#### a). - La Doble Tributación Internacional.

La Doble Tributación Internacional es uno de los mas graves problemas fiscales y especialmente al impuesto sobre la renta, por su carácter de personal. Esta doble tributación Internacional se origina en las legislaciones positivas de los países respectivos debido a los intereses de sus habitantes y como consecuencia del comercio Internacional de mercancías y servicios, se interfieren mutuamente.

Cualquier intento de supresión o por lo menos de aminoración del

problema tropieza con graves problemas, como son los inconvenientes de la diversidad de economías, situaciones, ideologías, sistemas impositivos, conceptos sobre la organización misma de los Estados, entre otros, por tal motivo, el único medio para atacar este problema es, además de reducir todos estos inconvenientes, los tratados internacionales.

Para el derecho fiscal colombiano, las tarifas del impuesto sobre la renta son diferentes para las personas físicas, para las personas morales, así como también para ciertas rentas devengadas por sociedades extranjeras, por lo cual considera que será definitivo el negociar tratados sobre doble imposición, en orden de determinar las respectivas compensaciones para estas distintas clases de contribuyentes.

Según las características del Impuesto sobre la Renta en Colombia, las personas naturales o físicas se deben clasificar en:

**Residentes:** Los nacionales o extranjeros residentes (que lo son, para ambos, quienes permanecen en el país por más de seis meses continuos en el año gravable o que se completen dentro de éste; y quienes permanecen en el país por más de seis meses de manera discontinua; y para el caso especial de los colombianos, quienes conserven sus familias o el asiento principal de sus negocios en Colombia, aunque permanezcan en el exterior), están gravados sobre la totalidad de sus rentas; es decir, tanto las derivadas de fuente nacional como extranjera. Se hace, sin embargo, una concesión al principio de la reciprocidad, al admitirse que las personas naturales extranjeras residentes sólo serán gravadas sobre las rentas de origen nacional, cuando el Estado del cual son nacionales les da igual tratamiento fiscal a los colombianos.

No Residentes: Los nacionales o extranjeros no residentes, solamente son gravables sobre sus rentas de origen o fuente nacional, sin distinción alguna.

"Las Personas Jurídicas, reciben la siguiente clasificación:

Extranjeras, éstas, definidas anteriormente, tributan solamente sobre sus rentas de origen colombiano.

Nacionales; estas, que son las constituidas de acuerdo con las leyes del País, tanto de capitales como de personas, también sólo tributan sobre sus rentas de origen colombiano, con excepción de las siguientes - que puedan obtener de fuente extranjera: dividendos, participaciones, intereses y arrendamientos. Se hace notar que las rentas de origen extranjero, diferentes de las acabadas de mencionar, obtenidas por sociedades de personas, no son gravables en cabeza de la sociedad, pero sí en las de los socios, cuando son personas naturales residentes". (43)

En la legislación colombiana no están definidas las rentas extranjeras, pero prevé "a contrario sensu", que el origen extranjero de las rentas, para efectos fiscales, serán las no comprendidas en las especificadas como todas las rentas derivadas de los bienes de origen o fuente nacional. Algo semejante sucede en nuestra legislación, ya que la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor, no define ni especifica cuales son las rentas extranjeras, sino que solamente menciona la posibilidad de que las actividades gravadas por esta Ley pueden ser realizadas por nacionales o extranjeros.

(43) Aurelio Camacho Rueda, "Doble Tributación Internacional", Revista de la Universidad Externado de Colombia, Vol. VI, No. 2, Noviembre de 1965. Bogotá, Colombia. p. 170.

