

00781
12ej.

EMPRESAS MULTINACIONALES
PRACTICAS, ESTRATEGIAS Y
LOS PARAISOS FISCALES

TESIS QUE PRESENTA CARLOS JAVIER PEREZ CHOW
PARA OBTENER EL GRADO DE DOCTOR EN DERECHO

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Universidad Nacional Autónoma de México



D / R



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.

I N D I C E

Pág.

INTRODUCCION	5
--------------------	---

CAPITULO PRIMERO

ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA EMPRESA

I. Antecedentes históricos de la empresa	9
1. Para los gobiernos	11
2. Para las empresas	11
II. Causas por las que se impulsaron las operaciones de empresas en mercados internacionales	11
III. Concepto y origen de la empresa multinacional	13
IV. Estrategias de las multinacionales	15
V. Estructura de las multinacionales	17
VI. Medidas de control a las multinacionales	22
1. Propuestas de control a las empresas multinacionales:	23
a). Argentina	23
b). Chile	24
c). Ecuador	25
d). Finlandia	26
e). República Democrática Alemana	27
f). República Federal de Alemania	27
g). Jamaica	29
2. Conclusiones	31

CAPITULO SEGUNDO

ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS PARAISOS FISCALES

I. Evolución histórica	33
II. Antecedentes contemporáneos	36
III. Situación actual	38
IV. Razones para el uso de paraísos fiscales	39
1. Desgravamiento fiscal	39
2. Localización geográfica	39
3. Ventajas bancarias	40
4. Estabilidad política	40
5. Anonimato	40

CAPITULO TERCERO
PARAISOS FISCALES

I.	Concepto de Paraíso Fiscal	43
II.	Características:	44
	1. Impuestos bajos	44
	Otras características fiscales:	45
	a) Cuota fija	45
	b) Doble régimen fiscal	45
	c) Gravamen preferencial	45
	2. Secreto	45
	3. Importancia de la actividad bancaria	48
	a) El caso de Panamá:	48
	i) El régimen bancario en Panamá	48
	A) Licencia general	51
	B) Licencia internacional	51
	C) Licencia de representación	51
	ii) Cuentas cifradas	52
	iii) Incentivos fiscales	53
	iv) Secreto bancario	54
	v) Secreto comercial	55
	vi) Tratados internacionales	55
	A) Estados Unidos de América	56
	B) Estados Unidos Mexicanos	57
	b) Régimen fiscal de las inversiones bancarias realizadas por extranjeros en México	58
	4. Medios de comunicación	60
	5. Ausencia de control de cambios	60
	6. Autopromoción y convicción	60

CAPITULO CUARTO

CAUSAS QUE PUEDEN INFLUIR EL USO DE UN PARAISO FISCAL

I.	Desmotivaciones	61
	1. Impuestos altos	61
	2. Gravamen sobre herencias y legados	61
	3. Ausencia de privacidad o anonimato	61
	4. Inestabilidad política	61
	5. Operaciones internacionales	61
	6. Restricción en repatriación de utilidades	62
	7. Control de cambios	62
III.	Aspectos a tomar en cuenta para la selección de un paraíso fiscal	62
	1. Estabilidad económica y política	62
	2. Actitud del gobierno ante el régimen de paraíso fiscal	63

3.	Impuestos o derechos bajos o inexistentes	63
4.	Prospecto de continuidad	63
5.	No existencia de tratados fiscales	63
6.	No existencia de control de cambios	63
7.	Posibilidad de realizar operaciones mercantiles con cierta libertad y confidencialidad	63
8.	Liberalidad de reglamentación mercantil	64
9.	Adecuada infraestructura	64
10.	Gastos de constitución	64
11.	Facilidades bancarias y profesionales	64
12.	Flexibilidad	64
13.	Propósito	65

CAPITULO QUINTO

PATRONES DE USO DE PARAISOS FISCALES
EN OPERACIONES INTERNACIONALES

I.	Antecedentes	67
II.	Patrones de uso:	67
1.	Empresa de inversión	68
2.	Empresa de comercialización	68
3.	Empresa controladora	69
4.	Refugios	71
5.	Fideicomisos extrajeros	71
6.	Expatriación	73
7.	Cuentas bancarias secretas	73

CAPITULO SEXTO

ESTRATEGIAS COMERCIALES INTERNACIONALES

1.	Pago de intereses por préstamos convenidos celebrados entre empresas de un mismo grupo	77
2.	Ventas a precios inferiores a los del mercado internacional	77
3.	Prestación de servicios profesionales de administración o asesoría a través de una asociación o sociedad ubicada en un país paraíso fiscal	77
4.	Pago por asistencia técnica	78
5.	Ganancias derivadas por cambios de moneda	79
6.	Transferencia a bajo costo de títulos valor o derechos sobre propiedad intelectual	81
7.	Arrendamiento de bienes tangibles	81
8.	Venta de partes y materia prima para su ensamblaje	81
9.	Pagos por concepto de dividendos	82
10.	Transmisión de activos	84

		IV
11.	Operaciones realizadas a través de subsidiarias cien por ciento propiedad de la matriz	85
12.	Compensación de créditos fiscales internaciona- les	86
13.	Operaciones a través de una empresa controladora ("Holding Company") establecida en un país paraíso fiscal	87
14.	Operaciones por empresas comercializadoras	88
15.	Operaciones realizadas a través de entidades no controladas	89
16.	Generales	89

CAPITULO SEPTIMO

DOBLE IMPOSICION FISCAL

I.	Concepto	91
II.	Elementos de la relación tributaria	93
	1. Sujetos activos	93
	2. Sujetos pasivos	94
	3. Otros elementos:	95
	a) Objeto	95
	b) Base	96
	c) Descuentos	96
	d) Tarifa	96
III.	Sistemas impositivos:	96
	1. Imposición atendiendo a la fuente	96
	2. Imposición atendiendo a la nacionalidad	100
	3. Imposición atendiendo a la residencia	106
	4. Imposición atendiendo a la ubicación del bien ..	109
IV.	Sistemas impositivos aplicados por los Estados Unidos de América:	110
	1. Principio atendiendo a la fuente	110
	2. Principio de ciudadanía	110
	3. Principio de residencia	110
V.	Sistemas impositivos aplicados por México:	111
	1. Principio de residencia	111
	2. Principio atendiendo a la fuente	111
VI.	Resumen	111

CAPITULO OCTAVO

MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION FISCAL

1.	Entes fiscales integrantes de un mismo Estado ..	115
2.	Entes fiscales de distintos estados o países ...	115
3.	Acreditamiento del impuesto extranjero en el país de residencia	117

4.	Sistema mexicano	119
a)	Impuestos extranjeros susceptibles de crédito	121
b)	Límite de crédito	121
c)	Ilimitación territorial	121
d)	Epoca de acreditamiento	122
e)	Comprobación de pago del impuesto extranjero	122
f)	Declaraciones fiscales	122
5.	Acreditamiento en el extranjero del impuesto pagado en el país de residencia	123
6.	Deducción del impuesto extranjero	124
7.	Diferimiento del impuesto nacional sobre utilidades retenidas en el país de origen del ingreso	124
8.	Renuncia de los Estados a gravar ciertos ingresos	125
9.	Clausula de reconocimiento de incentivo fiscal (Tax Sparring Clause)	125
10.	Convenios internacionales	126

CAPITULO NOVENO

EJECUCION DE SENTENCIA FISCAL EXTRANJERA EN LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA

I.	Introducción	129
II.	Definición de sentencia	130
1.	Sentencia extranjera de un estado hermano	130
2.	Sentencia extranjera de un país extranjero	131
III.	Requisitos para hacer valer una sentencia extranjera en los Estados Unidos de América:	131
1.	Regla general	131
a)	Doctrina de cortesía ("Comity")	132
b)	Validez de la sentencia	132
c)	Reciprocidad	133
d)	Cosa juzgada	133
i)	Fusión	134
ii)	Obstáculo	134
iii)	Impedimento directo	134
iv)	Impedimento colateral	134
2.	Defensas en la ejecución de sentencias extranjeras:	134
a)	Sentencia original lograda mediante fraude.	135
b)	Sentencia original contraria a la justicia natural	135
c)	Sentencia en contra del orden público	136
d)	Pago u otra liberación	136

IV.	Análisis de un caso: Su majestad la Reina, en derecho de la provincia de Columbia Británica vs Gilbertson y otros:.....	137
	1. Los hechos	137
	2. Cuestión de derecho	138
	3. La posición de la Corte del Distrito de los Estados Unidos de América para el Distrito de Oregon	138
	4. La posición de la Corte de Apelación de los Estados Unidos del Noveno Circuito	139
	5. Comentarios	139
V.	Conclusión	153

CAPITULO DECIMO

EJECUCION EN MATERIA DE SENTENCIA
EXTRANJERA EN MATERIA FISCAL

I.	Importancia del análisis	155
	1. Ejecución de sentencia (Estrictu-Sensu)	157
	a) Teoría Federal	158
	b) Teoría Local	158
	2. Reconocimiento de sentencia extranjera	162
	3. Notificación de resolución judicial	163
II.	Competencia para la ejecución de sentencias extranjeras:	164
	1. Competencia federal	164
	2. Dualidad de competencias	167
	3. Competencia local	169
III.	Exhorto	173
	1. De México al extranjero	173
	2. Del extranjero a México	174
IV.	Exequátur	177
V.	Ejecución de sentencia extranjera.	190
	1. Antecedentes	190
	a) Ley de Enjuiciamiento Civil Española de 1861	190
	b) Código de 1872	191
	c) Código de 1880	192
	d) Código Distrital de 1884	192
	e) Derecho vigente en México	194
	2. Principio de definitividad	194
	3. Acciones extranjeras ejecutables en México (derechos personales)	200
	4. Sentencia extranjera válida y reconocida	202
	5. Competencia judicial	204
	6. Jurisdicción y competencia	207
	7. Opiciones a la ejecución	209
	8. Jueces requeridos	210

VII

9.	Requisitos de la sentencia extranjera para ser ejecutada	210
10.	Ejecución extraterritorial de las sentencias ..	211
11.	Reciprocidad	212
12.	Estudio comparativo de las legislaciones civiles de las entidades federativas	213
13.	Sentencias extranjeras que pueden ejecutarse en México	214
	a) Sentencias civiles	215
	b) Sentencias penales	215
	c) Sentencias laborales (laudos)	217
	d) Laudo arbitral	218
	e) Sentencias fiscales	219
CONCLUSIONES		221

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Bibliografía	227
Leyes	230
Jurisprudencias	236
Casos de los Estados Unidos de América	237
Revistas	239
Conferencias	240

I N T R O D U C C I O N

En la medida en que crece la empresa, los países tienden a reglamentarla más, así como a las actividades industriales y comerciales que tienen efectos, ya sea activos o pasivos, dentro de sus territorios.

Por cuanto a las actividades industriales y comerciales de las empresas establecidas dentro de sus territorios, los países crean cada vez más y más rígidos controles, tales como en materia de control de cambios, control de precios, prestaciones sociales muy elevadas, rebuscados trámites burocráticos previos al otorgamiento de las licencias o permisos necesarios para el desempeño de sus actividades, así como altas tasas impositivas. Lo anterior tiende a generar las siguientes consecuencias:

1. Costos más altos en la producción y comercialización.
2. Rendimientos desmotivadores para la creación o expansión local de la industria y del comercio.
3. Se coarta la libertad de empresa.
4. Se desmotiva la iniciativa privada.

Uno de los fenómenos que genera el desarrollo internacional de la empresa, es la saturación de los mercados locales, por lo que también, al igual que por las razones anteriores, se ven en la necesidad de salir en busca de nuevos mercados, traspasando las fronteras de sus territorios.

Las operaciones comerciales internacionales se desarrollan cada día en forma más compleja, ya que en ellas intervienen y se les aplican legislaciones de países distintos, los cuales intentan controlar por su cuenta las operaciones de esta índole.

Uno de los objetivos del presente trabajo, es el de permitir al estudioso el conocimiento de las formas de funcionamiento de las empresas multinacionales, así como de las reglas de juego de las operaciones comerciales

internacionales, a efecto de que la empresa pueda entrar a un mercado competitivo con un conocimiento igualitario en cuanto a sus reglas, ventajas y desventajas.

Otro objetivo que se pretende con el presente trabajo, es el de dar también a conocer a los gobiernos la mecánica operativa interna de algunos sistemas utilizados por empresas multinacionales, a efecto de que si tienen la pretensión de reglamentar sus operaciones, puedan con mejores resultados lograr sus fines, ya que en la mayoría de las veces por un desconocimiento del funcionamiento de la multinacional, los intentos de su reglamentación no solamente son infructuosos, sino que les dan mejores alternativas ante una reglamentación omisa en muchos aspectos.

Otro objetivo del trabajo, es el de profundizar desde los puntos de vista pragmático, social y jurídico, en las mecánicas operativas tanto de utilización como de control de patrones de operaciones internacionales.

Entre las hipótesis jurídicas que se plantean, se encuentra la legalidad de las operaciones realizadas por las empresas multinacionales; la justificación en cuanto a la intención de los países al tratar de reglamentar las operaciones internacionales, con el fin de evitar ciertas prácticas comerciales e incrementar su recaudación, a la vez de proteger su economía nacional; y la viabilidad y factibilidad de la reglamentación a las empresas y operaciones multinacionales.

Se ha elegido el tema de las prácticas de las multinacionales, ya que México, al igual que la mayoría de los países, pasa por una crisis económica a la cual tiene que enfrentarse con una nueva mentalidad, métodos renovados y sistemas actualizados, que le permitan una intervención igualitaria dentro del concierto internacional.

Indiscutiblemente estamos entrando a una nueva era, la cual puede considerarse como una tercera revolución industrial. En efecto, la primera revolución industrial se dio en el Siglo XVIII con el invento de la máquina de vapor. La segunda revolución industrial aparece en el Siglo XIX, con la creación de la máquina de combustión interna. Y es en nuestro Siglo XX y sobre todo en nuestra década de los ochenta, cuando se da la tercera revolución industrial con el desarrollo de altas y sofisticadas tecnologías, las cuales culminan con la robotización, tanto de la industria como del comercio.

Esta tercera revolución industrial trae aparejada una maximización de la producción, con el adjetivo de perfecta y con un grado de "error cero". Esta tecnología también trae aparejados nuevos métodos administrativo-empresariales, planeados y diseñados por asesores corporativos de las empresas multinacionales, quienes buscan, a través de sofisticadas estrategias corporativo-fiscales, incrementar los rendimientos netos, aprovechando diversos estímulos otorgados por los distintos países o entidades en las que operan las empresas, crear nuevas figuras y mecanismos legales y aprovechar las diversas lagunas de ley, pero siempre manteniendo un riguroso cuidado de no incurrir en violaciones de la amplia gama de legislaciones que regulan o pretenden regular a las empresas y a las operaciones que impactan en los mercados internacionales.

En la elaboración del trabajo se utilizó un sistema comparado para ir dando a conocer al lector las diversas alternativas que pueden presentar los distintos países y operaciones internacionales y especialmente con las legislaciones panameñas y de Estados Unidos de América. Se escogió la legislación panameña por ser hoy por hoy dicho país, uno de los paraísos fiscales a la vanguardia en este campo. En cuanto al caso de los Estados Unidos de América, se seleccionó a este país por ser la nación en donde han evolucionado el mayor número de empresas con operaciones internacionales y su gobierno es el que ha desarrollado y aplicado inclusive a nivel extraterritorial, el mayor número de sistemas y medios de control.

En la investigación del tema se tuvieron muchas limitaciones en cuanto a bibliografía local, por lo cual se tuvo que acudir en la mayoría de las veces a fuentes extranjeras, así como a investigaciones de campo sobre el tema en otros países en donde se dan con mayor intensidad este tipo de operaciones, o en donde mantienen su sede las empresas multinacionales más grandes del mundo. En forma amplia se hicieron estudios en aquellos países en que existe un mayor control a las empresas multinacionales y también en algunos de los que otorgan mayor flexibilidad para la creación de paraísos fiscales.

A nivel nacional se encontró con una marcada falta de reglamentación adecuada y de antecedentes legales de operaciones multinacionales, ya que en algunos de los casos que han existido, éstos se han manejado en forma confidencial y a veces respondiendo a razones políticas.

Por otro lado, las empresas multinacionales trabajan con un alto grado de confidencialidad y el acceso a sus fuentes de información está sumamente restringido, ya que todas las políticas y controles se manejan centralizados en las correspondientes matrices.

El tema de la tesis resulta muy controvertido y dinámico. Se puede decir que existen tres tipos de sistemas aplicados por los gobiernos que reglamentan las operaciones de las multinacionales. Por un lado, existen aquellos gobiernos que dan una intensa promoción a las empresas y operaciones multinacionales, brindándoles libertades de operación comercial y una flexibilidad de regímenes legales. Por otra parte, están aquellos países que obstaculizan las operaciones de las empresas multinacionales, imponiéndoles fuertes controles. Finalmente, están aquellos países que siendo su intención la de promover la inversión privada, pero que por un marcado desconocimiento de las empresas y operaciones multinacionales, en forma involuntaria imponen fuertes barreras a sus empresas nacionales que les impiden participar en los mercados internacionales; y en cuanto a las empresas multinacionales extranjeras, se les generan dos alternativas: ya sea que se apoderen de los mercados nacionales, o que se desmotiven para traer al país inversión y tecnología de vanguardia; en ambos casos perjudican finalmente sus propias economías nacionales.

El tema de la tesis también resulta difícil por la amplia gama y el dinamismo con que van variando tanto las reglamentaciones de los diversos países en que intervienen las empresas multinacionales, como los patrones operativos de las propias empresas, ya que sus planeaciones y estrategias son creadas de acuerdo a sus propias necesidades y circunstancias. Las operaciones de las empresas multinacionales incrementan su complejidad, dada la diversidad de actividades en que se involucran y la multitud de legislaciones que les son aplicables, ya que las mismas cruzan rápidamente las fronteras de diversos países.

Se hace la advertencia de que para toda planeación o reglamentación de operaciones de empresas multinacionales, deberán tomarse en cuenta aspectos de suma importancia, como son los de naturaleza política, sociológica, psicológica, económica y sobre todo, los de índole legal.

CAPITULO PRIMERO

I. ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA EMPRESA

En la obra de Platón encontramos antecedentes de la empresa, quien aceptaba la esclavitud como natural y conveniente para la producción, diciendo al respecto: "La agricultura, encargada a los esclavos, a quienes se paga con una parte de productos, proporciona una retribución suficiente para que los hombres vivan modestamente" (1).

De acuerdo con Platón, la sociedad tiene que irse adecuando a las necesidades de la época y no deja de reconocer que siempre ha existido la necesidad de producción por virtud de la escasez de productos, creándose la necesidad de que muchos tengan que trabajar para vivir y, para poder eficientar los resultados, es menester establecer mejores métodos que permitan cumplir con los requerimientos de producción y transporte.

Platón dividía la producción y distribución de los productos del campo en tres partes:

1. Una para los hombres libres.
2. Una para sus sirvientes (esclavos).
3. Una para sus artesanos y extranjeros.

Por virtud de su situación, los ciudadanos tenían el poder de determinar la cantidad y la calidad de las porciones de productos así divididos.

Al irse incrementando la producción y distribución de los productos, en la misma proporción se requiere una mayor fuerza de trabajo, la que en ocasiones debe ser localizada en distintas plazas en donde debe actuarse para eficientar la producción. Al incursionar en una plaza distinta, el comerciante tuvo que asociarse con gente de su confianza y no únicamente contratarlos, ya que estarían prestos a robarle. El tener que manejar las actividades de producción y distribución en distintas plazas, dio origen a los sistemas administrativos de operaciones a control remoto.

(1) Platon, Laws VII, citado por Martin, pág. 44.

Los principales progresos en la administración de los negocios se vieron en el siglo XVII, a través de las corporaciones o agrupaciones de monopolios nacionales, sobre todo de empresas británicas y holandesas, tales como la Hudson's Bay Company, al descubrirse las ventajas de comercializar con acciones y no únicamente con capitales separados compartiendo gastos. Es decir, se inició la pulverización de la inversión y riesgos a través de empresas de capital.

Al irse incrementando las actividades de las empresas, resultaba necesario aumentar el capital de trabajo para poder satisfacer las demandas cada día mayores. Toda vez que no resultaba atractivo el tener un alto número de accionistas, se recurrió al financiamiento externo como un medio de incremento en el patrimonio de la empresa, sin necesidad de aumentar la inversión social.

La proliferación de empresas diversas y competidoras dio origen a la necesidad de ciertos controles para evitar las prácticas desleales comerciales, tales como el control de precios o regímenes uniformes de comercio. Asimismo, a efecto de controlar los conflictos de intereses se prohibió el comercio privado a los empleados de las empresas y para lograr que sus administradores no generasen nuevas empresas competidoras, se les participó en el capital de la misma, lográndose así también interesarlos en una mayor producción ya que en igual proporción serían sus ingresos.

Otro de los fenómenos que se originaron, fue el establecimiento de marcas industriales o comerciales a efecto de identificar los distintos productos de las diversas empresas competidoras, tendientes a evitar una confusión en el público consumidor.

La expansión de las empresas requirió de un mayor número de altos ejecutivos, para lo cual las propias empresas iniciaron campañas de reclutamiento y programas de adiestramiento de gente joven, a los que también se les enseñaban idiomas extranjeros y sistemas de comercialización internacional.

Para lograr mejor sus fines de traspasar las fronteras de sus países sedes, las empresas se unieron a sus gobiernos, siendo la primera de ellas la Compañía Británica del Este junto con el gobierno inglés, iniciando la conquista comercial de la India, así como compañías holandesas con su gobierno para comercializar en Indonesia. Entre los principales beneficios mutuos que se obtienen de esta coinversión, se pueden inferir los siguientes:

1. Para los Gobiernos.

- a) Obtención de mayores riquezas para la nación de origen.
- b) Posibilidad de lograr una extensión de sus fronteras, imponiendo sus leyes por cuanto hace a la actividad comercial, la que se obtenía mediante la imposición de las leyes y sistemas de seguridad de su propio país.

2. Para las Empresas.- Lograr un aseguramiento de sus inversiones, evitando el riesgo de una expropiación y por virtud de la representación del gobierno, poder obtener una mejor posición para la obtención de nuevos contratos y concesiones.

El comercio internacional aparte de los problemas administrativos que trajo, también dio origen a un nuevo problema humano, es decir, el tener que crear gerentes preparados y dispuestos a aventurarse en países desconocidos. Al respecto, las empresas francesas tomaron la política de contratar ejecutivos jóvenes a los que les daban entrenamientos especiales y como motivación a los problemas que de hecho se enfrentaron, se establecieron políticas para recibir a sus hijos mestizos y se les resolvieron sus problemas de escuela y salubridad.

II. CAUSAS POR LAS QUE SE IMPULSARON LAS OPERACIONES DE EMPRESAS EN MERCADOS INTERNACIONALES.

1. A principios del Siglo XIX, comenzó la reacción en favor de la independencia industrial por razones políticas y económicas. El nacionalismo determinó una de las condiciones de presión política en pro de la descentralización de la industria fabril.

2. Cuando se revelaron los costos ocultos de una producción centralizada y distribución internacional (comisiones en compras y ventas, primas de seguros, costos

de transporte, gratificaciones por cobros, intereses de capital, almacenaje, impuestos de exportación y de importación, pérdidas de productos terminados, etc.), la economía de la masa de producción centralizada declinó en importancia relativa.

3. Ya desde 1791, el Primer Secretario del Tesoro de Estados Unidos de América, Alexander Hamilton, marcó el camino a determinar por los Estados Unidos de América para escapar del poder de la dominación económica. Su aspiración era la de lograr una sociedad más próspera y saludable a través de los medios industriales. Para lograr estos fines, el gobierno debería tomar las siguientes medidas:

- a) Imposición de aranceles aduaneros protectores, a efecto de gravar la importación de productos externos, desmotivando que las empresas europeas únicamente vendiesen en los Estados Unidos de América sus productos fabricados en Europa y por otra parte, dar una mejor posibilidad a los productos fabricados en los Estados Unidos de América, sin que tuvieran que competir con los europeos.
- b) Otorgamiento de subsidios para estimular el establecimiento de empresas en ese país.
- c) Mantener estrictos controles de calidad, a efecto de poder llegar a la fabricación de productos competitivos en los mercados internacionales.
- d) Establecimiento de legislaciones por medio de las cuales se otorgase un apoyo y estímulo a los inventores o investigadores, soporte de la industria.

4. En Alemania, el Canciller de Hierro, Bismark, considerando que era inminente promover la fabricación de productos e intensificar la educación, estableció el método de la experimentación, lo cual le dio a este país una economía eficaz que le permitió sobrevivir ya a dos guerras mundiales.

5. Por su parte, Canadá quiso implantar tanto el sistema norteamericano como el alemán, pero los resultados no fueron los deseados, toda vez que las empresas que se establecieron en este país mantuvieron su sede en el extranjero y por consecuencia los beneficios salieron de dicho país.

III. CONCEPTO Y ORIGEN DE LA EMPRESA MULTINACIONAL.

Howe Martin, acuña el término "empresa multinacional" poco antes de inaugurar su curso de este mismo nombre en 1961.

Se dice que David Lylyenthal usó por primera vez esa expresión en Filadelfia durante un programa de televisión y mediante la publicación de un libro de ensayos sobre el tema en 1960, al igual que durante un curso que dio sobre "La Firma Multinacional".

El adjetivo multinacional fue aceptado rápidamente por las siguientes razones:

1. Las compañías crecieron a tal punto en cantidad, tamaño y magnitud de operaciones, que comenzaron a alterar las estructuras económicas y sociales del mundo. Las empresas fueron iniciando operaciones en muchos países, sin estar necesariamente dentro de ellos la administración, dándose inclusive la posibilidad de cambiar la estructura misma de la política mundial.

2. Los cambios que ellas provocaron, suscitaron preocupaciones y discusiones públicas en los países donde se instalaron, influyendo sobre la vida comercial, educativa y pública, principalmente en los Estados Unidos de América, lugar sede de la mayoría de este tipo de empresas, al crearse un fuerte impacto en el curso de los impuestos, trabajos y relaciones internacionales.

3. Dada la tecnología y conocimiento profundo sobre la producción y comercialización en determinados campos, proveyeron a muchos países de mayor cantidad y calidad de alimento, ropa, aparatos domésticos, etc., y a un mejor precio por virtud de los grandes volúmenes que producían, lo cual les permitía estar en una posición más competitiva, por lo que sus productos normalmente resultaban más funcionales y modernos.

4. El desarrollo de la tecnología para el logro de una mayor cantidad de alimentos ayudó al mejoramiento nutricional de los países; asimismo crearon un definitivo impacto en los terrenos educacionales, económicos y sociales.

5. Con el propósito de eficientar la producción, acudieron a otros países en donde encontraban mejores y más baratas materias primas, mano de obra y en general, los insumos necesarios para la producción.

6. Además del acaparamiento de los mercados locales, también se lograron aportaciones importantes al bien común por parte de extranjeros.

7. Al crearse una empresa en un país huésped, la misma iba integrando su producción con bienes locales a efecto de ser congruente con su política de reducción de costos, lo cual trajo como consecuencia una vigorización de las economías locales.

Sin embargo, hay quienes, como Richard J. Barnett y Ronald E. Muller, sostienen que el término "multinacional" no es apropiado, ya que sugiere "un grado de internacionalización de la administración, sin decir nada de la propiedad de las acciones, lo cual no es exacto", (2) y se apoyan en un estudio hecho por Kenneth Simmons en 1851, sobre los ejecutivos de las empresas líderes de los Estados Unidos de América con altas nóminas y ventas en el extranjero, el cual reveló que solamente el 1.6% de estos altos ejecutivos no eran ciudadanos de los Estados Unidos de América; y comentan los propios Barnett y Muller, que es bien conocido que los inversionistas de otras nacionalidades en estas empresas representan una parte insignificante en sus capitales sociales.

El mismo término, "empresa multinacional", ha sido utilizado en los países latinoamericanos, refiriéndose a "un proyecto común entendido como la realización de una actividad económica en forma conjunta, por empresas

(2) GLOBAL Reach, The Power of the Multinational Corporations, pág. 17.

públicas o privadas pertenecientes a por lo menos dos países latinoamericanos, consistentes en la producción o comercialización de bienes, o en la prestación de un servicio técnico, financiero o de transporte, pudiendo ser el resultado de un acto de programación industrial interestatal, o ser el producto de la iniciativa empresarial inducida, por ejemplo, por la creación de un marco multinacional apropiado, como puede ser un acuerdo de integración económica" (3).

El concepto "multinacional" ha sido utilizado por E. White, en el mismo sentido como lo han tomado algunos países latinoamericanos.

Personalmente considero que el término "multinacional", en la forma entendida por Lilyenthal, hace una referencia geográfica en cuanto a que este tipo de empresas realizan operaciones de inversión directa en varios países o naciones, siendo irrelevante para tal designación, la nacionalidad de sus administradores o accionistas. Por tal razón, he utilizado este término para referirme a las empresas privadas con sede en un país y con inversiones también privadas y en forma directa o indirecta en otros países.

IV. ESTRATEGIAS DE LAS MULTINACIONALES.

El tratar de describir todas las estrategias que utilizan las empresas multinacionales, sería una labor inagotable e imposible, ya que normalmente se establece una estrategia específica para cada caso específico, tomando las circunstancias y propósitos de cada caso. Sin embargo, en forma general y ejemplificativa, más adelante analizaré brevemente algunas de las principales o más socorridas estrategias utilizadas por este tipo de empresas.

El potencial económico y humano que caracteriza a este tipo de empresas, les permite realizar estudios teóricos y de mercado, en forma a priori al inicio de una nueva aventura comercial. Entre los puntos que requieren un mayor análisis en la creación de una estrategia, se pueden comentar los siguientes:

(3) BID/INTAL, Aspectos Jurídicos, pág. 11.

1. Reconocimiento de los costos y beneficios de oportunidad, conectados con inventarios de bienes guardados en almacenaje dentro del sistema distributivo.
2. Conocimiento prioritario de las necesidades de los clientes, obtenido por medio de la investigación de mercado y un proceso de presupuestos que establece objetivos sucesivos aunados con los medios para alcanzarlos.
3. Mantener los sistemas constantemente abiertos, a fin de que se acrecienten las oportunidades humanas de autorrealización.
4. Llevar a cabo la actuación en otros países, mediante el logro de aplicación directa de las responsabilidades de cada gerencia en su campo de actividad, a efecto de desarrollar núcleos independientes y que puedan subsistir económicamente por sí mismos. A este fenómeno de desarrollo de empresas, lo llama Martin como "empresas en cadena".
5. Llevar a cabo no solamente una comercialización de los productos elaborados por la empresa multinacional, sino directamente realizar una inversión en el país huésped, con el fin de que dicha inversión genere ingresos a la matriz por diversos canales, independientemente de que la inversión original se vaya revaluando. Desde el punto de vista de la inversión, el Fondo Monetario Internacional ha descrito a las multinacionales bajo el término de "inversión directa".
6. Lograr tener la propiedad total o el control sobre las acciones de la empresa subsidiaria, o desarrollar otros medios para controlar su operación (ejemplo: Contratos de Licencia de Marcas, Patentes, Asistencia Técnica, Administración, Provisión de Materiales o Conocimientos Claves para su Operación, etc.). Muchas compañías pueden atraerse y unirse entre sí, gracias al intercambio de experiencias en la elaboración de productos y métodos de venta, parcialmente representado por el uso común de patentes y marcas de fábrica.
7. Considerar, para medir el vigor de una empresa multinacional, el monto de los bienes, ventas, ganancias, proporción de ganancias y rapidez de crecimiento; y en cuanto a las consideraciones adicionales, se puede tomar en cuenta el prestigio, las innovaciones, liderazgo de productos, etc., los cuales no dan un beneficio económico directo a la empresa.

V. ESTRUCTURA DE LAS MULTINACIONALES.

La filosofía de las empresas multinacionales es la de buscar el crecimiento, propósito que dentro de los Estados Unidos de América pudo lograrse ampliamente, gracias al sistema de libre empresa existente en dicho país y a los diversos apoyos que han recibido estas empresas de parte de su gobierno. Una vez ya constituida la empresa, su forma de crecimiento internacional es a través de subsidiarias, las cuales se han disminuido en el desarrollo tan activo que hasta la década de los sesenta tuvieron, toda vez que a partir de los setentas se intensificó la política de los países huéspedes de limitar el porcentaje de la participación de las empresas multinacionales en el capital de las subsidiarias constituidas en dichos países. Así, por ejemplo, desde 1973, México ha limitado la participación de la inversión extranjera en empresas mexicanas a los siguientes porcentajes:

- 34%: En actividades de explotación de reservas minerales nacionales.
- 40%: En actividades de explotación de productos secundarios de la industria petroquímica y fabricación de componentes de vehículos automotores.
- 49%: En otras actividades no limitadas expresamente por la ley para Promover la Inversión Mexicana, Regular la Inversión Extranjera, u otras leyes.

La forma de estructuración de las empresas multinacionales es casuística, por lo que se pueden dar lineamientos generales que son variables de acuerdo a las circunstancias administrativas de cada empresa, a los propósitos de inversión, a la agresividad de los inversionistas y a las reglamentaciones de los distintos países en los que desarrollan sus actividades.

1. Las multinacionales normalmente son estructuradas en su país sede bajo la figura jurídica de una sociedad mercantil, con responsabilidad limitada para los

accionistas, logrando de esta manera delimitar los capitales de los inversionistas y de las empresas en sí, así como bajo ciertas circunstancias las responsabilidades personales.

2. El porcentaje de participación en el capital de las multinacionales, normalmente no tiende a ser monopolizado por un solo individuo, sino que se pulveriza tanto la inversión como los riesgos entre un gran número de inversionistas, cuidando de que cada uno de ellos adquiera un porcentaje mínimo del capital de la empresa. Los grupos controladores de la empresa mantendrán una participación minoritaria, aunque en términos relativos representan porcentajes superiores, posición que les permite determinar cuestiones administrativas y políticas de inversión.

3. La empresa matriz, asimismo, realiza inversiones en otros países a través también de sociedades de capital, siendo de las más socorridas la sociedad anónima o sus equivalentes.

4. Cuando son obligadas a participar en el capital social a otros inversionistas, normalmente procuran que éstos sean de la nacionalidad del país huésped, para lograr así una mejor posición ante el gobierno de ese país.

5. En caso de que no se lleve a cabo una inversión directa, concurren también a otros mercados en forma indirecta mediante el otorgamiento de licencias ya sea de marcas, patentes, asistencia técnica, transferencia de tecnología, derechos de autor, etc. Mediante esta práctica, se perciben los siguientes fines:

- a) Se evitan problemas relacionados con la manufactura en el exterior, los cuales son muy variados dependiendo del país de que se trate.
- b) No se corren riesgos en países de economía o política inestable.
- c) Se puede entrar en pequeños mercados económicamente injustificable para el establecimiento de nuevas plantas.
- d) Logran entrar en países con fuertes restricciones para los extranjeros.

- e) Significa ingresos con menor gravamen impositivo, ya que por lo general las regalías que derivan de los contratos de licencia, se encuentran gravadas con tasas menores que aquéllas correspondientes al pago de dividendos, como medidas locales para promover los primeros.

6. La matriz mantiene una estrecha supervisión sobre la gerencia de las ramales o subsidiarias. Cuando el radio de inversión abarca muchos países, desarrollan un núcleo regional que supervisa un número más reducido de países, manteniendo normalmente en este núcleo regional, ejecutivos de sus confianzas y nacionales del país sede de la matriz.

7. Las inversiones que se llevan a cabo en una nueva plaza, con frecuencia se realizan a través de financiamientos o aportaciones de capital provenientes de otras subsidiarias y no de la matriz, evitando así el pago de dividendos de las subsidiarias y como consecuencia, la generación de impuestos.

8. Antes de incursionar en un nuevo mercado, realizan profundos estudios sobre la competencia existente en el mismo y sobre los gobiernos huéspedes, para conocer perfectamente el terreno en que actuarán. Entre los puntos que toman en cuenta en sus estudios, se pueden enumerar los siguientes:

- a) Dificultades con los gobiernos soberanos.
- b) La presión de la planificación económica nacional.
- c) Rivalidades gubernamentales.
- d) La influencia de las religiones.
- e) Otros factores tales como sindicatos, universidades, factores reales de poder, etc.
- f) La importancia de un público bien informado.
- g) El enfoque empírico de su inversión.
- h) La influencia social.

- i) Relaciones con los valores humanos básicos.
- j) Limitaciones nacionalistas.
- k) Estudios económicos de mercado, etc.

9. Llevan a cabo los censos necesarios y adecuados a su actividad, sin esperar que éstos sean realizados por los gobiernos huéspedes, los que con frecuencia utilizan los mismos censos realizados por las multinacionales, por virtud de que sus escasos recursos no les permiten llevarlos a cabo por sí mismos.

10. Buscan la protección a sus inversiones en otros países por parte de su propio gobierno, lo cual ha creado una reacción, tal como es el caso de Canadá, país que prohibió a sus empresas proporcionar cierto tipo de información, específicamente al gobierno de los Estados Unidos de América. Legislación similar mantiene Francia, en donde una empresa no puede ser obligada, a petición de un gobierno extranjero, a proporcionar información interna.

11. Mantienen un adecuado control sobre sus subsidiarias, intentan uniformar lo más posible sus medios de control, sistemas contables y documentación contractual, poniendo especial atención en los siguientes rubros:

- a) Formas de estructuración y de funcionamiento de las empresas filiales.
- b) Estandarización de provisiones e informes de progreso, los cuales deben de ser periódicos.
- c) Intensificación de contactos personales.
- d) Organización de las subsidiarias desde la casa matriz.
- e) Establecimiento de sistemas de administración multinacional.

12. A efecto de mantener una uniformidad dentro de la filosofía y preparación de sus ejecutivos residentes en las distintas subsidiarias, ya sean éstos nacionales del país sede de la empresa matriz, o extranjeros, planean

cursos de formación y actualización, normalmente en lugares tranquilos y con atractivos naturales, que eviten una distracción dentro del tiempo de entrenamiento. Por ejemplo, la IBM mantiene una universidad especialmente para sus ejecutivos, ubicada en Sands Point, Nueva York y otra en Amsterdam.

Dentro de estos sistemas de capacitación, se entrena al gerente regional para poder resolver problemas específicos, generalmente mediante la utilización del método empírico.

13. Atención muy importante requiere el poder de crear fórmulas para mantener controles sobre las filiales o subsidiarias, utilizando entre otros las siguientes formas:

- a) Mantener la propiedad de un paquete predominante en las acciones.
- b) En caso de que la participación en las acciones sea menor del 50%, que los otros accionistas posean porcentajes menores, pulverizando así grupos de influencia.
- c) Control central de patentes, marcas, asistencia técnica y en general cualquier tipo de tecnología necesaria para el desarrollo de las actividades.
- d) Limitar la responsabilidad que pueda repercutirse en perjuicio de la matriz.

14. Crean estratégicamente el número adecuado de subsidiarias, diseminadas geográficamente, con el fin de redundar en un mayor beneficio de producción y comercialización de bienes y servicios.

15. El llevar a cabo negocios en una multitud de países, trae aparejados nuevos problemas de administración con nuevas repercusiones políticas y sociales, lo que requiere del conocimiento profundo de la legislación y políticas de esos diversos países, para lo cual deben desarrollarse una infraestructura adecuada que les permita solventar tales problemas, necesariamente a través de asesores locales.

16. Fomentan y a veces patrocinan el desarrollo de instituciones o programas independientes para la preparación de ejecutivos internacionales, tales como los siguientes:

- a) Banco Mundial.- Programas para ejecutivos internacionales.
- b) Asociación Internacional de Desarrollo.
- c) Grupo Unilever.
- d) IMEDE en Suiza, establecido por Enrico Vignami y su compañía Nestlé.
- e) International Business Machines, apoyado por IBM.

VI. MEDIDAS DE CONTROL A LAS MULTINACIONALES.

Para que los gobiernos de países huéspedes puedan lograr una eficaz regulación de las empresas multinacionales, ante la presencia que realizan éstas mediante subsidiarias, o por cuanto hace al impacto en sus mercados por su participación indirecta, tales gobiernos deberán primero conocer a fondo cómo funcionan estas empresas multinacionales, sus métodos y su estructura, ya que de lo contrario, sus regulaciones con frecuencia resultan ir en contra de sus propósitos, o al menos no son alcanzados éstos.

En forma unilateral, los países han puesto en vigor una serie de reglamentaciones, tendientes a regular la actividad de las empresas multinacionales dentro de sus propios territorios, tal como ha sido el esfuerzo de los países latinoamericanos, inspirado en gran parte por las resoluciones tomadas dentro de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC, ahora ALADI). Un informe muy completo sobre las distintas disposiciones tomadas por los países latinoamericanos, se encuentra publicado por el Banco Internacional de Desarrollo, a

través de su Instituto para la Integración de América Latina (4).

Sin embargo, también ha habido intentos para obtener una reglamentación a nivel internacional, que controle las prácticas comerciales realizadas por las multinacionales, a efecto de obtener un mayor beneficio en favor de los países huéspedes, así como de evitar prácticas que vayan en perjuicio del comercio internacional.

Uno de los intentos más serios que se han cristalizado para la regulación de las empresas multinacionales, es el llevado a cabo por las Naciones Unidas, a través del Consejo Económico y Social. La Comisión de Empresas Multinacionales, en reunión del 10. al 12 de marzo de 1976, llevada a cabo en Lima, Perú, asignó la más alta prioridad a la formación de un Código de Conducta. Como resultado, se estableció un grupo intergubernamental de trabajo, al que se le encargó la preparación de un esbozo o proyecto, para ser presentado a dicha Comisión. Asimismo, el Secretario General de las Naciones Unidas invitó a todos los países a presentar sus propuestas u opiniones para la elaboración de dicho Código de Conducta. El 30 de diciembre de 1976 el Consejo Económico y Social de la Organización de las Naciones Unidas, dio a conocer las propuestas presentadas por los diversos países que respondieron a tal invitación. En términos generales, tales propuestas se inclinan en favor y en contra de las actividades de las empresas multinacionales y en forma ejemplificativa a continuación presento un análisis de algunas de las propuestas más representativas tomadas selectiva y ejemplificativamente.

1. Propuestas de control a las empresas multinacionales.

a). Argentina.- La propuesta de este país incluye entre los puntos más importantes, los siguientes:

- 1) Intervención del Estado para la aprobación de la inversión extranjera, dando mayores facilidades a pequeñas inversiones o cuando se reinviertan las utilidades.

(4) Proyectos Conjuntos y Empresas Conjuntas en la Integración Económica de América Latina, Buenos Aires, 1974.

- 2) Control de repatriación de utilidades.
- 3) Tratamiento casuístico a la inversión de las empresas multinacionales, tomando en cuenta las relaciones existentes entre matriz y sucursal, por lo que se refiere a prácticas y precios de mercado, transferencia de tecnología, préstamos, etc.
- 4) En general, la aplicación de todas las restricciones de la Ley de Inversiones Extranjeras de Argentina.

b). Chile.- La propuesta de este país incluye entre los puntos más importantes, los siguientes:

- 1) El Código de Conducta debe ser referido únicamente a la inversión realizada por empresas (personas morales).
- 2) Lo que afecte a los Estados debe ser de carácter voluntario.
- 3) Lo que afecte a los Estados debe también tener la característica de generalidad.
- 4) Debe darse libertad a los Estados anfitriones y a las empresas inversionistas para negociar casuísticamente la inversión y sus características.
- 5) La aplicación del Código de Conducta debe hacerse de acuerdo a los preceptos de la legislación nacional, por lo que no debe haber reglas obligatorias, sino preceptos generales sobre conducta aceptable.
- 6) Las empresas extranjeras deben de actuar conforme a los objetivos y prioridades establecidos por el país anfitrión.
- 7) Las empresas multinacionales no deben tener ingerencia en la política nacional.
- 8) El país receptor debe quedar en libertad para limitar las áreas económicas en las cuales se permitirá la inversión extranjera.

- 9) Los créditos internos serán otorgados únicamente con la autorización del gobierno del foro.
- 10) Las empresas multinacionales deberán de aportar y generar tecnología al país anfitrión.
- 11) El gobierno anfitrión podrá hacer una evaluación de cada empresa multinacional que desee invertir en su territorio.

c). Ecuador.- La propuesta de este país incluye entre sus puntos más importantes, los siguientes:

- 1) Que las empresas multinacionales participen en el proceso de desarrollo de acuerdo a los controles establecidos localmente.
- 2) La explotación de los recursos nacionales deberá hacerse en forma racional y mediante el uso de una tecnología eficiente y siempre y cuando se emplee personal nacional.
- 3) El país receptor debe determinar los productos que deban de producirse, así como aprobar la tecnología a usarse, negociando las condiciones de las actividades de las empresas multinacionales. Para estos objetivos, el país anfitrión actuará de acuerdo a sus prioridades.
- 4) Deberán de establecerse sanciones para prácticas corruptas.
- 5) El Código de Conducta sólo debe regular a las empresas multinacionales y no a la política de los Estados anfitriones, ya que estaría interfiriendo en la soberanía y en las políticas de estos Estados para salvaguardar su patrimonio, recursos naturales y actividades económicas.

Este fue el criterio adoptado por el Pacto Andino, al tomar la decisión número 24, que se ajusta a la Carta de Derechos y Deberes Económicos de los Estados.

- 6) Las empresas multinacionales deberán de observar las leyes internas y las metas locales de desarrollo social, político y económico.
- 7) Las empresas multinacionales no deben recurrir a prácticas corruptas.
- 8) Ni las empresas multinacionales, ni los países de origen, deben intervenir en asuntos del Estado anfitrión.
- 9) Se deberán establecer compromisos para que las empresas multinacionales transmitan tecnología y contribuyan al desarrollo científico y técnico del país receptor.
- 10) Deberá incluirse en el Código, el derecho de los países receptores de llevar a cabo nacionalizaciones mediante la indemnización correspondiente.
- 11) La ley aplicable a las actividades de las empresas multinacionales dentro del territorio anfitrión, deberá de ser precisamente la de dicho país.

d). Finlandia.- La propuesta de este país incluye entre los puntos más importantes, los siguientes:

- 1) Aumentar los efectos benéficos de la inversión y reducir los negativos, siguiendo los objetivos de los países receptores.
- 2) Buscar un justo equilibrio de los intereses de los países receptores y las empresas multinacionales.
- 3) La divulgación de información técnica.
- 4) Soberanía de recursos naturales.
- 5) En los casos de nacionalización de las propiedades de las empresas multinacionales, deberán de conocer los tribunales internacionales.
- 6) No debe ser obligatorio el Código para las

empresas multinacionales, sino deberá de utilizarse únicamente a manera de consulta.

e). República Democrática Alemana.- La propuesta de este país incluye entre los puntos más importantes, los siguientes:

- 1) Subordinación de actividades a las jurisdicciones nacionales.
- 2) Restricción de prácticas neo-colonialistas, prevaleciendo el principio de ventaja mutua.
- 3) No violación de la soberanía nacional.
- 4) Seguridad internacional.
- 5) Soberanía sobre recursos naturales.
- 6) Colaboración con regímenes racistas.
- 7) Prácticas comerciales restrictivas, tales como la transferencia de utilidades que afecten la economía y a la sociedad de los países en desarrollo.
- 8) Restricción de derechos sindicales y efectos desfavorables de condiciones de trabajo y de vida.
- 9) Sanción a sobornos y otras prácticas corruptas.

f). República Federal de Alemania.- La propuesta de este país incluye entre los puntos más importantes, los siguientes:

- 1) El Código debe de estar encaminado a resolver conflictos entre las empresas multinacionales y los países receptores.
- 2) Deberá de buscarse el equilibrio de los intereses divergentes.
- 3) Alentar la función positiva de las empresas multinacionales en la economía mundial.

- 4) Definir elementos de un clima de inversión positivo, tanto en países de origen como en países receptores.
- 5) En general, las recomendaciones para las empresas multinacionales, deberían de ir acompañadas de recomendaciones para países de origen y países receptores.
- 6) Que el término "empresa multinacional" abarque empresas propiedad tanto de entes privados, como de entes públicos, ya sea que su participación sea total o parcial.
- 7) El Código debe de ser de aplicación universal, con un margen de recomendaciones para países en desarrollo.
- 8) En cuanto a su naturaleza y mecanismo, el Código debe de ser de carácter voluntario. Como las empresas multinacionales no tienen personalidad jurídica en derecho internacional, las recomendaciones sólo serían obligatorias si se transforman en ley nacional.
- 9) Para que sea obligatorio el Código de Conducta, se requerirá de la armonía de las legislaciones nacionales.
- 10) Deberá de darse igual trato a las empresas nacionales con características similares a las subsidiarias de las multinacionales, como por ejemplo, el tamaño de la empresa.
- 11) Las empresas multinacionales no deben ser responsables de los resultados de las decisiones tomadas por los países receptores o países de origen.
- 12) Deberá de observarse la política local en cuanto a objetivos económicos y sociales del país receptor y no deberá de permitirse la participación indebida en políticas internas, como regla general.
- 13) Las empresas multinacionales deben de divulgar al país receptor cierta información (por ejemplo, vía balances consolidados) sobre su estructura, ventas, empleados,

nuevas inversiones fijas, etc., pero observándose siempre la confidencialidad debida.

- 14) No abuso de posiciones dominantes en el mercado que eviten la competencia.
- 15) En cuanto al financiamiento, deberán tomarse en cuenta los objetivos previstos en relación a la balanza de pagos y políticas crediticias. Deberá de proporcionarse información adecuada a las autoridades impositivas y los precios de las transferencias deberán basarse en la norma de independencia.
- 16) Establecer instalaciones de investigación en países receptores y ampliarse las existentes. Asimismo, deberá transferirse una tecnología compatible con la política del país receptor.
- 17) Laboral y sindicalmente, los empleados deberán conservar siempre sus derechos de representación, información, mejores condiciones laborales, asistencia en caso de cierre de la empresa y despidos en masa.
- 18) Que las recomendaciones a países de origen, países receptores y a empresas multinacionales, incluyan una adecuada protección a las inversiones, prevean una compensación suficiente, rápida y eficaz en caso de expropiación, se establezca una libertad en materia de transferencia de capital y utilidades y se garantice el principio de trato nacional a los inversionistas extranjeros.

g). Jamaica.- La propuesta de este país incluye entre los puntos más importantes, los siguientes:

- 1) El Código debe de ser obligatorio y aplicable por los gobiernos, en tanto que no contravenga a su legislación nacional, conforme al Derecho Internacional, proporcionando directrices a los legisladores nacionales.

- 2) El Código debe ser flexible y señalar objetivos.
- 3) La única obligación de los gobiernos de origen, será la de asegurar que las matrices indiquen a las filiales que funcionen con un sano criterio cívico y que no actúen en contra de los objetivos declarados por los países receptores.
- 4) Deberá de darse igual trato a empresas nacionales y huéspedes por parte del país receptor, y por tanto, ambas deben de obedecer las leyes del estado anfitrión.
- 5) Deberá de existir la supremacía de las leyes del país receptor sobre las del país de origen.
- 6) Si la empresa está inconforme con las leyes del país receptor, que quede en libertad de no establecerse o de retirarse.
- 7) Se debe de entender por empresa multinacional, aquella que posee o controla instalaciones de producción o servicios fuera del país en que tiene su sede.
- 8) Deberán preverse disposiciones en contra de prácticas corruptas, como por ejemplo, el soborno, para lo cual deberán de establecerse sanciones por el país receptor, tanto al sobornante como al sobornado. Los países de origen deben de proporcionar todo tipo de ayuda para establecer juicios en casos de sobornos.
- 9) No intervención política en el país receptor por parte de las empresas multinacionales.
- 10) Serán aceptables las actividades de caridad, siempre que hayan sido aprobadas y que estén de acuerdo a los objetivos del país receptor.
- 11) La empresa multinacional puede solicitar asistencia tanto del país de origen como del país receptor, para el logro de sus objetivos.
- 12) El país receptor puede disponer de sus recursos nacionales conforme a sus objetivos.

- 13) El país receptor puede determinar los sectores en los que se le permita participar a la empresa multinacional.
- 14) Es de esperarse que la empresa multinacional contribuya a las reservas de divisas del país receptor.
- 15) En materia de tributación, debe de llegarse a acuerdos intergubernamentales (reglamentos sobre doble tributación, prorrateo de la tributación entre el país de origen y el país receptor, etc.). En el Código debe precisarse que las empresas multinacionales deberán proporcionar al país receptor toda la información necesaria para la debida tributación en los términos de la ley local.
- 16) El país receptor se debe reservar ciertas prácticas comerciales restrictivas.
- 17) Las empresas multinacionales deben de respetar las actividades sindicales, negociaciones colectivas, formación profesional, empleo de administradores locales, pautas salariales y en general, directrices del país receptor.
- 18) Tanto la matriz como las filiales, deben dar al país de origen y al receptor toda la información sobre el total de sus operaciones, en cualquier parte del mundo.

2. Conclusiones.- Dada la naturaleza de un Código de Conducta Internacional, para ser aplicable a empresas multinacionales y la dificultad para exigir su cumplimiento por un ente internacional único sancionador, considero que el mismo debe ser de carácter meramente voluntario, marcando las directrices y pautas que deban de tomarse al regularse a este tipo de empresas, en la medida en que tales directrices marcadas por el Código, sean adoptadas por las legislaciones locales.

Asimismo, considero que para que las disposiciones previstas por el Código de Conducta llegasen a ser obligatorias, se requeriría de la suscripción de tratados internacionales y de la adecuación de las leyes locales con los mismos.

Aunque el Código de Conducta jurídicamente no fuese obligatorio, pero si sus disposiciones se establecen en forma concreta, si puede utilizarse a manera de procedimiento de consulta. Al tomarse conciencia sobre el Código, se podría asegurar su observancia a través de la opinión pública, sindicatos, organizaciones de consumidores, asociaciones de empresas y en general, cualquier medio de apremio cuyo encargo se dejase al gobierno del país receptor.

Mayor que el problema de definición de una empresa multinacional, es el objeto a definir. ¿La multinacional puede ser regulada internacionalmente? ¿Se puede crear una organización internacional capaz de lograrlo? Como cualquier agencia pública, ya sea nacional o internacional, deberá servir al interés público, mas no es claro si se puede definir el interés público a nivel internacional. Tal vez pudiese ser más factible el lograr una definición de las actividades de las empresas multinacionales.

En otras palabras, aunque se estableciese un código de conducta internacional para las empresas multinacionales, sería difícil lograr su cumplimiento, ya que para ello se requeriría de un organismo internacional con medios de apremio propios y efectivos, ya que de lo contrario podríamos llegar a asemejar este caso con la máxima de "nula pena sine lege". El que un país determinado pretendiese imponer sanciones sobre una empresa multinacional correría el riesgo de que la propia empresa multinacional o varias de ellas en apoyo a la primera, tomaran represalias en contra de dicho país, afectándolo económicamente.

CAPITULO SEGUNDO

ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS PARAISOS FISCALES

I. EVOLUCION HISTORICA.

El uso de los paraísos fiscales no es privativo de la época moderna, ni del nacimiento de las empresas multinacionales (5). Desde hace varios siglos se han utilizado sistemas parecidos a los paraísos fiscales, que respondieron a políticas económicas, creados algunas veces para atraer al comercio extranjero y otros fueron creados indirectamente por aquellos países con un comercio muy desarrollado y al imponer gravámenes al comercio local, los comerciantes buscaron otras plazas con menor o sin gravamen alguno. De esta manera, se inició también una competencia entre los gobiernos de distintos países para atraer el funcionamiento de empresas dentro de su territorio, mediante el otorgamiento de incentivos fiscales, o de otro tipo. El gobierno de la antigua Atenas, ciudad que tuvo un gran auge comercial, estableció un impuesto a los comerciantes, equivalente al 2% del valor de las exportaciones y de las importaciones. En evasión a dichas medidas, se creó el uso de varias islas aledañas como refugios de las mercancías que con posterioridad eran introducidas de contrabando. Durante

(5) Se puede decir que en Canadá, en 1871, se dio por primera vez la forma multinacional de organizaciones empresariales con métodos de administración por control remoto. Posteriormente se incorporaron en otros países con administración local, pero los accionistas eran las matrices en otros países, quienes a su vez ponían a los directores de las empresas subsidiarias.
Política Inglesa Siglo XIX.

- 1) Llegar lo más cerca posible a los consumidores.
 - 2) Hablar al cliente probable en su idioma natal.
 - 3) Ofrecerle siempre nuevos y perfeccionados productos.
- Al penetrar comercialmente los alemanes a China y para contrarrestar la presencia inglesa en las costas chinas, fueron a los hogares de los chinos estableciendo por

la Edad Media, varias ciudades, entre otras, Londres, eximieron de todo tipo de impuestos a los comerciantes marítimos, con el propósito de atraerlos y promover el comercio en dichas ciudades (6). Como consecuencia de ello, Inglaterra llegó a ser un centro naviero de los más importantes en el mundo y desarrolló a tal grado su legislación marítima, que a la fecha muy comúnmente es

primera vez el sistema de emplear promotores de ventas a cuotas (salario más comisiones). La clave era encontrar lo que la gente deseaba.

Los pioneros del comercio, tratando de incrementar la provisión de bienes posibles, se aventuraron a introducirse en países extraños.

El 5 de diciembre de 1891, Alexander Hamilton publicó un "Informe sobre Manufacturas" que se puede resumir en lo siguiente:

-Hay que asegurar la industria, cultivar el orden y la tranquilidad interna y externa.

-Proteger la industria nacional con altos aranceles a las importaciones (manufacturas que compiten con las locales), mas no a las materias primas.

-Cuando la demanda esté asegurada, prohibir importar artículos rivales.

-Prohibiciones a la exportación de las materias primas de las manufacturas.

-Bonificaciones pecuniarias.

-No producir escasez con los aranceles protectores.

-Impedir aumentos momentáneos de precios.

-Premios.

-Exención de impuestos a la materia prima necesaria para la industria.

-Reintegro de los aranceles o impuestos de importación a los materiales utilizados por las manufacturas.

-Promoción de nuevos inventos y descubrimientos nacionales e introducción de los que se hayan hecho en otros países, particularmente los relacionados con maquinarias.

-Regulaciones judiciales para la inspección de los bienes manufacturados para prevenir fraudes al consumidor y mejorar la calidad de los productos.

-Agilización de las remisiones pecuniarias de unos lugares a otros.

-Facilitar la adquisición de materias primas y de provisiones y pagos.

-Agilización del transporte de bienes.

(6) Duggart Caroline.- "Tax Heavens and Their Uses", págs. 1 a 5 E.U.A. 1979.

designada para que sean sus leyes y sus árbitros los que conozcan de conflictos internacionales en esa materia.

Bélgica tuvo un comercio internacional muy pobre durante el siglo XV, mismo que se vio disminuido por la política adoptada por su gobierno al imponer algunas restricciones en intercambios locales o extranjeros pero por otra parte liberó casi de todas las cargas impositivas al comercio; como consecuencia, los comerciantes ingleses prefirieron los mercados de Bélgica para vender su lana, en vez de venderla en Inglaterra, ya que en este último país los gravámenes fiscales eran muy altos (7).

Como consecuencia de la política adoptada por el gobierno holandés durante los siglos XVI, XVII y XVIII, los puertos marítimos de este país tuvieron un gran crecimiento, ya que resultaba muy atractiva la importación de mercancías por ese puerto, en virtud del mínimo de restricciones y de los muy bajos costos y gravámenes fiscales (8). Aún a la fecha Holanda es considerada como un paraíso fiscal para cierto tipo de operaciones. No obstante que es un país altamente industrializado y con un sistema impositivo bastante severo, es considerado como un paraíso fiscal por el tratamiento especial que le da a las empresas controladoras ("Holding Companies") constituidas en su territorio, evitándose la doble imposición por las mismas anancias y permitiendo que una empresa controlada por holandesa esté exenta de impuestos por productos de capital, obtenidos por inversiones directas en sus subsidiarias, ya sean constituidas en ese país o en el extranjero. El requisito indispensable es que la empresa controladora tenga cuando menos un 5% de inversión directa en el capital social de la subsidiaria, que dicha participación la haya tenido al menos desde el inicio del ejercicio correspondiente y que la subsidiaria sea sujeta del Impuesto Sobre la Renta de su país sede (independientemente de que el impuesto de la subsidiaria sea o no pagado por virtud de incentivos fiscales o por otra causa legal). Además, su conjunto de tratados fiscales pueden representar una sensible reducción o

- (7) A. Barton.- "World History for Workers", pág. 52, E.U.A. 1922.
 (8) D.Wells.- "Theory and Practice of Taxation", pág. 91, E.U.A.

eliminación total del impuesto retenido por dividendos a la empresa matriz extranjera. Por otra parte, Holanda no grava los ingresos por intereses (9).

Los primeros antecedentes del uso de sistemas similares a paraísos fiscales en el Continente Americano, fueron usados en las trece Colonias Inglesas, debido a que la gran mayoría de su comercio estaba destinado forzosamente a Inglaterra, con un gravamen impositivo inglés que resultaba bastante oneroso para los comerciantes (no así gravámenes locales), quienes en busca de evitar el pago de dichos impuestos, vendían sus productos a otros países de América. Durante el tiempo de las trece colonias los residentes de las mismas no tenían participación en la elaboración de las leyes inglesas y únicamente se les permitía realizar una interpretación parlamentaria, lo cual era considerado por los habitantes americanos como una violación a sus derechos constitucionales. En rebeldía a las leyes impuestas por la Corona Inglesa, se inició desde 1721 la evasión a leyes de Inglaterra, tales como a la "Stamp Act" y a la "British Tax on Tea". Curiosamente, los mismos sistemas impositivos usados por Inglaterra son repetidos posteriormente por los Estados Unidos de América, al gravar a sus ciudadanos sobre todos sus ingresos obtenidos tanto dentro como fuera del país. Esta política fue descrita por el Juez de la Suprema Corte de los Estados Unidos de América, Oliver Wendell Holmes, cuando declaró: "El Derecho es un espejo mágico en el cual nosotros vemos reflejadas no solamente nuestras vidas, sino también las de aquellos que pasaron antes que nosotros" (10).

II. ANTECEDENTES CONTEMPORANEOS.

En la actualidad, los paraísos fiscales son utilizados normalmente por las ventajas fiscales que representan o por los llamados paraísos de capital. Los paraísos fiscales, propiamente dichos, representan

- (9) Tax Heaven Review. Technical Services Group. Primera Edición, 1977. E.J. Crockett y N. Fox., Inglaterra, Ed. H.D.M. Limited, pág. 146 ss.
- (10) Schwartz, Bernard, The Law in America.- Págs. 15 a 19, 1974.

ventajas en cuanto a las bajas tasas impositivas, cuando las existen y por los ingresos cuya fuente se encuentra fuera de dicho país, los cuales no son gravados. Así como el artículo 694 del Código Fiscal de Panamá, en concordancia con el artículo 50. de la Ley 9 de 1964 de dicho país, establecen como objeto del Impuesto sobre la Renta el ingreso gravable que se produzca de cualquier fuente dentro del territorio de la República de Panamá, sea cual fuere el lugar donde se perciba; igualmente, la Ley No. 42 de 8 de noviembre de 1977, en su artículo 10., inciso a), exime de todo impuesto o retención alguna, en cuanto al Impuesto Sobre la Renta de la República de Panamá se refiere, a los ingresos que sean considerados de fuente extranjera, equiparando a éstos los productos mineros de Cerro Colorado (ubicado en Panamá).

En cuanto a los paraísos de capitales, Suiza es considerada como el prototipo de éstos, convirtiéndose en el refugio de los fugitivos de sublevaciones políticas y sociales, principalmente provenientes de Rusia, Alemania, América del Sur y España. Conforme a la Ley del Secreto Bancario Suiza, los bancos en dicho país están obligados a mantener en completa privacidad la información sobre las cuentas que manejen, permitiéndoselos además, la utilización de cuentas secretas numeradas, en las cuales se desconoce al titular de la misma y para efectos de depósito o retiro, basta con proporcionar el número de la cuenta. Cabe decir que Suiza tiende a limitar el uso de las cuentas numeradas para evitar convertirse en un centro de fondos ilegales. Panamá ha iniciado también el uso de estas cuentas numeradas. Más aun y por virtud de ciertos tratados en los cuales Suiza ha sido signataria, las cuentas numeradas secretas pueden ser abiertas por empresas constituidas en países paraísos fiscales, lo que junto con la característica de ser sociedades anónimas, se logra que aun en cumplimiento de alguna orden judicial, el Banco Suizo no pueda proporcionar el nombre de la persona física, quien realmente es la propietaria del dinero, toda vez que la cuenta queda abierta a nombre de una sociedad anónima, cuyos accionistas se desconocen y normalmente los administradores son abogados residentes en Suiza (11).

Además de las ventajas impositivas que representan los paraísos fiscales, normalmente éstas van acompañadas

(11) The International Tax Heaven Directory - Págs. 164 a 170, E.J. Crockett and N. Fox, Edición 1977 Ed. HMD Limited.

de atractivos financiamientos, en moneda distinta a la del curso legal del país anfitrión y los financiamientos por lo general son otorgados a residentes de otros países, convirtiéndose en centros internacionales de empréstitos. El mayor auge de los centros internacionales de financiamiento se inició en los años 50's del presente siglo, en la época de la segunda postguerra mundial y normalmente los financiamientos se daban en monedas de países europeos, pero distintas a la moneda del país de residencia del banco otorgante. Igualmente, se extendió mucho el financiamiento en dólares de los Estados Unidos de América en toda Europa, por virtud de la situación caótica en que vivía dicho continente, así como el atractivo de realizar depósitos en dólares fuera del país de residencia, con la obtención de mayores intereses, aunado al no pago de impuestos. Estos mercados europeos se vieron incrementados por virtud de un impuesto sobre los intereses pagados por bancos de Estados Unidos de América y por los sistemas tan sofisticados y complicados utilizados por dichos bancos, así como por los rígidos controles sobre financiamientos impuestos por los Estados Unidos de América. La desmotivación de invertir dentro de los Estados Unidos de América, creada por la gama de leyes restrictivas sobre la inversión bancaria en ese país, tuvo como consecuencia el que aun los ciudadanos norteamericanos invirtieran sus capitales en el exterior. Para contrarrestar tales consecuencias, el Consejo de la Reserva Federal de los Estados Unidos de América, autorizó el establecimiento de oficinas de representación en el extranjero a los bancos norteamericanos, estableciéndose principalmente en Bahamas e Islas Caimán. En esta última, no obstante que continúa siendo dependiente de la Corona Inglesa, Inglaterra permite el establecimiento de Leyes sumamente liberales comparadas con las vigentes en Inglaterra.

III. SITUACION ACTUAL.

En su mayoría, los sistemas caracterizados como paraísos fiscales se encuentran en países subdesarrollados, que no cuentan con una fuente de producción importante, ni tienen abundante riqueza natural, ni tampoco son países industrializados. Así, por ejemplo, tal es el caso de Bahamas, Bermudas, Islas Virgenes, Islas Caimán, Islas Canal, Gibraltar, Isla del Hombre, Liberia, Liechtenstein, Luxemburgo, Curazao, Panamá, etc; asimismo, es para estos países un gran

atractivo la presencia de bancos extranjeros, ya que proporcionan una ventaja económica en cuanto a empleos e ingresos, que de otra manera no los obtendrían. Por otra parte, estos países han podido incrementar la industria sin chimeneas (turismo), resultando atractivos para pensionados o retirados, debido a que sus ingresos no se verán disminuidos por impuestos locales, por ser dichos ingresos provenientes de fuentes de riqueza del exterior. Sin embargo, los centros financieros de paraísos fiscales han resultado ser también un refugio de criminales o defraudadores, para esconder capitales mal habidos, aunque también son utilizados por legítimos hombres de negocios.

IV. RAZONES PARA EL USO DE PARAISOS FISCALES.

A efecto de entender la razón de la existencia de los paraísos fiscales, resulta importante describir las razones por las cuales es atractivo el uso de los mismos.

1. Desgravamiento fiscal.- Tal vez la principal razón para el uso de un paraíso fiscal, es la de las grandes ventajas impositivas que éstos representan, además de la privacidad de las operaciones, libertad de control de cambios, flexibilidad en sistemas bancarios, tales como requisitos de reserva y la obtención de altos intereses en depósitos y financiamientos a tasas de interés relativamente bajas. (Las ventajas más relevantes, dada su importancia, serán analizadas con posterioridad en el Capítulo Tercero).

2. Localización geográfica.- En cuanto a las operaciones, resulta irrelevante la localización geográfica del país paraíso fiscal, ya que normalmente dichos paraísos están dotados de suficiente infraestructura y medios modernos de comunicación para realizar operaciones a control remoto. En la actualidad, la mayoría de los principales bancos mundiales tienen oficinas o sucursales en alguno o algunos de los paraísos fiscales alrededor del mundo. Estos paraísos fiscales bancarios son frecuentemente utilizados por residentes de países industrializados, para invertir en el mercado de eurodólares, libres de las restricciones del país de origen del capital. Normalmente, ellos aceptan depósitos en dólares provenientes del extranjero y otorgan préstamos a subsidiarias de empresas multinacionales, cuya

matriz se encuentra localizada en algún país altamente industrializado, o con fuertes restricciones bancarias e impositivas.

3. Ventajas bancarias.- El banco del paraíso fiscal puede ofrecer tasas de interés más atractivas, dado que normalmente estos paraísos no imponen la obligación de mantener altas reservas para garantizar sus operaciones, o sea, el encaje legal, pudiendo así destinar dicho capital, que de otra manera estaría congelado, para poder ser prestado o invertido con fines más lucrativos.

4. Estabilidad política.- Un paraíso fiscal localizado en un país políticamente estable, puede resultar una mejor opción para el establecimiento de una empresa, en el caso de que se esté llevando un negocio por parte de dicha empresa en un país con cierta inestabilidad. En esta forma, resulta atractivo para la empresa matriz localizada en un país altamente desarrollado, establecer en un paraíso fiscal estable una sucursal o subsidiaria, desde donde se realicen las inversiones en el país inestable y en donde se mantenga la administración de la empresa; las ganancias y activos que no se requieran mantener físicamente en el país inestable, podrán ser trasladados a un banco de un país paraíso estable. De esa manera, se disminuye el riesgo de una pérdida parcial o total de la inversión por razones de expropiación laborales o por cualquier otro motivo y como dichos ingresos o activos fueron generados en otro país, los mismos no son gravados en el país paraíso fiscal estable, reduciéndose también el riesgo de un control de repatriación de divisas.

5. Anonimato.- El anonimato es una característica muy importante de los paraísos fiscales, ya que las leyes de los países paraísos fiscales permiten el secreto bancario y bursátil, impidiendo de tal manera que se puedan obtener las pruebas para demostrar hechos ilícitos, mediante la comprobación de depósito de fuertes sumas inexplicablemente obtenidas. El operar con bancos localizados en paraísos fiscales, resulta hasta cierto punto confiable por virtud del fuerte volumen que dichos bancos manejan, así como el respaldo que les da su matriz, normalmente ubicada en países altamente industrializados. El uso de paraísos fiscales para lograr la evasión o elusión fiscal, es un problema que afecta tanto a países desarrollados como a los que están en proceso de desarrollo.

Los intentos para solucionar los problemas de evasión fiscal internacional se remontan hasta el año de 1843, cuando se celebró el primer tratado fiscal internacional entre Bélgica y Francia, que preveía asistencia y colaboración administrativa entre dichos países. Para controlar los efectos ocasionados por paraísos fiscales, se han realizado intentos tanto unilaterales como bilaterales (12).

(12) Manual de Negociaciones de Tratados Bilaterales entre países desarrollados y en vías de desarrollo, Publicación de la Organización de las Naciones Unidas, ST/ESA/94 (1979, pág. 29).

CAPITULO TERCERO

PARAISOS FISCALES

I. CONCEPTO DE PARAISO FISCAL.

La mayoría de los países que son considerados como paraísos fiscales no gravan, o gravan con tasas muy bajas, los ingresos del exterior obtenidos por personas físicas o empresas constituidas dentro de sus territorios y dan facilidades bancarias y comerciales de muy diversa índole; principalmente prevén dentro de su legislación, un secreto bancario y comercial sobre las operaciones realizadas dentro de sus territorios. Muchos países con características de paraísos fiscales son utilizados para minimizar el impacto fiscal en ingresos y actividades tanto legales como ilegales. Por esta última razón, dichos países también son utilizados por personas evasoras de impuestos, aprovechando el anonimato que prevén tales legislaciones. De tal manera, especial atención requiere el análisis de las actividades y de la legislación del país paraíso fiscal, a efecto de que se diferencie con precisión la legalidad o ilegalidad de las actividades involucradas.

En virtud de las características que identifican a los paraísos fiscales y que más adelante se analizarán y siguiendo un sistema inductivo para la determinación de un concepto, se puede llegar al siguiente:

"CUALQUIER PAIS CON CERO O CON BAJAS TASAS FISCALES, EN TODOS O EN ALGUNOS TIPOS DE IMPUESTOS, CON CIERTO GRADO DE INFRAESTRUCTURA, SEGURIDAD, SECRETOS Y VENTAJAS BANCARIAS Y COMERCIALES".

Algunos países podrán ser considerados como paraísos fiscales parciales, ya que en forma aislada no gravan ciertos ingresos. Así, tenemos el caso de algún país que no grave ingresos derivados de productos del capital, pero sí ingresos por productos del trabajo, etc. (i.e. Holanda). Por el contrario, existen países que eximen de

gravamen fiscal la totalidad de los ingresos que obtengan personas físicas o morales domiciliadas dentro de sus territorios, cuando dichos ingresos encuentren su fuente fuera de tales países.

II. CARACTERISTICAS

1. Impuestos Bajos.- Muchos países considerados como paraísos fiscales, aunque imponen algunos tipos de impuestos, normalmente no gravan el ingreso proveniente del exterior con un impuesto sobre la renta, o mantienen tasas más bajas que las de los países de residencia de los entes que hacen uso de dichos paraísos fiscales. Así, por ejemplo, en Bahamas, Bermudas o Islas Caimán, no se impone ningún impuesto sobre ingresos o riquezas del exterior. Estos atractivos fiscales van normalmente acompañados de una política de fomento para el establecimiento de instituciones bancarias o empresas comerciales.

Panamá promueve el establecimiento de empresas comerciales e industriales dentro de su territorio, para lo cual otorga una licencia comercial tipo "A" o una licencia industrial, según sea el caso (13), y para mantener vigente el registro de la sociedad gravaba con una tasa única anual equivalente a B/200.00 (equivalente a 200 U.S. dólares) (14).

En algunas ocasiones, los paraísos fiscales son establecidos por razón de que dicho país no cuenta con una infraestructura, mano de obra, ni materia prima para establecer una industria que le permita ser autosuficiente y mediante esa forma logran obtener un ingreso indirecto y solucionar sus problemas de presupuesto.

Por virtud de las actividades que realizan las empresas de capital extranjero constituidas en dichos países, cabe nombrar a este tipo de actividades como "La Industria en Libro", ya que la empresa en realidad no lleva a cabo actividades dentro del territorio del paraíso fiscal y solamente se mantiene constituida y actualizada en libros, siendo el extranjero el verdadero campo de actividades.

- (13) Decreto de gabinete número 90, 25 de marzo de 1971.
 (14) Ley número 77 de 22 de diciembre de 1976, en vigor a partir del 1o. de enero de 1977.

Otras Características Fiscales:

- a) Cuota fija.- Resulta ser un ingreso para estos países los derechos que cobran por el otorgamiento y renovación de licencias a bancos y a empresas, los que son sumamente inferiores al impuesto que se generaría en el caso que se cobrase el impuesto sobre ingresos.
- b) Doble régimen fiscal.- Otro sistema utilizado por paraísos fiscales, es el de un doble tratamiento fiscal, o sea, los ingresos generados dentro del país son gravados en forma significativa, mas no así los ingresos obtenidos fuera del país. Este sistema es utilizado también por países industrializados, tales como Francia, para atraer inversiones.
- c) Gravamen preferencial.- Algunos paraísos fiscales gravan con tasas bajas los ingresos derivados de determinadas actividades o tipos de negocios, en razón a sus prioridades o políticas de desarrollo, y las actividades que no son preferenciales no gozan de los incentivos o estímulos requeridos para su promoción y desarrollo.

2. Secreto.- Como una de las características principales de los paraísos fiscales, se encuentra el del secreto que guardan, en mayor o menor grado, sobre las personas extranjeras y sus operaciones comerciales o bancarias que realizan en dichos territorios.

Esta confidencialidad de clientes y operaciones, tiene su origen en el Derecho Común ("Common Law") y aún se encuentra vigente en varios países que todavía son Colonias Británicas y se pacta en un contrato expreso o tácito, celebrado entre la institución bancaria y los depositantes, por medio del cual el banco se compromete a mantener en secreto las operaciones de sus clientes. En caso de que dicha confidencialidad sea violada por parte del banco, el cliente podrá iniciar una acción en contra del banco, por incumplimiento de contrato y demandar los

daños que le origine. Así, por ejemplo, las leyes federales de Suiza y las locales de sus cantones establecen el secreto por parte de las instituciones bancarias. Sin embargo, dicho secreto se encuentra limitado por algunos tipos de convenios celebrados con diversos países, como por ejemplo el celebrado con Estados Unidos de América en Berna en el año de 1951, por medio del cual se conviene en la retención de un impuesto equivalente al 15% de los dividendos de acciones (15). Algunos países han adoptado el secreto establecido por el "Common Law" e inclusive, algunos otros han previsto reglamentaciones más fuertes en favor de dicho secreto, llegando a establecer como un delito su violación, lográndose con ello una mayor seguridad por parte de los clientes de bancos en dichos países y una política para atraer fondos del exterior. Uno de los países que ha establecido fuertes sanciones por la violación del secreto bancario o comercial es Islas Caimán, en donde no obstante que ya se establecía como un delito la divulgación de este tipo de secretos, se modificó la legislación local para prever sanciones más fuertes, como consecuencia de un juicio llevado a cabo en los Estados Unidos de América, en el cual se utilizó el testimonio de un residente de Islas Caimán para obtener información secreta conforme a las leyes de este país (16).

Generalmente, tanto los países paraísos fiscales como los no considerados así, mantienen cierto nivel de privacidad en sus operaciones bancarias y comerciales. Así, algunos países tienen leyes muy estrictas y sanciones hasta con penas corporales por la violación del secreto, ya sea bancario o comercial, permitiendo dicha posición la utilización de dichos países para la realización a veces de delitos de defraudación fiscal internacional, ya que no proporcionan información alguna ni aún mediante órdenes judiciales de tribunales locales o del extranjero. Por otra parte, algunos países, tales como el caso de México, sí proporcionan alguna información bajo determinadas circunstancias, como es el que se solicite mediante una orden judicial cuando el depositante sea parte o acusado, o cuando lo soliciten las autoridades hacendarias

(15) Los Bancos Suizos T.R. Fehrenbach. Editorial Diana, 1a. Edición 1968, Traducción de René Cárdenas Barrios. México 1968.

(16) United States vs Field, 532 F. 2nd. 404 (5th. Circuit 1976); Apelación negada, 429 U.S. 940 (1976).

federales por conducto de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros (17).

Esta es una de las características de los paraísos fiscales que los vuelven más atractivos para la inversión extranjera, ya que en un momento dado si el individuo o la empresa están siendo auditados en su país de origen, la autoridad hacendaria no podrá demostrar el ingreso real y en muchos casos tampoco podrá fijar una estimativa, ya que la información comercial también le estará vedada. Sin embargo, esta ventaja ha sido contrarrestada por países que no son paraísos fiscales, mediante la creación de una presunción por cuanto hace a la riqueza de sus causantes. Así, por ejemplo, el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Mexicana, establece:

"Artículo 75.- Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.

II. El contribuyente en un plazo de veinte días, informará por escrito a la autoridad fiscal las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estimare convenientes, las que acompañará con su escrito o rendirá a más tardar dentro de los cuarenta y cinco días siguientes.

III. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el Capítulo X de

(17) Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito. Artículo 93.

este Título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

IV. Las discrepancias que resulten de la aplicación de este precepto no serán consideradas como constitutivas del delito de defraudación fiscal.

Cuando el contribuyente no presente declaración anual estando obligado a ello, se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos".

3. Importancia de la Actividad Bancaria.- La actividad bancaria tiende a ser de mayor importancia en la economía de los paraísos fiscales que en la de los países que no lo son. La mayoría de los países paraísos fiscales promueven la actividad bancaria en negocios del extranjero. A efecto de no alterar su economía interna, otorgan un tratamiento distinto a sus residentes del que otorgan a los no residentes, a los que se les dan en términos generales las siguientes ventajas:

- a) No exigibilidad de un depósito mínimo para realizar operaciones bancarias;
- b) Tratamiento fiscal más benéfico y en algunos casos no se grava a los extranjeros;
- c) No se imponen controles de cambio; y
- d) No se impone la prohibición de repatriación de capitales.

a). El caso de Panamá.

i) El régimen bancario en Panamá.- Para analizar el régimen bancario de un paraíso fiscal, se ha escogido el caso de Panamá, por ser muy representativo en cuanto a su género, ya que se conjugan con este país diversas características de sistemas bancarios internacionales, que le dan el carácter de liberal en cuanto a sus operaciones.

Hasta el año de 1970, la actividad bancaria en Panamá era regulada por la Ley número 101 de 8 de julio de 1941, la que tenía graves defectos, entre otros, el ser excesivamente tolerante al permitir, entre otras cosas, el uso de la palabra "Banco" a cualquier sociedad anónima, sin restricción alguna ni control por parte de una banca central u organismo gubernamental que exigiese ciertas modalidades y exigencias a dicho tipo de empresas, no obstante que existía la Contraloría General de la República, la cual ejercía un control únicamente sobre los bancos que físicamente operaban en dicho país y con instalaciones propias en el mismo.

El 2 de julio de 1970, se dictó el decreto de gabinete número 238, conocido también como Ley Bancaria, el cual crea un organismo semicentral denominado Comisión Bancaria Nacional.

La Ley Bancaria le asigna a la Comisión Bancaria Nacional, el objetivo prioritario de desarrollar en Panamá un Centro Financiero Internacional (18).

La actividad bancaria en Panamá se vio favorecida para su crecimiento por los siguientes factores y elementos naturales y estructurales:

- a) Un sistema monetario propicio a la inversión extranjera, desde 1904, otorgando al dólar de los Estados Unidos de América, el carácter de moneda legal dentro de Panamá y equivalente

(18) El artículo 4o. del Decreto de Gabinete 238, determina, entre otros objetivos, el promover en Panamá un Centro Financiero Internacional, facultando para la ejecución de tal fin a la Comisión Bancaria Nacional, habiendo tenido como resultado el que para 1980 se hubieren constituido más de 100 bancos, en su mayoría extranjeros y en representación de 19 países, con "activos totales aumentados de 54 millones de dólares de 1970, a 36,000 millones en 1979 y cuya cartera crediticia creció de 665 millones de dólares en 1970 a 19,000 millones en 1979". Fuente: Lucas López Carlos, Doctor, La Ley Bancaria Panameña y su Reglamentación, conferencia sustentada el día 12 de noviembre de 1980, 4o. Seminario Latinoamericano Sobre Derecho Comparativo, Panamá, Panamá.

- al Balboa, moneda de dicho país y sin ningún riesgo de convertibilidad.
- b) El mantenimiento de una economía abierta, libre de controles tanto para el ingreso como para el egreso de capitales del país.
 - c) La existencia de una legislación tributaria con el objetivo de promover la inversión extranjera, ya que exime de impuestos los ingresos obtenidos de transacciones realizadas o que surtan efectos fuera del país, además de una serie de exenciones fiscales en materia bancaria.
 - d) Una situación geográfica muy atractiva para el comercio marítimo mundial, por virtud de la creación del Canal de Panamá, el cual une el Océano Pacífico con el Atlántico.

Como uno de los propósitos más importantes de la legislación bancaria y como ya antes ha quedado dicho, es la de promover la inversión e integrar un sistema bancario internacional, caracterizado por las siguientes ventajas:

Se le permite a la inversión extranjera el participar directamente en esta actividad y a la que se le otorgan estímulos para su establecimiento en dicho país, ya sea que opere directamente en su territorio, o que tenga en Panamá una serie de operaciones internacionales (19). La Ley Bancaria no discrimina a los bancos extranjeros frente a los nacionales, ya que a ambos les está permitido la realización del mismo tipo de actividades bancarias, con la única excepción del Banco Nacional de Panamá, el que actúa como agente fiscal de la Nación recibiendo la función de cámara de compensación.

Para operar una institución bancaria en Panamá, tanto los bancos extranjeros como los nacionales deberán de

(19) El artículo 40. de la Ley Bancaria establece:
 "Artículo 40.- La Comisión tendrá, además de los otros que le señale este Decreto de Gabinete, los siguientes objetivos:
 ... b) fortalecer y fomentar las condiciones propicias para el desarrollo de Panamá como Centro Financiero Internacional".

cumplir con ciertos requisitos, a efecto de obtener una licencia de operación otorgada por la Comisión Bancaria Nacional, las cuales pueden ser de tres tipos:

- A) Licencia general.- Que autoriza para efectuar indistintamente negocio de banca en Panamá o en el exterior. El inciso 1) del artículo 16 del Decreto de Gabinete 238, establece a la letra:
- "...1) Licencia, que será otorgada a los bancos constituidos de acuerdo con legislación extranjera para efectuar negocios en Panamá, y a los bancos constituidos conforme a la legislación panameña para efectuar indistintamente negocios de bancos en Panamá o en el exterior; ...".
- B) Licencia internacional.- Por medio de la cual se pueden dirigir exclusivamente desde Panamá, transacciones bancarias que se perfeccionan en el exterior. Este tipo de licencia es reglamentada por el inciso 2) del artículo 16 del citado Decreto, el que a la letra dice:
- "...2) Licencia, que será otorgada a los bancos constituidos de acuerdo con la legislación panameña y que exclusivamente dirijan, desde una oficina establecida en Panamá, transacciones que se perfeccionen, consuman o surtan sus efectos en el exterior".
- C) Licencia de representación.- Requerida por los bancos extranjeros que establezcan oficinas de representación en Panamá, sin realizar actividades bancarias con efectos en dicho país. Esta licencia se reglamenta conforme al inciso 3) del citado artículo 16:
- "...3) Licencia que será otorgada a los bancos constituidos de acuerdo con la legislación extranjera, que deseen establecer exclusivamente oficinas de representación en Panamá".

Mediante este tipo de licencias se les permite a las instituciones correspondientes llevar a cabo actividades bancarias, las cuales son definidas como "el acto de obtener fuentes de financiamiento del público a través de la aceptación de depósitos de dinero, o a través de cualquier otro medio autorizado por la ley pertinente y el uso, por cuenta y riesgo del banco, de tales recursos para realizar préstamos, inversiones o cualquier otra transacción autorizada por la ley o por los usos bancarios" (20).

ii) Cuentas cifradas.- Al igual que en Suiza (21), los bancos panameños están autorizados para operar cuentas corrientes o depósitos cifrados, los cuales se rigen por las disposiciones del Código de Comercio (22).

El artículo 2 de la Ley número 18, define la cuenta bancaria cifrada como: "un contrato en virtud del cual una persona, natural o jurídica, mantiene un depósito de dinero o de valores o un crédito en un banco y éste se obliga a cumplir las órdenes de pago de dicho depositante hasta la concurrencia de las cantidades de dinero o de entrega de valores que hubiere depositado del crédito que se le hubiere concedido y a guardar estricto secreto en

- (20) Panama a Business Profile.- Arosemena Noriega y Castro, Investigación y Desarrollo, S.A. Panamá, Panamá, 1979, Pág. 94.
- (21) Conforme a la legislación bancaria suiza, las instituciones financieras en dicho país están autorizadas para manejar cuentas secretas, en las cuales nunca incluyen en un mismo papel el titular de la cuenta y el número de la misma. Además, conforme a las leyes suizas, les está prohibido a los bancos proporcionar información financiera fiscal o de impuestos a gobierno alguno cuando ésta no está disponible para las autoridades helvéticas bajo las leyes de la Confederación. Fehrenbach, TR. los Bancos Suizos, Ed. Diana, 1a. Edición 1968 traducción de René Cárdenas Barrios. Suizo original The Swiss Banks Copyright 1966. Ed. orig. en inglés por McGraw-Hills Book Company. Págs. 142, 143 y 176.
- (22) La Ley No. 181 del 28 de enero de 1959, faculta a las empresas bancarias y demás instituciones de crédito legalmente establecidas en el territorio panameño para operar cuentas cifradas.

cuanto a la existencia de la cuenta, su saldo y la identidad del depositante. Los intereses devengados de dicho depósito cifrado, formarán parte integrante de la cuenta para todos los efectos legales".

Para asegurar el cumplimiento de la privacidad, la propia Ley prevé una pena corporal de 30 días a 6 meses y multa de \$1,000 a \$10,000 balboas, o ambas penas, a los gerentes, oficiales, funcionarios y demás empleados de las instituciones bancarias, nacionales o extranjeras, que revelen a personas ajenas a la institución cualquier información en cuanto a la existencia, saldo o identidad del titular de la cuenta cifrada (artículo 4o.). La única excepción al secreto bancario, es en cuanto a la información que deba proporcionarse a los funcionarios de instrucción, jueces y magistrados que conozcan de procesos criminales, sin aclarar los artículos 5o. y 6o., sobre si se limita a procesos criminales por delitos cometidos en Panamá o en el extranjero, o en violación a leyes panameñas o extranjeras. Es muy importante la determinación del concepto de procesos criminales, toda vez que si se entendiése que es aplicable también a procesos criminales por delitos cometidos en el extranjero o en violación de leyes extranjeras, el hecho de que se defraudasen impuestos en países que gravan los ingresos de sus residentes, cualquiera que sea el lugar de la fuente de ingreso, podría configurarse el delito de defraudación fiscal y por virtud de exhorto, continuarse el proceso criminal, con ejecución en Panamá, quedando por tanto nulificado el atractivo de secreto bancario.

iii) Incentivos fiscales.- Como vimos con anterioridad, Panamá considera como renta no gravable la obtenida de transacciones que se perfeccionen en el exterior (23). Asimismo, también quedan exentos de impuestos los intereses en favor de extranjeros que se paguen sobre depósitos de cuentas de ahorro o a plazos que se mantengan en instituciones bancarias establecidas en la República (24).

Se consideran de fuente extranjera y por tanto no gravables en Panamá, los intereses ganados sobre préstamos

(23) El artículo 694, primer párrafo, del Código Fiscal de Panamá, establece: "Es objeto de este impuesto la renta gravable que se produzca de cualquier fuente dentro del territorio de la República de Panamá, sea cual fuere el lugar donde se perciba".

(24) Artículo 708, inciso 1), del Código Fiscal de Panamá.

u otras transacciones financieras efectuadas desde Panamá con personas residentes fuera del país, cuando dichos recursos sean utilizados permanentemente (25).

A efecto de evitar que Panamá sea utilizado como un mero país de registro de operaciones internacionales, además de la licencia respectiva, se les exige a los bancos que cuenten con oficinas y funcionarios propios dentro del territorio panameño.

iv) Secreto bancario.- La Ley Bancaria garantiza el secreto bancario, limitando aún a la Comisión Bancaria Nacional sus facultades de investigación y búsqueda de información sobre las cuentas en bancos panameños. Si bien es cierto que se faculta a la Comisión Bancaria Nacional para solicitar por escrito a cualquier banco los libros de contabilidad, actas, dinero en efectivo, valores de propiedad del banco, documentos y comprobantes, así como informes y documentos relativos a operaciones, cierto es también que los exámenes de los inspectores de la Comisión Bancaria Nacional, no podrán incluir las cuentas de depósito de la clase que sean, ni los niveles en custodia, ni las cajas de seguridad, ni los documentos derivados de operaciones de crédito que mantengan los clientes con el banco, salvo que exista una orden judicial conforme al artículo 89 del Código de Comercio.

Por otra parte, conforme al artículo 74 de la mencionada Ley Bancaria, se le prohíbe a la Comisión el llevar a cabo investigaciones acerca de asuntos particulares de clientes de cualquier banco panameño. Las autoridades de la Comisión no podrán revelar la información obtenida, salvo que les sea exigida por la vía judicial.

Aunque como ya quedó establecido con anterioridad, los ingresos derivados de dividendos o cuentas bancarias en Panamá, por parte de extranjeros, no causan Impuesto Sobre la Renta, cabe hacer referencia a las facultades de la Dirección General de Ingresos, en cuanto a la obtención de datos e información por concepto de impuestos, toda vez que, bajo determinadas circunstancias, podría pretenderse la obtención de dicha información, en cuanto a ciudadanos de otros países. Dicha Dirección General de Ingresos está autorizada a recabar tanto de entidades públicas como de privadas y de terceros en general, toda clase de

información vinculada con las actividades cuya fiscalización está a su cargo, aunque dicha información tiene el carácter de confidencial y secreta y en ningún caso la Dirección podrá hacerla trascender, salvo en caso de que en un momento dado Panamá firmase un tratado fiscal internacional (26). En caso de que los funcionarios públicos o privados, no proporcionen la información requerida por la autoridad fiscal, se les impondrá una sanción que irá de \$10 a \$1,000 balboas (27).

v) Secreto comercial.- En cuanto al Secreto Comercial y en concordancia con lo mencionado en el inciso anterior sobre el Secreto Bancario, es importante referirse a lo establecido por el artículo 89 del Código de Comercio de Panamá, ya que éste prohíbe al comerciante local administrar información, en relación al contenido de sus libros o documentos, para ser usada en litigios que se ventilen en el exterior, en acatamiento a orden de autoridad que no sea de la República de Panamá. Por virtud de lo dispuesto en este artículo, no se resuelve la duda antes planteada sobre si por procesos criminales se referían únicamente a los llevados en Panamá o conforme a las leyes y por tribunales extranjeros, ya que por virtud de lo dispuesto en este otro numeral, la información que se le podrá requerir a los bancos en Panamá, no sólo podrá ser para el caso de procesos criminales cometidos en o conforme a las leyes de Panamá, sino que cubría la posibilidad también de que se obtenga la orden de un juez panameño para ejecutar una decisión judicial de otro país vía exhorto.

vi) Tratados internacionales.- Panamá ha celebrado diversos tratados internacionales con varios países, por lo que a efecto de determinar si algún país pudiera solicitar la extradición o ejecución de bienes localizados en Panamá, con base en una posible evasión, o elusión fiscal, deberá revisarse si existe tratado internacional con dicho país y los términos del mismo. A manera de ejemplo, se citan los tratados de extradición aprobados por el Gobierno de Panamá y contenidos en sus leyes 75 de 1904, celebrado con Estados Unidos de América, y 40 de 1930, celebrado con los Estados Unidos Mexicanos.

(26) Artículo 20 del Decreto de Gabinete No.109 de 7 de mayo de 1980 por el cual se reorganiza la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro.

(27) Artículo 756 del Código Fiscal de Panamá. Artículo 13 de la Ley 9 de 1964.

A) Estados Unidos de América.

El tratado de extradición celebrado con los Estados Unidos de América prevé la posibilidad de extradición por los siguientes delitos:

1o. Homicidio, comprendiendo el asesinato, parricidio, infanticidio y envenenamiento; tentativa de homicidio, homicidio impremeditado pero voluntario.

2o. Incendio.

3o. Robo, definido como acto de quitar maliciosa y forzosamente dinero, bienes, documentos u otra propiedad a otra persona, con violencia o intimidación en ella; robo con fuerza en las cosas.