Se presenta el problema de la Doble Tributación Internacional, cuando:

a). - Las personas físicas nacionales, devenguen rentas de origen extranjero, porque es obvio suponer que los países en donde se producen esas rentas, habrán de gravarlas también por originarse de bienes ubicados o poseídos dentro de su territorio.

b). - Las personas morales nacionales, obtengan rentas en el exterior provenientes de dividendos, participaciones, intereses y arrendamientos; o cuando se trate de sociedades nacionales de personas que devenguen éstas y otras rentas extranjeras, por la misma razón expuesta en el párrafo anterior.

c). - Las personas físicas o morales, devenguen rentas por concepto de intereses provenientes de créditos con deudor residente nacional, si el país de residencia del acreedor tiene adoptada otra teoría de posesión, como la del lugar del contrato o del país de residencia del acreedor, o del Estado en que deba cumplirse la obligación, admitidas también por el derecho internacional privado.

d). - Las rentas vitalicias de residentes nacionales, en cuanto el precio esté constituido por bienes ubicados o poseídos en el exterior; o en cuanto a ese precio esté constituido por un crédito en las condiciones mencionadas en el párrafo anterior.

e). - Los contribuyentes, ya sea personas físicas o morales, recibían rentas de trabajo de entidades distintas al Estado, por actividades desarrolladas en el exterior.

f). - Las sociedades nacionales y personas físicas residentes en el-

país, desarrollen la actividad de transporte internacional de cualquier naturaleza; porque si el Estado grava a las sociedades extranjeras y a las personas físicas no residentes sobre una parte de su renta, es de suponer que en el exterior se grave, a lo menos, una renta semejante a las sociedades nacionales y a las personas físicas residentes, que además habrán de tributar al Estado sobre la totalidad de sus ganancias". (44)

Por cuenta de la Legislación Tributaria no corre la posibilidad de doble tributación internacional en cuanto a las sociedades extranjeras. -- Porque éstas solamente tributan sobre rentas de origen territorial colombiano, que en principio debe seguirse, necesariamente. Pero en muchos otros países, especialmente los desarrollados gravan a sus sociedades sobre toda clase de renta nacional o extranjera. Una de las causas, quizá, de que los capitales privados no concurren, en la medida en que deberían hacerlo, a la industrialización de los países en desarrollo.

Por lo anterior, se considera necesaria la colaboración y continuación de los esfuerzos bilaterales y colectivos de los países latinoamericanos para evitar al máximo la doble tributación, ya que no está en manos de un solo Estado resolver. En consecuencia, únicamente los tratados internacionales, deben contemplar transacciones mutuas, teniendo en cuenta los diferentes grados de desarrollo o subdesarrollo de los países contratantes, a fin de que los más desarrollados, presten mayor ayuda a los menos desarrollados.

(44) Aurelio Camacho Rueda, ob. cit. p. 95.

"Cuando una persona extiende sus operaciones fuera de las fronteras del país del que es residente o ciudadano, se enfrenta al problema de la imposición múltiple, pues recibe ingresos gravables en el país en que se originan y en su propio país, ya que ambos países ejercen su jurisdicción impositiva sobre dichos ingresos". (45)

El estudio de este problema ha dado origen a dos sistemas para determinarlos, el de la residencia o nacionalidad del causante y el de la fuente del ingreso.

#### Atendiendo a la Fuente.

La mayoría de los países consideran entre sus facultades imponer gravámenes sobre los ingresos derivados de su territorio. Los países que siguen este sistema reclaman el derecho preferente y a veces exclusivo, para imponer el gravamen en parte considerando que el beneficio ha sido obtenido dentro de sus fronteras y en parte hace más expédita la determinación de impuestos y su recaudación.

Al estructurar este principio y adoptar este sistema impositivo, se deja fuera del ámbito de la Ley al ingreso extranjero. Esto significa un estímulo a la inversión en el extranjero o a la simulación de operaciones fuera del país para escapar al impuesto con las consiguientes repercusiones nocivas al desarrollo económico del país y a la recaudación fiscal. Por otra parte es una discriminación contra aquéllos que inviertan en el país.

(45) Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, "La Doble Imposición Internacional y las Medidas para Evitarla"; Investigación Fiscal Administración General de Impuestos al Ingreso, S.H.C.P., enero de 1967, México. p. 15.