4o. Falsificación o circulación de papeles falsificados, imitación o falsificación de documentos oficiales del Gobierno, de las autoridades públicas o de los Tribunales de Justicia, o la circulación de la cosa imitada o falsificada.

5o. El delito de contrahacer, falsificar o alterar monedas, sea de metal o papel, de instrumentos de crédito creados por el Gobierno Nacional, por el de un Estado, Provincia o Municipalidad, o de sus cupones, o de billetes de Banco, o la emisión o circulación de los mismos, o el delito de contrahacer, falsificar o alterar sellos del Estado.

6o. Malversación cometida por empleados públicos; malversación cometida por personas contratadas o asalariadas en detrimento de sus patrones; siempre que en una y otra clase de casos la malversación exceda de la suma de doscientos pesos oro de los Estados Unidos. Hurto.

7o. Fraude o abuso de confianza de un depositario, banquero, agente, factor, tenedor de bienes u otra persona que obre en carácter fiduciario, o de un director, miembro o empleado de una compañía, cuando las leyes de ambos países declaran criminoso semejante acto y el dinero o el valor de los bienes defraudados no es inferior a doscientos pesos oro de los Estados Unidos.

8o. Perjurio, instigación a perjurar.

9o. Violación; rapto, sustracción de personas.

10o. Destrucción u obstrucción voluntaria e ilegal de ferrocarriles, poniendo en peligro la vida de personas.

11o. Delitos cometidos en el mar:

- a) Piratería, según la ley o el Derecho Internacional.
- b) Motín o conspiración para amotinarse de dos o más personas a bordo de un buque en alta mar contra la autoridad del capitán.
- c) Sumersión o destrucción dolosa de un buque en el mar, o tentativa de hacerlo.
- d) Atentados a bordo de un buque en alta mar con el propósito de causar daño corporal grave.

12o. Crímenes y delitos contra las leyes de ambos países relativas a la supresión de la esclavitud y a la trata de esclavos.

13o. Soborno, definido como acto de dar, ofrecer o recibir remuneración por ejercer influencia en el desempeño de funciones legales.

También habrá lugar a la extradición por la participación en cualquiera de los crímenes y delitos mencionados en este tratado, siempre que dicha participación sea castigada en los Estados Unidos como un delito y en la República de Panamá con presidio u otras penas mayores (28).

B) Estados Unidos Mexicanos.

En cuanto a México, se podrá solicitar la extradición por los delitos internacionales del orden común en todos los grados, siempre que sean punibles según la legislación de las dos PARTES CONTRATANTES, con pena restrictiva de la libertad personal mayor de dos años (29).

(28) Artículo II de la Ley 75 de 1904, aprobada el 14 de Junio de dicho año por la Asamblea Nacional de Panamá.

(29) Ley 40 de 1930 aprobada por la Asamblea Nacional de Panamá el 20 de noviembre del mismo año, Artículo II.

Al efecto, cabe la interpretación para determinar cuáles son los delitos internacionales del orden común, ya que en el caso de México, no se enumeraron en forma limitativa, como fue en el caso del tratado de Panamá con los Estados Unidos de América.

b). Régimen fiscal de las inversiones bancarias realizadas por extranjeros en México.- Por virtud del tratamiento fiscal que da México a las inversiones bancarias realizadas en México por extranjeros, nuestro país no puede considerarse como un paraíso fiscal, toda vez que éstas son gravadas tomando como base el ingreso bruto, sin deducción alguna. En efecto, el artículo 154 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, grava los ingresos derivados de intereses con tasas del 15%, 21% y 42%.

Artículo 154.- Tratándose de ingresos por intereses, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país se coloque o invierta el capital. Salvo prueba en contrario, se presume que el capital se coloca o invierte en el país cuando quien pague los intereses sea residente de el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Para los efectos de este artículo, se considerarán intereses: los rendimientos de créditos de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios; los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios asimilados a los rendimientos de tales valores, bonos u obligaciones; las comisiones o pagos que se efectúen con motivo de apertura o garantía de créditos. También se considerarán intereses la prima o ganancia que se derive de enajenaciones a futuro de monedas extranjeras, salvo que estén vinculadas con la exportación o la importación de bienes tangibles distintos de moneda extranjera, así como la ganancia que derive de la enajenación de los documentos señalados en la fracción III del artículo 125 de esta ley, cuyo plazo de vencimiento sea hasta de seis meses.

El impuesto se calculará aplicando a los intereses que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que en cada caso se menciona:

I. 15% a los intereses pagados a las siguientes personas, siempre que estén registradas para este efecto en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que proporcionen a la misma información que ésta solicite por regalías generales sobre financiamiento otorgados a residentes en el país, así como cuando la contratación se efectúe por conducto de establecimiento en el extranjero de instituciones de crédito con concesión para operar en el país.

- a) Entidades de financiamiento pertenecientes a Estados extranjeros.
- b) Bancos extranjeros, incluyendo los de inversión.

II. 21% a los intereses de los siguientes casos:

- a) Los pagados por instituciones de crédito a residentes en el extranjero, distintos de los señalados en la fracción anterior.
- b) Los pagados a residentes en el extranjero provenientes de los títulos de crédito que reúnan los requisitos a que se refiere el artículo 125 de esta Ley, a excepción de los señalados en el artículo 154 A de la misma.
- c) Los pagados a proveedores del extranjero por enajenación de maquinaria y equipo, que formen parte del activo fijo del adquirente.
- d) Los pagados a residentes en el extranjero para financiar la adquisición de los bienes a que se refiere el inciso anterior y en general para habilitación y avío o comercialización, siempre que cualquiera de estas circunstancias se haga constar en el contrato y se trate de sociedades registradas para este efecto en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Quando los intereses a que se refiere esta fracción sean pagados por instituciones de crédito a los sujetos en la fracción I, se aplicará la tasa a que se refiere esta última fracción.

III. 42 $\frac{1}{2}$ a los intereses distintos de los señalados en las fracciones anteriores.

4. Medios de comunicación.- La mayoría de los países considerados paraísos fiscales cuentan con excelentes medios de comunicación a efecto de facilitar las operaciones dentro de su territorio, tales como líneas telefónicas, sistemas de telex y en general cualquier otro sistema que sirva para enlace con otros países. Las comunicaciones no solamente son para hacerlo a distancia, sino también para realizarlas en forma personal, tales como transporte aéreo. Esta infraestructura normalmente no va de acuerdo con el desarrollo general del país, encontrándose únicamente progreso en determinadas áreas, como son las antes mencionadas. Así, por ejemplo, las Islas Caimán mantienen un servicio telefónico con línea directa a Inglaterra y Canadá y existen vuelos directos desde distintos países.

5. Ausencia de control de cambios.- Muchos paraísos fiscales (de influencia inglesa) mantienen un doble régimen de control de cambios, aplicable uno de ellos a los residentes y el otro a los no residentes, a efecto de regular el control de cambios de la moneda local. Como regla general, los residentes quedan sujetos a un control de cambios, lo cual no sucede con los no residentes. Sin embargo, los no residentes normalmente quedarán sujetos a controles en relación con la moneda local. Este tratamiento de residentes y no residentes es aplicable también a personas jurídicas tomando como criterio el origen del capital invertido. Tanto las personas físicas como las morales, no quedarán sujetas a los controles de cambio previstos por el paraíso fiscal en tanto que las operaciones las estén llevando en otros países y en moneda distinta a la del paraíso fiscal.

6. Autopromoción y convicción.- La mayoría de los paraísos fiscales realizan fuertes campañas de promoción en el exterior, haciendo atractivos los incentivos que ofrecen al inversionista extranjero, con fines de realizar operaciones que surtan efecto en el exterior. Esos paraísos promueven intensamente las ventajas que proporciona el realizar actividades dentro de su territorio, ya sean financieras o comerciales, realizando para ello, seminarios tanto dentro del país como en el exterior y realizando publicaciones ampliamente distribuidas entre los núcleos de inversionistas. A este respecto, es importante la convicción y propósito determinado del país para manejarse y anunciarse como paraíso fiscal.

CAPITULO CUARTO

CAUSAS QUE PUEDEN INFLUIR EL USO DE UN PARAISO FISCAL

I. DESMOTIVACIONES.

Entre las causas que pueden motivar a un inversionista a usar paraísos fiscales como una alternativa para hacer producir su capital, principalmente se encuentra la desmotivación para continuar en un país determinado, en el cual convergen algunas de las siguientes situaciones:

1. Impuestos altos.- Cuando en el país de residencia existen tasas impositivas muy altas y cuando éstas tienen el sistema de progresividad, o sea, que a mayor ingreso mayor es la tasa gravable, resulta desmotivador el continuar creciendo dentro de este país, ya que llega el punto en que es incosteable obtener mayores ingresos, toda vez que el impacto fiscal será mayor proporcionalmente.

2. Gravamen sobre herencias y legados.- Algunos países imponen gravámenes muy altos sobre la transmisión de propiedad a través de sucesión, por lo que la masa hereditaria se verá fuertemente mermada con dichos tratamientos.

3. Ausencia de privacidad o anonimato.- Si en el país de residencia no existe privacidad o anonimato, por ejemplo, que sólo existen acciones nominativas, resulta un régimen de fácil identificación no sólo ante el fisco, sino también ante los acreedores o enemigos comerciales.

4. Inestabilidad política.- Algunos países no mantienen una estabilidad política sólida y aunque existen algunas otras consideraciones importantes para mantener la residencia en los mismos, por virtud de dicha inestabilidad se vuelve poco atractivo el quedarse, ya que en un momento dado se puede perder el total del patrimonio.

5. Operaciones internacionales.- A las personas físicas o morales que están involucradas en la realización

de actividades comerciales internacionales, puede resultarles más benéfico el ejecutarlas a través de un ente en distinto país que represente mayores ventajas en cuanto a resultados económicos netos.

6. Restricción en repatriación de utilidades.- Algunos países han establecido políticas para evitar la fuga de divisas, a veces obligados ante el inminente peligro de una desmonetización o de un desequilibrio en su balanza comercial, o de pagos, o para obligar la reinversión de utilidades, ya sea por un periodo determinado o en forma indefinida. En la ejecución de las medidas para lograr tales fines, entre otras, se han adoptado prácticas a través de las cuales se restringe o se prohíbe el sacar del país huésped las utilidades que por cualquier concepto hayan obtenido del mismo, ya sean nacionales o extranjeros, representando ello un riesgo y limitación, al no poder diversificarse o ampliar sus actividades geográficamente.

7. Control de cambios.- El régimen de control de cambios puede ser establecido en un país para evitar una dolarización del mercado, para dar al país un beneficio al momento del cambio de las divisas extranjeras resultantes del pago de los productos exportados, para desmotivar las importaciones, para evitar fugas de capitales principalmente, etc., pudiéndose llegar, en el caso de un sistema de control de cambios rígido, hasta la combinación con una restricción de repatriación de capitales y utilidades, sancionadas en ciertos sistemas hasta con penas corporales.

II. ASPECTOS A TOMAR EN CUENTA PARA LA SELECCION DE UN PARAISO FISCAL.

Los paraísos fiscales deben de representar una gran variedad de atractivos y ventajas para los individuos o empresas, encontrándose entre otras, las que a continuación se indican:

1. Estabilidad económica y política.- Al seleccionar un paraíso fiscal es muy importante el buscar uno con una sólida estabilidad política y económica, que haya durado o se prevea una duración conveniente.

2. Actitud del gobierno ante el régimen de paraíso fiscal.- Aunque algunos países representan ventajas características de paraísos fiscales, probablemente la política del gobierno no sea acorde con dichas ventajas, lo cual significa que las mismas no tendrán una duración a largo ni a mediano plazo, requisito para una buena planeación en las operaciones.

3. Impuestos o derechos bajos o inexistentes.- Aunque algunos países gravan con bajos impuestos o no gravan en lo absoluto algunas operaciones internacionales, o representan otras ventajas características de paraísos fiscales, es importante también determinar qué otras cargas imponen dichos países a las operaciones que se realicen dentro de su territorio, ya que puede ser que se encuentre algún país que represente las mismas ventajas y que grave con una menor carga otras actividades. Por ejemplo, Panamá no grava fiscalmente las utilidades de las empresas domiciliadas en su territorio que provengan de fuente de riqueza del exterior, ni el pago de dividendos, pero grava a las empresas con un derecho anual equivalente a 200 balboas y el ingreso generado dentro de Panamá.

4. Prospecto de continuidad.- Es importante el analizar las proyecciones y futuro de dicho país, a efecto de prever una relativa duración en las ventajas que ofrece.

5. No existencia de tratados fiscales.- El hecho de que algún país paraíso fiscal proporcione buenas ventajas para operar en su territorio, no significa que libremente se pueda hacer uso de ellas, ya que muchos de estos países tienen celebrados tratados fiscales internacionales con otros países, entre los que puede contarse el del país de residencia del individuo o de la empresa matriz, con lo cual el factor de ventajas se disminuye.

6. No existencia de control de cambios.- Es importante que el país de paraíso fiscal no mantenga un control de cambios, o sea, que su moneda pueda ser fácilmente cambiable, o que la moneda del país de residencia del extranjero pueda ser la base de inversiones y dichos fondos se puedan expatriar libremente.

7. Poblidad de realizar operaciones mercantiles con cierta libertad y confidencialidad.- Los paraísos fiscales normalmente ofrecen ventajas para proteger el libre comercio y la privacidad de las operaciones, e inclusive, algunos como Francia, prohíben a las empresas el proporcionar información financiera a los gobiernos de

otros países. Otros que no llegan tan lejos, simplemente no obligan a las empresas a proporcionar la información que les sea requerida por otro gobierno, aun cuando se trate de una orden judicial.

8. Liberalidad de reglamentación mercantil.- Algunos países paraísos fiscales proporcionan gran flexibilidad en cuanto a la forma de constituir y manejar las empresas, siendo esto también característica distintiva de algunos países no paraísos fiscales, tales como Estados Unidos, especialmente en el Estado de Delaware. Unos ejemplos de liberalidad son el anonimato de las acciones, administradores prestanombres sin facultades, pactos privados, etc.

9. Adecuada infraestructura.- A efecto de poder llevar a cabo operaciones dentro de un paraíso fiscal, se requieren facilidades, ya sea de transportación, comunicación, correo y otras que agilicen el comercio. Algunos paraísos fiscales se especializan por las amplias facilidades que proporcionan para la realización del comercio, proporcionando facilidades muy modernas en puertos marítimos, aéreos y en general, cualquier vía de comunicación, sin dejar de lado una infraestructura social y cultural, ya que en caso contrario, será poco atractivo para los ejecutivos que deban viajar o vivir en ese país.

10. Gastos de constitución.- Es importante también tomar en cuenta los gastos y costos de la constitución de una sociedad, así como el tiempo que se requiere para la ejecución de la misma. Algunos paraísos fiscales son verdaderos promotores al facilitar ampliamente esta actividad, ya que la constitución de una sociedad se puede realizar hasta por vía telefónica y en muchas ocasiones se puede adquirir una empresa previamente constituida y con las facilidades de personas que pueden cubrir los cargos administrativos, en tanto el extranjero logra su propia estructuración.

11. Facilidades bancarias y profesionales.- La infraestructura profesional y bancaria resulta básica para un paraíso fiscal, ya que el extranjero que vive fuera de dicho paraíso fiscal, requiere de un adecuado apoyo económico y profesional para poder llevar a cabo sus operaciones a control remoto.

12. Flexibilidad.- En caso de que cambiásemos las circunstancias que motivaron la inversión en un país paraíso fiscal y que por tal consideración se quiera tomar la decisión de cambiar el domicilio de la empresa, es

importante que la legislación del paraíso fiscal así lo permita y dé facilidades para que estos cambios puedan hacerse con mucha más rapidez.

13. Propósito.- Es importante también que el país paraíso fiscal tenga el propósito de constituirse en un paraíso fiscal para que motive y facilite este tipo de operaciones y no como algunos países que sin ser su finalidad el convertirse en paraísos fiscales, por virtud de ciertas lagunas legales proporcionan algunas ventajas para operar dentro de su territorio, tal vez como se puede encontrar en países como Holanda, República de Irlanda y México, que otorgan incentivos en la producción de ciertos productos, diferimiento del pago de impuestos, reducciones o exenciones de impuestos por actividades de exportación, etc.

CAPITULO QUINTO

PATRONES DE USO DE PARAISOS FISCALES EN OPERACIONES INTERNACIONALES

I. ANTECEDENTES.

El uso de paraísos fiscales dentro de una estrategia para escapar de legislaciones rígidas, no es privativo de empresas multinacionales, ni de fuertes centros de producción o comercialización nacionales, ya que también pueden y son utilizados por personas físicas, sobre todo por ciudadanos de países con legislaciones rígidas y controles muy sofisticados. Seguramente esta costumbre se irá intensificando en México a medida que vayan siendo más estrictos los controles impositivos y se adelante en la política que se ha puesto en práctica por las autoridades hacendarias consistentes en la "personificación o unificación del impuesto", por cuanto que se pretende llegar a las personas como causantes en última instancia, gravando tal ingreso con un impuesto único y alto. Esta política tiene como fin el de facilitar y hacer más costeable la administración del impuesto (30).

II. PATRONES DE USO.

A continuación describiré generalidades de algunos patrones que pueden ser utilizados tanto por personas físicas como por empresas, los cuales se listan enunciativamente, ya que las estrategias pueden ampliarse casi ilimitadamente, dependiendo de las características y propósitos especiales de cada caso.

(30) "El Derecho Tributario Administrativo comprende todas las actividades de la administración tendientes a lograr el cumplimiento del derecho sustantivo" Jarach, Dino.- "Derecho Tributario", Liceo Profesional, Lima, Buenos Aires. Rep. Argentina. 1964. Pág. 390.

1. Empresa de inversión.- Inversionistas mexicanos constituyen una empresa dentro de un paraíso fiscal, la cual se dedicará a actividades especulativas en la comercialización de títulos de crédito o valor y la compra de futuros ("comodities"). Por virtud del régimen fiscal del paraíso fiscal, los ingresos de esta empresa estarán exentos de impuestos. Esta estrategia se facilita en países paraísos fiscales en donde las sociedades pueden ser unimembres (31). Cuando el país de origen de los accionistas no los grava con base en la nacionalidad, sino por la fuente de ingreso, las ganancias de la empresa del paraíso fiscal pueden libremente distribuirse vía dividendos, los cuales no estarán gravados, ya que la fuente de ingresos se encuentra en país distinto al de la residencia de los accionistas.

Cuando el país de los accionistas sí los grave por virtud de sus nacionalidades, se pueden acumular las ganancias de la empresa en el paraíso fiscal y utilizarlas mientras tanto para financiamientos en favor de los accionistas, hacer nuevas inversiones o pagar gastos, le sean o no deducibles a dicha empresa, en favor de los administradores o de los accionistas (32).

2. Empresa de comercialización.- Como ya se ha dicho con anterioridad, al tener cada país paraíso fiscal legislación mercantil distinta, es importante investigar comparativamente las legislaciones de los países pre-seleccionados, para elegir el más conveniente conforme a las necesidades o exigencias de cada caso. Para constituir una sociedad existen requisitos mínimos en cada país paraíso fiscal, siendo posible en algunos de ellos el constituir una empresa con sólo uno o dos accionistas (33) y en otros países se pueden constituir las sociedades sin pagar absolutamente nada del capital social (34).

-
- (31) En México las sociedades anónimas deben de constituirse con un mínimo de cinco accionistas, debiendo mantener ese mínimo durante toda la vida de la sociedad. Arts. 89-I y 229-IV. L.G.S.M.
- (32) Conforme al artículo 10. de la LISR México, se grava a los mexicanos tomando en cuenta la residencia y la fuente de ingreso proveniente del país.
- (33) En Panamá se puede constituir una sociedad con sólo dos accionistas, art. 10. de la Ley 32 de 1927.
- (34) En Panamá se puede constituir una sociedad sin tener que pagar el capital social al momento de la constitución, artículo 10. de la Ley 32 de 1927.

Una vez constituida o adquirida una sociedad en un país paraíso fiscal, será esta empresa "A" la que comercialice los productos fabricados por otra empresa "M", localizada en un país de legislación fiscal normal, realizando las ventas a otras empresas también localizadas en países de legislación normal. Así, el producto de "M", que normalmente vendería en \$100.00 pesos, incluida ya una ganancia de \$40.00 pesos, "M" lo venderá a "A" en \$65.00 pesos y "A" a su vez los revenderá a las empresas consumidoras o distribuidores en \$100.00 pesos. De esta manera, la mayor parte de la utilidad (\$35.00 pesos) se quedará en "A" libre de gravamen, por ser una operación cuya fuente de ingreso se encuentra fuera del país sede de "A".

3. Empresa controladora.- El uso de empresas controladoras ("Holding Company") se ha extendido ampliamente tanto en México como en el extranjero, por virtud de las ventajas que representa, tales como administrativas, laborales, de control, además de la fiscal, por virtud de la consolidación de resultados (35). Es empresa controladora aquella que, como su nombre lo indica, controla o determina la suerte de otras empresas controladoras, mediante el ejercicio de los derechos patrimoniales y de consecución (36), que le devienen de su carácter de accionista de la mayoría de las acciones representativas del capital social de las empresas controladas.

Del anterior concepto podemos extraer diversos elementos:

I. Ser una sociedad mercantil por virtud de su carácter económico y fin de lucro (37).

- (35) El Artículo 57-A de la LISR permite a las empresas controladora y controlada consolidar resultados.
- (36) De acuerdo a la doctrina mexicana, se entiende por derechos patrimoniales de los accionistas, los de percibir dividendos o cuotas de liquidación. Por derechos de consecución, se entienden todos aquellos derechos relacionados con la administración, es decir, el ejercer el derecho del voto, el participar en la administración, el poder supervisar las actuaciones de la administración, etc.
- (37) De acuerdo al artículo 10. de la Ley General de Sociedades Mercantiles, existen seis tipos de esta naturaleza, a saber: colectiva, comandita simple, de responsabilidad limitada, cooperativa, anónima y comandita por acciones.

II. Ser titular de más del 50% del capital social de otra empresa (controlada).

III. Ejercer sus derechos de accionistas en las empresas controladas decidiendo así la suerte de las mismas.

Mediante la constitución de una empresa controladora en un país paraíso fiscal, se pueden obtener ventajosos ahorros fiscales si esta empresa suscribe capital social de otra empresa controlada, ubicada en un país de régimen fiscal normal. De esta forma, los dividendos que pague la empresa controlada serán utilidades exentas para la controladora, corriendo igualmente esta última suerte los dividendos que pague la controladora a sus accionistas, por la exención si el accionista no está gravado en su ingreso mundial conforme a la teoría de la nacionalidad, sin necesidad de tener que ocultarlo, en fraude al fisco del país de su nacionalidad, independientemente de que en caso contrario, sería difícil identificar el ingreso, sobre todo si no existe entre ambos países un tratado de revelación de información fiscal.

Otra variante en el uso de empresas controladoras consiste en que dicha empresa de préstamos a largo plazo, normalmente no recuperables y con tasas de interés preferenciales en favor de los accionistas, o de otras empresas subsidiarias, a las que bajo determinadas condiciones pueda resultar más conveniente pedirles tasas de interés altas, dependiendo de la conveniencia de extraerles fondos vía dividendos o intereses, lo que resulte más favorable económicamente desde el punto de vista impositivo.

Nuestra LISR da un tratamiento más benéfico cuando los intereses son pagados a una institución bancaria del exterior, registrada ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (38), que cuando se pagan a una persona física o moral extranjera (39). Esta ventaja legislativa se ha prestado a la triangulación de financiamientos, con el consecuente ahorro fiscal en productos de capital ("Back to Back").

(38) 15%, Artículo 154-I LISR.

(39) 21% ó 42%, Artículo 154-I y II, respectivamente, de la LISR.

4. Refugios.- Los paraísos fiscales son muy socorridos para ocultar transacciones bajo la prerrogativa de anonimato que proporcionan, pudiendo ser esas transacciones de una gran variedad y características distintas. No resulta aventurado afirmar que para cada caso se puede estructurar una estrategia sui generis, atendiendo a los elementos y características específicos. A manera enunciativa, a continuación se enumeran algunas de las fórmulas utilizadas en el ocultamiento de operaciones:

- a) Operaciones o transacciones que nunca se realizaron, pero que son consideradas como gastos deducibles para empresas localizadas en países de régimen fiscal normal.
- b) Ocultamiento de ganancias.
- c) Obtención de ventajas fiscales mediante la adquisición de pérdidas, acumulables contra los ingresos de los inversionistas en su país de origen.
- d) Venta a muy alto precio de derechos sobre activos intangibles que de antemano se conoce su no rentabilidad.

5. Fideicomisos extranjeros.- Mediante un fideicomiso, el fideicomitente destina ciertos bienes a un fin lícito determinado, encomendando la realización de ese fin a una institución fiduciaria (40).

En México sólo podrán ser fiduciarios las instituciones expresamente autorizadas para ello, conforme a la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito (41).

En los Estados Unidos de América, cualquier persona física o moral puede ser fiduciario o "trustee" (42).

(40) Artículo 346 L.G.T.O.C.

(41) Artículo 350 L.G.T.O.C.

(42) "Gratuitous Transfer" Clark, Elias; Lusky, Louis Murphy, W. Arthur. West Publishing, Co., 2a. Edición, 1976, pág. 433. "El concepto de fideicomiso, como tal, es esencialmente bastante simple; envuelve la idea de una persona (fideicomitente), quien tiene

Mediante esta figura se pueden transferir fondos a un fideicomiso constituido en un país paraíso fiscal, a efecto de que el fiduciario los destine a inversiones lícitas:

- a) Dentro del mismo país paraíso fiscal, en cuyo caso normalmente se encuentran exentas cuando los fideicomitentes-fideicomisarios son extranjeros.
- b) En otros países distintos al país paraíso fiscal, en cuyo caso normalmente se encuentran exentas cuando los fideicomitentes-fideicomisarios son extranjeros.
- c) En otros países distintos al país paraíso fiscal sede del fideicomiso, en cuyo caso los ingresos del fideicomiso también estarán exentos, ya que la fuente de ingresos proviene del extranjero.

En igual forma, el patrimonio del fideicomiso al momento en que se distribuya a los fideicomisarios, estará exento de impuestos en el país paraíso fiscal, pudiendo hacerse tal distribución en las formas mencionadas para el caso de las empresas controladoras, o aplicarlo a los distintos patrones de uso en paraísos fiscales.

título legal de cierta propiedad (bien fideicomitado) para el beneficio de otra persona (fideicomisario o beneficiario), cuyo interés es equitativo."

También fue determinado en los siguientes casos que la figura del fideicomisario puede recaer en personas físicas.

Goodwin V. McMinn, 193, Pa. 646, 44 A. 1094, 74 Am. St. Rep. 703; Boyce V. Mosely, 102 S.C. 361, 86 S.E. 771, 773; Kiny V. Richardson, C.C.A.N.C., 136 Febrero. 2nd. 849, 856, 857; State Ex. Rel. Wirt V. Superior Court for Spokane County, 10 Wash, 2nd. 362, 116, P. 2nd. 752, 755.

Es importante recordar que en los Estados Unidos de América, el derecho es hecho por el poder judicial y no por el legislativo, al tener lo que llaman "Judge Made Law" ("Derecho hecho por el juez"), razón por la cual resulta necesario recurrir a los casos resueltos por las cortes para conocer el concepto del fideicomiso en ese país.

Dada la gran variedad de figuras que se pueden manejar mediante el fideicomiso, resulta muy práctico este patrón para llevar a cabo actividades lucrativas desde un paraíso fiscal.

6. Expatriación.- Existen algunos inversionistas con actividad de rentistas, pero residentes en un país con régimen fiscal normal, que grava a sus gobernados por sus ingresos que obtengan en cualquier parte del mundo, lo que les reduce en un alto porcentaje sus ingresos. Para lograr un mejor tratamiento fiscal cambian de nacionalidad, adoptando la de un país paraíso fiscal y con el pasaporte que les expidan podrán viajar por todo el mundo.

Algunos países, como Estados Unidos de América, no gravan los intereses que reciban los extranjeros no residentes, como política para promover el ahorro de extranjeros en ese país. Así, una vez que los americanos han cambiado su nacionalidad, pueden mantener sus ahorros en los Estados Unidos de América y recibir sus intereses libres de impuestos.

Otros países tampoco gravan al extranjero con residencia temporal o permanente que reciba ingresos provenientes del extranjero.

7. Cuentas bancarias secretas.- Una práctica muy socorrida, es la del uso de inversiones en cuentas bancarias en paraísos fiscales. Es común que individuos que obtienen ingresos del extranjero, no los ingresen a su país, sino que los mantienen en cuentas bancarias en países paraísos fiscales y que no declaran ni el ingreso en sí que se convertirá en un depósito, ni los intereses que produzca dicho depósito.

Esta práctica se ve protegida por la legislación que mantienen algunos países, obligando, inclusive, a los bancos constituidos en su territorio a no divulgar la información financiera ni el nombre de sus cuentahabientes. (Ver el análisis hecho sobre la legislación bancaria panameña en el Capítulo Tercer.)

CAPITULO SEXTO

ESTRATEGIAS COMERCIALES INTERNACIONALES.

El sistema de economía abierta a nivel mundial ha creado una gama muy amplia de relaciones comerciales entre los países, mismas que con el tiempo han crecido tanto en número como en complejidad por cuanto a los procedimientos de ejecución de dichas relaciones comerciales, debido en ocasiones al uso de la triangulación de operaciones usando como bases diversos países, con preferencia aquéllos que ofrecen ventajas operativas y económicas, a los que se les ha llamado paraísos fiscales.

Hasta principios de este siglo, las operaciones comerciales internacionales ejecutadas por las empresas multinacionales en países en desarrollo eran las caracterizadas como "desarrollo hacia afuera" y se limitaban a los sectores básicos, tales como exportación de productos primarios, explotación de recursos minerales y prestación de servicios públicos. Hoy en día, estas prácticas ya son muy reducidas y se ha logrado paulatinamente una mayor participación de dichas empresas en actividades industriales y comerciales, en las que la aplicación de tecnología se ha venido requiriendo y utilizando cada vez con mejores resultados para los países recipientes. Ciertamente es que dicha tecnología en ocasiones se recibe en "paquete" u obsoleta. La tecnología en paquete se da cuando el inversionista extranjero le proporciona: i) Cuando en la inversión participa con el mayor porcentaje posible o cuando transmite a las subsidiarias el 100% de la inversión de su propiedad; ii) Cuando ciertas materias primas obligadamente son obtenidas de la matriz o de otra subsidiaria con una doble finalidad: la de controlar la calidad de los materiales básicos que serán utilizados en la elaboración del producto terminado y la de crear un monopolio horizontal, evitando así la participación de las ganancias en el proceso total de producción; y iii) Cuando la organización empresarial es controlada desde el extranjero vía el consejo de administración o a través de los cargos directivos locales, con el fin de poder regir las políticas y destino de la empresa y asegurar al menos, bajo su responsabilidad, su inversión en el país huésped.

Las empresas multinacionales sobrepasan las fronteras del país sede de la matriz o país de origen, entre otras razones, para conquistar nuevos mercados, para diversificar geográficamente sus inversiones y disminuir así sus riesgos económicos y de inversión, para obtener de otros países ciertos productos o componentes que por razón de la mano de obra, materias primas u otras causas, resultan de mejor calidad o más económicos, o bien para ampliar lo más posible el radio efectivo de sus marcas, logrando así en el público consumidor internacional una dependencia y constancia en el uso de sus productos.

Algunos países ofrecen mayores ventajas no sólo en cuanto a la producción en sí, sino también financieras, económicas, fiscales geográficas y demás a las que se ha hecho referencia onciativamente en el Capítulo Tercero y son estos países los que con mayor insistencia se seleccionan ya sea para actividades productivas, si es que ofrecen las ventajas requeridas, o bien para actividades comerciales para refugio de las utilidades, las que por tener su origen en el exterior, no son gravadas y en ocasiones son ocultadas en estos países de abrigo.

Para 1965, el 80% de las empresas con operaciones internacionales obtuvieron buena parte de sus ingresos por exportaciones, concesiones, licencias de operación, etc. Por otra parte, las utilidades de las empresas filiales en otros países resultaron ser normalmente bajas, debido a que anticipadamente a los resultados finales de dichas filiales se extranjerón fondos para pagos de asistencia técnica, regalías, sobrefacturación de materiales procedentes de la matriz o de otra subsidiaria, o porque se determinaron precios inferiores a los reales a los bienes que se exportan a las matrices. De esta forma también se logró la evasión en el pago de ciertos impuestos en los países de menor desarrollo (43).

Existen muchas posibilidades y modalidades para la realización de transacciones comerciales internacionales, con las ventajas que ofrecen los países de abrigo a que me

(43) National Industrial Conferenc: Board, 1965, U.S.A., citado en el trabajo preparado por la Delegación de México a la Quinta Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, celebrada en Rio de Janeiro en mayo de 1971, y publicado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Revista Investigación Fiscal, número 65, mayo 1971, pag. 18, México, D.F.

he referido, más conocidos como paraísos fiscales. Entre las fórmulas más usuales se encuentran las que se enumeran más adelante, en la inteligencia, desde luego, de que la referencia que se hace de cada estrategia sólo es de una manera enunciativa, teniendo además cada una de éstas muchas variantes, de acuerdo a las circunstancias y características específicas de las empresas y operaciones a las que se aplican.

1. Pago de intereses por préstamos convenidos celebrados entre empresas de un mismo grupo.- i.e.: una subsidiaria localizada en un país paraíso fiscal da un préstamo a la matriz u otra subsidiaria del mismo grupo, a una tasa de interés por encima de las tasas de mercado; de esta manera, la beneficiaria del crédito que está ubicada en un país con gravámenes fiscales altos, deduce de su ingreso gravable el pago de los intereses y la subsidiaria del paraíso fiscal no paga impuestos en su país sobre tales intereses por provenir de fuente de riqueza del exterior.

México representa otro beneficio para este tipo de operaciones, cuando el préstamo es otorgado entre subsidiarias con la intermediación de un banco extranjero o entidades de financiamiento pertenecientes a estados extranjeros registrados ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al gravarlas con un impuesto a retener más beneficioso (15%) que el que se impone cuando el crédito es directo de empresa a empresa (42%) (44). A partir de 1987, se modificó la LISR para poner un tope al monto de intereses a pagar por el acreditado, igual al que publique el Banco de México; el excedente de este tope será un ingreso gravable para el acreditante (44-bis).

2. Ventas a precios inferiores a los del mercado internacional.- i.c.: la empresa "A", localizada en un país con altas tasas fiscales, vende sus productos a la empresa "B", también localizada en otro país con altos gravámenes fiscales, a valor de mercado internacional; de esta manera, "A" tendrá un fuerte ingreso gravable. Pero si "A" vende a "C", empresa ubicada en un paraíso fiscal normalmente subsidiaria o relacionada con "A", a un valor por debajo del de mercado y "C" a su vez vende a "B" a valor normal, la utilidad mayor quedará en "C" y no será

(44) Artículo 154 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (1984).

(44-bis) Artículo 7-B LISR.

gravada por provenir del exterior. En ciertos países en donde se encuentre la empresa productora "A" (i.e. E.U.A.), es recomendable hacer ciertas consideraciones en el precio, como por ejemplo, no vender por debajo del valor costo para no violar disposiciones legales conocidas internacionalmente como "Antitrust" (Antimonopolios) y "Antidumping", que tienden a evitar transacciones comerciales que puedan a corto o largo plazo crear monopolios o invadir mercados a precios menores que los de costo (45).

Si la empresa "B" sólo realiza una parte del proceso productivo y finalmente su producto va a ser vendido a otra empresa "D", ubicada en un cuarto país, a valor normal de mercado, por convenir así a la estructura financiera y fiscal de "D", resulta conveniente que "C" (empresa en el paraíso fiscal) le venda a "B" (el producto que a su vez le compró a "A") a un valor superior al del mercado internacional, incrementando de esa manera el costo de producción de "B", el que comparado con su valor de venta a "D", le deja un margen muy pequeño de utilidad a "B". Esta estrategia resulta benéfica cuando en los países de "B" y "D" existen reglamentaciones muy estrictas y onerosas en cuanto a control aduanero a importaciones u otros rubros, tales como beneficios a los trabajadores (46).

3. Prestación de servicios profesionales de administración o asesoría a través de una asociación o sociedad ubicada en un país paraíso fiscal. En determinado momento, una asociación profesional, ubicada en un país con tasas fiscales altas, puede tener saturadas sus partidas de deducciones y estar bajo una tasa

(45) Antidumping Law (EUA) Antitrust Law (EUA).

(46) México cuenta con este tipo de reglamentaciones, pero sólo para las mercancías a importarse, que era la Ley de Valoración Aduanera de las mercancías de importación, publicada en el D.O. de 27 de diciembre de 1978, cuyas disposiciones quedaron incorporadas en la Ley Aduanera publicada el 30 de diciembre de 1981; y la obligación de repartir utilidades a los trabajadores, (10% sobre utilidad antes de impuesto), aún vigente; artículo 133-IX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículos 117 a 131 de la Ley Federal del Trabajo 10, 25-III, y 108, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

79

impositiva muy alta, de forma tal que le sea más benéfico crecer en el exterior con otra asociación en un paraíso fiscal, la cual recibirá sus ingresos menos el impuesto retenido (47); en su caso, pero no pagará impuesto sobre la renta en el paraíso fiscal.

Esta estrategia resulta más benéfica cuando el país de la nacionalidad de los asociados no grava los ingresos tomando en cuenta la nacionalidad, sino sólo el domicilio y/o la fuente de riqueza. México grava con ISR a: (i) Los residentes en México en cuanto a sus ingresos universales; (ii) Los residentes en el extranjero en cuanto a los ingresos de su establecimiento, siempre que lo tengan en México; y (iii) Los residentes en el extranjero en cuanto a sus ingresos cuya fuente se encuentre en territorio nacional (48). La tasa para personas físicas está en los rangos de 0 a 55% (49) y para personas morales de 0 a 42% (50). Estados Unidos grava: (i) A sus ciudadanos por virtud de la nacionalidad conforme a la regla de "world wide income" (ingreso universal), donde quiera que sea que residan; (ii) A las empresas constituidas en cualesquiera de los Estados de la Unión Americana, independientemente del lugar en donde conduzcan sus negocios; (iii) A los extranjeros cuando tienen su residencia en territorio estadounidense, también en cuanto a su ingreso universal; (iv) A las empresas extranjeras con ingresos dentro de territorio norteamericano. Las tasas son proporcionales, siendo los rangos para personas físicas de 14% a 70% (51) y para personas morales de 17% a 42% (52). (v) En cuanto a la fuente del ingreso por extranjeros (30% bruto) (53). Como variante de esta estrategia, en algunos casos se llega a los extremos de pagar por servicios que nunca fueron proporcionados.

4. Pago por asistencia técnica.- i.e.: Una empresa "A", ubicada en un país con tasas fiscales altas para lograr una tasa gravable menor, paga fuertes cantidades de dinero por una tecnología que realmente no requiere en su

(47) Artículo 147 LISR (MEX.-1982): Retiene un 30% sin deducción alguna cuando el servicio es proporcionado en territorio nacional por un extranjero.

(48) LISR artículo 1.

(49) Artículo 141 LISR.

(50) Artículo 13 LISR. A partir de 1991 será del 0 al 35%.

(51) Internal Revenue Code of 1954, modificado (I.R.C.). Artículo 1. Disminuidas a partir de 1987.

(52) I.R.C. Artículo 11. Gravamen de otros ingresos.

(53) I.R.C. Artículo 881 (a) y 871 (a) (1).

proceso de producción, mediante un contrato celebrado con otra subsidiaria localizada en un paraíso fiscal, empresa "B", a la que no se le grava dicho ingreso. Comúnmente esta empresa "B" no tiene la infraestructura ni instalaciones necesarias para el desarrollo o prestación de la tecnología y sólo se le transfiere la propiedad de la misma para la formalización de una estrategia corporativa o de grupo.

Desde el año de 1969, la Dirección General del Impuesto Sobre la Renta, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, presentó un estudio sobre 1900 empresas computadas en cuanto a los pagos hechos al extranjero, con las siguientes cifras: "por regalías, 362 millones de pesos; intereses pagados a bancos del extranjero, 1070 millones de pesos; intereses pagados a otras empresas y personas físicas del extranjero, 468 millones de pesos; y dividendos a empresas y personas físicas del extranjero, 522 millones de pesos" (54). Recordemos que la paridad del peso frente al dólar americano era de \$12.50 por uno. Este estudio concluye que gran cantidad de los pagos hechos por asistencia técnica y regalías eran injustificados, ya que las empresas licenciantes no tenían la infraestructura necesaria para proporcionarlas por ser empresas existentes sólo en documentos, en países paraísos fiscales, tales como Panamá, Liechtenstein, Bahamas, etc. Este estudio inspiró la política que tomó la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en cuanto a la no deducibilidad de dichos pagos al extranjero a esos países, lo que ocasionó una seria protesta específicamente por parte del gobierno panameño.

Actualmente, para que los pagos por asistencia técnica, transferencia de tecnología o regalías pagadas al extranjero sean deducibles fiscalmente, se requiere:

- a) Que el otorgante cuente con elementos técnicos propios para ello.
- b) Que la prestación sea directa.
- c) Que la obtención sea real.

(54) Estudio publicado en la Revista de Investigación Fiscal, publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en octubre de 1969, número 46, págs. 7 a 31.

- d) Que el contrato correspondiente esté registrado ante el Registro Nacional de Transferecia de Tecnología (55).

5. Ganancias derivadas por cambios de moneda.- i.e.: La empresa "A", ubicada en un país de gravámenes fiscales altos, tiene depósitos bancarios en la moneda de su país de base, la cual está sujeta a constantes devaluaciones y por razones de economía y política nacional, se estiman futuras y sensibles devaluaciones a mediano plazo. Contra esos depósitos, obtiene financiamientos no registrables (ni deducibles los intereses) en la misma moneda nacional, los cuales los utiliza para comprar divisas estables via una empresa filial de un paraíso fiscal, y así crear otros depósitos en la nueva divisa y a tasas convenientes, para casi cubrir los intereses de su préstamo (el préstamo también lo puede obtener con garantía propia o de su matriz). El beneficio lo tendrá al reconvertir la divisa extranjera del depósito a la moneda de su país y pagar el préstamo en moneda ya devaluada. Para no correr riesgos, puede asegurar la operación mediante contratos de compra de su moneda a futuro en mercados bancarios mundiales, entre los que se encuentran Nueva York y Chicago como de los más agresivos; (figura conocida como "Hedging").

6. Transferencia a bajo costo de títulos valor o derechos sobre propiedad intelectual.- i.e.: Ciudadanos, residentes o empresas ubicadas en países con altas tasas impositivas o régimen fiscal normal, enajenan acciones, obligaciones u otros tipos de títulos valores o derechos sobre propiedad intelectual, tales como patentes, marcas o derechos de autor, a empresas constituidas en paraísos fiscales. Las ventas las realizan a un valor menor del de mercado, o al normal en ese momento, pero con la certeza de un incremento sensible a corto o a mediano plazo; de esta manera, el vendedor tendrá un menor impacto fiscal derivado de la enajenación y la entidad en el paraíso no verá mercados, por cargos fiscales, sus ingresos derivados de dividendos, regalías, cuotas de liquidación, premios, etc.

7. Arrendamiento de bienes tangibles.- i.e.: Una empresa "A", ubicada en un país de tasas fiscales normales, da en arrendamiento a otra en un paraíso fiscal, empresa "B", bienes tangibles a un precio menor del de

mercado y "B" a su vez lo renta a "C", empresa de un país con régimen fiscal normal, a valor normal o mayor del de mercado, dejando la utilidad en "B". Esta operación se puede aún ver más beneficiada si se logran los incentivos del arrendamiento financiero (56).

8. Venta de partes y materia prima para su ensamble.- i.e.: La matriz o sus subsidiarias (empresas "AA", ubicadas en países de régimen fiscal normal) venden a otra subsidiaria ("B"), ubicada también en un país de régimen fiscal normal, partes o materias primas a valor menor del de mercado, para que ensamble los productos que venderá a una tercera empresa "C" que goza de un régimen fiscal preferencial, la que a su vez venderá finalmente a valor normal de mercado los productos terminados a las empresas "AA" o al mercado internacional. Con esta estrategia, las empresas "AA" obtienen poca ganancia en la venta de materias primas y componentes, además de obtener un producto fabricado conforme a sus estándares y tecnología, la empresa "B" trabaja con un bajo margen de utilidad, por lo que sus cargas fiscales y laborales son bajas (ejemplo: pago de participación en la utilidad a los trabajadores) y con la ventaja adicional de agregar valor al producto con costos bajos de mano de obra y servicios públicos (normalmente en países en desarrollo), y por su parte la empresa "C" obtendrá la mayor parte de la utilidad que no es gravable en su país de abrigo paraíso fiscal, por provenir del exterior de dicho país.

9. Pagos por concepto de dividendos.- i.e.: En México se constituye una sociedad anónima con un mínimo de cinco accionistas (57), debiendo conservarse también dicho mínimo durante la vida de la sociedad, ya que en caso contrario se estará en estado de disolución social (58). Los accionistas de la sociedad anónima pueden ser personas físicas o morales, tanto de nacionalidad mexicana como

(56) El arrendamiento financiero está reglamentado en México por los artículos 14 y 15 del Código Fiscal de la Federación y 30 de su Reglamento.

(57) Artículo 89-I de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

(58) Artículo 229-IV de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

extranjera (59), pero conservando siempre el porcentaje mínimo de participación de mexicanos en el capital social, previsto por la Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera (60). Toda vez que empresas extranjeras pueden ser accionistas de sociedades mexicanas, resulta estratégico el que nacionales constituyan una sociedad en un país paraíso fiscal y así los dividendos que se le paguen a ésta como accionista de una sociedad anónima en México, estarán exentos del pago del impuesto sobre la renta en el país paraíso fiscal, mas no así del impuesto a retenerse en México por pago de dividendos (61).

En las anteriores estrategias, de una u otra manera, se está transmitiendo al extranjero (país paraíso fiscal) el precio en los productos. Sin embargo, existen también planes para transmitir a la empresa en el paraíso fiscal otros bienes en los cuales no se transmite directamente el precio, tal como es el siguiente caso:

- (59) Conforme al artículo segundo de la L.P.I.M.R.I.E., se considera como inversión extranjera: i) a las empresas extranjeras; ii) personas físicas extranjeras; iii) unidades económicas extranjeras sin personalidad jurídica; y iv) empresas mexicanas cuyo capital participen mayoritariamente extranjeros, o en las cuales los extranjeros tengan la facultad de controlar la administración bajo cualquier título.
- (60) Conforme al artículo quinto de la L.P.I.M.R.I.E., a los extranjeros se les permite participar en el capital de sociedades mexicanas hasta en un máximo de 34% en actividades mineras que requieran concesión especial; 40% en la industria petroquímica secundaria; 40% en la fabricación de partes automotrices; y hasta el 49% en todas las demás actividades, siempre que no tengan mayores limitaciones conforme a otras leyes o no estén reservadas al gobierno o ciudadanos mexicanos (artículo 4o. de la L.P.I.M.R.I.E.). Estos porcentajes no son aplicables a las sociedades constituidas con anterioridad al 7 de mayo de 1973, fecha en que entró en vigor la L.P.I.M.R.I.E.
- (61) Conforme al artículo 152 de la L.I.S.R., los dividendos a pagarse a extranjeros están sujetos a un impuesto a retenerse equivalente al 5% sin deducción alguna, teniendo la empresa mexicana que pagar los dividendos so pena de tener responsabilidad solidaria por los impuestos correspondientes (Artículo 144 de la L.I.S.R.).