Generalmente son los países que siguen el sistema cédular los que se apoyan en el sistema de la fuente. Ambas tendencias forman parte de la estructura fiscal de los países subdesarrollados, situación que se explica porque siendo casi nulos los ingresos derivados de inversiones en el extranjero, no existe necesidad de proteger a sus nacionales o residentes contra la doble imposición, además, el imponer gravámenes sobre los ingresos derivados del extranjero implicaría dificultades administrativas para lograr el cumplimiento de la Ley, si se considera lo problemático de la posible recaudación, no serían costeables las medidas tendientes a lograrlas.

Aparentemente, el sistema de imposición en la fuente es de fácil administración y evita la doble tributación, pero en la práctica no sucede así, pues basta con que la Ley adopte una definición amplia de lo que ha de entenderse por fuente del ingreso, abarcando por una ficción legal las operaciones que tengan efecto en el territorio nacional, para que surjan las mismas dificultades que existen si se recurriera al criterio de residencia.

Atendiendo a la Nacionalidad.

Esta es la relación más fácil de establecer por parte del Estado que impone el gravamen. En el caso de ciudadanos residentes en el extranjero, este criterio necesariamente da origen a la doble imposición.

Atendiendo a la Residencia.

La mayoría de los países que gravan el ingreso extranjero se basan en este criterio. El término residencia da lugar a múltiples problemas por la diversidad de criterios que siguen los distintos países para definir



lo, ya sea atendiendo al domicilio, a la presencia en el país por un período determinado, o la ejecución de luchas que hagan presumir la voluntad de residir en el país.

Por lo que respecta a las sociedades, también existen varios criterios para determinar la residencia, atendiendo al lugar de constitución, esto es, el país bajo cuyas leyes se formó la sociedad, al asiento de la administración, o sea, al país desde el cual se ejerce control de la sociedad, al país en el que se encuentra establecida la oficina principal a aquél en -- que se reúne el consejo de administración, o al de la residencia de los principales accionistas, o al país en el que las actividades propias del negocio son desarrolladas.

Para librar a los contribuyentes de la múltiple imposición, se recurre a medidas internas, como la reducción del gravamen nacional o la concesión de créditos o deducciones, y a medidas externas consignadas en los tratados internacionales.

"Al analizar el problema de la extensión de la jurisdicción para imponer gravámenes, deben considerarse no sólo el punto de vista del contribuyente, sino también la distribución equitativa de la base impositiva entre los países interesados, a modo de que se obtenga un justo reparto de la recaudación entre el país exportador de capital y el importador. Al efecto debe tomarse en cuenta:

a). - La proporción en cada país contribuye a obtener el ingreso -- por los servicios prestados al presupuesto y los bienes intermedios facili-  
tados.

b). - Los costos nacionales y deseconomías externas implicadas en

la inversión extranjera, que cada país ha de recuperar por medio de los impuestos.

c). - La justa y equitativa división entre los países participantes -- del cambio en la base fiscal originado por el flujo del capital privado de un país a otro". (46)

Las Medidas Internas para Evitar la Doble Imposición.

Medidas a la política seguida en cada país, con respecto a su residente, para librarlos de la doble imposición sobre sus ingresos derivados de inversiones en el extranjero.

Se deben observar los siguientes objetivos:

a). - Neutralidad fiscal con respecto a las inversiones realizadas -- entre países desarrollados o entre países subdesarrollados.

b). - Incentivo fiscal con respecto a las inversiones realizadas por países desarrollados en países subdesarrollados.

Las Medidas Internacionales para Impedir la doble Tributación.