10. Transmisión de activos.- Una forma de obtener ventajas de los países paraísos fiscales, es la de la transmisión o intercambio de activos y la realización de una reorganización de empresas. Este caso se puede ver en forma ilustrativa con el siguiente ejemplo:

Un ciudadano francés, propietario de 100,000 acciones de la empresa X, cuyo valor inicial de inversión fue la cantidad de \$1'000,000.00 de Francos, pero que a la fecha tienen un valor de mercado de \$10'000,000.00 de Francos, en vez de venderlas directamente y con el propósito de evitar un alto pago de impuestos por la ganancia, constituye una empresa en Canadá (empresa Y) con la cual intercambia acciones, es decir, suscribe las acciones de la empresa Y, pagándolas con las acciones de la empresa X de Francia. Esta operación no está gravada en Canadá. La empresa Y en Canadá vende las acciones de la empresa X en \$10'000,000.00 Francos, operación que también está exenta tanto en Canadá como en los Estados Unidos. La empresa Y en Canadá, a su vez organiza o adquiere otra empresa Z en Francia y suscribe todo el capital social de esta empresa Z por el valor de \$10'000,000.00 de Francos. Con posterioridad, la empresa Y canadiense distribuye las acciones de Z al ciudadano francés en relación con una reorganización. Mediante esta serie de transacciones, el ciudadano francés ha convertido las acciones de X en dinero y ahora controla totalmente una nueva empresa con un mayor valor. Pero si la operación es realizada por un ciudadano de un país que no grave los ingresos obtenidos en el exterior, entonces este ciudadano podrá obtener la ganancia en la venta de sus acciones libre de impuestos, toda vez que la fuente de riqueza se encuentra localizada en otro país.

Esta operación no es factible llevarla a cabo por ciudadanos mexicanos, no porque se les grave por sus ingresos en cualquier lugar del mundo, sino por la prohibición que establece la Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera, consistente en no permitir la transmisión de acciones propiedad de mexicanos en favor de extranjeros, la cual técnicamente sí permite la transmisión de acciones hasta un 49%, más en la práctica, la política seguida por la Dirección General de Inversiones Extranjeras ha sido la de no autorizar tales transmisiones, ni aún en un porcentaje menor al 49%. A partir de 1986 se están autorizando estas transmisiones, si con ello se adquieren compromisos de exportación, generación de empleos, etc.

También se puede llevar a cabo este tipo de operaciones en México con algunas variantes, tales como que en vez de que sean acciones las que se transmitan o intercambien, sean pagarés, obligaciones, bonos, o cualquier otro tipo de títulos de crédito, que en un plazo corto o mediano obtendrán una sobreprima, tal como intereses, pago de cuotas, etc., y en vez de que el dinero se vuelva a traer a México para constituir una nueva sociedad, como en el ejemplo anterior, este dinero se pague en el extranjero al mexicano también residente en el extranjero y por tener su fuente de riqueza en el exterior, no quede gravada fiscalmente.

11. Operaciones realizadas a través de subsidiarias 100% propiedad de la matriz.- Mediante el uso de subsidiarias propiedad de la matriz, localizadas en paraísos fiscales, se logra también la realización de actividades o servicios necesarios para la matriz, para diversificar el ingreso y para que dicho ingreso diversificado no quede gravado fiscalmente. Tales son los siguientes casos:

- a) Servicios de transporte de los productos que son fabricados por la matriz u otras subsidiarias en distintos países.- Para llevar a cabo estos transportes, la matriz constituye una subsidiaria en un país paraíso fiscal, la cual transportará por barco o por avión las mercancías de la matriz o de sus subsidiarias. Desde luego, estas operaciones de servicio son factibles en grupos de empresas muy fuertes, tales como las petroleras. En caso de grupos pequeños o medianos, la empresa transportista puede fungir como subarrendadora.
- b) Servicios de aseguramiento.- La matriz localizada en un país de régimen fiscal normal constituye una empresa en un país paraíso fiscal, la cual dará seguros a las demás empresas del grupo y las primas que se paguen no tendrán la misma carga fiscal que si estuvieran localizadas en el país de gravamen fiscal normal.
- c) Industrias de la construcción.- También puede constituirse una subsidiaria en un país de régimen fiscal favorable, que es la

que llevará a cabo, por subcontratación o directamente, las construcciones requeridas por la matriz o por otras subsidiarias en diversos países y así la utilidad que obtenga dicha empresa constructora no quedará gravada en la misma forma que si estuviera localizada en el país de la matriz, o en otro país de régimen fiscal normal.

- d) Operaciones bancarias.- Algunos grupos industriales cuentan también con instituciones bancarias para dar financiamientos a sus empresas, además de ser una banca abierta al público, tal como era el caso de varios grupos constituidos en México hasta antes de la nacionalización de la banca (62).

Estos grupos pueden constituir un banco en un país paraíso fiscal y desde ahí realizar las operaciones bancarias y así los ingresos de dicho banco no quedarán gravados en igual forma que como quedarían si estuvieran localizados en México.

Las cuatro operaciones antes descritas resultan ser un poco menos atractivas, bajo ciertas circunstancias, cuando se trata de aplicar en el caso de que la matriz o la subsidiaria que pague los servicios esté localizada en la República Mexicana, toda vez que nuestra legislación fiscal prevé la retención de impuestos cuando existen pagos al extranjero y por tal virtud, son un poco menos atractivas dichas estrategias, mas sin embargo, aun en algunos casos puede significar un beneficio sensible para el grupo, ya que las empresas localizadas dentro del país quedan fuertemente gravadas tanto con obligaciones fiscales como laborales, más prestaciones sociales. También bajo determinadas circunstancias se podría obtener el beneficio generado por estrategias particulares.

12. Compensación de créditos fiscales internacionales.- Una matriz puede constituir o abrir varias sucursales en diversos países en los cuales está realizando operaciones generadoras de ingresos.

(62) Decreto de Nacionalización de la Banca, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10. de septiembre de 1982.

El Impuesto Sobre la Renta pagado por las sucursales, es acreditado contra el ingreso o pagarse en el país de la matriz y en esta forma, si en una de las sucursales se debe pagar una tasa muy alta y por tanto también se tiene un crédito fiscal mayor, éste puede compensarse con un crédito fiscal bajo o nulo, derivado de otra sucursal en un paraíso fiscal o país con gravamen fiscal bajo y en tal forma, se obtendrá un beneficio si se acumulan los ingresos de ambas sucursales con los de la matriz, en donde también son acumulables los créditos fiscales y compensables para el pago del Impuesto Sobre la Renta en el país de la matriz.

13. Operaciones a través de una empresa controladora ("Holding Company") establecida en un país paraíso fiscal.- Resulta una práctica estratégicamente recomendable, el que se constituya en un paraíso fiscal una empresa controladora, la cual será la propietaria de las acciones de las empresas formadas en países de régimen fiscal normal (63). A efecto de seleccionar el paraíso fiscal más adecuado, deberá de tomarse en cuenta que este país no grave los ingresos que recibe la empresa controladora, ni la distribución de las utilidades, así como que cuente con un régimen especial de tratados internacionales. De entre los países que facilitan este tipo de operaciones, se encuentran Suiza, Luxemburgo, Holanda, Lichenestein, etc.

Una vez constituida la Holding Company, se le transmiten a ésta las acciones a valor nominal, o ésta directamente suscribe acciones en empresas por constituirse en países de régimen fiscal normal.

(63) En México, por ley, actualmente sólo se permite a estas empresas que sean propietarias de hasta el 49% del capital social de la empresa mexicana; sin embargo a partir de 1986 ha cambiado la política, en cuanto a las empresas constituidas antes de 1973 con capital social 100% suscrito por inversionistas extranjeros, por lo que se pudiera pensar que tales acciones pudiesen transmitirse a una empresa controladora en un país paraíso fiscal, mas para que se pueda llevar a cabo esa transmisión, se requiere de la autorización de la Dirección General de Inversiones Extranjeras, autorización que difícilmente será autorizada sin la condición de mexicanización de la empresa, u otras condiciones atractivas para el país, salvo que se cree una estrategia de triangulación de titulares de las empresas extranjeras.

También resulta conveniente el que estas empresas controladoras sean las propietarias de patentes y marcas, cuyos derechos serán dados en uso mediante un contrato de licencia en favor de otras empresas constituidas en países de régimen fiscal normal, lográndose de esta manera que la empresa licenciataria haga deducible el pago de regalías y la empresa licenciante, con residencia en el paraíso fiscal, no grave dichos ingresos. Otra posibilidad para el uso de empresas controladoras, es la del manejo de fondos bancarios, es decir, que si tenemos una empresa X con residencia en México que desea mantener fondos en un país paraíso fiscal, en el momento en que obtenga los intereses, éstos serán gravables en México. Pero si la empresa X mexicana invierte ese dinero en la constitución de una empresa Y en Panamá y esa empresa Y constituye un fondo bancario en US dólares, esta empresa obtendrá ingresos por intereses, libres de impuestos y tales fondos ya dentro de Y podrán ser reinvertidos en otros fondos o utilizados para financiamiento de diversas subsidiarias en otros países o en el mismo México. A final de cuentas, en el momento en que Y quiera pagar dividendos a X, aquella no tendrá que retener el impuesto por pago de dividendos y únicamente X se verá gravada por cuanto a un ingreso por pago de dividendos, que acumulará a su ingreso global gravable y solamente pagará impuestos en la medida que tenga utilidades. Independientemente de sus beneficios, también las empresas controladoras, junto con las subsidiarias tienen un régimen especial de incentivo fiscal en México, el cual también puede ser aprovechado (64). (Consolidación de resultados, etc.)

14. Operaciones por empresas comercializadoras.- Como ya expliqué con anterioridad, los paraísos fiscales pueden ser también utilizados, para llevar a cabo actividades meramente comerciales de productos comprados o adquiridos en un país, para ser vendidos en otro distinto. En este tipo de operación, existen variantes en cuanto a que la empresa ubicada en el paraíso fiscal sea subsidiaria de la empresa productora de los bienes, o no tenga ninguna relación con la misma. Estados Unidos de América grava las operaciones y las ganancias obtenidas por la empresa en un paraíso fiscal cuando los productos son adquiridos de otra empresa en otro país con la cual mantiene relación en cuanto a su capital, aun cuando estos productos sean vendidos a una tercera empresa con la cual

(64) Régimen especial para empresas controladoras.-
Artículos 57A a 57M de la LISR.

no mantenga relación alguna. Sin embargo, no grava los ingresos de la empresa situada en el paraíso fiscal, cuando los productos los adquiere de otra empresa no relacionada y los vende a una tercera empresa ubicada en cualquier otro país. (El título de propiedad de las mercancías no debe pasarse, ni el precio pagarse, dentro de territorio americano). El régimen legal fiscal mexicano no entra en esos detalles, tal vez por una falta de infraestructura adecuada o por la no existencia de tratados internacionales en esa materia y también, tal vez, porque no ha sido necesario, ya que la práctica de estas estrategias no se ha esparcido grandemente en nuestro país.

15. Operaciones realizadas a través de entidades no controladas.- Es también factible el llevar a cabo operaciones en paraísos fiscales a través de empresas constituidas en dichos países que no tengan relación alguna con las empresas a las cuales se les compran o se les venden los productos. Así por ejemplo, no se requiere el tener un grupo de empresas a las cuales comprarles o a las cuales venderles a través de una empresa en un paraíso fiscal, sino que también se puede constituir esta para realizar simples operaciones comerciales de intermediación.

Esta estrategia refleja ventajas fiscales tomando como base precios normales de compra y de venta, es decir, a valor normal de mercado internacional, pero con la consiguiente ventaja fiscal de que las utilidades que obtenga la empresa en el paraíso fiscal no estarán gravadas, ni los dividendos que pague a los accionistas. Esta estrategia se ve más beneficiada para el caso de ciudadanos de países que no graven los ingresos de sus conciudadanos cuando éstos son obtenidos en otro país, es decir, que no siguen la regla de nacionalidad, sino únicamente la de fuente de ingreso y así, si en un momento dado los accionistas viven en el paraíso fiscal o la fuente de ingresos está en dicho país, no tendrán por qué pagar impuestos por los ingresos que obtengan vía dividendos de la empresa ubicada en el paraíso fiscal.

16. Generales.- Existe una amplia gama de estrategias que podrían implantarse de acuerdo a circunstancias especiales de los interesados. Es importante un asesoramiento contactado, adecuado y consciente de este tipo de estrategias, en virtud de la diversidad y dinamismo de las legislaciones de los distintos paraísos que pueden tener ingerencia en la

planeación de alguna de las prácticas comerciales internacionales mencionadas enunciativa mas no limitativamente; también es muy importante que antes de adoptar cualquier práctica se revisen las distintas leyes que puedan resultar aplicables, así como que se mantenga un seguimiento de las reformas o nuevas leyes que puedan aplicarse a los casos específicos, siempre con el fin de evitar una violación a las mismas.

CAPITULO SEPTIMO

DOBLE IMPOSICION FISCAL

I. CONCEPTO

La doble imposición fiscal internacional es uno de los principales problemas en las transacciones internacionales, lo que se da cuando dos o más países gravan un mismo ingreso (65). Un mismo hecho generador puede quedar sujeto a varias jurisdicciones, al tener nexos con diversos países que imponen su jurisdicción mediante distintos sistemas impositivos (66). La mayoría de los Estados imponen gravámenes primordialmente con base en el factor fuente del ingreso, de manera tal que todo

(65) Pugn. "International Business Transactions in the Common Market Installment II, Columbia University School of Law, 1981, pág. 12.

(66) Los sistemas impositivos genéricamente usados son:

- a) Fuente de ingreso.
- b) Nacionalidad de los causantes.
- c) Residencia del inversionista.

La Lic. Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, considera como sistemas el de la "residencia o nacionalidad del causante" y el de la "fuente del ingreso" en su artículo "La Doble Imposición Internacional y las medidas para evitarla", publicado en la Revista de Investigación Fiscal No. 13, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, enero de 1967, pág. 15. Personalmente considero que debe diferenciarse entre nacionalidad y residencia en los términos de los artículos 42 y 48 de la Ley General de Población, al otorgarse residencia a los extranjeros con calidades migratorias de inmigrantes e inmigrados, respectivamente, así como el artículo 90. del Código Fiscal de la Federación vigente, al considerar como residentes, para efectos fiscales, a los extranjeros cuando radiquen en el país por un periodo de 183 días o más.

Por otra parte, la Ley de Nacionalidad y Naturalización da el carácter de nacionalidad por nacimiento y distingue en la naturalización, la naturalización

ingreso generado dentro de su territorio quedará sujeto a los gravámenes del gobierno en control de dicho territorio. Algunos países también gravan los ingresos conforme al sistema de residencia, imponiendo impuestos sobre los ingresos generados dentro de su territorio y sobre ingresos obtenidos por sus residentes en cualquier parte del mundo. Por último, otro sistema es el de gravar a sus concludadanos sobre todos los ingresos que obtengan en cualquier parte del mundo, ya que el factor determinante es la nacionalidad del mismo.

Por virtud de la doble imposición fiscal pueden aparecer a corto o a mediano plazo problemas tales como la elevación de los precios de los bienes o servicios, barreras al comercio, a la inversión o al flujo de información tecnológica (67).

Para Flores Zavala (68) se da la doble imposición internacional en los siguientes tres casos:

"1. Un causante domiciliado en el extranjero con ingresos cuya fuente se encuentra en México".

"2. Una sociedad con ramificaciones en diversos países, los que gravan el total de las rentas percibidas por dicha sociedad".

"3. El heredero que recibe bienes ubicados en diversos países y con residencia en México".

Considero que en materia internacional se pueden dar más casos de doble imposición, como en los ejemplos que incluyo al analizar más adelante cada uno de los sistemas de gravamen impositivo, a efecto de conocer cuándo se aplica cada uno de ellos y cuándo pueden coincidir dos o más de los mismos sobre un mismo ingreso.

ordinaria y la privilegiada cuando concurren ciertas circunstancias. Más adelante se analizarán las formas de adquirir la nacionalidad mexicana.

- (67) Antecedentes, Problemas y Perspectivas de la Doble Imposición Internacional. Estudio elaborado por la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pág. 2, México, 1978.
- (68) Flores Zavala Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", decimaséptima edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1976. Página 311.

II. ELEMENTOS DE LA RELACION TRIBUTARIA

Primero se analizarán los elementos subjetivos de una relación tributaria en términos generales como los reconoce nuestra legislación, partiendo del principio de que en materia fiscal también se puede decir que para que exista una obligación, deberán existir cuando menos dos sujetos: uno, facultado para exigir el cumplimiento de la obligación y el otro, con el imperativo de cumplir con la misma.

1. Sujetos activos.- Conforme a la organización política de los Estados Unidos Mexicanos, sólo pueden existir dos distintos sujetos activos o titulares de un derecho para exigir en su favor el cumplimiento de una obligación fiscal. Estos son: la Federación y los Estados. Algunos autores consideran a un tercer sujeto activo que es el municipio, con lo cual no puedo estar de acuerdo, ya que los municipios no tienen la facultad de determinar la existencia de los impuestos, sino solamente la de administrar los mismos, es decir, supervisar su cumplimiento, exigir su pago y en su defecto, realizar el cobro de los mismos, por virtud de las correspondientes facultades que les delegan las legislaturas estatales, con fundamento en el artículo 115 de la Constitución Federal. Pero lo anterior tampoco implica que tengan una soberanía tributaria parcialmente subordinada, ya que ello iría en contra del concepto mismo de la soberanía, el que exige una total autolimitación y autodeterminación también en materia tributaria; simplemente están ejerciendo libremente la administración de aquellos impuestos que les señalen las legislaturas de los Estados, pero sin poder los municipios determinar la existencia de los distintos impuestos.

En cuanto a las obligaciones de los sujetos activos, se han clasificado tradicionalmente en principales y secundarias o accesorias. (El término accesorias no es muy apropiado, ya que puede darse el caso de que ya no exista la obligación principal pero que subsistan las accesorias. Un ejemplo de lo anterior lo vemos con la desaparición del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles en 1980, mas sin embargo la autoridad fiscalizadora tuvo todavía cinco años más para poder seguir determinando y cobrando adeudos de esta naturaleza). Respecto a la obligación principal del sujeto activo, está la de hacer efectivos las contribuciones o tributos establecidos por la ley. Es una facultad atribuida al sujeto activo pero de ejercicio obligatorio; no puede quedar a discreción del

sujeto activo el cobrar o dejar de cobrar; su misión principal es la de realizar la recaudación de todos aquellos tributos que hayan sido establecidos en la ley. Para estos efectos está dotado de una serie de facultades que son las que tradicionalmente se han considerado como secundarias.

Un ejemplo de las obligaciones secundarias son las previstas por los artículos 41 y 42 del Código Fiscal de la Federación, los cuales le dan a la autoridad fiscal la facultad de determinar la existencia del crédito fiscal, dar las bases de su liquidación o fijarlo en cantidad líquida, cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales y comprobar la comisión de infracciones a dichas disposiciones, facultándola para practicar auditorías, visitas en el domicilio o dependencia de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros, etc.

El Estado también tiene la obligación secundaria de investigar si las personas han cumplido con la obligación de inscribirse en los registros o padrones fiscales, si cumplen con la obligación de llevar libros y documentación y exigir que así se haga, etc.

2. Sujetos pasivos.- En cuanto a los sujetos pasivos, el artículo 13 del actual Código Fiscal de la Federación nos dice que "sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal", pero que "también es sujeto pasivo cualquier agrupación que constituya una unidad diversa de la de sus miembros".

En primer lugar lo serán todas las personas físicas de nacionalidad mexicana o extranjera. El Código Fiscal no dice en qué casos los extranjeros podrán ser sujetos del impuesto, sino que remite a las disposiciones de las leyes tributarias específicas. Una de las más ilustrativas a este respecto es la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Esta ley en su artículo 10. se refiere a que serán sujetos del impuesto que la propia ley establece, "las personas físicas y morales residentes en México, independientemente de su nacionalidad, por el total de los ingresos que obtengan, independientemente del lugar donde se encuentre ubicada la fuente de riqueza respectiva". Asimismo, serán causantes de dicho impuesto los residentes en el extranjero en cuanto a los ingresos que obtengan del establecimiento permanente que mantengan en México y, en su defecto, de los ingresos cuya fuente de riqueza se encuentre dentro del país.

Los sujetos pasivos de la obligación tributaria tienen diversos tipos de obligaciones que también tradicionalmente se han clasificado en principales y accesorias o secundarias, siendo la obligación principal la de cubrir el monto de los impuestos en la forma establecida por las leyes, o sea, que la obligación principal es una obligación de dar. En cuanto a las obligaciones secundarias, éstas se clasifican tradicionalmente también en obligaciones de hacer, de no hacer y de tolerar.

Como ejemplos de obligaciones secundarias de hacer, se encuentra la de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, de llevar una contabilidad en la forma y con los requisitos que prevé la ley, etc.

Como obligaciones de no hacer se encuentran las de no alterar los libros contables, ni llevar doble juego de los mismos, no violar sellos, ni tener más de un número del Registro Federal de Contribuyentes, etc.

Las obligaciones de tolerar son aquéllas en que se requiere una conducta por parte del sujeto que a la vez sea negativa, por ejemplo, no oponerse a la realización de visitas de inspección.

3. Otros elementos:

- a) Objeto.- La situación jurídica que se encuadra al supuesto gravado por la ley fiscal es conocida como el objeto del impuesto o hecho generador del crédito fiscal.

Conforme Flores Zavala, puede también considerarse como objeto del impuesto "la cosa o acto a que está ligado el impuesto y que determina el deber real de satisfacerlo, pudiendo ser por tanto una cosa, mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona que en este caso será sujeto y objeto del impuesto, como sucede en los impuestos de capacitación" (69).

(69) Flores Zavala, Ernesto; "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", 17a. Ed., Editorial Porrúa, S.A., México 1976, pág. 108.

Así, por ejemplo, el objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta será el ingreso en efectivo, en crédito, en bienes o en servicios que obtenga un residente en México en cualquier parte del mundo, o un residente en el extranjero que lo perciba en el país.

- b) **Base.-** Es la cantidad de efectivo, crédito, bienes o servicios que toma en cuenta la ley para sobre la misma calcular el impuesto a cubrir, p.ej.: base gravable igual al monto de intereses o dividendos recibidos; producto de un arrendamiento; ingreso como contraprestación de la prestación de un servicio personal, etc.
- c) **Descuentos.-** Es el monto o partidas que la ley permite disminuir del total del ingreso, llamándolos deducciones, amortizaciones o créditos y el resultado o base gravable es el impuesto a pagar.
- d) **Tarifa.-** Es la cantidad fija o en porcentaje que determina la ley para aplicarse a la base gravable. Cuando se establece una cantidad fija, el monto del impuesto no varía atendiendo a los montos de la base gravable; y si se establece un porcentaje, éste puede determinarse como fijo, o variable en forma proporcional al monto de la base gravable, es decir, a mayor ingreso, mayor será el porcentaje de la tarifa.

III. SISTEMAS IMPOSITIVOS

1. **Imposición atendiendo a la fuente.-** A efecto de determinar el marco de aplicación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta siguiendo la teoría de la fuente, se requiere precisar el lugar donde se adquieren los recursos, o sea, el lugar donde se encuentra ubicada la fuente de riqueza que proporciona al sujeto los recursos objeto del gravamen. Es importante distinguir entre ingreso y renta, ya que para efectos fiscales existe una gran diferencia al momento de determinarse la base

gravable. Ingreso es la contraprestación que recibe una persona a cambio de la entrega de la propiedad o uso de una cosa, o por la prestación de un servicio; renta es el ingreso disminuido del costo de producción del bien transmitido, o de los gastos incurridos por el prestador en uso de un bien o de un servicio. Así, al ingreso se le harán las deducciones permitidas por la ley para llegar a la determinación de la base gravable.

El problema surge al momento de tener que determinar el lugar donde se encuentra ubicada la fuente de riqueza que genera los recursos o el ingreso y el momento en que se percibe el ingreso.

La importancia del análisis de la fuente del ingreso estriba precisamente para los efectos de determinar si existe o no gravamen y, en su caso, el tipo del mismo y el momento del pago del impuesto. En otras palabras, es importante determinar: i) a qué país y en qué estado, en caso de una federación, se deberá de cubrir el impuesto; ii) la tasa del mismo; iii) el momento de pago o exigibilidad del impuesto; iv) la autoridad ejecutora; y v) las consecuencias por la omisión del pago del impuesto.

Pongamos un ejemplo en la prestación de servicios: un abogado mexicano presta un servicio en México a una empresa norteamericana y se conviene que el importe de sus honorarios se le cubra a través de un Banco en Panamá; la empresa norteamericana que recibe el servicio se encuentra también en territorio extranjero. La actividad que está generando para el abogado el derecho a la percepción de sus honorarios, es el esfuerzo o la actividad personal desarrollada en territorio nacional donde se están aplicando los conocimientos correspondientes y por lo tanto es el lugar donde se está generando el ingreso. Si cualquiera en su calidad de abogado se trasladara a los Estados Unidos de América y con motivo de ese viaje ahí se le formula una consulta de carácter profesional por la cual va a devengar un honorario, indudablemente que el ingreso se está generando en territorio extranjero y no en territorio nacional. Ello no prejuzga sobre la posibilidad de que por el vínculo de nacionalidad o residencia quede obligado a tributar en el país del cual es nacional o residente, lo cual genera frecuentemente un problema de doble tributación internacional; pero es indudable que el médico o el abogado, que con motivo de un viaje presta un servicio en territorio extranjero, está realizando su actividad en territorio extranjero y se está generando el ingreso en territorio extranjero. A un

norteamericano que viene a México a prestar sus servicios, su remuneración le es satisfecha directamente por el patron residente en los Estados Unidos de América y le es cubierta en los mismos Estados Unidos de América; sin embargo, como esa persona está realizando su actividad personal en territorio nacional, indudablemente que está generando su ingreso por el desarrollo de su actividad personal precisamente en territorio mexicano y por tanto tendrá que tributar en México por lo que se refiere a dicho ingreso.

En materia de ingresos por remuneración al trabajo personal, se considera que se obtiene el ingreso en el lugar donde la persona presta directa y materialmente su servicio a la persona que le va a remunerar, independientemente del domicilio de ambas y del lugar donde se satisfaga el importe de la remuneración.

Tratándose, por ejemplo, de personas que realizan actividades como un mediador, corredor o comisionista, puesto que se trata también de un servicio personal prestado en favor del comitente, el ingreso debe entenderse percibido en el lugar donde el comisionista o corredor actúa; por lo tanto, cuando una empresa nacional contrata los servicios de un comisionista en el extranjero para que realice su función como tal, también en el extranjero, es indudable que el ingreso se entiende generado en territorio extranjero. Correlativamente, si una empresa extranjera contrata los servicios de un comisionista para ser prestados en territorio nacional, debe entenderse que el ingreso que éste obtiene por su actividad que realiza se considerará generado precisamente en territorio nacional.

Tratándose de transmisión del uso o goce de bienes que den lugar a que el trasmisor obtenga una contraprestación por ese concepto, deberá considerarse como lugar de la fuente exactamente el lugar donde se aprovecha o aplica el bien concedido en uso o goce. Así, por ejemplo, si una persona presta, a través de un contrato de mutuo, una determinada cantidad con objeto de que se emplee en desarrollar una determinada actividad en territorio nacional, o si una empresa concede el uso de una patente, de una marca o de un nombre comercial para su explotación en territorio nacional, en ambos casos la fuente del ingreso se considerará ubicada en territorio nacional, ya que es de éste de donde se van a obtener los recursos necesarios para poder cubrir al acreedor las cantidades que se convino en cubrirle.

Consecuentemente, tratándose de este tipo de productos, se debe entender que el ingreso se obtiene en el lugar donde se aplican los bienes o derechos, para el efecto de generar recursos económicos que van a permitir cubrir el importe de las contraprestaciones respectivas.

En cuanto a ingresos por productos de capital, el ingreso tiene su fuente en el lugar donde el bien se emplea para los efectos de la producción. Así, tratándose de un préstamo refaccionario, se considerará como fuente de ingreso el lugar donde éste se aplique o emplee, ya que será en ese lugar en donde se genere el capital para pagar el principal y los intereses.

Por ejemplo, si se invierte en una maquinaria, la fuente de ingreso será el lugar donde ésta se vaya a explotar.

Tratándose de otros derechos intangibles como en el caso de una patente, de una marca o de un nombre comercial, así como de derechos de autor, la fuente de ingreso será el lugar donde se lleve a cabo la explotación permitida por esos derechos donde se generen los recursos que permitan el pago de la retribución a los titulares de tales derechos. Tratándose de algunos derechos no privilegiados pero que sí constituyen un conocimiento técnico, como por ejemplo la asistencia técnica o la transferencia de tecnología, cuyo procedimiento puede aplicarse en diversos lugares, es indudable que el ingreso se genera precisamente en el lugar donde este conocimiento técnico se aprovecha o emplea.

Tratándose de ingreso por la enajenación de bienes, se considera que el hecho generador tendrá lugar precisamente en donde se transmite la propiedad del bien, lo cual puede ser en un tercer país distinto al de salida, al de fabricación o al de destino.

Sin embargo, el país del vendedor querrá gravar la operación bajo la teoría del domicilio. Por su parte, el país del comprador también intentará gravar la operación ya que es de su territorio de donde está saliendo el dinero para pagar el producto, capital que generará una ganancia para el vendedor. Lo anterior sin olvidar que el gobierno del tercer país en donde se transmitió la propiedad también deseará gravar la operación, ya que fue precisamente dentro de su territorio donde jurídicamente se celebró la transmisión de la propiedad, hecho que genera per-se un gravamen como, por ejemplo, un impuesto sobre enajenación de bienes, además del gravamen sobre la utilidad del vendedor.

Partiendo de estos criterios, podemos determinar el momento y el lugar donde se percibe el ingreso. Es importante determinar el momento para conocer, en su caso, cuál es la ley aplicable, cuál puede ser la cuota para efectos tributarios y de terceros, para determinar en qué lugar se percibió el ingreso y consecuentemente en qué país debe de cubrirse el impuesto y qué país no puede tener derecho a exigir un impuesto por no haberse realizado la operación dentro del ámbito territorial de aplicación de su ley.

Como se ha dicho con anterioridad, los países normalmente gravan los ingresos generados en su territorio, permitiendo este sistema una más rápida y eficaz administración del impuesto. Asimismo, este sistema pretende que los usuarios paguen los bienes y servicios a su disposición que de una manera u otra facilitaron la obtención de la ganancia.

Este, como los demás sistemas, crean el problema de la doble imposición internacional, ya que existen diversos criterios en cuanto a qué debe entenderse por fuente del ingreso, ampliándose este sistema en la medida en que se tomen en cuenta los efectos que pueda tener en diversos territorios un mismo acto jurídico generador de ingresos.

El seguir únicamente este sistema de gravamen, implícitamente estimula la inversión de los nacionales de ese país en otros países que no gravan el ingreso obtenido por extranjeros, dando la vía legal para obtener ingresos libres de impuestos. Resulta entendible que un país no capitalista utilice este sistema, ya que sus inversionistas normalmente no se aventuran a invertir en el extranjero. Pero por otra parte, este sistema resulta atractivo para inversionistas extranjeros, ya que únicamente se les gravará con base en el ingreso obtenido dentro de ese país y no por sus ingresos obtenidos mundialmente.

2. Imposición atendiendo a la nacionalidad.-
 Conforme a este sistema se grava a los nacionales de un país con base en las leyes del mismo, aplicables en el momento de darse el hecho generador y sobre todos los ingresos del ciudadano, independientemente del lugar en donde los haya percibido y del de su residencia. El sistema de gravamen atendiendo a la nacionalidad, es el más amplio de aplicación por parte del Estado, pero no puede aplicarse aisladamente, ya que sería discriminatorio para con los nacionales de dicho país el gravarlos a ellos y no así a los extranjeros inversionistas, con o sin

residencia, con ingresos dentro de dicho territorio. Los países con necesidad de inversión pueden crear un sistema incentivador al dar un tratamiento más benéfico a los ingresos gravados conforme a la fuente, en el que participarían los extranjeros, por sobre el gravamen que se impondría a los ingresos gravados con base en la nacionalidad. Desde luego que ésta podría ser considerada como una práctica discriminatoria, pero probablemente justificada dependiendo de los intereses nacionales en juego.

El sistema de imposición, por cuanto a la nacionalidad, puede resultar también en una doble imposición, entre otros, en los siguientes casos:

- a) Nacionales de un país con residencia en otro distinto.
- b) Nacionales de un país con ingresos en otro país.
- c) Nacionales de dos o más países, lo que es permitido por varios países, principalmente europeos.

Cabe la distinción entre nacionalidad y residencia, conceptos que con frecuencia son usados como sinónimos, sobre todo para efectos de imposición fiscal.

Jurídicamente la nacionalidad mexicana se adquiere en las formas previstas por los artículos 10, 20, y 21 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización, mientras que la residencia se obtiene en las formas previstas por los artículos 42 y 48 de la Ley General de Población, la primera de éstas es para los no inmigrantes, ya sean turistas, transmigrantes, visitantes, consejeros, asilados políticos, estudiantes y visitantes distinguidos, locales o provisionales, y la segunda, para los inmigrantes, ya sean rentistas, inversionistas, profesionales, cargos de confianza, científicos, técnicos y familiares. Los inmigrantes podrán adquirir la calidad de inmigrantes al transcurso de cinco años con la calidad de inmigrantes (70).

Sin embargo, para efectos fiscales se considerará que un extranjero tiene residencia en México y por tanto,

(70) Artículo 52 de la Ley General de Población.

es causante conforme a las leyes del país, cuando haya establecido su casa habitación en México, salvo que compruebe que en el año calendario haya permanecido en otro país por más de 183 días naturales, consecutivos o no, así como que ha adquirido la residencia para efectos fiscales en dicho país extranjero.

La Ley de Nacionalidad y Naturalización otorga el carácter de mexicano en los siguientes casos:

"Artículo 10.- Son mexicanos por nacimiento:

I. Los que nazcan en territorio de la República, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres;

II. Los que nazcan en el extranjero de padres mexicanos; de padre mexicano o de madre mexicana.

III. Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes."

"Artículo 20.- Son mexicanos por naturalización:

I. Los extranjeros que de acuerdo con la presente ley obtengan de la Secretaría de Relaciones Exteriores carta de naturalización.

II. La mujer o el varón extranjero que contraiga matrimonio con mujer o con varón mexicano y tengan o establezcan su domicilio dentro del territorio nacional, previa solicitud del interesado en la que haga constar las renunciaciones y protestas a que se refieren los artículos 17 y 18 de esta ley. La Secretaría de Relaciones Exteriores hará, en cada caso, la declaratoria correspondiente. El extranjero que así adquiriera la nacionalidad mexicana, conservará ésta aún después de disuelto el vínculo matrimonial."

Por la naturalización ordinaria:

Los extranjeros que obtengan el certificado correspondiente de la Secretaría de Relaciones Exteriores, previa renuncia a su nacionalidad.

Por la naturalización privilegiada:

"Artículo 21.- Pueden naturalizarse por el procedimiento especial que señala este capítulo, las personas siguientes:

I. Los extranjeros que establezcan en territorio nacional una industria, empresa o negocio, que sea de utilidad para el país o implique notorio beneficio social;

II. Los extranjeros que tengan hijos legítimos nacidos en México;

III. Los extranjeros que tengan algún ascendiente consanguíneo mexicano en línea directa hasta el segundo grado;

IV. Derogada...

V. Los colonos que se establezcan en el país, de acuerdo con las leyes de colonización;

VI. Los mexicanos por naturalización que hubieren perdido su nacionalidad mexicana por haber residido en el país de su origen;

VII. Los indolatinos y los españoles de origen que establezcan su residencia en la República;

VIII. Los hijos nacidos en el extranjero de padre o madres que hubiesen perdido la nacionalidad mexicana y que la recuperen."

Por su parte, la Ley General de Población concede residencia a los extranjeros en los siguientes casos:

"Artículo 42.- No Inmigrante es el extranjero que con permiso de la Secretaría de Gobernación se interna en el país temporalmente, dentro de alguna de las siguientes características:

I. Turista.- Con fines de recreo o salud, para actividades artísticas, culturales o deportivas, no remuneradas ni lucrativas, con temporalidad máxima a seis meses improporrogables.

II. Transmigrantes.- En tránsito hacia otro país y que podrá permanecer en territorio nacional hasta por treinta días.

III. Visitantes.- Para dedicarse al ejercicio de alguna actividad lucrativa o no, siempre que sea lícita y honesta, con autorización para permanecer en el país hasta por seis meses, prorrogables por una sola vez por igual

temporalidad, excepto si durante su estancia vive de sus depósitos traídos del extranjero, de las rentas que éstos produzcan o de cualquier ingreso proveniente del exterior, o para actividades científicas, técnicas, artísticas, deportivas o similares, en que podrán concederse dos prórrogas más.

IV. Consejero.- Para asistir a asambleas o sesiones de consejo de administración de empresas o para prestarle asesoría y realizar temporalmente funciones propias de sus facultades. Esta autorización será hasta por seis meses improrrogables, con permiso de entradas y salidas múltiples, y la estancia dentro del país en cada ocasión sólo podrá ser hasta de treinta días improrrogables.

V. Asilado político.- Para proteger su libertad o su vida de persecuciones políticas en su país de origen, autorizado por el tiempo que la Secretaría de Gobernación juzgue conveniente, atendiendo a las circunstancias que en cada caso concurran. Si el asilado político viola las leyes nacionales, sin perjuicio de las sanciones que por ello le sean aplicables, perderá su característica migratoria, y la misma Secretaría le podrá otorgar la calidad que juzgue conveniente para continuar su legal estancia en el país. Asimismo, si el asilado político se ausenta del país perderá todo derecho a regresar en esta calidad migratoria, salvo que haya salido con permiso de la propia dependendencia.

VI. Estudiante.- Para iniciar, completar o perfeccionar estudios en planteles educativos o instituciones oficiales o particulares, incorporados o con autorización oficial, con prórrogas anuales y con autorización para permanecer en el país sólo el tiempo que duren sus estudios y el que sea necesario para obtener la documentación final escolar respectiva, pudiendo ausentarse del país, cada año, hasta por 120 días en total.

VII. Visitante distinguido.- En casos especiales, de manera excepcional, podrán otorgarse permisos de cortesía para internarse y residir en el país, hasta por seis meses, a investigadores, científicos o humanistas de prestigio internacional, periodistas o a otras personas prominentes. La Secretaría de Gobernación podrá renovar esos permisos cuando lo estime pertinente.

VIII. Visitantes locales.- Las autoridades de migración podrán autorizar a los extranjeros a que visiten puertos marítimos o ciudades fronterizas, sin que su permanencia exceda de tres días.

IX. Visitante provisional.- Como excepción, la Secretaría de Gobernación podrá autorizar hasta por 30 días, el desembarco provisional de extranjeros que lleguen a puertos de mar o aeropuertos con servicio internacional, cuya documentación carezca de algún requisito secundario. En estos casos deberán constituir depósito o fianza que garantice su regreso al país de procedencia, de su nacionalidad o de su origen, por si no cumplen con el requisito en el plazo concedido."

"Artículo 48.- Las características de inmigrante son:

I. Rentista.- Para vivir de sus recursos traídos del extranjero; de los intereses que le produzca la inversión de su capital en certificados, títulos y bonos del Estado o de las instituciones nacionales de crédito u otras que determine la Secretaría de Gobernación o de cualquier ingreso permanente que proceda del exterior. La Secretaría de Gobernación podrá autorizar a los rentistas para que presten servicios como profesores, científicos, investigadores científicos o técnicos, cuando estime que dichas actividades resulten benéficas para el país.

II. Inversionista.- Para invertir su capital en la industria, de conformidad con las leyes nacionales, y siempre que la inversión contribuya al desarrollo económico y social del país.

III. Profesional.- Para ejercer una profesión sólo en casos excepcionales y previo registro del título ante la Secretaría de Educación Pública.

IV. Cargos de confianza.- Para asumir cargos de dirección u otros de absoluta confianza en empresas o instituciones establecidas en la República, siempre que a juicio de la Secretaría de Gobernación no haya duplicidad de cargos y que el servicio de que se trate amerite la internación.

V. Científico.- Para dirigir o realizar investigaciones científicas, para difundir sus conocimientos científicos, preparar investigadores o realizar trabajos docentes, cuando estas actividades sean realizadas en interés del desarrollo nacional a juicio de la Secretaría de Gobernación, tomando en consideración la información general que al respecto le proporcionen las instituciones que estime conveniente consultar.

VI. Técnico.- Para realizar investigación aplicada dentro de la producción o desempeñar funciones técnicas o

especializadas que no puedan ser prestadas, a juicio de la Secretaría de Gobernación, por residentes en el país.

VII. Familiares.— Para vivir bajo la dependencia económica del cónyuge o de un pariente consanguíneo, inmigrante, inmigrado o mexicano en línea recta sin límite de grado o transversal hasta el segundo.

Los hijos y hermanos de los solicitantes sólo podrán admitirse dentro de esta característica cuando sean menores de edad, salvo que tengan impedimento debidamente comprobado para trabajar o estén estudiando en forma estable."

Sin embargo, para efectos fiscales se adquiere la residencia en México de acuerdo a lo previsto por el Artículo 9o. del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

"Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

- a) Las que hayan establecido su casa en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales, consecutivos o no, y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.
- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II. A las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales, de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional."

3. Imposición atendiendo a la residencia.— Otro sistema de imposición fiscal es el que atiende a la residencia de los causantes, ya sean personas físicas o morales.

Nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta establece como sujetos de ese impuesto a las siguientes personas físicas o morales (71): i) Los residentes en México respecto a sus ingresos totales, independientemente del lugar de la fuente; ii) Los residentes en el extranjero respecto de los ingresos que obtengan en el establecimiento permanente que en su caso hayan constituido en México, entendiéndose por tal cualquier lugar de negocios en el que desarrollen total o parcialmente actividades (72) y iii) los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, pero con ingresos generados dentro de este último.

Se considerará, para efectos fiscales, que una persona tiene su residencia en México (73) en el caso de que haya establecido en territorio nacional su casa habitación y que no permalezca fuera del país por más de 183 días, consecutivos o no, dentro de un año calendario. También se consideran residentes a los mexicanos funcionarios del Estado que por virtud de su encargo deban permanecer en el extranjero por un periodo mayor al antes mencionado.

Las personas morales serán consideradas residentes en el país cuando hayan establecido dentro del mismo la administración principal de su negocio.

Para los efectos de nuestra legislación, se considera establecimiento permanente cualquier "lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales."

"Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, las instalaciones, las minas, las canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales."

"No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral que tenga y ejerza poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero, tendientes a la realización de las actividades empresariales de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 30. de la LISR, o que tenga existencias de bienes o mercancías con las que

(71) LISR Artículo 10.

(72) LISR Artículo 20.

(73) CFF Artículo 90.

efectúa entregas por cuenta del residente en el extranjero, se considerará que existe establecimiento permanente en relación a todas las actividades que dicha persona realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga un lugar de negocios en territorio nacional" (artículo 20. LISR).

Dada la diversidad de criterios aplicados por distintos países, la aplicación de este sistema tiende abiertamente a la doble imposición, mencionando enunciativamente los siguientes casos:

- a) Un causante persona moral, con agencias u oficinas en diversos países.
- b) Una persona moral con su órgano de administración en un país y con actividades en otros.
- c) Una persona moral con domicilio en un país distinto al de la residencia de sus accionistas.
- d) Una sociedad constituida en un país y con operaciones en otros.
- e) Personas físicas con residencia en más de un país. Esto es factible tomando en cuenta la variedad de criterios que consideran diversos países para determinar la residencia.
- f) Personas físicas o morales con residencia en un país, siendo nacional de otro, en donde se les grava por tal característica.
- g) Personas físicas o morales con residencia en un país y con ingresos en otro.
- h) La determinación de la residencia del causante tiene una triple importancia en materia impositiva: a) para determinar que las personas radicadas dentro de cierta área geográfica estarán sujetas a determinadas cargas fiscales; b) los distintos impuestos que se impondrán a las personas radicadas en determinada zona; c) la autoridad competente para administrar los impuestos dentro de esa área geográfica.

PERSONAS FISICAS: Toda vez que para efectos fiscales el domicilio es la casa habitación, puede darse el caso de que un causante viva en un Estado y realice su actividad lucrativa dentro de otro y por tal razón quedar sujeto a una doble imposición.

PERSONAS MORALES: Otros países consideran como base para determinar la residencia para efectos fiscales, el lugar en donde se constituyó la sociedad; en donde se encuentra el principal asiento de la sociedad; en donde se dió de alta para efectos fiscales; donde se encuentran las principales oficinas de una empresa; en donde se encuentre la residencia de la mayoría de los accionistas en función a su participación; en donde se desarrollen actividades por parte del causante; donde se encuentre localizado el principal activo de la empresa, etc.

Mediante el sistema de la fuente del hecho generador, como ha quedado dicho, se gravan los ingresos que se obtengan en un país, aun cuando no concurra ninguno de los elementos enumerados con anterioridad para considerar a residencia, es decir, que bajo la teoría del hecho generador se encuadrarían también los llamados actos accidentales de comercio, o esporádicos y no duraderos.

4. Imposición atendiendo a la ubicación del bien.- Este sistema normalmente no es estudiado en forma separada por los tratadistas y algunos lo ubican, pero sólo parcialmente, dentro del sistema de imposición atendiendo a la fuente, cuando un bien está ubicado en un país distinto al de la nacionalidad del propietario y que ese bien genera ingresos. Pero distinto es el caso y es por esta razón que yo considero que debe analizarse en forma separada, cuando el bien no genera ingresos, pero en determinado momento cambia el propietario del mismo, caso en el cual, tanto el país en donde se encuentra ubicado el bien como el de la nacionalidad, o residencia del adquirente, querrán gravar el acto de transmisión de propiedad, o el enriquecimiento del patrimonio del enajenante o el del adquirente, en caso de que el precio haya sido sensiblemente menor al real.

El artículo 10. de la Ley del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles grava la transmisión de inmuebles ubicados en territorio nacional, así como los derechos relacionados con los mismos, siendo la tasa de un 10% del valor del inmueble reducido en 10 veces el salario mínimo general elevado al año y correspondiente al Distrito Federal, independientemente de la nacionalidad de los contratantes. Por su parte, la Ley del Impuesto

Sobre la Renta grava los ingresos obtenidos de la enajenación de inmuebles ubicados en territorio nacional, también independientemente de la nacionalidad del enajenante, aunque si da un tratamiento distinto para el caso de extranjeros.

También la LISR estima un ingreso en el patrimonio del adquirente cuando el valor del bien adquirido es superior al precio de adquisición, considerando que fue un regalo o donación la diferencia entre el precio pactado y el valor real del objeto de la compraventa.

Por su parte los países en donde se encuentren los domicilios, residencias o nacionalidades de las partes contratantes, pretenderán gravar también dicha transmisión, creándose así una doble imposición fiscal.

IV. SISTEMAS IMPOSITIVOS APLICADOS POR LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA.

En los Estados Unidos de América se gravan los ingresos conforme a los siguientes sistemas:

1.- Principio atendiendo a la fuente.- Grava los ingresos percibidos dentro de dicho país por extranjeros no residentes y empresas extranjeras no domiciliadas en el mismo.

2.- Principio de ciudadanía.- Grava a los ciudadanos americanos, así como a las empresas americanas, en cuanto a sus ingresos que se originen en cualquier parte del mundo ("world-wide income").

Este principio, es el que más ocasiona la doble imposición internacional, ya que los ingresos obtenidos por ciudadanos de los Estados Unidos de América son gravados tanto en el país en que se generaron, como en los Estados Unidos de América y a veces también por un tercer país que puede ser el de la residencia de los inversionistas.

3.- Principio de residencia.- Grava a los residentes en los Estados Unidos de América por sus ingresos en cualquier parte del mundo.

V. SISTEMAS IMPOSITIVOS APLICADOS POR MEXICO

En México, hoy por hoy, se gravan los ingresos conforme a los siguientes sistemas:

1.- Principio de residencia.- Los residentes en México quedan gravados sobre todos sus ingresos que obtengan en cualquier parte del mundo.

2.- Principio atendiendo a la fuente.- Se gravan los ingresos de residentes en el extranjero en cuanto a los ingresos que obtengan en territorio nacional, ya sean imputables o no a algún establecimiento permanente que mantengan dentro del país.

VI. RESUMEN

Los sistemas antes mencionados se pueden agrupar en dos géneros: a) sujeción personal o gravamen tomando en cuenta la calidad del causante y b) sujeción en cuanto al ingreso atendiendo al hecho generador del mismo, independientemente del titular del derecho a dicho ingreso.

Dentro de la sujeción personal, el Estado considera causantes de sus impuestos a las personas que caigan dentro de su jurisdicción mediante la aplicación de los sistemas en razón de la nacionalidad, domicilio o residencia.

Encuadran dentro del género de sujeción en cuanto al ingreso, el sistema de imposición de la fuente de ingreso y el de ubicación del bien.

Sujeción Personal	Nacionalidad
-------------------	--------------

Domicilio o Residencia

Sistemas
Impositivos

Sujeción del Ingreso	Fuente
----------------------	--------

Ubicación del Bien.

El que un mismo ingreso se grave en distintos países puede dar como resultado una desmotivación para la inversión, ya que con tal vicio se dejaría un margen muy pequeño de utilidad.

Así, por ejemplo, si un inversionista nacional de los Estados Unidos de América invierte en una empresa en México, a la utilidad que por cada \$1,000.00 obtenga la empresa, se le gravará con un 10% por reparto de utilidades a los trabajadores, hasta con un 42% por el Impuesto Sobre la Renta, un 55%* sin deducción alguna por impuesto sobre dividendos y, además, en su país de origen hasta con un 46% si el inversionista es una empresa, o hasta un 75% si es persona física. Los anteriores gravámenes darían como resultado el que por cada \$1,000.00, al inversionista extranjero sólo le quedarían netos \$129.67 en caso de ser una empresa, cantidad que también se reduciría al momento en que se pague al accionista de dicha empresa americana, pudiendo quedarle \$32.49 si el accionista está en la tasa más alta; y en caso de que el inversionista de la empresa mexicana sea un americano persona física, le quedarían sólo \$60.03 si es que también se encuentra a la tasa mayor.

De acuerdo con Arrijoja Vizcaino, para que pueda darse el fenómeno de la doble tributación, deben concurrir las siguientes hipótesis:

1. Debe tratarse de una operación o transacción que lleve implícito un claro propósito de lucro económico, por ej.: compraventa de mercancías, préstamos con intereses, etc.

2. La operación debe celebrarse entre personas físicas o morales, sujetas a la potestad tributaria de dos Estados diferentes.

3. Por consiguiente, debe existir un flujo de bienes y servicios de una nación a otra.

4. Los ingresos, utilidades o rendimientos derivados de la propia transacción, deben constituir objetos fiscalmente gravados en ambas naciones.

* A partir de enero de 1986, se establece una tasa adicional, en forma provisional, con máximo equivalente a 5.5%.

5. Ambas naciones deben empeñarse en mantener incólumes sus respectivas potestades recaudatorias, sin hacer ningún tipo de concesiones ni otorgar tratamientos fiscales especiales, a pesar de tratarse de una transacción internacional.

6. Es decir, finalmente tiene que llegarse a la hipótesis o supuesto de que un mismo acto u operación celebrado entre sujetos pertenecientes a distintos países, y por ende colocados bajo diferentes soberanías tributarias, es gravado con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos" (74).

Conforme a Hugo B. Margain, las hipótesis para que se dé la doble tributación son:

- a) Incidencia de dos o más soberanías;
- b) Identidad o similitud de impuestos;
- c) Identidad de sujetos gravados;
- d) Identidad del período impositivo; y
- e) Acumulación de la carga tributaria (75).

En lo personal, considero que para que se dé el supuesto de la doble tributación internacional, se requieren sólomente los siguientes supuestos:

- a) Un hecho generador de impuestos; y
- b) Dualidad de sujetos activos con facultad para gravar dicho hecho generador.

(74) Arriola vizcaino, Adolfo, "La Doble Tributación Internacional", artículo publicado por Jurica, Universidad Iberoamericana, número 12, México, 1980, pág. 15.

(75) Margain, Hugo B. Tesis para evitar la Doble Tributación en el Campo Internacional en Materia de Impuesto Gravable. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1956, pág. 7.

CAPITULO OCTAVO

MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION FISCAL

El fenómeno de la doble imposición fiscal se da en el momento en que concurren dos o más entes fiscales con facultad para gravar un mismo ingreso. El primero porque dentro de su territorio se genera el ingreso y el segundo por virtud de la residencia o nacionalidad del causante.

Los diversos entes fiscales aunque siempre autónomos, pueden ser de dos tipos:

- Entes fiscales integrantes de un mismo Estado o país.
- Entes fiscales de distintos Estados o países.

1. Entes fiscales integrantes de un mismo Estado.- Pueden converger dos o más entes fiscales que graven un mismo hecho generador, siendo el caso, por ejemplo, del gravamen impuesto por la federación, la entidad federativa y/o el municipio.

2. Entes fiscales de distintos Estados o países.- Este caso se presenta cuando un nacional de un país "A" realiza operaciones u obtiene ingresos gravables en otro país "B" y ambos países pretenden imponer sus impuestos sobre el mismo ingreso. En este caso es cuando se da la doble imposición internacional.

Al ser ese supuesto de la doble imposición internacional el objeto de estudio en el presente capítulo, resulta necesario analizar y estudiar las medidas para evitarlo. En términos axiológicos de justicia, debe de buscarse un justo medio en cuanto a los países en juego, ya sea que se traten éstos de países desarrollados o en desarrollo. Tal es el criterio sostenido por la Lic. Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz al indicar (76):

"El tratamiento que ha de darse a los ingresos derivados de fuentes extranjeras debe considerarse a la luz de 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".

Considero que el hacer una diferenciación del gravamen por virtud del lugar de la fuente de ingreso, sería tanto como discriminar a los inversionistas que inviertan en países desarrollados por sobre los que inviertan en países en desarrollo. En lo que sí convengo, es en que al nacional que invierta en el extranjero, no se le grave doblemente tanto en el país de la inversión como en el de su nacionalidad, ya que esto lo pondría en desventaja frente al que invierte en su propio país.

Los nacionales de países desarrollados tienden a invertir con mayor insidencia en otros países, al tener un excedente de capital, residir en mercados más competitivos y por existir una práctica de inversión más concientizada.

Por su parte, los inversionistas de países en desarrollo se aferran a unos conceptos incompatibles con las normas internacionalmente admitidas en los acuerdos fiscales y sus gobiernos gravan con tasas muy elevadas los ingresos de las personas morales. Por otra parte, las normas pretendidas por los países desarrollados resultan desventajosas para los países en desarrollo, al existir un desequilibrio en los sacrificios fiscales de ambos tipos de países, por ser mayor la inversión extranjera de los países desarrollados. Para evitar la doble imposición internacional, pueden aplicarse los siguientes sistemas, entre otros:

- Acreditamiento del impuesto extranjero en el país de residencia.
- Acreditamiento en el extranjero del impuesto pagado en el país de residencia.
- Deducción del impuesto extranjero.

- Diferimiento del impuesto nacional sobre utilidades retenidas en el país de origen del ingreso.
- Renuncia de los Estados de gravar ciertos ingresos.
- Cláusula de reconocimiento de incentivo fiscal (Tax Sparing Clause).
- Convenios internacionales.

3. Acreditamiento del impuesto extranjero en el país de residencia.- Este sistema tal vez es el más generalizado entre los países que toman en cuenta el impuesto pagado en el extranjero y varía desde el acreditamiento total del impuesto causado en el extranjero, hasta el uso de complicadas fórmulas para determinar el monto del crédito por el impuesto pagado en el extranjero.

Otra forma de mitigar la doble imposición conforme a este criterio, es la de otorgar el descuento "directo", o sea, descontar del ingreso gravable los impuestos que gravan al inversionista extranjero en las operaciones comerciales por él realizadas y los impuestos retenidos en la fuente sobre los ingresos obtenidos en inversiones bancarias. El descuento "indirecto" también es otorgado por algunos países, consistente en el descuento del impuesto pagado por las filiales extranjeras al distribuir utilidades a los accionistas (empresa matriz).

El crédito fiscal o compensación fiscal es conocido internacionalmente como "Tax Credit" y tiene como finalidad primordial el eliminar la doble imposición sobre un mismo ingreso obtenido en un país por un ciudadano o residente de otro distinto.

Para crédito fiscal podemos dar el siguiente concepto:

ES EL DERECHO OTORGADO A UN CAUSANTE, POR EL GOBIERNO DE SU NACIONALIDAD O RESIDENCIA, PARA COMPENSAR EN FORMA DIRECTA LOS IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO, CONTRA LOS DE NATURALEZA ANALOGA QUE DEBA PAGAR EN DICHO PAIS DE SU NACIONALIDAD O RESIDENCIA.

El sistema de acreditamiento fiscal puede dar origen a tres consecuencias o situaciones distintas:

- a) Que a ingresos iguales, el monto del impuesto del extranjero y el del país de residencia sean iguales.
- b) Que a ingresos iguales, el impuesto del extranjero sea superior al del país de residencia.
- c) Que a ingresos iguales, el impuesto del extranjero sea inferior al del país de residencia.

En el primero de los casos, el efecto queda neutralizado y el país de residencia no percibe ingreso alguno.

Cuando el impuesto extranjero es superior al del lugar de residencia, el país de la fuente de ingreso se queda con el total del impuesto que grava al ingreso y el país de residencia no percibe ingreso alguno, no pudiendo el causante acreditar una cantidad mayor a la que le correspondería pagar en el país de residencia ni darle efectos para futuros años.

Pero si el país de residencia grava con una tasa mayor, sólo recibirá la diferencia entre el impuesto gravado en el extranjero y el que gravaría tal país de residencia por el total del ingreso. (Además, deberá tomarse en cuenta el efecto de la globalización del ingreso universal para efectos del país de residencia, pudiendo incrementarse la tasa).

Aunque tanto el país de residencia del inversionista como el del origen del ingreso tienen un derecho para gravar la misma utilidad, normalmente el país de origen del ingreso tiene prioridad en cuanto al tiempo de gravar el ingreso y el país de residencia sólo podrá gravar parte en el caso de que sus tasas sean superiores a las del país de origen.

Un elemento importante para el acreditamiento, es el que ambos países deben tomar en cuenta la igualdad del hecho generador frente al mismo tipo de gravamen, es decir, acreditar contra el impuesto sobre la renta del país de residencia, sólo los ingresos de naturaleza similar que son gravados por ese mismo impuesto en el país de la fuente, lográndose que todos los inversionistas queden gravados con tasas iguales independientemente de que unos hayan invertido en el extranjero y otros en el país de su residencia.

Así, podemos decir que existen dos principios aplicables en materia de crédito fiscal:

- Equidad internacional.
- Neutralidad impositiva.

El hecho de que el país de la fuente mantenga tasas fiscales inferiores a las del país de residencia, no crea un incentivo para el inversionista, ya que de todos modos éste verá disminuido su ingreso en el monto de la tasa fiscal de su país, pero en cambio si resulta una desmotivación el que las tasas fiscales sean más altas en el país de la fuente, ya que normalmente el crédito en el país de residencia no puede ser mayor al impuesto que correspondería pagar en éste, ni tampoco se permite el acreditamiento del impuesto pagado en ejercicios anteriores en ejercicios fiscales posteriores.

El acreditamiento del impuesto se puede hacer a partir del momento en que se realiza la repatriación de la utilidad del país de origen o cuando se pagan los dividendos, aunque éstos se mantengan en el extranjero. Para el fisco del país de residencia resulta sumamente difícil el gravar a sus súbditos, ya que puede darse la estrategia de no pagar dividendos y mantener las utilidades pendientes de distribución, con el fin de que produzcan intereses para la empresa, mas no así para los inversionistas. Para evitar esta táctica evasora, los Estados Unidos de América aplican una regla consistente en gravar al accionista americano cuando la empresa extranjera debió pagar dividendos y no cuando efectivamente lo haga (77).

4. Sistema mexicano.- México ha adoptado un sistema unilateral de crédito de impuestos extranjeros contra el impuesto mexicano sobre la renta, ya que el artículo 6o. de la LISR establece:

Art. 6o. Crédito de impuestos extranjeros.

"Los residentes en México podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta Ley les corres-

(77) Código de Ingreso Interno de los Estados Unidos de América ("Internal Revenue Code") Secciones 861 (a) (2) (c) y 243 (d).

ponda pagar en el país, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley.

Tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero, también se podrá acreditar el impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades en el monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México, que se determinará en los términos del Reglamento de esta Ley. Quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considerará como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad, correspondiente al dividendo o utilidad percibido por el residente en México. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando el residente en México posea cuando menos el 10% del capital social de la sociedad residente en el extranjero.

Cuando se trate de ingresos provenientes de actividades empresariales, incluyendo dividendos, el impuesto acreditable a que se refieren los párrafos anteriores no excederá del 42% de la utilidad fiscal en el ejercicio de que se trate, en la proporción que la utilidad fiscal percibida de fuente extranjera represente respecto del total de la utilidad fiscal.

Las personas físicas que realicen actividades empresariales podrán acreditar el impuesto que correspondería proporcionalmente a los ingresos respecto del total del impuesto que deban pagar en México o bien efectuar el acreditamiento conforme al párrafo que antecede.

Cuando el impuesto acreditable se encuentre dentro de los límites a que se refieren los párrafos que anteceden y no pueda acreditarse total o parcialmente, el acreditamiento podrá efectuarse en el ejercicio inmediato anterior y en los cuatro siguientes. Para los efectos de este acreditamiento se aplicarán, en lo conducente, las disposiciones sobre pérdidas del Capítulo III del Título II de esta Ley."

Del análisis del artículo 6o. de la LISR, resulta que el sistema mexicano tiene los siguientes elementos:

- a) **Impuestos extranjeros susceptibles de crédito.**- El único impuesto susceptible de acreditarse es el Impuesto Sobre la Renta extranjero contra el impuesto Sobre la Renta mexicano. Respecto al impuesto extranjero se debe atender a su naturaleza y no a su nombre. Dicha naturaleza debe adoptarse por analogía al sistema mexicano y no se requiere previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- b) **Limite de crédito.**- El impuesto extranjero se puede acreditar hasta el limite del impuesto que para ese ingreso, considerado aisladamente, se causaría conforme a las disposiciones de la ley mexicana. Es importante esta fracción, ya que en México el impuesto Sobre la Renta es progresivo; es decir, a mayores ingresos, mayor será el impuesto a pagar. Así, si un residente en México obtiene ingresos en el extranjero y en México, el total del ingreso extranjero se acumulará al ingreso en México, dando como resultado la aplicación de una tasa mayor, aunque por otra parte, el impuesto máximo acreditable se determinará tomando en cuenta únicamente el monto del ingreso extranjero, al que desde luego le corresponderá una tasa menor, afectando en igual sentido los resultados del crédito fiscal.
- c) **Ilimitación territorial.**- El crédito de impuestos extranjeros se hace "en global" contra el impuesto mexicano. Si un causante mexicano tiene ingresos extranjeros de diversos países, los deberá acumular todos, así como también el total de impuestos pagados, para los efectos del acreditamiento.
- d) **Epoca del acreditamiento.**- En tanto que el impuesto extranjero acreditable se encuentre entre los límites de nuestra Ley (42% máximo

para actividades empresariales*), se podrá hacer el acreditamiento en el ejercicio anterior y en los cuatro siguientes.

- e) Comprobación de pago del impuesto extranjero.- El causante mexicano del ISR que acredite un impuesto sobre la renta extranjero contra el ISR que deba pagar a México, debe conservar los documentos comprobatorios de pago del impuesto extranjero por un periodo de cinco años contados a partir del último ejercicio al que afectó el crédito fiscal y en los que se demuestre que el crédito corresponde efectivamente a un impuesto sobre la renta.
- f) Declaraciones fiscales.- Los contribuyentes de impuestos mexicanos que residan en el extranjero podrán cumplir sus obligaciones fiscales ante el Consulado Mexicano más cercano a su residencia o por correo certificado dirigido a la Tesorería de la Federación, sin necesidad de utilizar las correspondientes formas impresas, o a través de su representante legal en el país.

Motiva la defraudación fiscal por parte de mexicanos con inversiones en el extranjero, el que México mantenga tasas sensiblemente superiores a las de los países huéspedes de inversiones mexicanas, y más aún aunado a la dificultad de fiscalizar tales ingresos en el extranjero por la poca colaboración que se tendría de tales países huéspedes, ya que ello iría en contra de su política de atraer inversión extranjera. Igualmente motiva tal defraudación el hecho de que México critique abierta y negativamente el que los mexicanos inviertan en el extranjero, habiendo inclusive existido intentos anticonstitucionales de sancionar tales hechos con penas administrativas y corporales.

* NOTA: A partir de 1987 se establece una tasa fiscal dual progresiva, con la finalidad de que en 1991 la tasa máxima única sea del 35% para personas morales con fines lucrativos (sociedades).

Si México impone a las ganancias nacionales de los inversionistas extranjeros tasas superiores a las que deban pagar en su país de residencia o nacionalidad, de forma tal que aun con el acreditamiento fiscal internacional el extranjero pague un impuesto superior en favor del fisco mexicano, se alienta también la defraudación o elusión fiscal en México por parte de tales inversionistas extranjeros, en perjuicio sólo del fisco nacional, ya que el interés de tales inversionistas extranjeros es el de pagar sólo hasta el monto del impuesto que de cualquier manera deban pagar en su propio país, en donde cuidan mucho el no cometer un delito fiscal, sin ser muy relevante el que tal monto máximo deban pagarlo en México o en su propio país directamente o vía acreditamiento fiscal.

5. Acreditamiento en el extranjero del impuesto pagado en el país de residencia.- El país en donde se da el hecho generador del ingreso es el que tiene la primera posibilidad de gravar el ingreso por razón de tiempo en el pago del dividendo, es decir, por ser el primero en tener conocimiento de la distribución y por poder obligar al ente generador a realizar la retención del impuesto previo al pago del dividendo. Sin embargo, pudiese darse el caso de que el país de residencia obligue a pagar impuestos al accionista como anticipos al pago final, con base a estimaciones calculadas conforme al ejercicio anterior. Desde luego que este sistema podría ser considerado violatorio del principio del hecho generador del impuesto, ya que aún no se da el ingreso y ya se está gravando al inversionista. (Los Estados Unidos de América gravan cuando las empresas extranjeras debieran pagar los dividendos a sus accionistas americanos y no cuando efectivamente lo hagan).

En este caso, o en otro similar, se daría el supuesto de que el país de residencia fuese el primero en gravar el ingreso y por tanto, el accionista podría acreditar en el país de la fuente el impuesto pagado en primer lugar.

Este supuesto es raro en la práctica y además traería consigo el riesgo de que el país de origen desconociese el impuesto pagado en el de residencia, ocasionándose por tanto una doble imposición sobre un mismo ingreso, ya que el país de origen exigiría el derecho de gravar el ingreso generado dentro de su territorio.

6. Deducción del impuesto extranjero.- Este sistema resulta un atenuante para evitar la doble imposición fiscal, ya que si bien no da al inversionista la misma ventaja que da el sistema del crédito fiscal, tampoco lo expone a una completa doble imposición, ya que se le gravará sólo parcialmente el ingreso proveniente del extranjero. Por ejemplo, si ambos países, el de la residencia y el de la fuente de ingreso, mantienen una tasa del 50%, el ingreso del extranjero a final de cuentas se verá gravado en un 75%. Por cuanto toca a los países involucrados, ambos obtendrán un ingreso vía impuestos de la misma ganancia del inversionista.

Bajo este sistema, el impuesto pagado en el país de origen tiene en el país de residencia un carácter de costo necesario para la obtención del ingreso, es decir, se deduce del ingreso bruto junto con todos los demás costos de la generación del ingreso que sean de los que se consideran deducibles en el país de residencia, para dar como resultado la base gravable sobre la cual se aplicará el impuesto del país de residencia. Así el inversionista causaría conforme a la siguiente fórmula:

I.B.N. (+) I.B.E. (-) Deduc. N. (-) IMP. E. (X) T. IMP. N.
 I.B.N. = Ingreso Bruto Nacional.
 I.B.E. = Ingreso Bruto Extranjero.
 Deduc. N. = Deducciones Nacionales.
 IMP. E. = Impuesto Extranjero.
 T. IMP. N. = Tasa del Impuesto Nacional.

Este sistema presenta ventajas en cuanto a su administración, ya que se puede deducir en el país de residencia el total de los impuestos pagados en el de la fuente y acumular el total de los ingresos, sin tener que entrar al siempre difícil problema del sistema de créditos, consistente en determinar qué ingresos y qué impuestos son compatibles conforme a las correspondientes legislaciones de los países de la residencia y del de origen.

7. Diferimiento del impuesto nacional sobre utilidades retenidas en el país de origen del ingreso.- Este sistema es un gran estímulo para promover la inversión en el extranjero, por lo que normalmente se aplica por países desarrollados y aún así es poco usual, toda vez que todo país y sobre todo los que se encuentran en etapa de desarrollo, pretenden que sus nacionales inviertan en su propio país y en caso contrario, se pretende gravar el ingreso de tales concludadanos en el

momento que se da el hecho generador, o sea, cuando el patrimonio del inversionista se ve modificado ya sea porque se le hizo entrega de la ganancia, o porque le nace el derecho a exigirla (ingreso en crédito).

El diferimiento permite al inversionista mantener en el extranjero su ganancia generada en el país huésped, sin que se le grave por su país de residencia (entendida ésta también como nacionalidad), hasta en tanto no lo repatrie a dicho país de residencia. Existen tres variantes:

- a) No gravarlas mientras no se saquen las ganancias de la empresa o ente generador.
- b) No gravarlas mientras no se saquen del país de la fuente.
- c) No gravarlas mientras no se realice la repatriación al país de residencia, o sea, que se pueden utilizar o invertir en cualquier otro país.

Este sistema ha caído en desuso, aplicándose en sustitución el del crédito internacional referido en el apartado 1 de este capítulo, con el consiguiente incremento de las tasas fiscales de los países de residencia, para en esa forma lograr gravar parte del ingreso, o sea, por la diferencia de las tasas.

8. Renuncia de los estados a gravar ciertos ingresos.- Mediante convenio bi-o-multilateral, los Estados pueden convenir en no gravar los ingresos que obtengan sus conciudadanos cuando son obtenidos en un país signatario. La intención motora de este sistema es la de promover el desarrollo de una determinada área geográfica, tratando de evitar que sus capitales sean invertidos en países no miembros de ese tratado.

Este sistema normalmente va acompañado de un intercambio de información fiscal entre los países miembros, factor que disminuye la posibilidad de evasión fiscal pretendida por algunos inversionistas al invertir en el extranjero. La correlación de información también podría ser utilizada por los países que llegasen a implantar un control de cambios severo, o que intenten regular la repatriación de capitales, como consecuencia de cambios estructurales internos.

9. Cláusula de reconocimiento de incentivo fiscal (Tax Sparing Clause).- A efecto de promover la inversión dentro de su territorio, algunos países otorgan estímulos fiscales, consistentes en el desgravamiento total o parcial de los ingresos en el mismo generados. Si el tratamiento se generaliza tanto para la inversión nacional como para la extranjera, el extranjero ve nulificado el efecto del incentivo, ya que al no pagar impuesto en el país de la fuente, el país de su residencia le aplicará el total de la tasa fiscal, sin posibilidad de acreditamiento. Para evitar este contra-efecto, algunos países han incluido en sus tratados internacionales una cláusula por medio de la cual se reconoce el incentivo fiscal otorgado por el país de la fuente y se otorga por el país de residencia un crédito fiscal por el impuesto que hubiera correspondido pagar en el país del hecho generador; a esta cláusula se le conoce internacionalmente como "Tax Sparing Clause".

10. Convenios internacionales.- La inversión realizada por inversionistas extranjeros en otros países, se vería desmotivada si el ingreso así generado se gravase por dos o más Estados (78), por ejemplo, por el país de la nacionalidad del inversionista, por el del domicilio y por el país de la fuente del ingreso. Para evitar tal situación, los países hacen intentos bilaterales o multilaterales. La experiencia ha demostrado que las medidas unilaterales son insuficientes para lograr un justo equilibrio del gravamen, siendo la única forma de lograr resultados satisfactorios la aplicación de sistemas bilaterales o multilaterales, evitando también así la utilización de varios sistemas unilaterales antagónicos. A través de los sistemas multilaterales, un grupo de países pertenecientes normalmente a una misma zona geográfica, o pertenecientes a un conglomerado con ciertos intereses en común, acuerdan la aplicación de normas tendientes a la armonización de gravámenes sobre un mismo ingreso; un ejemplo de este sistema lo encontramos entre los países pertenecientes al Mercado Común Europeo.

Entre los elementos que pueden tomarse en consideración para la implantación de sistemas

(78) Karl E. Lachmann, "International Tax Treaties and their Effect on Double Taxation". Management Report, Nueva York, American Management Association, 1958, pág. 183, citado en el Informe del Secretario General de las Naciones Unidas al Grupo de Expertos. Publicado en Investigación Fiscal No. 44, op. cit. pág. 15.

bi-o-multilaterales, se encuentra el enfoque con que los diversos países aceptan la inversión extranjera, la determinación del ingreso gravable, los métodos para considerar la sujeción de un ingreso a los gravámenes de ese país, los métodos para considerar el origen de la fuente, las tasas de imposición fiscal, los diversos tipos de impuestos en cuanto a la organización política de los diversos entes que pueden gravar un mismo impuesto, etc. La intención de los convenios bi-o-multilaterales es la de conciliar todos estos elementos que pueden variar sensiblemente entre los países signatarios, con el propósito de desalentar la inversión privada en otros países no miembros.

Cuando entre los países signatarios se encuentran algunos en proceso de desarrollo y otros industrializados o desarrollados, la consolidación de los elementos resulta más difícil al tratar ambos en forma distinta al ingreso de la inversión por no haber una corriente equilibrada y recíproca de las inversiones, ya que en mayor escala son los inversionistas de países industrializados los que buscan nuevos mercados de inversión.

México se ha negado a firmar cualquier tipo de convenio internacional para evitar la doble tributación y entre otras razones, la que se ha considerado es la que comenta Margáin Manatou: "Nuestro país no ha celebrado un solo convenio internacional, esencialmente por no resultarle benéfico desde el punto de vista económico, no obstante las peticiones que en tal sentido han hecho los gobiernos de los Estados Unidos de Norteamérica, del Japón y de Francia" (79).

Por la situación geográfica, económica y política de México, nuestro territorio nacional resulta muy atractivo para el inversionista extranjero. Por una parte, colinda con la economía más poderosa del mundo, permitiéndole ventajas activas y pasivas de inversión nacional o extranjera. Por otra parte, la situación del país en desarrollo beneficia a la inversión extranjera al encontrar en él materias primas e insumos comparativamente más baratos. Y por último, la estabilidad política y social que hemos tenido por más de cincuenta años, da una mayor seguridad en cuanto a la protección de su inversión, sin dejar de reconocer el interés y conveniencia que tiene

(79) Margáin Manatou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", pág. 63.

nuestro país del norte en que se mantenga tal equilibrio. Estos beneficios compensan la falta de atractivos que se hubiesen podido obtener adicionalmente de haber México firmado convenios fiscales con las superpotencias económicas interesadas en ellos, además de que tales potencias mantienen reglamentaciones internas que evitan en gran medida la doble imposición fiscal.

CAPITULO NOVENO

EJECUCION DE SENTENCIA FISCAL EXTRANJERA EN LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA

I. INTRODUCCION.

Como se verá en el capítulo siguiente, para que en México pueda ejecutarse una sentencia extranjera, es requisito que el país solicitante corresponda con reciprocidad a tal tipo de peticiones. Sin embargo, cabe diferenciar los distintos tipos de sentencias y determinar para cuál de ellas el Estado solicitante otorga reciprocidad y para cuáles no y cuáles están sujetas al cumplimiento de tratados internacionales.

Es de interés del presente trabajo, el analizar si en México se deben ejecutar sentencias fiscales extranjeras. Para ello, tomaré como ejemplo la ejecución de este tipo de sentencias provenientes de los Estados Unidos de América, en la inteligencia de que si en un momento dado se pretende ejecutar en nuestro país una sentencia fiscal de otro país, deberá realizarse un estudio como el que se presenta a continuación, para determinar si se cumple con el requisito de reciprocidad, entre otros.

La utilización de paraísos fiscales con frecuencia traerá la consecuencia de que los países de la residencia del inversionista, distinto a los de la fuente del ingreso, desearán gravar algunos ingresos. Independientemente del análisis de la procedencia del gravamen intentado, el que podrá ser determinado aun sin bases jurídicas legítimas, ya que será el propio gobierno de la residencia quien sea juez y parte, de vital importancia resulta conocer si tal petición de cobro de impuestos será ejecutada en otro país, en donde el inversionista cuente con activos para satisfacer el pretendido cobro fiscal.

II. DEFINICION DE SENTENCIA.

A pesar de que el concepto "sentencia" es básico en la ley de todo país, siempre es conveniente definir el término. Para efectos de este capítulo, el término "sentencia" en los Estados Unidos de América significa: "La decisión oficial y auténtica de una corte de justicia sobre los derechos y reclamaciones respectivos de las partes en una acción o juicio controvertidos y sujetos a su terminación" (80). Dependiendo del tribunal que intervienga en la sentencia cuyo cumplimiento se busca, puede esta ser "local" o "extranjera". Si es extranjera dentro de los Estados Unidos de América, la sentencia puede ser de una de dos clases: A) Sentencia extranjera de un Estado hermano, o B) Sentencia extranjera de un país extranjero.

1. Sentencia de un Estado hermano.- La sentencia de un Estado hermano es aquella dictada por cualquiera de los Estados de los Estados Unidos de América y cuyo cumplimiento se busca en otro Estado del mismo país. Por virtud de la cláusula de "Completa Fe y Crédito" de la Constitución de los Estados Unidos de América, artículo IV, sección 1, una sentencia dictada por un tribunal de cualquier Estado de los Estados Unidos de América, tiene derecho a tener el mismo efecto y fuerza obligatoria en otros Estados, como lo tenga por Ley o por uso en el Estado de donde proviene (81).

La Suprema Corte de los Estados Unidos de América ha analizado frecuentemente la medida de respeto que debe conformar una sentencia de un Estado, cuando se coloca frente a los tribunales de otro. Ha sostenido que el procedimiento para hacer valer la sentencia de un Estado hermano en el territorio de otro Estado es muy simple. El actor demanda, invoca la cláusula de "Completa Fe y Crédito", y siempre y cuando la sentencia sea válida bajo la cláusula del Debido Proceso a que se refiere la Reforma Décima cuarta de la Constitución y que se haya dictado por un tribunal competente para actuar dentro de su ley local, tiene derecho al reconocimiento extraterritorial y a ejecutarse.

(80) Black's Law Dictionary, cuarta Ed. 1968, pag. 977.

(81) Fauntleroy vs Lum, 210 U.S. 230, 1908.

A pesar de que la cláusula de Completa Fe y Crédito se aplica sólo cuando se pretende la ejecución de una sentencia de un tribunal estatal dentro de otro estado, la sección 1738 del Código de los Estados Unidos de América, Título 28, establece que dicha cláusula también será aplicable en caso de que se demande en una corte federal.

El hacer valer una sentencia de un tribunal federal en otro distrito federal, es aún más simple que tratándose de un Estado hermano. Uno simplemente registra la sentencia en el otro tribunal federal de distrito, mediante la presentación de una copia certificada de la sentencia original en el segundo distrito. Una vez registrada, la sentencia tiene el mismo efecto que una sentencia del distrito en que se registró y por tanto puede hacerse valer directamente (82).

2. Sentencia extranjera de un país extranjero.- Una sentencia extranjera de un país extranjero, es aquella dictada por un tribunal de un país política y judicialmente distinto a aquél en el cual la sentencia o su efecto se requiere se ejecuten (83). En este tipo de sentencias extranjeras no se aplica en principio la cláusula de Completa Fe y Crédito, por lo que guardan una connotación especial por virtud de la falta de certeza en los tribunales norteamericanos de cómo aplicarlas.

III. REQUISITOS PARA HACER VALER UNA SENTENCIA EXTRANJERA EN LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA.

1. Regla General.- En el famoso caso *Hilton vs Guyot* (84), la Suprema Corte estableció:

"Cuando una acción se inicia en una corte de este país por un ciudadano de un país extranjero, en contra de uno de nuestros ciudadanos para recuperar una suma de dinero determinada por una corte de dicho país extranjero, como debida por el demandado al actor y la sentencia extranjera aparece como dictada por una corte competente con jurisdicción sobre la materia y sobre las partes y con

(82) ARTÍCULO 28 USC, Sección 1936.

(83) *Black's Law Dictionary*, *Supra*.

(84) *Hilton vs Guyot*, 159 U.S. 113 (1895)

los alegatos y pruebas debidos, y con oportunidad para defenderse y que los procedimientos están de acuerdo con un sistema judicial civilizado y están establecidos en un estatuto claro y formal, la sentencia es evidencia prima facie o a primera vista, por lo menos, de la verdad del asunto adjudicado y debe mantenerse como definitiva en mérito de lo llevado a cabo en la corte foránea, a menos que algún motivo especial sea presentado para poner en tela de juicio la sentencia, tal como afectada por fraude o prejuicio, o que, por los principios de derecho internacional y por cortesía de nuestro propio país, no se le dé completa fe y crédito..."

Por lo tanto, hablando en términos generales, los tribunales de los Estados Unidos de América conceden el mismo efecto a las sentencias dictadas en el extranjero que a aquéllas de origen americano. Pero parece que la regla antes establecida tiene muchas excepciones que permiten a los tribunales americanos rehusar la aceptación de validez de una sentencia extranjera. Entre éstas encontramos las siguientes:

a) Doctrina de Cortesía. ("Comity").- La palabra "cortesía" tiene para los tribunales de los Estados Unidos de América un significado vago e incierto que se definió en *Hilton vs. Guyot*, supra, en esta forma:

"Cortesía, en el sentido legal, no es por un lado un asunto de obligación absoluta, ni por el otro, una mera cortesía o un buen deseo, sino que es el reconocimiento que una nación otorga a los actos legislativos, ejecutivos o judiciales de otra nación, teniendo relación tanto en el deber internacional como en la conveniencia a los derechos de sus propios ciudadanos o de cualquier otra persona que se encuentre bajo la protección de sus leyes..." (159 V.S. 113 (1985)).

Menos que una obligación, pero más que una cortesía, el concepto de COMITY es lo suficientemente ambiguo para dar autoridad a una corte para ejecutar una sentencia extranjera cuando lo desee, y para negarla cuando existan otras razones políticas que lo dicten.

b) Validez de la sentencia.- En el caso de *Hilton*, la prueba establecida por la Suprema Corte para dar efectos de ejecución a una sentencia fue:

"i. Una oportunidad de un procedimiento completo y justo en el exterior, ante una corte de jurisdicción competente;

ii. Un procedimiento regular, después de la notificación o comparacencia voluntaria del demandado, conforme a un sistema de jurisprudencia idóneo para asegurar una administración imparcial de justicia entre los ciudadanos de su propio país y aquéllos de otros países; y

iii. Nada que muestre prejuicio en la corte ni en el sistema de leyes bajo el cual se fundó, ni fraude en procurar la sentencia, o cualquier otra razón especial bajo la cual la cortesía de esta nación no pueda darle efecto pleno."

c) Reciprocidad.- Esta doctrina hizo su aparición original en el caso Hilton y ha sido ampliamente discutida. En el caso Hilton, la Suprema Corte de los Estados Unidos de América sostuvo el no dar efecto de cosa juzgada a la sentencia de un país extranjero, si tal país se rehusó a dar tal efecto a una sentencia americana. En tal eventualidad, los méritos del caso pueden volver a litigarse totalmente. Hilton, sin embargo, fue resuelto hace más de ochenta años y la opinión general ha cambiado gradualmente. La tendencia moderna es rechazar esta doctrina. Más aún, algunos Estados tienen estatutos que no aceptan la regla Hilton, por ejemplo, el Código Procesal Civil de California, regla 1915, exige a las cortes de California que a las sentencias extranjeras se les dé el mismo efecto que se les da en el lugar donde se dicten.

d) Cosa Juzgada.- El razonamiento, tanto de la cláusula de Completa Fe y Crédito como del reconocimiento por "cortesía" de sentencias de países extranjeros, comprende la doctrina de cosa juzgada y su política para minimizar el esfuerzo judicial dedicado a casos individuales para establecer certeza y respeto por las sentencias judiciales y para proteger a la parte que se apoye en la previa adjudicación de un litigio costoso (85).

Si la sentencia extranjera es definitiva y versa sobre el conflicto, entonces tendrá derecho a cualesquiera o a todos los efectos de cosa juzgada que a continuación se indican, en el lugar donde se busca su cumplimiento,

(85) Willis L.M. Reese, "El Estatus en este país de sentencias dictadas en el exterior". 50 Columna L. Rev.797-798.

como si se fuese a ejecutar en el mismo lugar donde se resolvió:

i. Fusión: La causa base de la acción del actor se fusiona en la sentencia final. Posteriormente no puede el actor demandar con base en la causa original de la acción; la única cosa sobre la que él puede demandar es la ejecución de la sentencia misma. Como corolario, el demandado está impedido para relitigar los fundamentos, dado que la causa original de la acción ya no existe (86).

ii. Obstáculo: Una sentencia favorable para el demandado impedirá al actor demandar posteriormente sobre la misma causa de acción, aun bajo nuevos argumentos que puedan haber surgido de la acción original. Si la fusión y el obstáculo son puestos juntos, el resultado será que la primera sentencia es concluyente en relación con todas las materias que se litigaron o pudieron litigarse en el primer procedimiento.

iii. Impedimento directo: Aun en aquellos casos en que la primer sentencia no es final o no es sentencia sobre los méritos, lo que ha sido completamente litigado en los primeros procedimientos será concluyente en los procedimientos subsecuentes entre las mismas partes, que partan de la misma causa de acción.

iv. Impedimento colateral: Cualquier asunto que realmente se litigó y fue esencial para la sentencia en la primer acción, es obligatorio para las partes y para aquellos que representen los intereses de las partes, para el caso de que el asunto se discuta nuevamente en una demanda subsecuente, aun bajo una causa distinta de acción. Los casos más antiguos requieren "mutualidad"; en otras palabras, la demanda subsecuente debe haber sido entre las mismas partes o sus representantes. Las más modernas jurisdicciones rechazan este requisito de mutualidad total y reconocen la sentencia como obligatoria en contra (pero no en favor) de aquella parte de la nueva demanda que era parte en el litigio previo, a pesar de que la otra parte en la nueva acción no era parte en el anterior juicio (87).

2. Defensas en la Ejecución de Sentencias Extranjeras.- Existen algunas situaciones bajo las cuales

(86) Frost v. Thompson, 219 Mass. 360, 106 N.E. 1009, 1010.
 (87) Restatement Segundo, Sentencias (Tent. Dra. No. 1 1973).

los fundamentos de la doctrina de cosa juzgada, pueden modificarse en virtud de otros factores políticos que existan en contra de la ejecución de una sentencia extranjera:

a) Sentencia original lograda mediante fraude.- Cuando una sentencia dictada en una jurisdicción americana se solicita sea ejecutada en otra jurisdicción americana, es la ley del Estado solicitante la que determina si la sentencia puede atacarse de fraudulenta (88). Pero cuando la sentencia original fue dictada en un país extranjero, la regla no es la misma. En tal caso, el efecto del fraude se determinará probablemente por la ley del foro americano, con la salvedad de que cuando la excepción de fraude esté más limitada en la jurisdicción americana que en la del país donde se haya dictado la sentencia, es probable que se siga la ley de dicho país extranjero.

Una sentencia extranjera puede atacarse por la parte en contra de la cual se solicita se ejecute en los Estados Unidos de América, solamente por "fraude extrínseco", o sea, el tipo de fraude que priva a la parte agraviada de una oportunidad adecuada de presentar su defensa en la corte, y no por "fraude intrínseco", que es el que involucra cuestiones analizadas por la corte original. En *Harris vs Triplex Gold Mines* (89), se sostuvo que si la corte extranjera ha considerado y determinado de hecho un caso de fraude, ya sea "extrínseco" o "intrínseco", los hechos que se sustentaron en tales cuestiones de derecho, no están sujetos a reexaminarse al momento en que se busque ejecutar la sentencia en este país.

b) Sentencia original contraria a la justicia natural.- Como se estableció en *Hilton*, supra, la ejecutabilidad de una sentencia extranjera depende, en parte, de haber sido dictada "siguiendo los procedimientos regulares, después de una adecuada notificación o de una comparecencia voluntaria...", y conforme a un régimen judicial que haga posible asegurar una administración imparcial de justicia". Esto es lo que las cortes inglesas denominan "justicia natural" y las cortes

(88) *Levin vs Gladstein*, 142, N.C. 482, 55, S.E. 371 (1906).

(89) *Harrison vs Triplex Gold Mines*, 33 F. 2d. 667 91st Cir. 1929.

americanas lo denominan "juego justo y justicia verdadera", según concepto dado en el caso Internacional Shoe Co. vs Washington (90). Sin embargo, la amplitud de esta defensa ha estado a la definición, pero es claro que a fin de negar ejecución a una sentencia extranjera, tiene que violarse el concepto básico de lo que es "claro y justo".

c) Sentencia en contra del Orden Público.- Como regla general el ámbito de esta defensa es muy limitado para el caso de que se busque ejecutar una sentencia que se suponga como concluyente, de tal forma que no haya razón para la corte que va a ejecutarla de "ver tras ella". Además, no hay definición de "orden público". Reese, supra, establece que esta defensa puede dividirse en dos categorías. Primero, la sentencia pudo haberse basado en una causa de acción que no se habría considerado ejecutable en este país, por ejemplo, si estuviese fundada en una ley penal o fiscal, un reglamento local de policía, o en una causa de acción contraria al orden público del lugar de la corte exhortada. A los procedimientos de este tipo se les niega reconocimiento extraterritorial bajo las reglas comunes de cortesía, pero, con la posible excepción de aquellos fundados en estatutos penales, tienen derecho a completa fe y crédito sólo cuando emanen de cortes americanas estatales o federales. La regla, por tanto, debe ser que las cortes de Estados Unidos de América, en general, harán valer todos los derechos extranjeros sin importar la ley bajo la cual se adquirieron.

La segunda categoría de defensas basada en orden público, comprende ocasiones donde, aunque la causa original de acción no se oponga a las leyes de Estados Unidos de América, la sentencia no tenga un efecto definitivo porque alguna política, tal como la protección a los ciudadanos americanos o a instituciones americanas, demande volver a examinar los hechos.

d) Pago u otra liberación.- Cuando la sentencia se satisface por el demandado, es claro que su obligación se extingue totalmente. Pero cuando el caso involucra diversas monedas, el problema es más complejo porque un retraso en el pago y debido a la fluctuación en las tasas de cambio, puede significar una pérdida para el actor. Pero en general, puede establecerse que el pago del monto fijado en la sentencia satisface la sentencia local que ordena su ejecución.

IV. ANALISIS DE UN CASO: SU MAJESTAD LA REINA, EN DERECHO DE LA PROVINCIA DE COLUMBIA BRITANICA VS GILBERTSON Y OTROS.

1.- Los hechos.- El actor demandó en los Estados Unidos de América para recuperar \$195,929.50 dólares canadienses, con base en una sentencia canadiense dictada en contra de los demandados en Columbia Británica (Canadá) el 9 de julio de 1975. La jurisdicción se fundó en el artículo 28 U.S.C. Sección 1332 (a) (2).

Los demandados, todos ciudadanos de Oregon, Estados Unidos de América, percibieron un ingreso gravable de acuerdo al Capítulo 225 de las Leyes de Columbia Británica, específicamente, la Ley del Impuesto sobre la Tala de Madera. Bajo el contenido de esta Ley, los demandados fueron requeridos originalmente para el pago de un impuesto por la cantidad de \$210,600.00. Los demandados apelaron y la fijación del impuesto se redujo a \$173,252.00 hasta el 28 de noviembre de 1973.

Posteriormente se notificó a los demandados en los Estados Unidos de América un "Aviso de Intención de Ejecutar el Pago". Como consecuencia de ello, se registró en el Registro de Vancouver un certificado de embargo precautorio dictado por la Suprema Corte de Columbia Británica. La Cantidad fijada en este certificado fue de \$195,929.50, incluyendo sanción e intereses, por el período de 28 de noviembre de 1973 al 30 de junio de 1975. Conforme a la Ley de Columbia Británica, el registro de este certificado tiene la misma fuerza legal y efecto que una sentencia de la Corte.

Los demandados actuaron para dejar sin efectos la ejecución de la sentencia en los Estados Unidos de América sobre las siguientes bases:

- a) La demanda carecía de jurisdicción de acuerdo con el artículo 28 U.S.C., Sección 1332 (a) (2).
- b) La sentencia de Columbia Británica, dictada sin jurisdicción personal sobre los demandados, los priva de su propiedad sin haberse seguido el debido proceso de ley, consagrado en la enmienda XIV de la

Constitución de los Estados Unidos de América.

- c) La demanda debió haberse rechazado porque se trataba de una acción de una jurisdicción extranjera para ejecutar una sentencia para el cobro de impuestos.
- d) La demanda debió haberse rechazado por falta de reciprocidad existente entre Columbia Británica, Canadá y los Estados Unidos de América, por cuanto al reconocimiento y ejecución de reclamaciones de pago de impuestos.
- e) La demanda está obstaculizada por prescripción tanto en Columbia Británica como en Oregon.
- f) La ejecución de una sentencia de impuestos dictada en Columbia Británica, es una cuestión política que puede determinarse no por la Corte, sino por los poderes soberanos respectivos.

2.- Cuestión de derecho.- Para efectos del argumento, las partes limitaron sus conclusiones a una sola:

?PUEDE EL ESTADO DE OREGON EJECUTAR UNA SENTENCIA FISCAL EMITIDA POR LA PROVINCIA DE COLUMBIA BRITANICA?

3.- La posición de la corte de distrito de los Estados Unidos de América para el Distrito de Oregon.- La Corte de Distrito estableció que la conclusión es una de primera impresión. "Aparentemente es la primera vez en la historia legal americana que un gobierno extranjero ha buscado la ejecución de una sentencia fiscal en una Corte de Estados los Unidos de América". En su opinión, la explicación para esto, parece ser que, "la bien establecida regla" de que no se puede hacer, ha disuadido todos los intentos.

Esta "bien establecida regla" parece haberse originado desde 1775 en el dicho de Lord Mansfield, que establece que "ningún país toma parte jamás de las leyes fiscales de otro". Holman vs Jhonson, supra.

Y en este caso, la Corte de Distrito, apoyándose en esa regla, estableció:

"El rehusar selectivamente ejecutar una demanda fiscal específica por razones de orden público, puede perfectamente considerarse como un agravio al gobierno fiscal extranjero, aun cuando no haya sido esa la intención. Esto puede poner a los Estados Unidos de América en una posición embarazosa y afectar en ocasiones la delicada relación entre los Estados Unidos de América y otras naciones... las cortes no deberían hacer este proceso de selección; de este modo, es mejor no darle entrada a estas demandas en lo absoluto. El lugar apropiado para tomar esas decisiones políticas está ubicado en alguna otra parte del gobierno, a través del uso de tratados".

4.- La posición de la corte de apelación de los Estados Unidos de América del Noveno Circuito.- El 21 de junio de 1979, a través del último recurso que prevé el sistema judicial de los Estados Unidos de América, la Corte de Apelación de los Estados Unidos de América del Noveno Circuito, negó una nueva audiencia a este caso, con lo que quedó firme la sentencia de la Corte de Distrito de los Estados Unidos de América para el Distrito de Oregon.