Estas medidas se determinan y aplican por medio de Tratados Internacionales. Los sistemas a los que generalmente se recurre para evitar la multiplicidad de gravámenes son:

a). - La renuncia por parte de cada gobierno a gravar determinadas categorías del ingreso de sus residentes cuando la fuente de tal ingreso esté situada en el extranjero.

b). - El considerar en el país de residencia la totalidad del ingreso

(46) Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, ob. cit. p. 98.

del contribuyente, inclusive el derivado del extranjero, pero sujeto a reducciones por el impuesto pagado.

c). - El acuerdo para gravar determinados Ingresos hasta una cifra tope.

b). - Modelo de Código Tributario para América Latina.

"El Programa Conjunto de Tributación de la Organización de Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo, comisionó a los Profesores Carlos M. Guillani Fourouge, Rubens Gómez de Sousa y Ramón Valdés Costa para elaborar un Modelo de Código Tributario para América Latina.

Se consideró oportuno elaborar un documento que aspira a ser considerado como una guía en la creación y reformas de Códigos Tributarios para los países Latinoamericanos.

Este Modelo de Código Tributario para América Latina consta de 196 artículos contenidos en cinco títulos, los cuales son:

- I. - Disposiciones Preliminares.
- II. - Obligación Tributaria.
- III. - Infracciones y Sanciones.
- IV. - Procedimientos Administrativos.
- V. - Contencioso - Tributario.

La aplicación de las normas tributarias, señaladas en el Art. 10. - de este Documento, dispone que: "las disposiciones de este Código son aplicables a todos los tributos y a las relaciones jurídicas emergentes de ellos.

También serán aplicables a las obligaciones legales establecidas a-

favor de personas de derecho público no estatales, siempre que no existan disposiciones especiales."

De este modo se prevé que cuando no existan disposiciones fiscales al respecto o inclusive código fiscal alguno, será aplicable este Código Tributario para América Latina.

Las fuentes del Derecho Tributario, señaladas en el Art. 2o. de este Código, enumera a las convenciones internacionales, como uno de los principales métodos de creación de normas jurídicas tendientes a regular las relaciones interestatales y junto a éstas se encuentran las disposiciones constitucionales, las leyes y los actos con fuerza de ley y las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados para tal efecto.

El artículo 3o. señala que las resoluciones administrativas internas no son de observancia obligatoria para los contribuyentes y responsables, esto atiende a los diversos intereses de cada uno de los Estados que pretenden lograr esa unificación de criterios, por lo tanto una resolución dictada en un sentido, no quiere decir que las siguientes deben seguir esa misma suerte. Esta es una de las principales causas de que no se haya puesto en marcha el Código en cuestión.

A diferencia de las resoluciones administrativas encontramos que en casi todos los estados existe el mismo criterio y sostienen que sólo la ley puede crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar y calcular la base del impuesto, otorgar exenciones, reducciones o beneficios, establecer los procedimientos jurisdiccionales y los relativos a la administración activa, en cuanto estos

signifiquen una limitación o una reglamentación de los derechos o de las garantías individuales; tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones; establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios y regular los modos de extinción de los mismos por medios distintos del pago, según se desprende del artículo 4o. del Código citado.

En el artículo 12, se sostiene que las normas contenidas en las convenciones internacionales tienen vigencia en todo el territorio nacional -- aunque existan jurisdicciones tributarias locales". (47)

Todos y cada uno de los artículos que integran este Código son importantes para nuestra materia y merecen un comentario individual pero obviamente resulta casi imposible, es por esto, que solamente señalamos algunos de los principales aspectos, los cuales demuestran que éste fue un gran esfuerzo para unificar los diversos criterios existentes en la materia fiscal, por medio del Derecho Internacional Público en beneficio de todos los sujetos de la relación jurídica tributaria. En tal virtud, el derecho internacional privado seguirá contemplando todas las situaciones de hecho y de derecho que se les presenten a los sujetos activos y pasivos de la relación jurídica tributaria cuando alguno de estos no sea nacional.

(47) México, S.H.C.P. Modelo de Código Tributario para América Latina. Investigación Fiscal. Revista No. 10, octubre de 1966, México.

## CONCLUSIONES

PRIMERA. Desde épocas muy remotas, en donde las tribus y -- pueblos mas primitivos se reservan el derecho de admisión de gente ex traña y ajena a ellos; personas, que posteriormente, se les calificó como extranjeros. Estas personas de origen distinto al del local, siempre han recibido un trato especial en todos los aspectos, en un principio no tenfan ningún derecho, pero si, múltiples obligaciones, las cuales, has ta la fecha han sido materia de polémicas.

SEGUNDA. México, desde su independencia ha ido formulando - gran cantidad de textos legales, tendientes a regular las relaciones de - los habitantes de la República, sean nacionales o extranjeros, domiciliados ó transceúntes.

TERCERA. La mayoría de las faltas administrativas, las infracciones al Código Fiscal de la Federación y a las demás Leyes Tributa-- rias, así como los delitos e incidentes penales que traen como conse-- cuencia un perjuicio al fisco federal, se debe principalmente al desconocimiento de los ordenamientos legales que se encuentran vigentes.

CUARTA. Los causantes nacionales, y mas aún los causantes - extranjeros desconocen sus obligaciones fiscales, dando origen al grave problema de la evasión; por tal motivo, se han realizado campañas de - información, a nivel nacional, para hacer del conocimiento de todos - - que deben cumplir sus obligaciones.

QUINTA. A pesar de las múltiples reformas que ha venido su - friendo el Código Fiscal de la Federación, desde el 19 de enero de 1967, fecha de publicación en el Diario Oficial de la Federación, ha cumplido - satisfactoriamente con el cometido para el cual fué creado, ya que si - bien es cierto que prevé futuros cambios en su estructura interna, de - acuerdo con las necesidades de la población mexicana, en cada uno de - los puntos del territorio nacional. Pretende además fines extrafiscales, esto es, aunque parezca contrarlo a la naturaleza del propio Código, - únicamente lograr una conducta de los sujetos pasivos de los diferentes impuestos contenidos en las Leyes Tributarias.

SEXTA. Respecto a la prescripción de los créditos fiscales, a - favor de los causantes la debemos entender como un medio de librarse - de obligaciones fiscales, por el simple transcurso del tiempo, pero con las condiciones establecidas por la ley.

La prescripción de los créditos fiscales, se consuman en cinco - años y en el mismo plazo se extingue, también por prescripción la obli - gación del fisco federal de devolver las cantidades pagadas indebidamen - te por los particulares.

SEPTIMA. El Impuesto Sobre la Renta se encuentra previsto y regulado por las naciones accidentales casi en la misma forma, ya que cada una de ellas aporta alguna modalidad distinta, que atiende principalmente al criterio de sus legisladores y a las necesidades de sus pueblos; pero de una forma u otra, todas ellas coinciden en gravar los ingresos que modifiquen el patrimonio del contribuyente.

OCTAVA. Nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta, observa el problema de los ingresos gravables a los extranjeros en forma un tanto estricta; pero, no se pierde de vista la esperanza de exportar capital y tecnología en un futuro no lejano, por lo cual, México ha intervenido y seguirá interviniendo en los congresos, conferencias y tratados internacionales que aborden este complicado problema.

NOVENA. Al lado de los grandes esfuerzos realizados por un número reducido de personas, que han tratado de lograr un entendimiento y un criterio común entre las naciones que se ven afectadas por los graves problemas que se les presenta para realizar una recaudación efectiva, encontramos la apatía de otras personas, que nunca han pensado en que un país para desarrollarse plenamente necesita de la cooperación de todos sus pobladores; por lo cual el gobierno de México deberá concientizar a su pueblo, para hacer comprender que una nación en la medida de las cantidades recaudadas, podrán aspirar a lograr una mejor posición económica y automáticamente mejores perspectivas para cada uno de sus contribuyentes.