En su resolución, la Corte de Apelación concluyó:

"La Regla de la Ley Impositiva ha estado con nosotros por siglos y como tal se ha encajado firmemente en la Ley. Hubo razones de peso que apoyaron originalmente su adopción y continúan razones de peso que apoyan la continuidad de su validez. Cuando y si la Regla debe ser modificada, es una función más apropiada de los poderes de nuestro gobierno a los que les corresponde hacer las políticas".

5.- Comentarios.- Estimo que la "regla bien establecida" (declaración de Lord Mansfield) ha sido mal aplicada en este caso. Las consideraciones que conducen a la adopción de la llamada Regla de la Ley Impositiva no se aplican a todos los casos que involucran una ley fiscal extranjera. Una sentencia impositiva extranjera, como cualquier otra sentencia, debe reconocerse y hacerse valer en los Estados Unidos de América conforme a los principios generales de la Cortesía.

La siguiente investigación de casos ilustra que la adopción de la Regla de la Ley Impositiva, en Inglaterra, fue impulsada por conveniencia comercial durante una época en que las leyes impositivas se consideraban inherentemente represivas y punitivas. En esa época de intensa rivalidad comercial, el foro establecido adoptó la regla de ignorar las leyes impositivas extranjeras que podían invalidar contratos comerciales privados.

Aunque por primera vez se anunció por Lord Mansfield, en *Holman vs Jhonson*, supra, la regla de que ningún país toma parte en las leyes fiscales de otro, ésta fue aplicada por primera vez en *Boucher vs Lawson* (91). En ese caso, el actor inició una acción para demandar la entrega de un oro que había sido embarcado de Portugal a Inglaterra en un barco del demandado. La defensa del demandado fue que Portugal prohibía la exportación de oro, aparentemente como una medida impositiva y en consecuencia la corte inglesa no debería resolver en favor del actor, en virtud de que con ello violaría una ley impositiva extranjera. El juez Lord Hardwike falló en contra del demandado, argumentando que de lo contrario se "cortaría todo el beneficio de dicho comercio de este Reino Unido, lo que sería una grave consecuencia para la principal y más beneficiosa rama de nuestro comercio" (92).

En *Holman*, supra, el actor demandó el pago del precio de un té que había sido vendido y entregado a Dunkirk, Francia. El demandado alegó que la corte inglesa no debería auxiliar en la recuperación del precio, porque el actor sabía, al momento del contrato, que el demandado trataba de contrabandear el té fuera de Francia, presuntamente evitando así el pago de impuestos extranjeros. El juez Lord Mansfield falló en contra de la defensa sobre la base de que en virtud de que el contrato y la entrega se llevaron a cabo en el extranjero, ninguna ley inglesa había sido afectada. Entonces, en la resolución, él agregó la ahora famosa frase de "que ningún país tome parte en las leyes fiscales de otro". *1 Cowp* en 343.

En 1779, Lord Mansfield tuvo oportunidad otra vez de establecer esta regla (93). Los actores habían asegurado

(91) *Boucher vs Lawson*, 95 Eng. Rep. 53 (1734)

(92) 95 Eng. Rep. en la 56.

(93) *Piarrche vs Fletcher*, 1 Goudlg. 251 99 Eng. Rep. 164 (1779).

bienes a bordo de un barco que navegaría de Londres a Francia. El barco descargó en Ostend, Bélgica, y ahí fue capturado. Los actores defendieron la demanda sobre la base de que descargar en Ostend era un fraude para ellos, en vista de que ellos nunca intentaron que el barco fuera a ese país. Sobre la base de que era el curso normal del comercio y de que todo el mundo estaba consciente de ello, Lord Mansfield falló en contra de los actores. Entonces, especulando sobre la razón del desembarque en Ostend y razonando sobre si éste se debía quizá a que los impuestos ahí eran más bajos, Lord Mansfield señaló que tal motivo era irrelevante, porque "una nación no toma parte en las leyes impositivas de otra". 1. Dougl. en 253.

En otra ocasión, exigiendo el cumplimiento de un contrato, mediante el uso de la Regla de la Ley Impositiva, la corte (94) sostuvo que los contratos ofrecidos como evidencia para probar un préstamo hecho en Francia deben admitirse, a pesar del hecho de que no fueron sellados según exigencia de la Ley Francesa. Al respecto la corte declaró:

"Este punto es muy simple como argumento. Se ha convenido, o por lo menos considerado como convenido, desde los tiempos de Lord Hardwike, que en una corte británica no podemos tomar parte en las leyes fiscales de otro estado. Se produciría una inconveniencia prodigiosa si en cada caso en que un instrumento ejecutado en un país extranjero, nosotros tuvieramos que recibir como prueba lo que era la ley en aquel país, a fin de asegurar si el instrumento era o no válido".

Igual criterio se siguió en el caso americano, Ludlow vs Van Rensselaer (95) en el cual la falta de un timbre francés fue ignorado.

Con lo anterior se demuestra que la regla de que ningún país toma parte en las leyes impositivas de otro país, no se originó en casos que involucran la tentativa de recuperar impuestos, y en ninguno de ellos el actor fue un país extranjero. Por el contrario, quedó "perfectamente establecido" que en los casos en donde se

(94) James vs Catherwood, 3 Dow de R. 190 (1823).

(95) Ludlow vs Van Rensselaer, 1 Johns. R. 94 (N.Y. 1806).

cuestiona un contrato que no cumplió con las leyes impositivas del lugar donde se realizó, puede hacerse valer en las cortes de los Estados Unidos de América. Fueron consideraciones de conveniencia comercial las que llevaron a su adopción. Dichas consideraciones no tienen aplicación en el caso de procurar la ejecución de una sentencia fiscal extranjera en los Estados Unidos de América.

Cuando las cortes americanas tuvieron que decidir sobre la ejecutabilidad de una sentencia extranjera en materia fiscal, con raras excepciones, simplemente repitieron el axioma de que ningún país toma parte en las leyes impositivas de otro país, sin considerar si las razones que motivaron su determinación en los casos que la establecieron, se aplicaban también a las nuevas situaciones presentadas.

El Juez Learned Hand, en una opinión concurrente en el caso Moore vs Mitchell (96), trató de ofrecer una justificación de la regla. La cuestión de derecho tratada en el caso de Moore, fue sobre si una demanda para ejecutar el pago de impuestos adeudados en Indiana, podría proceder en Nueva York. El Juez Hand comparó las leyes impositivas con las penas y negó la ejecución con el siguiente razonamiento:

"Un escrutinio de la responsabilidad es necesario siempre en reserva, así como la posibilidad de que no concuerde con la política de un Estado de la Unión Americana. Este no es un problema o pregunta delicada cuando el conflicto surge entre personas privadas, pero toma otro aspecto cuando la relación es entre el Estado extranjero y sus propios conciudadanos o con aquéllos que pueden estar temporalmente dentro de sus fronteras... Esto último puede conducir al Estado local a una posición que pueda embarazar seriamente a su vecino".

Un examen de este razonamiento y de otros realizados en apoyo de la Regla de la Ley Impositiva, conduce a la conclusión de que una sentencia para exigir el pago de impuestos, no debería tratarse en forma distinta que una sentencia basada en cualquier otro tipo de reclamación. En 1935, la Suprema Corte de los Estados Unidos de

América resolvió el caso Milwaukee County, U.S. vs M.E. White & Co. (97), y sostuvo que como la relación era entre Estados hermanos, es decir, Estados de la Unión Americana, se requirió que la cláusula de Completa Fe y Crédito reconociese una sentencia de un Estado hermano en materia de impuestos. La corte dejó abierta la cuestión de si una reclamación de impuestos, a diferencia de la ejecución de una sentencia basada en impuestos, debería hacerse valer ante un Estado hermano, pero seriamente perjudicó el razonamiento del Juez Learned Hand por rehusarse a hacerlo. Reconociendo que una sentencia por el pago de impuestos no es en realidad diferente a una sentencia por el incumplimiento de cualquier otra obligación, la corte estableció: "No podemos percibir una mayor posibilidad de una situación embarazosa al litigar la validez de una sentencia por impuestos y ejecutarla, que la de litigar cualquier otra por pago de dinero" 296 V.S. en 276. El Juez Stone también dijo: "La obligación de pagar impuestos no es penal. Es una responsabilidad estatutaria casi contractual por naturaleza, ejecutable si no hay en las cortes civiles remedio estatutario que lo impida y que se haya originado de una acción legal de deuda o asunción de deuda conforme al Common Law". Id en 271.

En el caso State vs Rodgers (98), que se decidió después del caso Milwaukee County, la corte se enfrentó con la misma situación que en el caso Moore. La opinión, que es un excelente panorama de la historia de la Regla de la Ley Impositiva, como lo hizo también la corte que conoció el caso de Milwaukee County, negó que las leyes impositivas deberían de ser tratadas como leyes penales y ejecutó la reclamación de impuestos. La corte revisó todas las razones ofrecidas para que a la ley penal no se le brinde la Cortesía y encontró injustificado el rehusarse a ejecutar las leyes fiscales:

"La razón primordial dada para rehusarse a ejecutar las leyes penales extranjeras, es la naturaleza soberana de Estados independientes y el temor a que la ejecución de leyes penales de otro Estado se consideraría una interferencia con las prerrogativas de ese Estado, que produciría complicaciones internacionales desagradables. Es una razón de peso donde el propósito de la ley es castigar una ofensa

(97) Milwaukee County vs M.E. White & Co., 296 U.S. 268.

(98) State vs Rodgers, 193 S.W. 2d 219 (Mo. 1946).

contra la justicia pública, pero no se le da apoyo a una regla que excluya al estado extranjero de buscar alivio en el foro local, para el cobro de un impuesto que se le debe, por la razón obvia de que el Estado extranjero es el que pretende demandar". 193 S.W. 2d en 926.

Otra justificación ofrecida por la regla, es que las leyes fiscales son tan complicadas, que indebidamente le impondrían un cargo a la corte, requiriéndola para que interpretase la ley extranjera. Cuando una reclamación fiscal ha sido reducida a sentencia, no es válido este argumento. Cuando se enfrenta con una sentencia, la corte del foro no tiene que tener conocimiento de cada detalle de la ley fiscal extranjera; sólo necesita determinar si el impuesto es contrario al orden público local. Como se discutirá más adelante, la Ley del Impuesto Sobre la Renta de Columbia Británica en forma alguna contraría el orden público de los Estados Unidos de América.

La Corte de Distrito sostuvo que "el rehusar selectivamente la ejecución de una demanda fiscal por razones de orden público, puede tomarse perfectamente como un insulto a las autoridades fiscales del gobierno extranjero, aun cuando no haya querido hacerse así. Esto podría poner a los Estados Unidos de América en una situación embarazosa y afectar en ocasiones la delicada relación entre los Estados Unidos de América y otras naciones". Pero esto es cierto en cualquier momento en que un gobierno extranjero demande en su propio nombre la ejecución de un contrato en el cual es parte; la posibilidad siempre existe de que el gobierno requerido no reconozca la demanda porque el contrato en particular contraviene el orden público. Aun así, nadie considera esta razón para negar cortesía a todas las sentencias que versan sobre el cumplimiento de contratos. No hay razón de peso para rehusar el reconocimiento de una sentencia basada en impuestos, porque el impuesto contrario al orden público no sería más embarazoso que rehusar el reconocimiento de una sentencia obtenida por un gobierno extranjero basada en un contrato que es contrario al orden público del gobierno solicitado".

Por lo tanto, la crítica presentada contra la Regla de la Ley Impositiva es justificada. Albert Ehrenzweig, en su texto de derecho Internacional Privado (99),

(99) Ehrenzweig, Albert, "Private International Law", Sec. 89, 1967 pag. 164.

establece que "la Regla de la Ley Impositiva" no se justifica sobre bases de autoridad ni de análisis". Eugene Scoles nombra a esta Regla como "La Doctrina de la Soberanía Celosa" y señala que: "La regla de rehusar el ejecutar las demandas de impuestos extranjeros no tiene lugar en un sistema federal y muy poco en el internacional" (100).

Grandes dudas han surgido sobre la viabilidad de la Regla de la Ley Impositiva. El Restablecimiento Segundo Conflicto de Leyes, sección 611, comentario B (b) Modelo Tentativo No. 11 (1964) ha rehusado explícitamente especular sobre si una corte ejecutaría una sentencia sobre impuestos extranjeros.

Toda justificación válida ofrecida por la regla, se pierde cuando una reclamación de impuestos se reduce a una sentencia. En mi concepto no hay justificación válida para no permitir la ejecución de una demanda en Oregon basada en una resolución extranjera sobre impuestos. Además de todo lo antes expuesto, hay una razón de peso para que los Estados Unidos de América modifique su obsoleta "Regla de la Ley Impositiva", que es la evasión fiscal internacional. Todo lo que un contribuyente necesita hacer para no pagar el impuesto que se le determina por un país de donde obtiene ingresos, es cambiar su residencia y activos a los Estados Unidos de América. Desde luego que esto, además de convertir a los Estados Unidos de América en un refugio o paraíso fiscal para los evasores, les permitirá incrementar su lista de causantes, por cuanto hace a las actividades futuras de los mismos.

¿BAJO LOS PRINCIPIOS DE CORTESIA DEL DERECHO COMUN, DEBERÍAN RECONOCERSE LAS SENTENCIAS FISCALES DE COLUMBIA BRITANICA EN OREGON?

El reconocimiento y ejecución de una sentencia extranjera se ha desarrollado en los Estados Unidos de América casi enteramente como una materia de derecho común, más que como una ley estatutaria. El derecho común ha sido codificado por la Ley Uniforme de Reconocimiento de Sentencias en Moneda Extranjera (Ley Uniforme de

(100) Scoles, Eugene, "International and Interstate Distinctions in Conflict of Law of the United States" 54 Calif. L. Rev. 599 n.4 (1966).

Reconocimiento) principalmente con el objeto de incrementar la posibilidad de que las sentencias de Estados Unidos de América sean reconocidas en el extranjero en países de derecho civil, con requerimientos de reciprocidad. (101). Esta Ley Uniforme de Reconocimiento fue adoptada en Oregon por la Legislatura 1977 (ley del Senado 28), y establece que las sentencias extranjeras que reúnan ciertos requerimientos son concluyentes entre las partes hasta en tanto concedan o nieguen la recuperación de una suma de dinero y que dicha sentencia se haga valer en la misma forma que la sentencia de un Estado hermano que tenga derecho a completa fe y crédito. La ley, sin embargo, define "sentencia extranjera" como:

"Cualquier sentencia de un Estado extranjero que otorgue o niegue la recuperación de una suma de dinero, distinta de una sentencia por impuesto... (se agrega énfasis) Sección 1 (2)".

Esto, sin embargo, no significa que Oregon no reconozca sentencias fiscales. Las sentencias fiscales simplemente no están dentro de la Ley y por lo mismo el reconocimiento de dichas sentencias se determina por los principios del derecho común de cortesía.

El Restablecimiento Segundo de Conflictos, ("Restatement Second of Conflicts"), sección 98, señala la regla general del derecho común relativa al reconocimiento y ejecución de la sentencia de una nación extranjera.

"Una sentencia válidamente dictada en una nación extranjera después de un juicio justo en el que haya mediado un proceso en el cual las partes hayan litigado, será reconocida en los Estados Unidos de América siempre que las partes inmediatas y la causa base de la acción estén relacionadas".

Esta es la regla en Oregon, como se demuestra en los siguientes dos casos:

a) Kahn vs Taxwell (102) fue un procedimiento rogatorio ante un juez de la corte de circuito, solicitándole aceptar jurisdicción en un asunto en que el

(101) Uniform Foreign Money Judgments Recognition Act, 13 Uniform Laws Ann, Nota del prefacio del Comisionado, 1975, pag. 269

(102) Kahn vs Taxwell, 125 Or. 528, 266 P.238 (1928).

actor pedía se ejecutase una póliza de seguro de vida contratada en Alemania. No se involucra pago alguno y la cuestión era si el actor podría sostener la demanda en Oregon en contra de una empresa que se había registrado para hacer negocios en este Estado. La corte resolvió:

"Bajo los principios de cortesía las cortes de un Estado harán valer los derechos que nazcan en otros Estados, a menos que sean contrarios a las leyes o al orden público del Estado donde se pretenden hacer valer, y aceptarán demandas de ciudadanos de otros estados". 125 Or. en 544.

b) Red Fox, caso de un matrimonio de (103). Una reciente resolución de la Corte de Apelación, estableció los requisitos generales para el reconocimiento de una sentencia extranjera. La sentencia en Red Fox fue sobre un divorcio resuelto por la Tribu India de Warm Springs, ubicada dentro de los Estados Unidos de América. El marido había demandado la suspensión de la pensión alimenticia en las cortes del Estado de Oregon y la esposa demandada había aducido la sentencia de Warm Springs. El Juez Lungtry consideró a Warm Springs como una nación distinta y aplicó las reglas de cortesía:

"Una regla de aplicación general, es que una sentencia dictada por una corte de un país extranjero, tiene derecho de reconocimiento en la misma extensión y forma tan amplia como lo tiene por ley o uso en las cortes de la jurisdicción en que fue dictada, si: (1) la corte extranjera realmente tenía jurisdicción tanto sobre la materia como sobre las partes; (2) la sentencia no se obtuvo en forma fraudulenta; (3) la sentencia se dictó en base a un sistema legal que asegure razonablemente los requisitos de una administración imparcial de justicia, el debido proceso legal y una audiencia; (4) la sentencia no contraviene el orden público de la jurisdicción en la cual se funda (104).

Mientras que las decisiones de la Corte de la Tribu no tienen derecho a la cláusula de "Completa Fe y

(103) Red Fox, Matter of a Marriage of, 23 Or. App. 393, 542 P. 2d. 918 (1975).

(104) Hilton vs Guyot, 159 U.S., 113, 15, S. Ct. 139, 40 L. Ed. 95 (1895); Goldberg vs Goldberg, 57 Misc. 2nd 24, 291 N.Y.S. 2d 482 (N.Y. County Ct. 1968), "23 Or. App. en 398-99, 542 P. 2nd en 921.

Crédito", como lo tienen las sentencias dictadas por Estados hermanos, la naturaleza cuasi-soberana de la tribu sugiere que sentencias dictadas por las cortes de la tribu, tengan derecho al mismo respeto que las decisiones de países extranjeros como una forma de cortesía.

Las leyes tributarias no son leyes penales y por lo tanto una sentencia fundada en leyes tributarias no debería caer dentro de la excepción penal a la cortesía.

En Milwaukee County vs M.E. White & Co, supra, el Juez Stone sostuvo que con base a la cláusula de completa fe y crédito, un Estado debe reconocer y ejecutar una sentencia de impuestos de un Estado hermano, aun cuando aquel Estado rehuse ejecutar una sentencia penal.

"Aun si la sentencia se considera identificada por la naturaleza de la obligación cuya validez establece y tenemos libertad de reexaminarla y si encontramos que está basada en una obligación de carácter penal, para rehusar hacerla ejecutar fuera del Estado donde dictó . . . , todavía la obligación de pagar impues no es penal." 296 V.S. en 271 (se agrega énfasis).

El hecho de que la Ley de Impuestos por Hospedaje ("Logging Tax Act") contiene algunas disposiciones penales, tales como la sección 5 (2) y secciones 15 a 40, no convierte a esta ley en penal. Hasta en tanto la corte del foro no sea requerida para hacer valer estas cláusulas, no tienen efecto en el hecho de hacer valer la sentencia. La sentencia de impuestos pone en evidencia una "responsabilidad estatutaria, cuasi contractual en naturaleza, que se puede hacer valer si no existe un remedio estatutario exclusivo en las cortes civiles, a través de la acción del derecho común de deuda o indebitatus assumpsit 296 V.S. en 271". Este remedio está específicamente establecido en la sección de ley de impuestos por Hospedaje: "el monto de un impuesto que es debido y pagadero puede recuperarse mediante una acción en una corte como si se tratase de una deuda pendiente . . ."

Aunque la Corte de Distrito nunca ha establecido expresamente que Oregon haría valer una sentencia de impuesto solamente si el país extranjero extendiere una cortesía similar, si infirió que la legislatura de Oregon considera importante la reciprocidad. Es muy importante hacer resaltar aquí que al menos en los casos de Oregon sobre cortesía, Kahn vs Taxwell, supra y Red Fox supra, no se hace referencia alguna a algún requisito de reciprocidad. En verdad Red Fox es copia extensiva de

Hilton vs Guyot, supra, pero omite cualquier referencia a la parte de Hilton que establece que una sentencia no tendrá efectos concluyentes, a menos que las cortes del país que la rindan le dieran el mismo efecto a una sentencia semejante de una corte americana.

El concepto de reciprocidad enunciado en Hilton ha sido fuertemente criticado por autores americanos, tales como Beale (105), Goodrich (106), Reese (107) y Barbara Kulzer (108); esta última establece que la reciprocidad es considerada por los autores americanos y por algunos juristas europeos como visiblemente indeseable. Sus postulados han sido expuestos como falsos. La primera premisa, la creencia de que los intereses de los nacionales no residentes serían beneficiados por el reconocimiento de sentencias rendidas en su país de origen, era falsa, porque confundía una sentencia nacional con una sentencia para un nacional; mientras que la segunda premisa, el principio de igualdad entre los Estados con su reclamación de tratamiento igual en nombre de la dignidad nacional, asume erróneamente que los Estados no deben diferir en cuestiones de política. Entre las razones que impulsan para la eliminación de reciprocidad, están la injusticia de responsabilizar a un litigante individual extranjero de las políticas de su país y el hecho de que la doctrina ha fallado en aprobar las leyes deseadas en ambos países. Como condición previa para la ejecución, la reciprocidad tiende a restringir desarrollos liberales, alentando represalias en lugar de liberar la ejecución. Aun cuando éste no es el caso, el cumplimiento del requisito de reciprocidad es a menudo difícil por las diferencias en las leyes nacionales..."

La adopción de los Estados Unidos de América de la Ley Uniforme de Reconocimiento, con su falta de requisito de reciprocidad, va de acuerdo con la tendencia moderna que rechaza dicho requisito. El Restatement Second, Conflicto de Leyes, sección 98, no exige la reciprocidad como un elemento necesario para el reconocimiento de una sentencia extranjera. Dos casos federales recientes tampoco han exigido este requisito: Toronto-Dominion Bank

- (105) Beale, "Conflict of Laws", 1385-89, (1935).
 (106) Goodrich "Conflict of Laws", 605-608 (3rd Ed. 1949).
 (107) Reese "The Status in this Country of Judgments Rendered Abroad", 50 Colum L. Rev. 797-798.
 (108) Barbara Kulzer "Some Aspects of Enforceability of Foreign Judgments: A Comparative Summary" 16 Buff. L. Rev. 90 (1966).

vs Hall, y Somportex Limited vs Philadelphia Chewing Gum Corp.

En Toronto-Dominion (109), la corte dio efecto final a una sentencia emitida en Ontario, Canadá, sin exigir la reciprocidad como una condición para hacerla valer; al efecto la Corte del Estado de Arkansas resolvió:

"Hoy la regla establecida en el caso Hilton vs Guyot, no es seguida aún en la mayoría de las cortes federales, en vista de que los casos que versan sobre ese problema usualmente llevan a situaciones en las cuales la Regla "Erie" obliga a las cortes federales a seguir la ley del Estado, de tal forma que la negativa del Estado de venganza en cont'a de sentencias extranjeras resulte obligatoria a las cortes federales... En vista de lo que parece una falta de apoyo al "requisito de reciprocidad" o "doctrina de venganza" de Hilton vs Guyot, supra, y particularmente en vista de la posición del Dr. Leflar sobre la materia, la corte ahora sostiene, o mas bien predice, que la Suprema Corte de Arkansas no impondrá el requisito de reciprocidad como una condición para dar efecto final a una sentencia extranjera, asumiendo que la sentencia reúna los otros criterios que han sido mencionados".

En el caso Somportex Limited vs Philadelphia Chewing Gum Corp. (110), la corte emitió una sentencia sumaria ejecutando una sentencia por incumplimiento emitida en Inglaterra, sosteniendo que la reciprocidad no era condición previa para ejecutar una sentencia extranjera. La opinión de la corte hace notar la desaprobación con la cual el concepto de reciprocidad ha sido recibido y establece:

"La razón primaria que ha sido adelantada (en contra de la reciprocidad) es que nuestro sistema legal ha adoptado una política que conduce a un término del litigio. El que una corte reconozca o no una sentencia americana, no es relevante para esta política. Sin embargo, es en apoyo de este objetivo, si el litigio que se ha iniciado en una corte extranjera y que ahora se encuentra en un tribunal

(109) Toronto-Dominion Bank vs Hall, 367 F. supp 1009 (E.D.Ark 1973).

(110) Somportex Limited vs Philadelphia Chewing Gum Corp., 318 F. Supp. 161 (E.D. Pa. 1979).

americano, puede llevarse a su término. La corte encuentra que el concepto de reciprocidad es provincial y que alimenta decisiones que se contraponen a los fines legítimos de la cortesía entre naciones extranjeras. Por lo tanto, ajena al hecho positivo de que Pennsylvania siga la regla Hilton con respecto a reciprocidad, esta corte no presume que se adherirá a tal desgastado concepto".

Ni las cortes ni la legislatura de Oregon han emitido una declaración positiva, en el sentido de exigir el requisito de reciprocidad, a efecto de reconocer y ejecutar una sentencia de impuestos. Ni la ORS 305.610 que trata del reconocimiento y validez de las demandas de impuestos por Estados hermanos, ni la ORS 118.810 a 118.840 que trata del reconocimiento y validez de impuestos por muerte, aplican a la sentencia de impuestos este requisito.

Suponiendo que la corte sostuviera que Oregon requiere reciprocidad, iría contra la doctrina de cosa juzgada, en el sentido que estaría promoviendo un litigio, con toda la innecesaria pérdida de energía que ello implica.

En el caso Estados Unidos de América vs Harden (111), la Suprema Corte de Columbia Británica, al considerar un caso que involucraba una tentativa de los Estados Unidos de América para ejecutar en Columbia Británica una sentencia por Impuesto Sobre la Renta emitida por la Corte Federal de Distrito en California, resolvió no tener jurisdicción con base en el derecho común para reconocer ningún procedimiento que verse sobre la Ley del Impuesto Sobre la Renta de un Estado extranjero y que no había diferencia en que la base de la acción, que era una demanda por impuesto sobre ingresos, se hubiese reducido a una sentencia de una jurisdicción extranjera, ni que dicha sentencia se hubiese obtenido por un procedimiento de medios preparatorios a juicio, por el apoderado de la demandada, en los procedimientos extranjeros que tenían el efecto de reducir la sentencia resultante a una suma menor. Dicha declaración fue sostenida no para convertir una causa de acción por impuestos en una contractual, ya que de todos modos la sentencia que de tal acción se produjese, sería una sentencia sobre impuestos, por lo que el caso fue negado por la corte. Esta resolución fue

(111) United States vs Harden, 30 D.L.R. 2d 566, afirmado 36 D.L.R. 2d 602, afirmado Cam Supp CT. 366, 41 D.L.R. 2d. 72 (1963).

apoyada en apelación por la Corte de Apelación de Columbia Británica y por la Suprema Corte de Canadá

Suponiendo por el momento, que Oregon reconociese el requisito de reciprocidad, la corte se rehusaría por lo tanto a ejecutar la sentencia de Columbia Británica. El actor tendría entonces que proseguir en otras jurisdicciones de los Estados Unidos de América o de otro país, en donde uno o más de los demandados tenga presencia jurisdiccional y donde no se requiera la reciprocidad. Esto es completamente inadmisibles hoy en día en que los países tienen que unirse y acercarse, a fin de obtener los mejores resultados de sus respectivos mecanismos judiciales, en vez de obstaculizar los esfuerzos de los otros países para cobrar sus impuestos.

La Corte de Distrito apoyada por la Corte de Apelación de los Estados Unidos de América para el Noveno Circuito, sostuvo que el lugar propicio para tomar esas decisiones políticas se localiza en cualquier lugar en el gobierno mediante el uso de tratados. "La experiencia ha mostrado que el uso de tratados no es la mejor solución. Los Estados Unidos de América actualmente son parte de una serie de tratados bilaterales para evitar la doble imposición con respecto a impuestos específicos. Estos tratados incluyen disposiciones muy limitadas para el cobro mutuo de aquellos impuestos necesarios para asegurar que las ventajas fiscales establecidas no se disfruten por personas sin derecho a ellas. Algunos de los más recientes tratados sobre doble imposición, sin incluir el firmado con Canadá, contienen disposiciones más amplias para hacer valer mutuamente las determinaciones finales de responsabilidad fiscal. Pero en 1951, el Senado, tomando la posición de que "como regla general no se cree prudente que un gobierno cobre los impuestos que se deben a otro gobierno" indicó que los tratados futuros para evitar la doble imposición no incluirían tales amplias disposiciones. Desde entonces, la cobranza no ha sido perseguida tampoco por los tratados más recientes. La posibilidad creciente de que jurisdicciones extranjeras se conviertan en paraísos para los evasores fiscales, como se estableció en el caso Harden, puede obligar a una reexaminación de la decisión del Senado" (77 Har. L. Rev. 1330, 1964).

Por otro lado, el uso de tratados como un medio para alivianar los problemas de reconocimiento de sentencias sobre impuestos extranjeros ha sido criticada por Albretch en su obra "La Validez Impositiva bajo el Derecho Internacional", al establecer:

"Cuando la controversia es entre un país extranjero y un Estado, el último aplica su ley interna. No es una cuestión federal y por lo mismo no debe sujetarse a un tratado. Cada Estado deberá tener derecho a decidir la cuestión de validez sin la intervención de la sucursal ejecutiva del gobierno federal" (112).

V. CONCLUSION.

Como regla general, las sentencias extranjeras tienen derecho al reconocimiento y validez en los Estados Unidos de América en virtud del principio internacional de Cortesía. La racionalización de la Cortesía es la doctrina de la res judicata y su política consistente en: minimizar la energía judicial dedicada a casos individuales, establecer certeza y respeto por las sentencias de las cortes y proteger de un litigio costoso a la parte que se apoye en la previa adjudicación.

Se ha aplicado a los casos de ejecución de sentencia fiscal extranjera, la regla de que ningún país toma parte en las leyes impositivas de otro, aunque esta regla no se originó en casos que involucran tentativas de cobrar impuestos, sino más bien en casos donde la cuestión de si un contrato que no cumplió con las leyes impositivas del lugar donde se realizó, puede ejecutarse en otro país. Toda vez que cada Estado de la Unión Americana puede establecer sus propios requisitos para la ejecución de sentencias extranjeras dentro de su territorio, para poder determinar si una sentencia puede ejecutarse en el mismo, se requerirá hacer un estudio casuístico en cuanto a la materia y al territorio. El mismo estudio deberá de hacerse para conocer si dicho Estado otorga reciprocidad en la ejecución de sentencias extranjeras específicas.

Salvo excepciones por materia y territorio, en términos generales los Estados de la Unión Americana reconocerán validez y ejecutarán una sentencia extranjera, que no verse sobre materia penal o fiscal, si cumple con los siguientes requisitos:

(112) Albretch, "The Enforcement of Taxation under International Law" 30 B.Y. I.L. 454 (1954); Mann, 3 I.C.L.Q. 465 (1954).

- a) Cuando sea producto de un juicio completo y justo.
- b) Que lo haya conocido un tribunal con jurisdicción.
- c) Que en el juicio se hayan observado procedimientos regulares.
- d) Que haya existido previamente una adecuada notificación o comparecencia voluntaria del demandado.
- e) Que la sentencia se haya emitido bajo un sistema de jurisprudencia tal, que asegure una administración de justicia imparcial entre los ciudadanos del propio país y los de otras naciones.
- f) Que no exista elemento alguno que demuestre perjuicio por parte de la corte o en el sistema de derecho bajo el cual fue emitida la sentencia.
- g) Que no exista fraude en el pronunciamiento de la sentencia.
- h) Que no exista algún otro elemento especial por virtud del cual no se deba proporcionar la Cortesía de los Estados Unidos de América (i.e. contrario al interés público).
- i) Los méritos de toda acción intentada en ese país, no podrán intentarse de nueva cuenta a través de un nuevo juicio o apelación, argumentando que el juicio fue erróneo, ya sea en derecho o en cuanto a los hechos.

En el único caso de ejecución de sentencia fiscal extranjera (Her Majesty The Queen in Right of the Province of British Columbia, vs Gilbertson, et. al.), que se ha conocido en los Estados Unidos de América, se ha negado la ejecución aduciendo que tales cuestiones corresponden ser resueltas por alguna otra parte del gobierno (no al Poder Judicial), a través del uso de tratados.

CAPITULO DECIMO

EJECUCION EN MEXICO DE SENTENCIA EXTRANJERA EN MATERIA FISCAL

I. IMPORTANCIA DEL ANALISIS.

Especialmente en materia de operaciones internacionales, ya sean de personas físicas o de empresas multinacionales, resulta común el caso de evasión de impuestos (al menos de acuerdo a las interpretaciones que puedan adoptar los distintos países que se consideren con derecho a gravar determinadas operaciones, aplicando los diversos criterios de gravamen fiscal a que me he referido en capítulos anteriores), agravándose este problema por el uso de estrategias en paraísos fiscales.

Por tal virtud, considero de esencial importancia el conocer si un país puede ejecutar o hacer ejecutar sus resoluciones dentro de un segundo país en donde resida el causante, o en el que mantenga bienes que le puedan ser embargados, para el pago de un crédito fiscal generado en dicho país solicitante, por virtud de ingresos obtenidos u operaciones realizadas dentro de su territorio.

La importancia de este problema es compartida por los Estados y los particulares considerados como causantes, ya que el resultado podrá motivar las evasiones en otros países, así como la creación de fórmulas tendientes a controlar dichas evasiones.

En materia de competencia judicial, es importante diferenciar tres elementos: 1) El juez que va a conocer del caso; 2) La ley que deberá aplicarse; y 3) El juez que ejecutará la sentencia. La materia de estudio en este capítulo es el tercero de los momentos de la competencia judicial, es decir, la problemática de la ejecución en México de una sentencia dictada en materia fiscal.

Para poder entrar al estudio de la ejecución de sentencia extranjera, es indispensable que en forma casuística se analice la sentencia a ejecutarse para determinar si la misma es o no contraria a las Leyes de la

República, a los tratados o a los principios de derecho internacional. Lo anterior es aplicable en materia federal y en caso de que la ejecución deba hacerse por un juez local, éste deberá analizar si la sentencia es o no contraria a las leyes de la correspondiente entidad federativa. Como el caso en estudio es sobre materia fiscal, también es menester que se analice qué autoridad es la competente para ejecutar una sentencia en materia fiscal, ya sea que se encuentre ésta dentro del poder judicial o del ejecutivo, y en cada caso, si lo es del fuero local o federal.

Una vez que el país ejecutante haya otorgado el exequátur, podrá darse cumplimiento a lo requerido por el juez que solicitó la ejecución.

El que un país no reconozca sentencias extranjeras, sería tanto como considerarlo como un paraíso legal, ya que dicho país sería muy socorrido por aquellas personas en contra de quienes se ha dictado una sentencia condenatoria en cualquier otro país.

Rafael de Pina y Castillo Larrañaga (113) comentan que las sentencias judiciales dictadas por un Estado no deben encontrar obstáculos en las fronteras del mismo y por tanto pueden extender su eficacia fuera de su territorio bajo determinadas condiciones con base en el principio de la "Universalidad de la Justicia". Sin embargo, igualmente reconocen que la ejecución de una sentencia extranjera debe ser desconocida cuando el Estado emisor no ofrece las garantías que debe ofrecer la administración de justicia en todo pueblo civilizado.

Arellano García (114) concluye que al momento de elegirse una competencia, debería de elegirse al juez que pueda ejecutar la sentencia. Esto resulta lógico, ya que resulta infructuoso obtener una sentencia que no se pueda ejecutar. Sin embargo, en el caso de acciones in-personam, las partes podrían cambiar su domicilio una vez iniciada la acción.

-
- (113) Castillo Larrañaga, José y de Pina, Rafael, "Instituciones de Derecho Procesal Civil", Ed. Porrúa, S.A., México, 1950, pág. 304.
 (114) Arellano García, Carlos. "Derecho Internacional Privado", Ed. Porrúa, México, 1976, pág.714.

La llamada ejecución de sentencia (lato-sensu) puede implicar tres supuestos distintos: 1) La ejecución de sentencia (estrictu-sensu); 2) El reconocimiento de sentencia extranjera; y 3) La notificación de resolución judicial.

1. Ejecución de sentencia (Estrictu-Sensu).- La ejecución de sentencia estrictu-sensu se da cuando el juez exhortante requiere al exhortado que ordene la ejecución de ciertos actos, para asegurar el cumplimiento de la sentencia del primero. Dicha orden consistirá en hacer cumplir una obligación de dar, de no dar (115), de hacer o de no hacer. En estos casos se requerirá el exequátur del Estado receptor.

Dice Foignet que las sentencias extranjeras en Francia no tienen fuerza ejecutoria, siendo necesario el exequátur para su ejecución. Este es necesario a causa del principio de interdependencia recíproca de los Estados. Un soberano extranjero, en nombre del cual una sentencia ha sido emitida, no puede auxiliarse de la fuerza pública francesa por la razón anterior; además, esta orden carece de efectividad más allá de los límites territoriales en los cuales el soberano ejerce su autoridad (116).

Este principio es válido en México, donde, con relación a la ejecución de sentencias extranjeras, existen normas tanto en el Código Federal de Procedimientos Civiles como en el del Distrito Federal y en los locales de los Estados; esta variedad de legislaciones ha provocado dos teorías sobre el problema:

(115) Nota.- Aunque doctrinalmente se ha considerado la existencia de tres tipos de obligaciones: dar, hacer y no hacer, yo tomo en consideración también la existencia de obligaciones de "no dar". Tal es el caso del laudo laboral que ordena no dar en pago los ingresos de una empresa para cubrir créditos a terceros acreedores, dada la existencia de un crédito laboral que es preferente (Arts. 113 y 114 de la Ley Federal del Trabajo). Igualmente sería el caso de una resolución judicial que ordena al arrendatario no pagar las rentas al arrendador, sino al Juzgado, o la orden administrativa de no pagar las rentas al arrendador, sino a la autoridad hacendaria, so pena de pago doble.

(116) Foignet, René, Manuel Élémentaire de Droit International Privé, 5a. Ed., Rousseau et Cie., Francia 1919, págs. 329 y 330.

a) Teoría federal.- La primera sostiene que con base en el artículo 73, fracción XVI, de la Constitución, el Congreso tiene facultad para legislar sobre nacionalidad y condición jurídica de extranjeros. Debido a la nacionalidad de las partes que litigaron, al igual que la del juez dictaminador de la sentencia por reconocer, hay un problema de condición jurídica de extranjeros, por lo que la norma aplicable para ello siempre será la federal. Por otra parte, el artículo 50 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización reitera la disposición constitucional.

Puede criticarse esta teoría con la circunstancia de que el artículo 73, fracción XVI, no considera específicamente problemas de competencia judicial, los cuales no son precisamente de condición jurídica de extranjeros.

b) Teoría local.- Esta teoría afirma que es procedente la competencia local, con fundamento en el artículo 124 de la Constitución, como reserva competencial respecto a la federación. Cabe señalar que la Suprema Corte ha inclinado su parecer hacia la legítima legislación local (117).

Más adelante analizaré en detalle ambas teorías.

Para Eduardo J. Couture, la ejecución de una sentencia comprende "el conjunto de actos dirigidos a asegurar la eficacia práctica de la sentencia" (118). Coincidiendo con Couture, resulta esencial conocer de antemano si va a ser posible ejecutar una sentencia en caso de que se obtenga un fallo favorable, ya que en caso contrario, sería ocioso el llevar todo un proceso para terminar con una sentencia que fuese ineficaz, por cuanto a la imposibilidad de hacerla cumplir.

La figura de la ejecución estrictu-sensu de una sentencia, se da en el caso de las sentencias de condena, es decir, que imponen obligaciones sobre el condenado de dar, de hacer o de no hacer y de no dar.

(117) Semanario Judicial de la Federación, Apéndice, Cuarta Parte, Tercera Sala, 1965.

(118) Fundamentos del Derecho Procesal Civil, Couture J., Eduardo, pág. 273, citado por Arellano García Carlos, Derecho Internacional Privado, pág. 714, Ed. Porrúa, S.A., México 1976, Segunda Edición.

Sin embargo, un Estado no puede ejecutar una sentencia emitida por una de sus cortes, dentro del territorio de otro Estado distinto y este último Estado sólo ejecutará en su territorio las sentencias emitidas por sus propias cortes, por lo que, para que el Estado ejecutor lleve a cabo el cumplimiento de lo ordenado en la sentencia extranjera, primero tendrá que hacer suya dicha sentencia, es decir, otorgar el exequátur, o nacionalizar la sentencia, como lo llama Pallares, al decir: "si el Estado, en cuyo territorio ha de cumplirse el fallo, consiente en ello mediante una resolución que tiene el nombre de "exequátur", se nacionaliza la sentencia extranjera, se le incorpora al derecho nacional y se le otorga la fianza ejecutiva indispensable para que el órgano ejecutor la haga cumplir" (119).

No obstante lo anterior, considero que el Estado receptor únicamente podrá revisar cuestiones de forma a efecto de otorgar su exequátur, ya que el adentrarse a revisar cuestiones de fondo, implicaría juzgar un mismo caso dos veces, lo que va en contra del principio de seguridad jurídica. Para el otorgamiento del exequátur, no deberá seguirse un procedimiento largo y complicado, pero considero que sí deba dársele a la parte contra la cual se solicita la ejecución, el derecho a que comparezca, a efecto de que haga valer sus derechos en cuanto a posibles violaciones de forma.

Es importante distinguir que si alguna formalidad debió llevarse a cabo dentro del territorio del Estado ejecutor, dicha formalidad tuvo que haberse hecho conforme a las leyes del mismo, ya que de pretenderse hacer actuaciones dentro de un Estado conforme a las leyes de otro Estado ordenador, sería tanto como querer aplicar extraterritorialmente la ley del ordenador. Por lo tanto, por cuanto hace a la notificación de la demanda, no puedo estar de acuerdo con lo previsto por el Tratado de Derecho Procesal Internacional de Montevideo de 1940, al establecer como uno de los requisitos para el otorgamiento del exequátur, el que la parte contra la cual se haya dictado la sentencia, haya sido legalmente citada y representada o declarada rebelde conforme a la ley del país en donde se siguió el juicio, ya que el demandado puede no ser súbdito del país ordenador y por lo tanto no

(119) Pallares, Eduardo, "Derecho Procesal Civil", Ed. Porrúa, S.A., México, 1965, pág. 529.

estará sujeto a sus leyes. Por otra parte, sería injusto obligar al demandado a trasladarse para defenderse en otro país distinto al que él ha escogido para ubicar su domicilio y del que desconoce sus leyes. La teoría desarrollada en el Tratado de Derecho Internacional de Montevideo, sólo puede ser aplicable en los siguientes casos:

- a) Acciones In-Rem, es decir, aquellas en las que se hacen valer derechos reales sobre bienes inmuebles.
- b) Acciones que deriven directamente del hecho generador de la obligación cuyo cumplimiento se exige; es decir, cuando el demandado obtuvo un beneficio en el lugar en donde está siendo demandado. Aun en este caso, cuando el demandado resida en México, por lo menos la primera notificación de la demanda, que requiere ser personal conforme a la ley mexicana, deberá hacerse siguiendo las formalidades de las leyes de la República Mexicana y no conforme a las leyes procesales del país que conoce de la demanda, ya que en tal caso, se aplicarían extraterritorialmente en México las leyes de dicho país extranjero.

Un caso muy común se da en notificaciones de demandas, v.gr., en los Estados Unidos de América, una demanda se tiene por notificada al demandado por el hecho de que éste se haya hecho conocedor de la misma, independientemente de qué persona se la haya hecho saber. Es decir, la notificación no tiene que hacerse por un funcionario o representante del tribunal ante el que se interpuso la demanda, pudiendo por tanto hacer la notificación el abogado del actor, como normalmente sucede. Sin embargo, si tal notificación va a hacerse a una persona dentro de territorio mexicano, la misma deberá llevarse a cabo conforme a las leyes mexicanas, o sea, a través de un tribunal mexicano y en forma personal por tratarse de primera notificación en el juicio, como tal es el caso para el Distrito Federal, de acuerdo a lo previsto por los artículos 114, fracción I, 116 y 117, primer párrafo, del Código de Procedimientos Civiles de dicha entidad, los que a la letra dicen:

"ART. 114.- Será notificado personalmente en el domicilio de los litigantes:

I. El emplazamiento del demandado, y siempre que se trate de la primera notificación en el juicio, aunque sean diligencias preparatorias; ..."

"ART. 116.- La primera notificación se hará personalmente al interesado, o a su representante o procurador, en la casa designada; y no encontrándolo el notificador, le dejará cédula en la que hará constar la fecha y hora en que la entrega, el nombre y apellido del promovente, el juez o tribunal que manda practicar la diligencia, la determinación que se manda notificar y el nombre y apellido de la persona a quien se entrega, recogiendo la firma en la razón que se asentará del acto."

"ART. 117.- Si se tratare de la notificación de la demanda y a la primera busca no se encontrase al demandado, se le dejará citatorio para hora fija hábil dentro de un término comprendido entre las seis y las veinticuatro horas posteriores, y si no espera se le hará notificación por cédula."

En igual sentido opina Pallares al analizar los distintos tipos de notificaciones: "Es obligatoria la notificación personal cuando se trata: I. Del emplazamiento del demandado" (120).

El que la notificación del emplazamiento del demandado no se lleve a cabo conforme a las leyes mexicanas, traerá como consecuencia la nulidad de la misma y por tanto la de todo lo actuado con posterioridad, siempre y cuando el demandado no comparezca en el juicio extranjero haciéndose sabedor de la demanda. En la mayoría de los Estados de la Unión Americana, existe un procedimiento especial para que pueda comparecer el demandado a alegar falta de jurisdicción, sin que ello constituya sometimiento a dicha corte. Mas sin embargo, si la corte americana falla en su contra y al encontrarse él en territorio americano, en el juicio mismo podrá ser notificado conforme a las leyes de dicho Estado Americano.

El fundamento en el Distrito Federal para pedir la nulidad de las actuaciones a través de artículo de previo y especial pronunciamiento, se encuentra en el artículo 78

(120) Pallares, Eduardo, "Diccionario de Derecho Procesal Civil", Ed. Porrúa, S.A., México, 1966, pág. 540.

de su Código de Procedimientos Civiles, el que establece:

"ART. 78.- Sólo formará artículo de previo y especial pronunciamiento la nulidad de actuaciones por falta de emplazamiento, por falta de citación para la absolución de posiciones y para reconocimiento de documentos, y en los demás casos en que la ley expresamente lo determine. Los incidentes que se susciten con motivo de otras nulidades de actuaciones o notificaciones, se fallarán en sentencia definitiva."

Por lo tanto, la sentencia emanada de un juicio ventilado en el extranjero, del que se le hubiere notificado al demandado en México sin seguir las formalidades que para el primer emplazamiento requieren nuestras leyes y sin que el demandado haya comparecido en el juicio extranjero, no podrá ejecutarse en territorio nacional y tal excepción podrá hacerse valer por el demandado al pedirsele su comparecencia, previa al otorgamiento del exequátur, para la ejecución de la sentencia extranjera. El juez mexicano puede también resolver sobre tal irregularidad de muto propio, ya que le corresponde hacerla valer de oficio.