DECIMA. Dificilmente se puede generalizar, respecto de los ex tranjeros inversionistas, debido a que existen tantos intereses como Es tados en el mundo, pero el Derecho Internacional Tributario señala al - gunos principios generales de derecho que resultan básicos para organi - zar a las Naciones que pretenden obtener de las contribuciones una de - sus principales percepciones.

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

- Arce, Alberto G. "Derecho Internacional Privado". Imprenta universitaria, 2a. Edición, Guadalajara, Jal., México: 1955, 409 pp.
- Barrera-Graf, Jorge. "Tratado de Derecho Mercantil", Vol. I, Editorial Porrúa, S.A., México: 1957.
- Berger, Adolfo. "Encyclopedic Dictionary of Roman Law". The American Philosophical Society, V. 43, Parte 2, Philadelphia: 1953, pp. 809.
- Buhler, Ottmar. "Principios de Derecho Internacional Tributario". Traducción Fernando Carrura Torrejón, Editorial de Derecho Financiero, Cardenas Editor y Distribuidor, Madrid: 1968, 391 pp.
- Cabanellas, Guillermo. "Diccionario de Derecho Usual" Tomo II, Ediciones Santillana, Buenos Aires: 1962.
- Camacho Rueda, Aurelio. "Doble tributación Internacional". Revista de la Universidad Externada de Colombia, Vol. VI, No. 2, noviembre de 1965, Bogotá, Colombia.
- Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. "La Doble Imposición Internacional y las medidas para evitarla". Investigación Fiscal, Administración General de Impuestos al Ingreso, S.H.C.P. Enero de 1967, México, D.F. p. 15
- De Juano, Manuel. "Finanzas y Derecho Tributario". Tomo II, Ediciones Molachino, Rosario, Argentina: 1964.
- Diena, Julio. "Derecho Internacional Público". Traducción de la 3a. Edición Italiana con Referencias al Derecho Español por J.M. Trias de Bes y J. Quero Molares, Librería Bosch, Barcelona, 1932, 710 pp.
- Esquivel Obregón, Toribio. "Apuntes para la Historia del Derecho Mexicano". Tomo I 38-40, Editorial Polis, 1937.
- García Maynes, Eduardo. "Introducción al Estudio del Derecho". Editorial Porrúa, S.A., 17a. Edición, México: 1970, 444 pp.

- Kelsen, Hans, "Principios de Derecho Internacional Público", Traducción Hugo Caminos y Ernesto C. Hermida, Buenos Aires.: 1965,
- Lerdo de Tejada, Francisco, "Código Fiscal de la Federación". Comento y anotado, Centro de Investigación Tributaria Filial de la Confederación Patronal de la República Mexicana, 2a, Edición, México: 1972, 372 pp.
- Mentilla Molina, Roberto L., "Derecho Mercantil". Introducción y Conceptos fundamentales, Sociedades Editorial Porrúa, S.A. 13a. Edición, México: 1973, 480 pp.
- Margadant S., Guillermo F. "El Derecho Privado Romano". Como Introducción a la Cultura Jurídica Contemporánea, Editorial Esfinge, S.A. Cuarta Edición, México, D.F.: 1970, 530 pp.
- Margain, Hugo B. "La Doble Tributación Internacional". Doble Imposición, Revista el Foro, 4o. Epoca Nos. 13-14, julio a diciembre de 1956, México.
- Méndez Silva, Ricardo, "El Régimen Jurídico de las Inversiones Extranjeras en México", Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M., México: 1969.
- Messineo, Francesco, "Manual de Derecho Civil y Comercial". Tomo II, Editorial E.J.E.A., Buenos Aires: 1954.
- México. "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos". Ley Fundamental, Cámara de Diputados de H. Congreso de la Unión, XLVIII Legislatura, México, D.F.: 1973, 205 pp.
- México. Derecho Internacional Mexicano, "Colección de Tratados", con las Naciones Extranjeras; Leyes, Decretos y Ordenes., Imprenta de J. M. Lara, Edición del Semanario Judicial, México: 1854, 542 pp.
- México. "Ley del Impuesto Sobre la Renta", S.H.C.P. Subsecretaría de Ingresos, Dirección General de Difusión Fiscal, México: 1977, 159 pp.
- México, "Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles" y Disposiciones Conexas, Colección Porrúa, Decimacuarta Edición, México: 1975, 203 pp.
- Niboyet, J.P. "Principios de Derecho Internacional Público". Traducción de Ramón Rodríguez, 550 pp.

- Olivera, Toro. "Manual de Derecho Administrativo". Editorial Porrúa, S.A. 2a. Edición, México: 1967, 527 pp.
- Oppenhefn, Lassa Francis Laurence. "Tratado de Derecho Internacional Público". Editorial by H Lauter Pack London Longmaus, Green-1958-1955.
- Ortolan, M. "Generalizaciones del Derecho Romano". Explicación Histórica de las Instituciones del Emperador Justiniano. Tomo I, traducción Francisco Perez de Anaya, cuarta Edición, Editorial Madrid: 1877, pp. 776.
- Petit, Eugène. "Tratado Elemental de Derecho Romano". Traducido por D. José Fernández González. Editorial Nacional 9a, Edición, - - México: 1971, 717 pp.
- Pugliatti, Salvador. "Introducción al Estudio del Derecho". 2a, Edición, México: 1943 pp.
- Pugliese, Mario. "Instituciones de Derecho Financiero". Versión Española de José Silva, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, D.F.: 1939, 270 pp.
- Riquelme, Antonio. "Derecho Internacional de España". (apéndice), Tomo II, Imprenta de D. Santiago Saunague, Madrid: 1849, 396 pp.
- Rodríguez, Ramón. "Derecho Constitucional". Imprenta en la calle del Hospicio de San Nicolás, No. 18, 2a, Edición, México: 1875, - - 738 pp.
- Rojina Villegas, Rafael. "Compendio de Derecho Civil". Introducción, - Personas y Familia, Editorial Porrúa, S.A. 11<sup>a</sup>, Edición, México: 1975, 509 pp.
- Rousseau, Charles. "Derecho Internacional Público". Editorial Ariel, - Barcelona: 1957, 697 pp.
- Seara Vázquez, Modesto. "El Derecho Internacional Público". Editorial Formaca, S.A. de C.V., 2a. Edición, México: 1967, 282 pp.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público". Adecuaciones Fiscales, 1977". Subsecretaría de Ingresos, Dirección General de Difusión Fiscal México: 1977, 96 pp.
- Sepulveda, Cesar. "Derecho Internacional Público". Editorial Porrúa, - S.A., México, D.F.: 1960, 372 pp.

- Sierra, Manuel J. "Tratado de Derecho Internacional Público", Talleres Gráficos de la Nación, México: 1947, 448 pp.
- Siqueiros, José Luis. "Síntesis del Derecho Internacional Privado", Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M., 2a. Edición, México, D.F.: 1971, 98 pp.
- Sohm, Rodolfo. "Instituciones de Derecho Romano". Historia y Sistemas, 2a. Edición Traducción Wenceslao Roxas, México: 1951, 414 pp.
- Tena Ramírez, Felipe. "Leyes Fundamentales de México, 1808-1973, 5a. Edición, México: 1973, 995 pp.
- Valdes Costa, Ramón. "Problemas tributarios entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo", Revista de la Facultad de Derecho, Año XI, No. 31, Enero-Abril, 1971, Maracalbo, Venezuela,
- Vázquez, Gallardo. "Fundamentos Teóricos y Filosóficos del Derecho Internacional Privado", Pensamiento Jurídico de México en el Derecho Internacional, Editorial Porrúa, S. A., México, D.F.: 1960, 24 pp.
- Zavala, Francisco J. "Elementos de Derecho Internacional Privado", oficina Tip. de la Secretaría de Fomento, México: 1889, 322 pp.