En igual sentido se inclina Chioyenda al decir: "Para que la notificación de la demanda surta sus efectos, no es necesario probar que de ella tuvo conocimiento el demandado, basta con que se haya practicado con arreglo a la Ley" (121), lo que a contrariu-sensu quiere decir que si el demandado no compareció en juicio dándose por notificado por sí mismo, o si no se hizo la notificación conforme a lo previsto por la ley de su domicilio, la notificación de la demanda no surtirá sus efectos en los términos de la ley mexicana.

2. Reconocimiento de sentencia extranjera.- El juez exhortante solicita al exhortado la expedición de una orden judicial, en la que se reconozca la existencia y validez de la sentencia y que se le dé la publicidad que se requiera conforme a la ley del receptor (por ej.: inscripción en algún Registro Público). El reconocer la sentencia no implica que se revise nuevamente el fondo del asunto, ya que ello significaría que el juez exhortado tuviese que conocer y aplicar la ley extranjera con base en la cual se resolvió el caso y además, se estaría

(121) Chioyenda, Instituciones. III-26, citado por Pallares Eduardo, "Diccionario de Derecho Procesal Civil", op. cit. pág. 54.

juzgando dos veces un mismo caso, que en la primera de las ocasiones ya causó estado (como más adelante analizaré, uno de los requisitos para ejecutar o reconocer una sentencia extranjera, es que ésta sea definitiva o inapelable).

El reconocimiento de una sentencia extranjera se solicitará cuando sólo se trate de hacer valer como prueba la autoridad de cosa juzgada de una resolución judicial (en tal sentido se inclina el Tratado de Montevideo sobre Derecho Procesal de 1940, al establecer en su artículo 90. lo siguiente: "Cuando sólo se trate de hacer valer como prueba la autoridad de cosa juzgada de una sentencia o de un fallo, deberán ser presentados en juicio, con la documentación a que se refiere el artículo 6, en el momento que corresponda según la ley local...").

El reconocimiento de una sentencia se puede dar tanto en los casos de sentencias declarativas, las que sólo hacen patente la existencia o inexistencia de un derecho, por ej., una sentencia que resuelve la rescisión de un contrato, como en los casos de sentencias constitutivas, las que crean, modifican o extinguen un estado jurídico, por ej., una sentencia de divorcio.

3. Notificación de la resolución judicial.- El juez exhortante sólo solicita al exhortado que dé a conocer un acuerdo o resolución emanada del primero, a alguna persona o ente jurídico domiciliado dentro de la jurisdicción del segundo.

En este caso, el juez exhortado no deberá ejecutar el reconocimiento, ni otorgar el exequátur, debiendo limitar su actuación a dar a conocer la persona indicada lo que el juez exhortante quiere que conozca. Sin embargo, la notificación deberá practicarse conforme a lo previsto por el derecho adjetivo aplicable en el territorio del juez exhortado, por virtud del principio de la aplicación territorial de las leyes.

El hecho de que la notificación de una demanda presentada ante el tribunal extranjero exhortante no se haga en México conforme a las leyes procesales mexicanas y ante la no comparecencia a juicio del demandado, la corte lo condene en rebeldía, traerá como consecuencia el que no se pueda ejecutar en México la sentencia dictada por el juez exhortante, al estarse violando el debido proceso legal en perjuicio del demandado domiciliado en México.

II. COMPETENCIA PARA LA EJECUCION DE SENTENCIAS EXTRANJERAS.

Doctrinariamente mucho se ha discutido sobre la competencia de los tribunales federales o locales para conocer de la ejecución en México de sentencias dictadas por tribunales extranjeros. Reservándome el derecho para exponer más adelante mi propia teoría al respecto, las teorías que se han venido sustentando son las siguientes:

1. Competencia federal.- Alberto Arce (122) y Humberto Briseño Sierra (123) coinciden en que corresponde a la Federación la ejecución de sentencias extranjeras, de acuerdo al siguiente fundamento:

"ART.73, fracción XVI, de la Constitución:

"El Congreso tiene facultad:

XVI. Para dictar leyes sobre nacionalidad, condición jurídica de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, colonización, emigración e inmigración y salubridad general de la República:..."

Con base en este artículo, Arce sostiene que toda vez que tanto el juez como las partes en el juicio son extranjeros, luego entonces la norma jurídica aplicable es la federal y no la local.

Esta corriente también invoca el artículo 50 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización, que establece:

"Sólo la Ley Federal puede modificar y restringir los derechos civiles de que gozan los extranjeros; en consecuencia, esta Ley y las disposiciones de los Códigos Civiles y de Procedimientos Civiles del Distrito Federal sobre esta materia, tienen el carácter de Federales y serán obligatorias en toda la Unión."

- (122) Arce, Alberto G., "Derecho Internacional Privado, 3a. Ed., Guad. 1961, p.272.
 (123) Briseño Sierra, H., "El Arbitraje en el Derecho Privado", Imprenta Universitaria. México 1963, p.119.

Resulta inaceptable esta teoría por las siguientes razones:

- a) El artículo 73 de la Constitución se refiere a: i) Nacionalidad; ii) Condición jurídica de los extranjeros; iii) Ciudadanía; iv) Naturalización; v) Colonización; vi) Emigración e inmigración; y vii) Salubridad. Ninguno de estos conceptos pueden considerarse como o semejarse a la competencia judicial.
- b) La ejecución en México de una sentencia extranjera puede afectar los derechos tanto de mexicanos como de extranjeros, por lo que de darse el primero de los supuestos, no podría ser aplicable esta teoría. Con la salvedad de algunas limitaciones no aplicables al caso, en México los mexicanos y los extranjeros gozan de las mismas garantías por lo que el derecho aplicable a la ejecución de sentencias extranjeras deberá ser el mismo con independencia del factor de la nacionalidad.
- c) El artículo 50 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización resulta inconstitucional al invadir la soberanía de los Estados, ya que los bienes muebles e inmuebles, así como los derechos reales sobre los mismos, quedan regulados por la ley del Estado de su ubicación, atento a lo dispuesto por el artículo 121, fracciones II y III, de la Constitución, que establecen:

"ARTICULO 121.- En cada Estado de la Federación se dará entera fe y crédito a los actos públicos, registros y procedimientos judiciales de todos los otros. El Congreso de la Unión, por medio de las leyes generales, prescribirá la manera de probar dichos actos, registros y procedimientos, y el efecto de ellos, sujetándose a las bases siguientes:

I. Las leyes de un Estado sólo tendrán efecto en su propio territorio y, por consiguiente, no podrán ser obligatorias fuera de él;

II. Los bienes muebles e inmuebles se registrarán por la ley del lugar de su ubicación;

III. Las sentencias pronunciadas por los tribunales de un Estado sobre derechos reales o bienes inmuebles ubicados en otro Estado, sólo tendrán fuerza ejecutoria en éste, cuando así lo dispongan sus propias leyes.

..."

- d) El artículo 50 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización se refiere a cambios en los derechos civiles de los extranjeros, mas no menciona ni regula la ejecución de sentencias extranjeras, las cuales en todo caso pueden también referirse a otras atribuciones de los extranjeros, tales como a una afectación en sus derechos patrimoniales.
- e) No es tan importante la nacionalidad del juez que resolvió y la de los litigantes, como lo es la del que resultará afectado, quien aun necesariamente debe ser parte en el litigio (v.gr. un fiador), así como el territorio en que se encuentra la persona o el bien a afectarse.
- f) El artículo 50 mencionado no puede elevar al rango de federal al Código de Procedimientos Civiles del Distrito Federal, menos aun existiendo un Código Federal de Procedimientos Civiles. Esta crítica la hace también Carlos Arellano García (124).

El actual Código Federal de Procedimientos Civiles fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de febrero de 1943 y corregido según fe de erratas publicada en el Diario Oficial de 13 de marzo de 1943. Este Código abrogó al de 26 de diciembre de 1908 que entró en vigor el 5 de febrero de 1909.

1-A) Competencia Federal.

(124) Arellano García, Carlos, "Derecho Internacional Privado", Segunda Edición, Ed. Porrúa, S.A., México, 1976, pág. 734.

Aunque dando un fundamento distinto, Hidalgo Acuña (125) considera también que la Federación es competente para conocer en materia de ejecución de sentencias extranjeras, en virtud de la facultad que le otorga al Congreso Federal el artículo 73 fracción XXX de la Constitución, al establecer:

"ART. 73.- El Congreso tiene facultad:

XXX. Para expedir todas las leyes que sean necesarias a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores y todas las otras concedidas (por esta Constitución a los Poderes de la Unión." (facultades implícitas).

Toda vez que a la Federación le corresponde la dirección de las cuestiones internacionales, por ser de interés para toda la Nación, se puede concluir conforme a este autor, que dentro de tales facultades implícitas se encuentra la de conceder o negar el exequatur y proceder a la ejecución de las sentencias extranjeras.

Suponiendo válida esta teoría, considero que al ser omiso el Congreso Federal por no haber expedido la reglamentación correspondiente, los Estados se han visto obligados a legislar en sustitución.

Este autor pretende basar la facultad del Congreso Federal para legislar en materia de ejecución de sentencias extranjeras, en una fracción del artículo 73, que únicamente establece una facultad genérica para reglamentar las otras facultades otorgadas específicamente al Congreso Federal, pero de ninguna manera dicha fracción XXX puede dar origen a una facultad específica distinta, sino sólo a la de reglamentar a las otras facultades específicas otorgadas al Congreso Federal.

2. Dualidad de competencias.- Existe otra teoría que establece que lo que determina si son los tribunales federales o los locales los que deban conocer de la ejecución de una sentencia extranjera, es el derecho sustantivo que se haga valer en la resolución por ejecutar. "Si se trata de una materia reservada a la Federación, serán las autoridades federales las que

(125) Hidalgo Acuña, Tomás.- "Ejecución de Sentencias Extranjeras". (Tesis U.N.A.M.) 1963, p.128.

aplicando su ley adjetiva propia, resuelvan si ejecutan o no la sentencia respectiva; si la materia es local, serán las autoridades locales las que aplicando su propia legislación local, resuelvan si la ejecutan o no" (126).

Un problema que resultaría de aplicar esta tesis, sería el cómo determinar la materia federal o local, es decir, lo que para el país exhortante puede ser federal, en México (país exhortado) podría ser materia local, o viceversa. Este problema no se crea si se aplica tal criterio únicamente dentro de México, en los términos previstos por el artículo 104 de la Constitución Federal, mas no aplicable por analogía a la materia internacional, que es como lo interpreta Becerra Hernández.

Por otra parte, al pretender esta tesis fundamentarse en el artículo 104 de la Constitución Federal, considero que se hace una mala interpretación de dicho artículo, ya que dicho numeral se refiere a que serán competentes los Tribunales de la Federación en controversias del orden civil y criminal, derivadas de violaciones a leyes federales o a los tratados internacionales y en caso de que se afecten sólo intereses de particulares, podrán conocer también los tribunales locales. Por cuanto toca a las violaciones a leyes federales, desde luego se debe entender a las mexicanas y por lo que respecta a los tratados internacionales, éstos serían aquéllos de los que puedan derivarse derechos en favor de particulares y no aquéllos que normen adjetivamente la ejecución internacional de una sentencia. Asimismo, continúa diciendo este artículo, que en el caso de violaciones a las leyes federales o a los tratados internacionales, en las que sólo se afecten intereses de particulares, podrán conocer los tribunales locales, a opción del actor; pero en ambos casos (cuando conozcan los tribunales federales o los locales) se está refiriendo a violaciones a las leyes federales, es decir, en ningún momento se da el supuesto de violación a leyes locales, como tal es la interpretación que le da a este artículo el sustentante de esta teoría.

Por otra parte, de ser aplicable esta teoría, podría llegarse al caso de una dualidad de competencias en el caso de que la sentencia extranjera involucrase varios

(126) Becerra Hernández, Javier, "Reconocimiento y Ejecución de Sentencias Civiles Extranjeras", Tesis, Escuela Libre de Derecho, México 1967, pág. 121.

conflictos, unos de naturaleza federal y otros de naturaleza local, de acuerdo al criterio mexicano. Ante esta situación de origen, se estaría creando un segundo problema, es decir, o se tendría que dividir la sentencia extranjera para su ejecución, o sería un tribunal federal mexicano el que estaría ejecutando una sentencia extranjera de naturaleza federal, en cuanto a algunos aspectos, y local en cuanto a otros, o viceversa, sería el tribunal local el que lo tendría que hacer. Esta teoría nos lleva a una mayor incertidumbre jurídica.

3. Competencia local.- Otra teoría sustenta que compete a los Estados conocer de la ejecución de sentencias extranjeras al no haberse concedido expresamente tal facultad a la Federación. Esta teoría encuentra su fundamento en el artículo 124 de la Constitución.

Apoyo esta teoría además por las siguientes razones:

- a) La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado esta teoría al resolver:

"En consecuencia, no cabe duda alguna de que el Congreso de Sonora tuvo facultades para legislar sobre los requisitos que deban llenarse para que las sentencias extranjeras puedan producir efectos jurídicos en el Estado, ya que conforme al artículo 41 de la Constitución, el pueblo ejerce su soberanía por medio de los poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, y conforme al artículo 124 Constitucional, las facultades que no están expresamente concedidas a la Federación, se entienden reservadas a los Estados y es notorio que el punto de que se trata no está reservado a la Federación". (Apéndice al Seminario Judicial de la Federación. Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Cuarta Parte, Tercera Sala, México 1965).

- b) En cuanto a su origen, esta teoría se encuentra apoyada en la inspiración de los Constituyentes de 1824, 1857 y 1917, al tomar como modelo la Constitución de los Estados Unidos de América de 1787, en vigor a partir

del 13 de septiembre de 1788 por decreto del Congreso de esa misma fecha (127). Los Estados de dicho país legislan autónomamente en materia de ejecución de sentencias extranjeras y de otros Estados de la misma Unión Americana, a los que les dan el trato de país distinto. Sin embargo, a partir de 1908, en materia de ejecución de sentencias no federales emitidas por otro Estado de la Unión Americana "Sister State", el Estado americano en el que se solicita la ejecución, deberá de dar entera fe y crédito a dicha sentencia (127.1).

Esta teoría trae como consecuencia una posible falta de uniformidad de criterios, que aunque normalmente los Estados de los Estados Unidos Mexicanos han seguido como modelo al Código Civil del Distrito Federal, pudiera ser que en algunos no lo hayan seguido.

- c) Aun tratándose de la aplicación de leyes federales o de tratados internacionales en controversias del orden civil o criminal, cuando se afecten intereses de particulares, podrán conocer los jueces y tribunales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, a elección del actor, atento a lo establecido en el artículo 104, fracción I, de la Constitución.

"ART. 104.- Corresponde a los tribunales de la Federación conocer:

I.- De todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales o de los tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano. Cuando dichas controversias solo afecten intereses particulares, podrán conocer también de ellas, a elección del actor, los jueces y tribunales del orden común de los Estados y del Distrito Federal. Las sentencias de primera instancia podrán ser apelables ante el superior inmediato del juez

(127) Gunther, Gerald y Dowling Noel T., "Constitutional Law" Cases and Materials, The Foundation Press, Inc. Mineola, N.Y., U.S.A., 1970, pág. XXXIV.
 (127.1) Fauntleroy V. Lum. 210 U.S. 230, 1908.

que conozca del asunto en primer grado.

..."

Aunque a la fecha México sólo ha firmado un tratado internacional en materia de ejecución de sentencias extranjeras, es decir, el Tratado de Montevideo sobre Derechos Procesales de 1940, es clara la intención del Constituyente de 1917 de querer que esta materia pueda ser reglamentada mediante tratados internacionales, para que junto con la Constitución misma fueran la Ley Suprema, aun cuando existiesen disposiciones en contrario en las legislaciones locales. Las bases para ello fueron dadas en los artículos 104, fracción 1, y 133 de la Constitución.

El hecho de que la ejecución de una sentencia extranjera pueda ser reglamentada por un tratado internacional, no implica que dicha sentencia no deba ser ejecutada por las entidades federativas por disposición expresa de la última parte del artículo 133 de la Constitución Federal, al establecer: "...Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados."

Igual fundamentación se encuentra prevista en el artículo 428 del Código Federal de Procedimientos Civiles y en los Códigos Procesales de los Estados que siguen el modelo del artículo 604 del Distrito Federal; tales artículos a la letra dicen:

"ARTICULO 133.- Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la ley suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados."

"ARTICULO 428 del Código Federal de Procedimientos Civiles.- En los casos en que deban ejecutarse, por los tribunales mexicanos, las sentencias dictadas en país extranjero, el tribunal requerido resolverá previamente si la sentencia es o no contraria a las leyes de la República Mexicana; a los tratados o a los principios de derecho internacional. En caso afirmativo, se devolverá el

exhorto, con la expresión de los motivos que impidan la ejecución de la sentencia."

"ARTICULO 604 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal:

"Las sentencias y demás resoluciones judiciales dictadas en paises extranjeros, tendrán en la República la fuerza que establezcan los tratados respectivos, o, en su defecto, se estará a la reciprocidad internacional."

Sin embargo, el Ejecutivo Federal no ha cristalizado la intención del organo legislativo federal al no haber ejecutado los tratados internacionales sobre esta materia. Por lo tanto, mientras exista dicho vacío, tal vez ya previsto por un determinado periodo por el Constituyente, seguirán aplicandose las disposiciones de las leyes de los Estados y en materia de exhortos, lo previsto por el artículo 302 del Código Federal de Procedimientos Civiles o sus correlativos de los códigos procesales de los Estados, lo que analizaré más adelante.

- d) Por otra parte, en el caso de que se pretenda ejecutar una sentencia sobre bienes muebles o inmuebles ubicados dentro de una de las entidades de la República Mexicana, deberá de estarse a lo dispuesto por la ley de dicha entidad y siempre y cuando así lo permita la misma. Se concluye lo anterior atento a lo dispuesto por las fracciones II y III del artículo 121 Constitucional, aplicado a las sentencias extranjeras por mayoría de razón.

"ARTICULO 121.- En cada Estado de la Federación se dará entera fe y crédito a los actos públicos, registros y procedimientos judiciales de todos los otros. El Congreso de la Unión, por medio de las leyes generales, prescribirá la manera de probar dichos actos, registros y procedimientos, y el efecto de ellos, sujetándose a las bases siguientes:

I. ...

II. Los bienes muebles e inmuebles se registrarán por la ley del lugar de su ubicación;

III. Las sentencias pronunciadas por los tribunales de un Estado sobre derechos reales o bienes inmuebles

ubicados en otro Estado, sólo tendrán fuerza ejecutoria en éste, cuando así lo dispongan sus propias leyes.

..."

III. EXHORTO.

Siguiendo el patrón de la legislación del Distrito Federal, por ser en la que comúnmente se inspiran otras entidades federativas, el artículo 108 del Código de Procedimientos Civiles no establece formalidades para los exhortos, sino que se remite a las previstas en el Código Federal de Procedimientos Civiles. Por su parte, este último dispositivo legal prevé en su artículo 302 las formalidades que deberán seguirse en el envío o recepción de exhortos hacia o del extranjero.

De acuerdo a este artículo, los exhortos se ajustarán a las formalidades que establezcan los tratados o convenios especiales, pero a falta de ambos se deberán aplicar las reglas siguientes:

1. De México al extranjero:

- a) Los exhortos deberán remitirse por la vía diplomática al lugar de su destino, previa la legalización de la firma de la autoridad emisora por el Secretario de Gobernación y la de éste, por el Secretario de Relaciones Exteriores.

En la práctica, normalmente el país receptor requiere que la firma del Secretario de Relaciones Exteriores mexicano sea legalizada por el Cónsul de su país acreditado en México. Si el exhorto es mandado por la vía diplomática, lo remitirá el Secretario de Relaciones Exteriores a nuestro Cónsul del lugar del juez requerido y la firma de tal Cónsul mexicano se legalizará por la autoridad local correspondiente en el país requerido (normalmente el Ministerio de Relaciones Exteriores, o equivalente):

- b) No será necesaria la legalización si las leyes o prácticas del país a cuyo tribunal se dirige el exhorto, no establecen ese requisito para documentos de igual clase;
- c) Cuando así lo autorice la legislación del país receptor, el juez mexicano exhortante podrá dirigir el exhorto directamente al juez exhortado en el extranjero, siguiendo únicamente las formalidades exigidas por la legislación del país receptor;
- d) A elección del promovente del exhorto, las diligencias solicitadas podrán ser practicadas por los secretarios de la Legación o los agentes consulares de la República, en cuyo caso el exhorto lo remitirá el Secretario de Relaciones Exteriores, previa legalización que del mismo realice el Secretario de Gobernación.

2. Del extranjero a México.- Los jueces extranjeros podrán mandar directamente a los jueces mexicanos los exhortos que deseen diligenciarse en México, previa legalización que haga el ministro o cónsul mexicano residente en el lugar del tribunal exhortante. Lo anterior quiere decir que si el país exhortante exige otras formalidades, tales como el que el exhorto deba ser enviado por la vía diplomática, etc., entonces deberá cumplirse con tales formalidades, so pena de que se apliquen las sanciones previstas en la legislación del país requirente. Esto último es congruente con lo que establecen los artículos 329 del Código de Procedimientos Civiles del Distrito Federal, en concordancia con el 131 del Código Federal de Procedimientos Civiles, los que establecen que para que los documentos públicos procedentes del extranjero hagan fe en la República, "deberán presentarse debidamente legalizados por las autoridades diplomáticas o consulares, en los términos que establezcan las leyes relativas." La firma de la autoridad diplomática o consular mexicana ya no requerirá ser legalizada por la Secretaría de Relaciones Exteriores en México, atento a lo dispuesto por el artículo 97 del Reglamento de la Ley Orgánica del Servicio Exterior Mexicano, aunque incongruentemente la legislación de algunos estados lo sigan exigiendo, al no haber sido modificados de conformidad (v.g.r. Nuevo León).

Con base en lo anterior, podemos concluir que el exhorto es un oficio mediante el cual un juez (exhortante) solicita a otro de distinto país (exhortado) que practique una diligencia judicial que debe llevarse a cabo en la jurisdicción del exhortado. A dicho oficio deberán acompañarse los documentos que fundamenten, motiven o que dieron origen a la diligencia cuya ejecución se solicita.

Conforme al artículo 213 del Código Federal de Procedimientos Civiles, en caso de que se hubiere extraviado o destruido la sentencia extranjera o los documentos anexos a la misma, podrán acreditarse a través de testigos únicamente los hechos por virtud de los cuales no puede presentar el documento la parte interesada, mas nunca sobre el contenido de la misma, lo cual sólo podrá acreditarse por confesión de la otra parte o por pruebas diversas que acrediten la existencia de la sentencia o de los documentos y que los mismos eran válidos.

Al respecto, los artículos citados a la letra dicen:

Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal:

"ART. 108.- Los exhortos que se remitan al extranjero o se reciban de él se sujetarán, en cuanto a sus formalidades, a las disposiciones relativas del Código Federal de Procedimientos Civiles."

"ART. 329.- Para que hagan fe en el Distrito Federal los documentos públicos procedentes del extranjero, deberán llenar los requisitos que fija el Código Federal de Procedimientos Civiles."

Código Federal de Procedimientos Civiles:

"ART. 302.- Los exhortos que se remitan al extranjero o se reciban de él, se ajustarán a lo dispuesto en los tratados o convenios internacionales.

A falta de tratado o convenio, se aplicarán las reglas siguientes:

I.- Los exhortos se remitirán, por la vía diplomática, al lugar de su destino. Las firmas de las autoridades que los expidan serán legalizadas por el Secretario de Gobernación, y la de este funcionario por el Secretario de Relaciones Exteriores;

II.- No será necesaria la legalización, si las leyes o prácticas del país a cuyo tribunal se dirige el exhorto no establecen ese requisito para documentos de igual clase;

III.- Respecto de las naciones cuya legislación lo autorice, el exhorto se remitirá directamente, por el tribunal o juez exhortante de la República, al exhortado, sin más legalización que la exigida por las leyes del país en el cual se deba cumplir;

IV.- Los exhortos que se dirijan a los tribunales de la República, podrán enviarse directamente por el tribunal o juez exhortante, al exhortado, bastando que sean legalizados por el ministerio o cónsul mexicano residente en la nación o lugar del tribunal exhortante; y

V.- La práctica de diligencias en países extranjeros podrá también encomendarse a los secretarios de Legación y a los agentes consulares de la República, si lo pidiere la parte que las promueva, caso en el cual el exhorto, legalizado por la Secretaría de Gobernación, se remitirá a su destino, por conducto de la de Relaciones."

"ART. 131.- Para que hagan fe, en la República, los documentos públicos procedentes del extranjero, deberán presentarse debidamente legalizados por las autoridades diplomáticas o consulares, en los términos que establezcan las leyes relativas.

En caso de imposibilidad para obtener la legalización a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 213."

"ART. 213.- En los casos en que se haya extraviado o destruido el documento público o privado, y en aquél en que no pueda disponer, sin culpa alguna de su parte, quien debiera presentarlo y beneficiarse con él, tales circunstancias pueden acreditarse por medio de testigos, los que exclusivamente servirán para acreditar los hechos por virtud de los cuales no puede la parte presentar el documento; mas de ninguna manera para hacer fe del contenido de éste, el cual se probará sólo por confesión de la contraparte, y, en su defecto, por pruebas de otras clases aptas para acreditar directamente la existencia de la obligación o de la excepción que debía probar el documento, y que el acto o contrato tuvo lugar, con las formalidades exigidas para su validez, en el lugar y momento en que se efectuó.

En este caso, no será admisible la confesión ficta cuando el emplazamiento se haya verificado por edictos y se siga el juicio en rebeldía."

IV. EXEQUATUR.

Por exequatur podemos entender, desde el punto de vista etimológico, "ejectútese", "cúmplase".

Pallares considera que exequatur es "la resolución judicial por la cual se ordena a los tribunales de un país ejecuten la sentencia pronunciada por tribunales extranjeros."

No sólo puede tener por objeto convertir una sentencia extranjera en título ejecutivo con fuerza obligatoria para los tribunales nacionales, sino también admitir la autoridad de la cosa juzgada que de ella dimana para que el interesado pueda hacer valer la excepción del mismo nombre. "... las sentencias que conceden el exequatur son constitutivas de los derechos que dimanar del acto procesal que va a ejecutarse" (128).

La doctrina ha dado una amplia gama de definiciones del exequatur, entre las que se pueden citar las siguientes:

Aragoneses Alonso, Pedro.- "Es aquella sucesión de actos por la que un órgano jurisdiccional, actuando una pretensión por parte interesada, concede a una resolución la ejecutabilidad necesaria para que la misma produzca los efectos de una resolución nacional" (129).

De la Plaza.- "Es un procedimiento de declaración sui generis que persigue el propósito de pronunciar la ejecutoriedad de las resoluciones emanadas de organismos

(128) Pallares, Eduardo, "Diccionario de Derecho Procesal Civil", Ed. Porrúa, S.A., México, 1966, pág. 335.

(129) Aragoneses Alonso, Pedro. "Procedimiento para el exequatur de sentencias civiles extranjeras en España", Revista de Derecho Procesal. Año VIII-4, octubre-diciembre 1958, pág. 553, ob. cit. Becerra Hernández, Javier, "Reconocimiento y Ejecución de Sentencias Civiles Extranjeras", Tesis, México 1967, pág. 71.

jurisdiccionales extranjeros, dándoles el pase y haciendo posible su viabilidad" (130).

Sánchez Apelanis.- "El exequátur es la actuación de la voluntad judicial competente por la que se incorpora al propio orden jurídico la sentencia extranjera, reconociéndole de nuestro orden los efectos que por sí mismo es capaz; la autoridad de la cosa juzgada, en algunos casos, y, en otros, a más de aquélla, la fuerza ejecutiva" (131).

En cuanto a la naturaleza del exequátur, se han sustentado dos teorías:

- a) La primera de ellas sostiene que al momento del otorgamiento del exequátur, debe darse conocimiento a la parte que se afectará con la ejecución de la sentencia, permitiéndole esgrimir y defender sus derechos.
- b) La otra teoría sostiene que al posible afectado no se le debe dar la posibilidad de defender nuevamente sus derechos, limitándose el Estado receptor a examinar si la sentencia llena los requisitos exigidos por su propia legislación para proceder a su reconocimiento.

México ha adoptado la teoría mencionada en el inciso (a) anterior, es decir, la de permitir al demandado su participación en el proceso antes de la declaración del exequátur.

En cuanto a su procedimiento, se ha considerado doctrinalmente que el exequátur es una acción y por otra parte, se le ha considerado como un mero caso de cooperación internacional en materia procesal.

(130) De la Plaza, Manuel, "Derecho Procesal Civil Español", Madrid 1951, volumen II, pág. 574, citado por Becerra Hernández, Javier, ob. cit. pág. 71.

(131) Sánchez Apelanis, Francisco. Reconocimiento y Ejecución de Sentencias Extranjeras en Derecho Hispano-Americano, pág. 396, citado por Becerra Hernández, Javier, ob. cit. pág. 72.

Los que sostienen que el exequátur es una acción, tales como Satta, Andrioli y otros (132), dicen que es el particular interesado el que inicia una acción autónoma o independiente ante el juez exhortado, solicitándole reconozca la sentencia y una vez que ello haya sido hecho podrá proceder a solicitar la ejecución de dicha sentencia con fuerza similar a la de una nacional.

Por su parte, los que sostienen que se trata de un mero caso de cooperación internacional en materia procesal, basan su teoría en la existencia de tratados internacionales, o reconocimiento de sentencias extranjeras por virtud de la propia legislación interna, que tienden desde luego a la búsqueda de una reciprocidad en materia procesal.

En lo personal considero que no necesariamente tiene que ser un particular el interesado, ya que en algunos casos es el propio Estado solicitante, investido de imperium, el interesado en el reconocimiento de sus sentencias, es decir, busca la extensión de la aplicación de su justicia en otros territorios extranjeros. Así, será el juez del país solicitante el que en todo caso esté solicitando el reconocimiento de su sentencia en forma implícita, al solicitar al juez exhortado que ejecute su sentencia. Es decir, ante la solicitud del juez exhortado de que se ejecute su sentencia, será el juez exhortado el que lleve a cabo un procedimiento previo de reconocimiento de la sentencia, revisando si se han cumplido ciertas formalidades que requiere su propia ley para asimilar una sentencia extranjera a una nacional. En cuanto al interesado, por virtud de su propio interés, optará por una participación de un mero gestor o instigador del procedimiento, procurando su expeditación por virtud de que se puede satisfacer su derecho que le otorga la sentencia extranjera, el cual será satisfecho una vez que se ejecute en el país exhortado. Por otra parte, considero que el solicitar la ejecución de una sentencia extranjera, puede ser o no una acción independiente, sujeto a la legislación del lugar en donde se pretende llevar a cabo dicha ejecución. En México, como más adelante se demostrará, si se considera como una

(132) Satta, Salvatore. - Diritto Processuale Civile, Cedam, Milán 1950, Segunda Edición, pag. 546.
 Andrioli, Virgilio, Commento al Codice di Procedura Civile, Nápoles, 1947, Segunda Edición, volumen III, pag. 492. Citados por Becerra Hernández Javier, ob. cit., pag. 72.

acción independiente la solicitud de ejecución de sentencia extranjera.

Puede darse también la situación en que sea el país exhortante el interesado en que se dé ejecución a una sentencia emanada de sus órganos judiciales, en ejercicio del mandato que tiene para representar a su propia sociedad, solicitando tal vez la reparación de un daño ocasionado en su sociedad.

Tan es cierto que se lleva a cabo el otorgamiento del exequátur a iniciativa del juez exhortante, que el procedimiento establecido por la vía diplomática, está previsto para que llegue por los canales diplomáticos al correspondiente juez exhortado, quien a su vez deberá darle curso al procedimiento en forma oficiosa, sin ser requisito sine quanon el que la parte interesada intervenga.

A través del exequátur se le otorga a la sentencia extranjera el efecto de ejecutiva, así como el de indiscutibilidad del hecho sentenciado, impidiéndose que en un futuro y también en el territorio del juez exhortado, se pueda volver a juzgar la misma cosa por segunda vez.

Aunque en México no son aplicables, cabe mencionar los siguientes antecedentes latinoamericanos:

i) El Tratado de Derecho Procesal de Montevideo de 1940, establece como requisito para el otorgamiento del exequátur los siguientes:

- a) Que las sentencias hayan sido dictadas por tribunales competentes en la esfera internacional.
- b) Que tengan el carácter de ejecutoriadas o pasadas en autoridad de cosa juzgada en el Estado en donde hayan sido pronunciadas.
- c) Que la parte contra la cual se hubieran dictado haya sido legalmente citada y representada, o declarada rebelde, conforme a la ley del país en donde se siguió el juicio.
- d) Que no se oponga al orden público del país de su cumplimiento.

ii) Por su parte, el artículo 423 del Código Bustamante señala como requisitos para el otorgamiento del exequátur de una sentencia civil o contencioso-administrativa, emanada de un país contratante, los siguientes:

- a) Que tenga competencia para conocer del asunto y juzgarlo de acuerdo con las reglas de este Código, el juez o tribunal que la haya dictado.
- b) Que las partes hayan sido citadas personalmente o por representante legal para el juicio.
- c) Que el fallo no contravenga al orden público del país en que quiere ejecutarse.
- d) Que sea ejecutoria en el Estado en que se dicte.
- e) Que se traduzca autorizadamente por un funcionario o intérprete oficial del Estado en que ha de ejecutarse, si allí fuese distinto el idioma empleado.
- f) Que el documento en que conste reúna los requisitos necesarios para ser considerado como auténtico en el Estado de que proceda y los que requiera para que haga fe en la legislación del Estado en que se aspira a cumplir la sentencia.

Aunado a los requisitos que puedan exigirse para el otorgamiento del exequátur a través de tratados o convenios internacionales, deben observarse aquellos que exija la ley nacional del estado exhortado. En el caso de México, son aplicables las siguientes disposiciones legales:

1. El Artículo 428 del Código Federal de Procedimientos Civiles ordena al tribunal requerido para que determine previamente si la sentencia es o no contraria a las leyes mexicanas, a los tratados o a los principios de derecho internacional; en otras palabras, da al tribunal requerido la facultad de otorgar el exequátur. Así, este artículo establece a la letra:

"ARTICULO 428.- En los casos en que deban ejecutarse por los tribunales mexicanos las sentencias dictadas en país extranjero, el tribunal requerido resolverá previamente si la sentencia es o no contraria a las leyes de la República, a los tratados o a los principios de derecho internacional. En caso afirmativo, se devolverá el exhorto, con la expresión de los motivos que impidan la ejecución de la sentencia."

Por su parte, el artículo 605 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, establece cuáles son las sentencias extranjeras que tendrán fuerza ejecutoria en la República Mexicana. Al efecto, el citado ordenamiento establece lo siguiente:

"ARTICULO 605.- Sólo tendrán fuerza en la República Mexicana las ejecutorias extranjeras que reúnan las siguientes circunstancias:

I. Que se cumpla con las formalidades prescritas en el artículo 108; *

II. Que hayan sido dictadas a consecuencia del ejercicio de una acción personal;

III. Que la obligación para cuyo cumplimiento se haya procedido, sea lícita en la República;

IV. Que haya sido emplazado personalmente el demandado para ocurrir al juicio;

V. Que sean ejecutorias conforme a las leyes de la nación en que se hayan dictado; y

VI. Que llenen los requisitos necesarios para ser consideradas como auténticas."

En cuanto a las formalidades que deberán cumplirse en las sentencias extranjeras, por cuanto toca a la forma de hacerlas conocer al juez exhortado, éstas han sido previamente analizadas en el inciso III anterior, al referirme a las formalidades de los exhortos. Esta

* "Art. 108. Los exhortos que se remitan al extranjero o se reciban de él se sujetarán, en cuanto a sus formalidades, a las disposiciones relativas del Código Federal de Procedimientos Civiles."

remisión nos la hace la fracción I del Artículo 605 antes transcrito, el que a su vez remite a las formalidades previstas en el Código Federal de Procedimientos Civiles.

Por virtud de la disposición de la fracción II del artículo 605, no podrán tener fuerza ejecutoria en México aquellas sentencias producto de una acción real, sino solamente las que fueron consecuencia de una acción personal.

En caso de que la sentencia extranjera a ejecutarse en México haya tenido origen por incumplimiento de una obligación, que conforme a las leyes de la República Mexicana resultase ilícita, tampoco podrá ser materia de ejecución y por lo tanto el exequátur deberá ser denegado.

En caso de que la parte en el juicio sobre la cual se solicita se ejecute la sentencia, no haya sido notificada personalmente para ocurrir al juicio, tampoco podrá reconocérsele ejecutoriedad a dicha sentencia. Como he manifestado con anterioridad, la notificación personal al demandado que hubiese estado dentro de territorio nacional al momento de notificarse la litis, deberá haberse hecho de acuerdo a las leyes mexicanas aplicables en el lugar de su residencia, ya que en caso contrario, se estarían aplicando en forma extraterritorial las leyes del país exhortante, en caso de que conforme a las mismas, se pretendiese emplazarle personalmente de la demanda. En apoyo a lo anterior, el artículo 114 del Código de Procedimientos Civiles del Distrito Federal establece los casos en que el demandado deberá ser notificado personalmente, siendo éstos los siguientes:

"I. El emplazamiento del demandado, y siempre que se trate de la primera notificación en el juicio, aunque sean diligencias preparatorias;

II. El auto que ordena la absolución de posiciones o reconocimiento de documentos;

III. La primera resolución que se dicte cuando se dejare actuar más de tres meses por cualquier motivo;

IV. Cuando se estime que es un caso urgente y así se ordene;

V. El requerimiento de un acto a la parte que deba cumplirlo;

VI. La sentencia que decreta el lanzamiento del inquilino de casa habitación y la resolución que decreta su ejecución; y

VII. En los demás casos que la ley disponga.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia ha sentado jurisprudencia en el caso de que no se hubiere dado el emplazamiento legal en perjuicio del demandado, calificando al procedimiento de viciado. Al efecto, ha resuelto lo siguiente:

"Tesis 177.- EMPLAZAMIENTO. La falta de emplazamiento legal vicia el procedimiento y viola en perjuicio del demandado las garantías de los artículos 14 y 16 Constitucionales."

QUINTA EPOCA

Tomo II.- Fuentes Victoriano.- Pág. 977.
 Tomo III.- E. Tomás B.- Pág. 328.
 Tomo XVI.- Moreno Terrajas Abel y Coags.- Pág. 513.
 Tomo XXVI.- Luca D. Atolini Leteria.- Pág. 926.
 Tomo XXVI.- Sosa Jesús.- Pág. 2541.

"Tesis 180.- EMPLAZAMIENTO POR LA PRENSA. El objeto de la primera notificación en el juicio es hacer saber al demandado los motivos de la demanda y emplazarlo para que pueda defenderse; por lo que el espíritu de la ley, en este caso, es que la susodicha demanda llegue al conocimiento del reo y es nula, por lo tanto, la notificación hecha al mismo por medio de la prensa, si por los datos del expediente se llega a la conclusión de que el actor no ignoraba la residencia del demandado, por lo que no ajustándose el emplazamiento a las normas esenciales del procedimiento, no puede privarse al demandado de sus propiedades y derechos mediante una sentencia dictada sin haber sido oído y vencido en el juicio respectivo."

QUINTA EPOCA

Tomo XXXVII.- Fernández Ignacio.- Pág. 473.

Tomo XL.- Huerta Crujo Emilio.- Pág. 1202.
Tomo XLI.- Nájjar Albiso José.- Pág. 976.
Tomo XLIII.- Sordo Rodrigo.- Pág. 3189.
Tomo XLIV.- Ramos de Neri María Julia.- Pág. 395.

El artículo 116 del mencionado Código Adjetivo del Distrito Federal, establece como lugar en donde deben hacerse las notificaciones personales, la casa designada y en caso de no encontrarse el demandado, establece también el procedimiento de notificación a través de cédula, en la cual deberá hacerse constar la fecha y hora de su entrega, el nombre y apellido del promovente, el juez o tribunal que la emite, la orden de notificación, así como el nombre completo de la persona a quien se le hace entrega de dicha cédula, quien deberá firmar de recibido.

"ARTICULO 116.- La primera notificación se hará personalmente al interesado, o a su representante o procurador, en la casa designada; y no encontrándolo el notificador, le dejará cédula en la que hará constar la fecha y hora en que la entrega, el nombre y apellido del promovente, el juez o tribunal que mandó practicar la diligencia, la determinación que se manda notificar y el nombre y apellido de la persona a quien se entrega, recogiendo la firma en la razón que se asentará del acto."

Para el caso de notificación de la demanda, si no se encuentra el demandado al momento de intentársele notificar, deberá dejársele citatorio para que espere al notificador en hora y día hábil dentro de un periodo comprendido entre las 6 y las 24 horas posteriores y en caso de que no espere nuevamente al notificador, la notificación podrá hacerse por cédula. Esta cédula se entregará a los parientes, empleados o domésticos del interesado, o a cualquier otra persona que viva en el domicilio señalado, una vez que el notificador se haya cerciorado de que ahí lo tiene la persona que debe ser citada, debiendo en todo momento asentarse en el acta los medios por los cuales el notificador se cercioró de que ahí tiene su domicilio la persona demandada. Lo anterior permite que en caso de que el actor no conozca el domicilio del demandado y por tanto no pueda hacerlo del conocimiento del juez, la primera notificación del emplazamiento de la demanda no podrá hacerse legalmente y por lo tanto, el procedimiento se verá obstaculizado. Acompañando a la cédula de notificación, deberán anexarse copia cotejada de la demanda, así como los documentos que el actor hubiere acompañado a la misma.

Por cédula deberá entenderse "el documento firmado por el actuario mediante el cual se notifica una resolución judicial, especialmente la relativa al traslado de la demanda. Con este significado la emplea el artículo 117 del Código de Procedimientos Civiles del Distrito Federal (133).

El artículo 119 del propio Código establece un procedimiento de notificación en caso de que no se conozca el domicilio del demandado, pudiéndole notificar en el lugar en donde se encuentre.

"ART. 119.- Cuando no se conociere el lugar en que la persona que debe notificarse tenga el principal asiento de sus negocios y en la habitación no se pudiere, conforme al artículo anterior, hacer la notificación, se podrá hacer ésta en el lugar en donde se encuentre.

En este caso, las notificaciones se firmarán por el notificador y por la persona a quien se hiciere. Si ésta no supiere o no pudiere firmar, lo hará a su ruego un testigo. Si no quisiere firmar o presentar testigo que lo haga por ella, firmarán dos testigos requeridos al efecto por el notificador. Estos testigos no podrán negarse a hacerlo, bajo la multa de tres a quince pesos."

La sentencia extranjera que se pretenda ejecutar en México, deberá tener la fuerza de ejecutoria, es decir, definitiva o no recurrible, de conformidad con las leyes del país de su procedencia. Por tal virtud, al respecto deberá analizarse casuísticamente la legislación aplicable en esta materia del país exhortante o en su defecto, resulta recomendable cerciorarse de que la sentencia extranjera haya dejado asentada, por el propio juez exhortante, la constancia de que dicha sentencia, de conformidad con las leyes de su país, ha quedado firme y no puede ser recurrida dentro de dicho país.

En cuanto al último requisito previsto por el artículo 605 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, para poder satisfacerlo, es decir, para poder determinar la autenticidad del documento extranjero, deberán satisfacerse las formalidades previstas en el inciso III anterior al referirme a los exhortos. Congruente con lo anterior, el artículo 329 del Código

(133) Pallares, Eduardo. "Diccionario de Derecho Procesal", ob. cit., pág.138.

Adjetivo del Distrito Federal en materia civil, establece que los documentos públicos procedentes del extranjero deberán llenar los requisitos que fije el Código Federal de Procedimientos Civiles, a efecto de que hagan fe en el Distrito Federal.

La ejecución de las sentencias extranjeras está prevista por el artículo 133 de la Constitución Política Mexicana, el cual ordena que los tratados internacionales celebrados por el Presidente de la República, con aprobación del Congreso y de conformidad con la Constitución, serán la ley suprema de toda la Unión y los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

De lo anterior podemos concluir, dice Obregón Heredia, que, "para poder dar cumplimiento debido a la ejecución de una sentencia extranjera, debe estarse atento a lo convenido en los tratados y a la reciprocidad internacional, con la oportuna consulta y observación de la legislación extranjera, a efecto de conocer lo que ordena respecto a la ejecución de sentencias dictadas por nuestros tribunales" (134).

Fundamenta el anterior comentario de Obregón Heredia el artículo 604 del Código adjetivo del Distrito Federal, que establece:

"ART. 604.- Las sentencias y demás resoluciones judiciales dictadas en países extranjeros, tendrán en la República la fuerza que establezcan los tratados respectivos o en su defecto, se estará a la reciprocidad internacional."

Este requisito, en el caso de México, se resume a una sola posibilidad, ya que al respecto México no ha celebrado tratados internacionales para el reconocimiento de sentencias extranjeras; por lo que es aplicable únicamente el de reciprocidad internacional. Por tal razón, resulta inquestionable el que para que un juez mexicano pueda dar reconocimiento a una sentencia

(134) Obregón Heredia, Jorge, "Código de Procedimientos Civiles para el Distrito y Territorios Federales", Primera Edición, México 1973, Editorial Porrúa, S.A., pág. 373.

extranjera, deberá previamente analizar si el país exhortante otorga reciprocidad a las sentencias mexicanas, debiendo tenerse en mente para esa investigación la naturaleza de la sentencia a ejecutarse, es decir, si es de carácter civil, penal, laboral, administrativa o fiscal. En caso de que el juez exhortado no lleve a cabo tal investigación, podrá la parte perjudicada oponer excepción con base en el artículo 607 del propio Código, presentando a la vez los resultados de su investigación.

"ART. 607.- Traducida la ejecutoria en la forma prevista en el artículo 330, se presentará al juzgado competente para su ejecución, pero previamente se formará artículo para examinar su autenticidad y si conforme a las leyes nacionales deba o no ser ejecutada. Se substancia con un escrito de cada parte y con audiencia del Ministerio Público.

La resolución que se dictará dentro del tercer día, contesten o no las partes y el Ministerio Público, será apelable en ambos efectos si se denegare la ejecución y en el efecto devolutivo, si se concediere, y tal apelación se substanciará sumariamente."

A manera ejemplificativa de dicho estudio, en el capítulo siguiente realizo un análisis en cuanto a ejecución de sentencias extranjeras en los Estados Unidos de América, habiendo escogido este país, ya que es con el que México mantiene una mayor relación comercial, haciéndose también más frecuente dicha posibilidad por virtud de su cercanía.

El juez mexicano sólo podrá analizar cuestiones de forma de la sentencia, mas no de fondo, limitándose únicamente a examinar su autenticidad y si debe otorgársele ejecución conforme a las leyes mexicanas.

"ART. 608.- Ni el juez inferior ni el tribunal superior podrán examinar ni decidir sobre la justicia o injusticia del fallo, ni sobre los fundamentos de hecho o de derecho en que se apoye, limitándose tan sólo a examinar su autenticidad y si deba o no ejecutarse conforme a las leyes mexicanas."

Por ejemplo, por virtud de la Ley sobre el Control y Registro de la Transferencia de Tecnología y el Uso y Explotación de Patentes y Marcas, el juez mexicano si podrá negar el carácter de ejecutable a una sentencia extranjera, en el caso de que la misma haya tenido como documento base de su acción, el incumplimiento de un

contrato de los que de acuerdo con el artículo 2o. de la propia ley deba registrarse y no se haya registrado. De conformidad con el artículo 2o. de esta ley, son sujetos de registro los actos, convenios y contratos que consten en documentos que deban surtir efectos en México, relativos a:

- a) La concesión del uso o autorización de explotación de marcas;
- b) La concesión del uso o autorización de explotación de patentes de invención o de mejoras y de los certificados de invención;
- c) La concesión de uso o autorización de explotación de modelos y dibujos industriales;
- d) La cesión de marcas;
- e) La cesión de patentes;
- f) La concesión o autorización de uso de nombres comerciales;
- g) La transmisión de conocimientos técnicos mediante planos, diagramas, modelos, instructivos, formularios, especificaciones, formación y capacitación de personal y otras modalidades;
- h) La asistencia técnica, en cualquier forma que ésta se preste;
- i) La provisión de ingeniería básica y de detalle;
- j) Servicios de operación o administración de empresas;
- k) Servicios de asesoría, consultoría y supervisión, cuando se presten por personas físicas o morales extranjeras o sus subsidiarias, independientemente de su domicilio;
- l) La concesión de derechos de autor que impliquen explotación industrial; y
- m) Los programas de computación.

V. EJECUCION DE SENTENCIA EXTRANJERA.

PROCEDIMIENTO

1. Antecedentes.- El procedimiento de ejecución de sentencia extranjera, así como el correspondiente al otorgamiento del exequatur, fueron inspirados en la legislación española, por lo que probablemente el origen de las confusiones a que me he venido refiriendo se deba en gran medida a que España es un país centralista, mientras que México es una federación.

a) Ley de Enjuiciamiento Civil Española de 1881:

El primer antecedente español sobre la materia lo encontramos en los artículos 922 a 929 de la Ley Española de 1855, los cuales a su vez inspiraron a la legislación española comprendida en la Ley de Enjuiciamiento Civil Española de 1881, aún en vigor, la que establece en lo conducente lo siguiente:

"ART. 951.- Las sentencias firmes pronunciadas en países extranjeros tendrán en España la fuerza que establezcan los tratados respectivos."

"ART. 952.- Si no hubiera tratados especiales con la nación en que se hayan pronunciado, tendrán la misma fuerza que en ellas se diere a las ejecutorias dictadas en España."

"ART. 953.- Si la ejecutoria procediere de una nación en que por jurisprudencia no se da cumplimiento a las dictadas por tribunales españoles, no tendrán fuerza en España."

"ART. 954.- Si no se estuviere en ninguno de los casos de que hablan los tres artículos que anteceden, las ejecutorias tendrán fuerza en España si reúnen las circunstancias siguientes:

- 1o. Que la ejecutoria haya sido dictada a consecuencia del ejercicio de una acción personal;
- 2o. Que no haya sido dictada en rebeldía;

3o. Que la obligación para cuyo cumplimiento se haya procedido sea lícita en España;

4o. Que la carta ejecutoria reúna los requisitos necesarios en la nación en que se haya dictado para ser considerada como auténtica y los que las leyes españolas requieren para que hagan fe en España."

"ART. 955.- La ejecución de las sentencias pronunciadas en naciones extranjeras, se pedirá ante el Tribunal Supremo."

"ART. 956.- Previa la traducción de la ejecutoria con arreglo a derecho y después de oír por término de 9 días a la parte contra quien se dirija y al fiscal, el tribunal declarará si debe o no darse cumplimiento a dicha sentencia.

Contra este auto no habrá ulterior recurso."

"ART. 957.- Para la citación de las partes a quien deba oírse, según el artículo anterior, se librará certificación de la audiencia en cuyo territorio esté domiciliada.

El término para comparecer será de 30 días; pasado dicho término, el tribunal proseguirá en el conocimiento de los autos, aunque no haya comparecido el citado."

"ART. 958.- Denegándose el cumplimiento se devolverá la ejecutoria al que la haya presentado.

Otorgándose, se pronunciará el auto por certificación a la audiencia para que ésta dé la orden correspondiente al Juez de primera instancia del partido en que esté domiciliado el condenado en la sentencia, o en el que deba ejecutarse, a fin de que tenga efecto lo en ella mandado, empleando los medios de ejecución establecidos en la sección anterior."

b) Código de 1872:

El primer antecedente mexicano que copia casi textualmente este último antecedente español, es nuestro Código de 1872, el cual al referirse a las sentencias extranjeras en la República Mexicana, se limita a legislar para el Distrito Federal y para el territorio de Baja California.

c) Código de 1880:

El siguiente antecedente mexicano lo encontramos en el Código de 1880, en sus artículos del 1606 al 1620.

d) Código Distrital de 1884:

Posteriormente, el antecedente más reciente es el del Código Distrital de 1884, el cual al reglamentar esta materia en sus artículos del 780 al 794, estableció:

"ART. 780.- Las sentencias y demás resoluciones judiciales dictadas en países extranjeros, tendrán en la República la fuerza que establezcan los tratados respectivos."

"ART. 781.- Si no hubiere tratados especiales con la nación en que se haya pronunciado, tendrán la misma fuerza que en ellas se diere por las leyes a las ejecutorias y resoluciones dictadas en la República."

"ART. 782.- Si la ejecutoria o resolución procede de una nación en la que, conforme a su jurisprudencia no se dé cumplimiento a las dictadas en los tribunales mexicanos, no tendrán fuerza en la República."

"ART. 783.- Para la ejecución de las sentencias se observará lo dispuesto en los artículos siguientes; para la ejecución de las demás resoluciones se observarán las reglas establecidas en el capítulo II de este título."

"ART. 784.- Para la legalización de las sentencias y resoluciones dictadas en el extranjero, se observará lo dispuesto en los artículos 455 a 458, salvo lo dispuesto en los tratados, o en su defecto, por el Derecho Internacional."

"ART. 785.- En el caso a que se refiere el artículo 781, sólo tendrán fuerza en el Distrito y en Baja California las ejecutorias extranjeras, reuniendo las cinco circunstancias siguientes:

I. Que hayan sido dictadas a consecuencia del ejercicio de una acción personal;

II. Que no haya recaído en rebeldía;

III. Que la obligación, para cuyo cumplimiento se haya procedido, sea lícita en la República;

IV. Que sean ejecutorias conforme a las leyes de la nación en que se hayan dictado.

V. Que reúnan los requisitos necesarios conforme a este Código para ser consideradas como auténticas."

"ART. 786.- Es competente, para ejecutar una sentencia dictada en el extranjero, el juez que lo sería para seguir el juicio en que se dictó conforme al Capítulo II del Título II de este Libro."

"ART. 787.- Presentada la ejecutoria en el juzgado competente, traducida en la forma que previene el artículo 458 y solicitada su ejecución, se correrá traslado a la parte contra quien se dirija, por el término de nueve días."

"ART. 788.- Si la parte contra quien se ha pronunciado el fallo no estuviere presente, se le notificará el decreto con arreglo al Capítulo IV del Título I de este Libro."

"ART. 789.- Evacuado el traslado o pasado el término de los nueve días, se pasará el asunto al representante del Ministerio Público por igual término."

"ART. 790.- Con la vista de lo que exponga dicho funcionario se dictará auto declarando si ha de dar o no cumplimiento a la ejecutoria. Esta providencia es apelable en ambos efectos."

"ART. 791.- En segunda instancia será oído también el Ministerio Público."

"ART. 792.- Ni el juez inferior ni el Tribunal Superior podrán examinar ni decidir de la justicia o injusticia del fallo, así como de los fundamentos de hecho o de derecho en que se apoye, limitándose a examinar su autenticidad, y si conforme a las leyes nacionales debe o no ejecutarse."

"ART. 793.- Si se denegare el incumplimiento, se devolverá la ejecutoria a la parte que la hubiere presentado."

"ART. 794.- Si se otorgare el cumplimiento, se procederá a la ejecución conforme al Capítulo I de este Título."

Nuestra legislación actual omite la fracción II del artículo 785 del Código de 1884, que establecía que el perjudicado no debería haber caído en rebelión. Asimismo, no incluye lo dispuesto en el artículo 791 de dicho Código de 1884, en el cual se establecía que en segunda instancia también debería ser oído el Ministerio Público.

e) Derecho vigente en México:

El actual Código Federal de Procedimientos Civiles publicado el 24 de febrero de 1942, en su Exposición de Motivos al referirse a la ejecución de sentencias extranjeras, establece lo siguiente:

"Tratándose de ejecución de sentencias dictadas en el extranjero, no se juzgó pertinente establecer reglas casuísticas, que en todo caso resultarían insuficientes y que podrían encontrarse en oposición con los principios del Derecho Internacional; por esto se dispone en el artículo 428 que las sentencias extranjeras que hayan de ejecutarse por los tribunales mexicanos, no han de ser contrarias a las leyes de la República, a los tratados o a los principios del Derecho Internacional, regla ésta que tiene toda la generalidad exigida y que permite la mayor libertad de apreciación sobre cada caso particular que la práctica ofrezca."

2. Principio de definitividad.- Una de las finalidades de la ejecución de las sentencias extranjeras, es el de dar cumplimiento al principio de definitividad, es decir, hacer extensivo en todo el mundo el carácter de cosa juzgada de la sentencia. "Bis de eadem re ne sitactio" o sea, no hay acción dos veces por la misma cosa. Es decir, el contenido de la sentencia ejecutoriada se vuelve indiscutible en juicios subsecuentes para garantizar la certidumbre de los derechos derivados de la misma sentencia.

Es importante recalcar que la cosa juzgada no es la sentencia misma, sino los hechos resueltos por la sentencia, los cuales son imposibles de juzgarse nuevamente en un pleito posterior.

La excepción a la regla general de cosa juzgada la encontramos en el artículo 94 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, únicamente en materia de alimentos; ejercicio y suspensión de la patria potestad, interdicción, jurisdicción voluntaria y otras que prevengan las leyes. Dicho artículo 94 establece lo siguiente:

"ART. 94.- Las resoluciones judiciales dictadas con el carácter de provisional pueden modificarse en sentencia interlocutoria o en la definitiva.

Las resoluciones judiciales firmes dictadas en negocios de alimentos, ejercicio y suspensión de la patria potestad, interdicción, jurisdicción voluntaria y las demás que prevengan las leyes, pueden alterarse y modificarse cuando cambien las circunstancias que afectan el ejercicio de la acción que se dedujo en el juicio correspondiente.

..."

El artículo 426 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal define lo que debe entenderse por cosa juzgada al establecer:

"ART. 426.- Hay cosa juzgada cuando la sentencia causa ejecutoria. Causan ejecutoria por ministerio de ley:

I. Las sentencias pronunciadas en juicio cuyo interés no pase de cinco mil pesos;

II. Las sentencias de segunda instancia;

III. Las que resuelven una queja;

IV. Las que dirigen o resuelven una competencia; y

V. Las demás que se declaren irrevocables por prevención expresa de la ley, así como aquéllas en las que se dispone que no haya más recurso que el de responsabilidad."

En relación con la fracción II del artículo antes transcrito, el artículo 1343 del Código de Comercio

establece también que la sentencia de segunda instancia causará ejecutoria:

"ART. 1343.- La sentencia de segunda instancia causará ejecutoria, confirme o revoque la de primera, y cualquiera que sea el interés que en litigio se versee."

Por su parte, el artículo 427 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, determina cuáles sentencias causan ejecutoria por declaración judicial al establecer:

"ART. 427.- Causan ejecutoria por declaración judicial:

I. Las sentencias consentidas expresamente por las partes o por sus mandatarios con poder o cláusula especial;

II. Las sentencias de que hecha la notificación en forma, no se interponga recurso en el término señalado por la ley; y

III. Las sentencias de que se interpuso recurso, pero no se continuaron en forma y término legales, o se desistió de él la parte o su mandatario con poder o cláusula especial."

En cuanto al supuesto previsto en la fracción I del artículo anterior, el juez deberá declarar la ejecutoria judicial correspondiente en forma oficiosa.

En cuanto al supuesto previsto en la fracción II del artículo 427, la declaración se hará substanciado un artículo con un escrito de cada parte, teniéndose un término de tres días para contestar y otros tres para dictar la resolución. En caso de que hubiere desistimiento del recurso, la declaración la deberá hacer el juez, también en forma oficiosa.

De conformidad con el artículo 429 del mismo ordenamiento legal, una vez que se haya declarado que una sentencia ha causado ejecutoria, o que no la ha causado, no se admite mayor recurso que el de responsabilidad.

En cuanto a la fracción III del artículo 427, en caso de que en el recurso se omitiese expresar los agravios, el mismo se tendrá por no interpuesto. Al respecto, el artículo 705 establece a la letra:

"ART. 705.- En caso de que el apelante omitiera en el término de ley expresar los agravios, se tendrá por desierto el recurso, haciendo la declaración el superior sin necesidad de acusarle la rebeldía correspondiente."

En cuanto al concepto de cosa juzgada, nuestra Suprema Corte de Justicia ha sentado jurisprudencia en los siguientes términos:

"Tesis 124.- COSA JUZGADA. No existe cosa juzgada cuando se está en presencia de los hechos aducidos por terceros, que no han litigado y a quienes, por esta razón, no puede afectarlos lo decidido en una sentencia dictada en un juicio en que no han sido partes."

QUINTA EPOCA

Tomo XXV, pág. 1446. González de García María de los Angeles.
 Tomo XXX, pág. 127. Gómez Luis G.
 Tomo XXXVI, pág. 1978. Gutiérrez Vda. de González Antonia.
 Tomo XLI, pág. 2993. Oria Isaac.
 Tomo LVIII, pág. 385. Ericksen Oscar Zug. D., y Coags.

"Tesis 125.- COSA JUZGADA. Para que la sentencia ejecutoria dictada en un juicio surta efectos de cosa juzgada en diverso juicio, es necesario que haya resuelto el mismo fondo substancial controvertido nuevamente en el juicio donde se opone la excepción perentoria. Para ello es necesario que concurren identidad en las cosas, en las personas y en las calidades con que éstas intervinieron."

QUINTA EPOCA

Suplemento de 1956, pág. 172. A.D. 2893/43. Rafael García.

SEXTA EPOCA

Volumen XXII, pág. 206. A.D. 1679/58. Adela Rodríguez Arenas.
 Volumen XXXVI, pág. 44. A.D. 4874/59. Rodolfo Salcedo Moreno. 5 votos.
 Volumen LV, pág. 24. A.D. 4580/60. Juan Fernando Reyes. 5 votos.
 Volumen LXXVI, pág. 24. A.D. 5912/62. Guadalupe Durán, succs. Unanimidad de 4 votos.

TESIS RELACIONADAS:

Tesis 880.- COSA JUZGADA. Hay cosa juzgada cuando en dos juicios diversos se surten los siguientes requisitos: identidad de la cosa demandada -eadem res-, identidad de la causa -eadem causa pretendi-, identidad de las partes -eadem conditio personarum-.

Amparo directo 7952/1963. Rosa Escamilla de Piñón. Febrero 25 de 1965. Unanimidad de 5 votos. Ponente: Ministro Rafael Rojina Villegas. Tercera Sala. Sexta Epoca, Volumen XCII, Cuarta Parte, pág. 45.

Tesis 881.- COSA JUZGADA, ALCANCE DE LA. Nuestro derecho, inspirado en las viejas leyes españolas, siempre ha admitido que los terceros tienen derecho a reclamar la nulidad de la sentencia a la que fueron ajenos y a excepciones en su contra. El Código de Procedimientos Civiles del Distrito Federal en vigor ha establecido el principio de que por ser el juicio res inter alios acta, puede el tercero excepcionarse contra la sentencia que ha alcanzado la autoridad de la cosa juzgada, salvo cuando se trate de estado civil de las personas; pero en el entendido de que aun en este caso puede el tercero excepcionarse contra la sentencia que ha alcanzado la autoridad de la cosa juzgada, salvo cuando se trate de estado civil de las personas; pero en el entendido de que aun en este caso puede el tercero excepcionarse contra la sentencia firme cuando se trate de confusión de los litigantes para perjudicarlo.

Amparo directo 1724/1958. Guillermo Castañeda. Mayo 28 de 1960. Unanimidad 5 votos. Ponente: Ministro Mariano Ramirez Vázquez. Tercera Sala. Sexta Epoca. Volumen XXXIII, Cuarta Parte, pág. 123.

Tesis 883.- COSA JUZGADA, CUANDO EN EL JUICIO ES PARTE UNA SUCESION NO ALCANZA A LOS HEREDEROS. Como es sabido, la cosa juzgada existe cuando los actos de voluntad de soberanía del Estado regulan en forma obligatoria e inmutable las relaciones jurídicas que le son sometidas en juicio, mediante el ejercicio de una acción; pero a condición de que entre la relación jurídica fallada con sentencia definitiva y la que nuevamente se pronuncie, exista identidad de sujetos, objeto y causa de pedir. La apreciación del juez al quem, en el sentido de que la ejecutoria dictada en otro juicio alcanza a todos los herederos de la sucesión por considerar que todos fueron oídos por conducto del albacea, es una apreciación equivocada, porque en el caso existe marcada apreciación de intereses entre todos los aspirantes a la herencia.

Amparo directo 8285/1940/1a. Isabel Estrada (menor). Septiembre 8 de 1952. Unanimidad de 4 votos. Tercera Sala. Suplemento 1956, pág. 171. Seminario Judicial de la Federación.

Doctrinalmente se ha dado un sinnúmero de definiciones de cosa juzgada, siendo el libro de Becerra Bautista una magnífica recopilación de las distintas definiciones dadas desde los romanos: "res un iudicium deducta", la cosa deducida en juicio, pasando por Chiovenda, Gayo, Paulo, Ulpiano, Pothier, el Código Napoleónico, Savigny, Endeman, Ugo Rocco, etc. (135). Para un análisis doctrinal comparativo de cosa juzgada, se sugiere remitirse a la citada obra, ya que no es la intención del presente trabajo profundizar sobre este tema.

Si conforme a la fracción III del artículo 121 de la Carta Magna, se establece que las sentencias expedidas en un Estado de la República sólo tendrán fuerza ejecutoria en otro Estado de la República cuando así lo dispongan las leyes del primero de ellos, por analogía esta regla debe aplicarse en materia internacional. En forma expresa lo confirma la fracción V del artículo 605 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal al establecer: "v. Que sean ejecutorias conforme a las leyes de la nación en que se hayan dictado;".

(135) Becerra Bautista, José, "El Proceso Civil en México", Cuarta Edición, Editorial Porrúa, S.A., 1974, pág. 200 y siguientes.

3. Acciones extranjeras ejecutables en México (derechos personales).- Las sentencias extranjeras que podrán ejecutarse en México serán solamente aquellas que versen sobre derechos personales. Al respecto, el párrafo segundo de la mencionada fracción III del artículo 121 de la Constitución, establece que las sentencias sobre derechos personales emanadas de un Estado de la República, sólo serán ejecutadas en diverso cuando la persona condenada se haya sometido expresamente, o por razón de su domicilio, a la justicia del Estado que la pronunció, debiendo también probarse que dicha persona condenada fue citada personalmente para ocurrir al juicio:

"AR". 121.-

III.

Las sentencias sobre derechos personales sólo serán ejecutadas en otro estado cuando la persona condenada se haya sometido expresamente, o por razón de su domicilio, a la justicia que las pronunció y siempre que haya sido citada personalmente para ocurrir al juicio;"

Por mayoría de razón, estas reglas también deben aplicarse a aquellas sentencias emitidas por un país extranjero, siendo que nuestra Carta Magna las impone a las sentencias emitidas por diversa entidad federativa dentro de la propia República Mexicana. Al respecto, Tena Ramírez (136) critica dicha fracción tercera, manifestando que tal precepto no se justifica en un régimen federal. Sin embargo, probablemente el Constituyente de 1917, al inspirarse en la Constitución Política de los Estados Unidos de América, copió esta institución. Como se verá en el próximo capítulo, los Estados Unidos de América consideran a los distintos Estados de la Unión Americana, para efectos de jurisdicción, como si se tratase de un país extranjero y sólo recientemente se le han dado ciertas prerrogativas cuando la resolución judicial proviene de una entidad de la Unión Americana, a la que han llamado una resolución de una entidad hermana, "sister state".

Por virtud de lo previsto en este segundo párrafo de la fracción tercera del artículo 121 de la Constitución, resulta que la gran mayoría de las sentencias extranjeras que pretenden ejecutarse en México, verán imposibilitada

(136) Tena Ramírez, citado por Becerra Bautista, José, ob. cit., pág. 368.

su intención cuando la parte condenada que no resida en el domicilio del juez extranjero, no se someta expresamente a dicha jurisdicción y que además no haya sido citada personalmente para ocurrir al juicio, de conformidad con las leyes procesales mexicanas aplicables al lugar de su residencia. Esto podrá hacerse valer por cualquier litigante, ocasionándose un caos de justicia que no podrá impedirse, aunque la costumbre no ha sido en tal sentido, tal vez porque este párrafo ha pasado inadvertido en la mayoría de los casos de ejecución de sentencia extranjera en México.

Con base en las disposiciones que señalan que sólo se ejecutarán en México sentencias ejecutoriadas de acuerdo a la ley de origen y de que para ello se requiere que la parte condenada se someta expresamente y que sea citada en forma personal, no podrá llevarse a cabo en México embargo preventivo extranjero alguno.

Es importante tomar en cuenta que para que se considere que en México una persona ha sido legalmente notificada en forma personal de la primera notificación (el ejemplo es tomado para el Distrito Federal por ser el modelo normalmente seguido por los Estados), en cumplimiento a lo previsto por los artículos 58 y 116 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, se requiere que tal notificación haya sido hecha por el órgano judicial mexicano competente, ya que de lo contrario tal notificación será nula y en consecuencia, en su momento no se podrá ejecutar en México la sentencia extranjera. En contraste con esto, como dije anteriormente, en otros países como en los Estados Unidos de América, las notificaciones de emplazamiento, o primeras notificaciones, pueden hacerse por el propio actor, su mandatario o por cualquier tercera persona. El pretender dar validez en México a una notificación de emplazamiento hecha de acuerdo al sistema americano, sería violatorio del artículo 121, fracción I, de la Constitución, aplicado por mayoría de razón, al estarse aplicando con extraterritorialidad la ley americana dentro de territorio nacional, además de violar la soberanía del país. Asimismo, se violarían en perjuicio del demandado las disposiciones de los artículos 58 y 116 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, trayendo como consecuencia la nulidad de todo lo actuado.

"ARTICULO 121.- En cada Estado de la Federación se dará entera fe y crédito a los actos públicos, registros y procedimientos judiciales de todos los otros. El

Congreso de la Unión, por medio de leyes generales, prescribirá la manera de probar dichos actos, registros y procedimientos, y el efecto de ellos, sujetándose a las bases siguientes:

I. Las leyes de un Estado sólo tendrán efecto en su propio territorio y, por consiguiente, no podrán ser obligatorias fuera de él;

..."

"ARTICULO 58.- Las actuaciones judiciales deberán ser autorizadas, bajo pena de nulidad, por el funcionario público a quien corresponda dar fe o certificar el acto."

"ARTICULO 116.- La primera notificación se hará personalmente al interesado, o a su representante o procurador, en la casa designada; y no encontrándolo el notificador, le dejará cédula en la que hará constar la fecha y la hora en que la entrega, el nombre y apellido del promovente, el juez o tribunal que manda practicar la diligencia, la determinación que se manda notificar y el nombre y apellido de la persona a quien se entrega, recogiéndole la firma en la razón que se asentará del acto."

4. Sentencia extranjera válida y reconocida.- Para que la sentencia extranjera se considere válida y tenga fe dentro de la República Mexicana, deberá constar en un documento público extranjero, debidamente legalizado por autoridad diplomática mexicana. Al respecto, el artículo 131 del Código Federal de Procedimientos Civiles establece:

"ART. 131.- Para que hagan fe en la República los documentos públicos procedentes del extranjero, deberán presentarse debidamente legalizados por las autoridades diplomáticas o consulares, en los términos que establezcan las leyes relativas.

En caso de imposibilidad para obtener la legalización a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 213."

Por su parte, el artículo 213 establece al respecto el procedimiento a seguirse en caso de que el documento público extranjero se hubiere extraviado o destruido, pudiendo demostrarse solamente la existencia de éste a través de testigos, mas no el contenido del mismo. El

contenido de la sentencia sólo se podrá acreditar mediante confesión de la contraparte, o por pruebas de otras clases aptas para acreditar directamente la existencia de la resolución contenida en dicha sentencia."

En cuanto a la naturaleza de la sentencia, se puede concluir que una sentencia, independientemente de que sea nacional o extranjera, es un acto jurídico, con base en la definición de Bonnecase sobre dicho acto: "es una manifestación exterior de voluntad, bilateral o unilateral, cuyo fin directo es engendrar, fundándose en una regla de derecho en contra o en provecho de una o de varias personas, un estado, es decir, una situación jurídica general y permanente, o, al contrario, un efecto de derecho limitado que conduce a la formación, a la modificación o a la extinción de una relación de derecho" (137).

De tal suerte, y conforme al artículo 13 del Código Civil para el Distrito Federal, una sentencia deberá regirse por las disposiciones del propio Código.

"ART. 13.- Los efectos jurídicos de actos y contratos celebrados en el extranjero que deban ser ejecutados en el territorio de la República, se regirán por las disposiciones de este Código."

Cabe recordar que de acuerdo al artículo primero del propio Código Civil, las disposiciones del mismo serán aplicables en materia común dentro del Distrito Federal y en toda la República en asuntos del orden federal.

El Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, en su versión original de 1932, establecía en su artículo 10. los requisitos necesarios para el ejercicio de las acciones civiles y los enumeraba de la siguiente manera:

"ART. 10.- El ejercicio de las acciones civiles requiere:

I. La existencia de un derecho;

(137) Bonnecase (Suppl., T. II, No.251), cit. p. Borja Soriano Manuel, "Teoría General de las Obligaciones", Ed. Porrúa, S.A., México, 1971, 7a. Ed. pág. 97.

II. La violación de un derecho o el desconocimiento de una obligación, o la necesidad de declarar, preservar o constituir un derecho;

III. La capacidad para ejercitar la acción por sí o por legítimo representante;

IV. Interés en el actor para deducirla.

Falta el requisito del interés siempre que no pueda alcanzarse el objeto de una acción, aun suponiendo favorable sentencia."

Con base en lo anterior, se confirmaba la teoría de que la ejecución de una sentencia no equivale a una acción independiente, ya que no se daban todos los supuestos exigidos por el artículo 10, antes transcrito. Además, la acción, como la define Obregón Heredia (138), es el derecho de petición de justicia protegido como garantía constitucional en los artículos 80. y 17, que se debe formular conforme a los requisitos procedimentales ante el gobierno jurisdiccional, a efecto de que éste intervenga y resuelva mediante audiencia del demandado, sobre si debe negarse o concederse el derecho que nos hemos auto atribuido.

Sin embargo, en la forma actual en que se encuentra redactado dicho numeral, ya no se requieren los dos primeros requisitos previstos en la versión original, es decir, la existencia de un derecho y la violación del mismo, sino basta con tener un interés en que la autoridad judicial declare o constituya un derecho o imponga una condena.

"ART. 10. Sólo puede iniciar un procedimiento judicial o intervenir en él, quien tenga interés en que la autoridad judicial declare o constituya un derecho o imponga una condena a quien tenga el interés contrario."

Con base en lo anterior, opino que en México, de acuerdo a la ley vigente, la ejecución de una sentencia sí puede equivaler a una acción independiente.

5. Competencia judicial.- De acuerdo a lo previsto por el artículo 104, fracción I, de la Constitución, en

(138) Obregón Heredia, Jorge, "Código de Procedimientos Civiles para el Distrito y Territorios Federales", México 1949, Ed. Manuel Porrúa, S.A., pág. 14.

caso de ejecución de sentencia en materia civil o penal y siendo objeto de la misma un derecho personal, conocerán los tribunales federales, siempre que exista alguna ley federal o algún tratado internacional cuya violación o inaplicabilidad se exija. Pero cuando dicha controversia sólo afecta intereses de particulares, podrán también conocer los tribunales locales de los Estados o del Distrito Federal, a elección del actor.

Lo anterior quiere decir que también se podrán ejecutar en México sentencias extranjeras en materia civil o penal, en las que alguna o ambas partes sean Estados, caso del cual conocerán siempre los tribunales federales. Igualmente podrán ejecutarse en México sentencias en las que una de las partes sea un Estado, cuando la naturaleza de su relación en el acto que dio origen a la obligación incumplida sea de coordinación, es decir, que haya intervenido desposeído de su imperium.

De conformidad con el numeral 606, en relación con el 156, fracción IV del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, es competente para ejecutar una sentencia dictada en el extranjero, y como ya quedó asentado debe versar únicamente sobre acciones personales, el juez competente del domicilio del demandado. Al respecto, estos artículos establecen:

"ART. 606.- Es competente para ejecutar una sentencia dictada en el extranjero el juez que lo sería para seguir el juicio en que se dictó conforme al título tercero."

Y como ya se ha dicho con anterioridad, con base en la fracción II del artículo 605 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, las sentencias extranjeras sólo se ejecutarán en México si son dictadas a consecuencia del ejercicio de una acción personal. Al respecto, el artículo 156 establece en su fracción IV lo siguiente:

"ART. 156.- Es juez competente:

...

IV. El del domicilio del demandado, si se trata del ejercicio de una acción sobre bienes muebles o de acciones personales o del estado civil.

Quando sean varios los demandados y tuvieren diversos domicilios, será competente el juez del domicilio que escoja el actor;

..."

De acuerdo con Pérez Palma (139), "la acción personal tiene por objeto hacer efectivo algún derecho personal; son tantas, cuantos derechos personales puedan existir, ya que a cada derecho corresponde, correlativamente, una obligación; desde la época del Derecho Romano ha sido costumbre dar a la acción el mismo nombre del derecho que tutela".

Al respecto el artículo 25 del Código de Procedimientos Civiles del Distrito Federal establece:

"ART. 25.- Las acciones personales se deducirán para exigir el cumplimiento de una obligación personal, ya sea de dar, de hacer o no hacer determinado acto."

De acuerdo al artículo 2011 del Código Civil para el Distrito Federal, las obligaciones de dar pueden consistir en la traslación de dominio de cosa cierta, en la enajenación temporal del uso o goce de cosa cierta o en la restitución de cosa ajena o pago de cosa debida. Por cuanto a las obligaciones de hacer, el artículo 2027 del propio Código Civil establece que si el obligado a prestar un hecho no lo hiciere, el acreedor tiene derecho a pedir que a costa de aquél se ejecute por otro, cuando la sustitución sea posible. Igualmente, se podrá exigir tal cumplimiento en el caso de que no se cumpliera con la obligación de la manera convenida, pudiendo el acreedor solicitar que se deshaga lo mal hecho.

Por cuanto a las obligaciones de no hacer, el artículo 2028 del mismo ordenamiento establece que el que está obligado a no hacer alguna cosa, quedará sujeto al pago de daños y perjuicios en caso de contravención y si hubiere obra material, podrá exigir el acreedor que sea destruida a costa del obligado. Como ya lo mencioné con anterioridad en capítulo previo, considero también la existencia de las obligaciones de no dar, consistentes a contrario sensu de lo previsto en el artículo 2011, en la no traslación de cosa cierta, en la no enajenación

(139) Pérez Palma, Rafael, "Guía de Derecho Procesal Civil", Cuarta Edición, México 1971, pág. 51.

temporal del uso o goce de cosa cierta, o en la no restitución de cosa ajena o no pago de cosa debida. Este tipo de obligaciones de no dar pueden ser como por ejemplo aquella ordenada en mandato de la autoridad hacendaria, la cual ha determinado un crédito en contra de un arrendador de un inmueble y le impone la obligación al arrendatario de no pagar la renta al arrendador, debiendo depositarla en determinada oficina fiscalizadora, so pena de pago doble. Otro ejemplo pudiere ser aquél contenido en una sentencia de alimentos, por medio de la cual se le impone la obligación al patrón de no pagar en su totalidad el salario a su empleado, debiendo darlo en favor de la cónyuge o de los hijos de dicho empleado.

El juez competente para ejecutar una sentencia extranjera puede sostener su competencia ante otro juez que no ejerza jurisdicción sobre él, mas no así ante otro juez que sí la ejerza (Art. 146 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal).

La excepción a esta regla se da para el caso de cumplimiento de un exhorto, en el cual el tribunal exhortado no está impedido para sostener su competencia, de conformidad con el artículo 147 del propio Código Procesal:

"ART. 147.- El tribunal que reconozca la jurisdicción de otro por providencia expresa, no puede sostener su competencia.

Si el caso del reconocimiento consiste sólo en la cumplimentación de un exhorto, el tribunal exhortado no está impedido para sostener su competencia."

Es común que se confundan los términos jurisdicción y competencia, por lo que a efecto de aclarar este punto, me remito al concepto que ha expresado la Suprema Corte en la siguiente ejecutoria:

"6. Jurisdicción y competencia.- Frecuentemente se confunden estos dos conceptos; pero debe entenderse que la jurisdicción es la potestad de que se ven investidos los jueces para administrar justicia; la competencia es la facultad que tienen para conocer de ciertos negocios, ya por la naturaleza misma de las cosas o bien por razón de las personas. La jurisdicción es el género y la

competencia la especie. Un juez puede tener jurisdicción y no competencia, pero no lo contrario. Para que tenga competencia se requiere que el conocimiento del pleito le sea atribuido por la ley. La jurisdicción y la competencia emanan de la ley; mas la competencia algunas veces también se deriva de la voluntad de las partes, lo que no sucede con la jurisdicción. Tomo XXV, pág. 1647."

De conformidad con el artículo 599 del Código Adjetivo para el Distrito Federal, el juez exhortado deberá cumplir con lo que le solicita el juez requirente, siempre que lo solicitado no sea contrario a las leyes del Distrito Federal. Asimismo, este precepto hace referencia a que el exhorto deberá traer las inserciones necesarias, las cuales no están previstas en la legislación del Distrito Federal ni en la Federal a que antes he hecho referencia. Por otra parte, por virtud de la derogación de los artículos 455 y 472 llevada a cabo por las reformas de enero de 1967 en el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, quedaron suprimidos los jueces ejecutores, por lo cual la ejecución de las sentencias extranjeras corresponderá a los jueces titulares.

El artículo 599 de dicho ordenamiento legal establece lo siguiente:

"ART. 599.- El juez ejecutor que reciba exhorto con las inserciones necesarias, conforme a derecho para la ejecución de una sentencia y otra resolución judicial, cumplirá con lo que disponga el juez requirente, siempre que lo que haya de ejecutarse no fuere contrario a las leyes del Distrito Federal."

Sin embargo, el juez ejecutor tiene facultades para conocer de excepciones de competencia interpuestas por las partes en el litigio original, con base en la facultad que le otorga el artículo 600, el cual no hace distinción a si la excepción de falta de competencia está limitada únicamente en cuanto al acto de ejecución, o también en cuanto a la competencia o incompetencia del juez exhortante para conocer del juicio cuya sentencia se pretende ejecutar. Ante el hecho de que si la ley no distingue, nosotros no debemos distinguir, debe comprenderse a ambas incompetencias.

"ART. 600.- Los jueces ejecutores no podrán oír ni conocer de excepciones cuando fueren opuestas por alguna de las partes que litigan ante el juez requirente, salvo

el caso de competencia legalmente interpuesta por alguno de los interesados."

Considero que para el conocimiento de incompetencia que pudiese plantear una de las partes por cuanto toca al conocimiento del juez exhortante, deberán aplicarse las disposiciones relativas al Código Federal de Procedimientos Civiles.

7. Oposición de la ejecución.- A la solicitud de ejecución podrán oponerse solamente los terceros que consideren tener un derecho de propiedad sobre el bien en el cual se pretende ejecutar la sentencia extranjera, mas no así un derecho de posesión derivada, tal como el arrendamiento, usufructo o cualquier otro título. Dicho tercero deberá acreditar su título de propiedad y en caso de que no pruebe poseer tal derecho, será condenado a costas y daños y perjuicios. Cabe hacer la aclaración que el juez ejecutor, al momento de conocer la oposición interpuesta por el tercero, no podrá entrar al fondo en cuanto a la veracidad o legalidad del derecho de dicho tercero. Por cuanto a la condena de pago de daños y perjuicios impuesta al tercero opositor que no probare su derecho a la cosa sobre la cual verse la oposición, considero que no podrá ser impuesta por el propio juez exhortado, al menos no dentro del mismo procedimiento de ejecución, ya que sería inconstitucional, pues requiere de un juicio previo en el que se satisfagan las formalidades esenciales del procedimiento y que el tercero sea oído y vencido en juicio y toda vez que todo ello resulta imposible de cumplirse dentro del incidente de oposición, la condena de daños y perjuicios resulta de difícil realización. En caso de que el tercero demuestre su título sobre la cosa a la cual se pretende ejecutar la sentencia extranjera, la misma no podrá ejecutarse y deberá devolverse el exhorto con inserción del auto recaído a la oposición del tercero.

El artículo 601 del Código Procesal del Distrito Federal re la esas oposiciones de terceros, estableciendo a la letra

"ART. 601.- Si al ejecutar los actos insertos en las requisitorias, se opusiese algún tercero, el juez ejecutor oirá sumariamente y calificará las excepciones opuestas conforme a la regla siguiente:

I. Cuando un tercero que no hubiere sido oído por el juez requirente y poseyere en nombre propio la cosa en que

deba ejecutarse la sentencia, no se llevará adelante la ejecución, devolviéndose el exhorto con inserción del auto en que se dictará esa resolución y de las constancias en que se haya fundado; y

II. Si el tercer opositor que se presente ante el juez requerido, no probare que posee con cualquier título traslativo de dominio la cosa sobre la que verse la ejecución del auto inserto en la requisitoria, será condenado a satisfacer las costas, daños y perjuicios a quien se los hubiere ocasionado. Contra esta resolución sólo se da el recurso de queja."

La facultad de los jueces para conocer de los derechos esgrimidos por terceros, al momento de intentarse la ejecución de una sentencia, ha sido ratificada por la Suprema Corte de Justicia en la siguiente ejecutoria:

8. "Jueces requeridos.- La ley ha dado a los jueces requeridos jurisdicción bastante para juzgar las pretensiones de quienes, alegando derechos propios, son del todo extraños a la contienda judicial que motiva el exhorto. T. XI, pág. 1099."

9. Requisitos de la sentencia extranjera para ser ejecutada.- Solo se ejecutarán en México las sentencias extranjeras que reúnan las siguientes condiciones previstas por el artículo 602 del Código Procesal de Distrito Federal:

"1. Que versen sobre cantidad líquida o cosa determinada individualmente;

2. Que si se tratare de derechos reales sobre inmuebles o de bienes inmuebles ubicados en el Distrito Federal, fueren conforme a las leyes del Distrito Federal;

3. Que tratándose de derechos personales o del estado civil, la persona condenada se haya sometido expresamente o por razón de domicilio a la justicia que la pronunció; y

4. Siempre que la parte condenada haya sido emplazada personalmente para ocurrir al juicio."

Salvo lo previsto en la fracción I del artículo 602, todos los demás requisitos se encuentran también previstos en el artículo 121 Constitucional.

Especial atención demanda el requisito de que en acciones personales se requiere que la persona condenada se haya sometido expresamente o por razón de su domicilio al tribunal ordenador y que se le hubiere citado en forma personal para ocurrir al juicio. Este criterio está sustentado por la Suprema Corte de Justicia en la siguiente ejecutoria:

10. "Ejecución extraterritorial de las sentencias.- Si bien el artículo 121 de la Constitución manda que en cada Estado de la República se dé entera fe y crédito a los actos públicos, registros y procedimientos judiciales de todos los otros Estados, también ordena que las sentencias sobre derechos personales sólo sean ejecutadas en el Estado distinto de aquél en que fueron dictadas, cuando la persona condenada se haya sometido expresamente o por razón de domicilio, a la justicia que las pronunció y siempre que hubiere sido citada personalmente para ocurrir al juicio. T. XXXIII, pág. 978."

Si el requisito de sometimiento expreso y notificación personal se exige para acciones personales ejercidas en distintos Estados de la República Mexicana, por mayoría de razón es de exigirse para juicios seguidos en otro país cuando la sentencia correspondiente se pretenda ejecutar en México.

Toda vez que por virtud del procedimiento diplomático para la ejecución de una sentencia, se requiere que sea el Tribunal Superior del Distrito Federal quien reciba la sentencia por la vía diplomática, es decir, a través de la Secretaría de Relaciones Exteriores, y siendo dicho Tribunal Superior de Justicia el que remite tal sentencia extranjera a un juez competente por razón del domicilio de la persona condenada en dicha sentencia, dicho juez del domicilio no podrá dar curso a ninguna excepción que opongan los interesados, atento lo dispuesto por el Artículo 603 del Código de Procedimientos Civiles:

"ART. 603.- El juez que reciba despacho u orden de su superior para ejecutar cualquier diligencia, es mero ejecutor y, en consecuencia, no dará curso a ninguna excepción que opongan los interesados, y se tomará simplemente razón de sus respuestas en el expediente, antes de devolverlo."

11. Reciprocidad.- De conformidad con el artículo 604 del propio Código de Procedimientos Civiles, se establece que la sentencia extranjera y demás resoluciones judiciales dictadas en países extranjeros, tendrán en México la fuerza que establezcan los tratados respectivos o, en su defecto, la reciprocidad internacional. Al respecto, el artículo 133 de la Constitución Política Mexicana establece que los tratados internacionales celebrados con aprobación del Congreso, así como la propia Constitución, serán la Ley Suprema de la Unión y los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes que de ella emanen y tratados, a pesar de que existieren disposiciones en contrario en sus propias Constituciones o leyes locales.

"ART. 604.- Las sentencias y demás resoluciones judiciales dictadas en países extranjeros, tendrán en la República la fuerza que establezcan los tratados respectivos, o, en su defecto, se estará a la reciprocidad internacional."

"ART. 133.- Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados."

Toda vez que México no ha firmado tratados sobre ejecución de sentencia extranjera con país alguno, deberá de estarse a la reciprocidad internacional que se tenga en un momento dado con el país solicitante, para lo cual deberá revisarse la legislación del país solicitante, a efecto de determinar qué tratamiento le da a las sentencias mexicanas que pretendan ejecutarse dentro de su territorio, debiendo hacerse este estudio en forma específica en cuanto a materia, es decir, si se trata de materia civil, penal, laboral, etc.

Toda vez que conforme al artículo 104 de la Constitución, la Federación no se reserva la facultad de ejecutar sentencias extranjeras en México, la facultad le corresponde a los Estados. Para estos efectos y la vez que será juez competente el del domicilio de la parte condenada, deberá analizarse para cada caso concreto la legislación local de los Estados en materia de ejecución de sentencias extranjeras.

En cuanto a este tema, se puede decir que en términos generales, los Estados han copiado al Código Procesal para el Distrito Federal. A continuación, presento un cuadro de los diversos Códigos de Procedimientos Civiles de los distintos Estados de la República Mexicana, haciendo referencia al año de su iniciación de vigencia, así como a los artículos en los que se reglamenta la materia de ejecución de sentencia extranjera:

12. Estudio comparativo de las legislaciones civiles de las entidades federativas:

ENTIDAD FEDERATIVA	FECHA DEL CODIGO	ARTICULOS
Aguascalientes	1947	488 a 493
Baja California	Adopta el Código Procesal del Distrito Federal.	
Campeche	1942	890 a 899
Coahuila	1941	604 a 608
Colima	1954	603 a 607
Chiapas	1938	582 a 586
Chihuahua	1941	756 a 760
Durango	1932	593 a 597
Guanajuato	1947	No reglamenta el tema.
Guerrero	1934	585 a 589
Hidalgo	1940	592 a 596
Jalisco	1938	516 a 519
México	1937	719, remite al Federal.
Michoacán	1936	827 a 830
Morelos	1954	454 a 461

Nayarit	Adopta el Código Pro- cesal del Distrito - Federal.	
Nuevo León	1935	508 a 512
Oaxaca	1944	586 a 690
Puebla	1954	372 a 374 remite al Federal.
Querétaro	1954	536 a 560
San Luis Potosí	1947	1016 a 1021
Sinaloa	1940	523 a 528
Sonora	1949	475 a 482
Tabasco	1950	583 a 587
Tamaulipas	1961	718 a 725
Tlaxcala	1926	694 a 707
Veracruz	1922	447 a 451
Yucatán	1941	420 a 433
Zacatecas	1965	475 a 482

Toda vez que las legislaturas locales pueden modificar su Código de Procedimientos Civiles, resulta conveniente para cada caso específico, consultar su Código actualizado al momento de atender un caso de ejecución en cada uno de estos Estados de la República.

13. Sentencias extranjeras que pueden ejecutarse en México.- Las sentencias se han clasificado de acuerdo a diversos sistemas, sin embargo, para los efectos del presente estudio, las clasificaré en cuanto a la materia, es decir, en sentencias civiles, mercantiles, penales, laborales (laudos) y fiscales.

Para que puedan ejecutarse en México sentencias extranjeras, éstas deben estar investidas del imperium de ejecución y haber sido dictadas por un órgano judicial.

- a) **Sentencias civiles.-** Sólo son susceptibles de ejecutarse en México las sentencias civiles lato-sensu, o sea, aquellas que versan sobre las materias civil y mercantil (140).

Esta teoría es sostenida por Wolff, al expresar: "sólo son reconocidas las sentencias firmes de los tribunales civiles extranjeros, no las de tribunales administrativos o de lo criminal por más que éstas resuelvan accesoriamente pretensiones de Derecho Civil..." (141).

El artículo 50. del Tratado de Montevideo sobre Derecho Procesal establece que sólo se concede la posibilidad de ejecución a las sentencias civiles y comerciales y a las dictadas por un tribunal internacional, siempre que se refieran estas últimas a personas o a intereses privados.

De acuerdo al artículo 423 del Código de Bustamante, "toda sentencia civil o contencioso-administrativa dictada en uno de los Estados contratantes, tendrá fuerza y podrá ejecutarse en los demás si reúne las siguientes condiciones:..."

El artículo 433 del propio Código de Bustamante, exceptúa dos puntos: "Se aplicará también ese mismo procedimiento a las sentencias civiles dictadas en cualquiera de los Estados contratantes por un tribunal internacional, que se refieran a personas o intereses privados."

- b) **Sentencias penales.-** De acuerdo con Wolff, "no son ejecutables las sentencias en materia penal por más que resuelvan accesoriamente pretensiones de Derecho Civil." Las pretensiones de Derecho Civil que pudiesen intentar las sentencias de naturaleza penal, pueden ser aquellas que reclaman un pago por responsabilidad civil (142).

(140) Arellano García, Carlos, ob. cit., pág. 716.
 (141) Wolff, Martin, "Derecho Internacional Privado", pag. 49, cit. p. Arellano García, Carlos, ob. cit. pag. 716.
 (142) Wolff, Martin, "Derecho Internacional Privado", pág. 49, cit. p. Arellano García Carlos, ob. cit.,

De acuerdo con Carlos Arellano García, no pueden ejecutarse en México sentencias de naturaleza penal, ya que éste tema corresponde a la extradición (143).

Considero que la reparación de un daño que ha sido ordenada por consecuencia de un proceso penal, no será ejecutable en México, salvo que sea ordenado dicho pago de responsabilidad civil por un juez civil, habiéndose tomado como base de la acción precisamente la sentencia penal.

De acuerdo con el artículo 50. del Tratado de Montevideo sobre Derecho Procesal, únicamente pueden ejecutarse en los países signatarios las sentencias de naturaleza civil y mercantil, así como las dictadas por los tribunales internacionales que se refieran a personas o a intereses privados.

El Código de Bustamante establece para los países signatarios, en su artículo 423, que las sentencias de naturaleza civil y contencioso-administrativa serán únicamente las que tengan fuerza de ejecución en los demás países signatarios. Asimismo, el artículo 433 del propio Código, preceptúa que se aplicará ese mismo procedimiento a las sentencias civiles dictadas en cualquiera de los Estados contratantes, cuando emanen de un tribunal internacional y que se refieran a personas o a intereses privados. Por virtud de lo anterior, de conformidad con el Código de Bustamante, tampoco podrán ejecutarse en otros Estados que hayan adoptado este Código, sentencias de naturaleza penal.

El artículo 29 del Código Penal del Distrito Federal establece:

"ART. 29.- La sanción pecuniaria comprende la multa y la reparación del daño.

La reparación del daño que deba ser hecha por el delincuente, tiene el carácter de pena pública; pero cuando la misma reparación deba exigirse a tercero, tendrá el carácter de responsabilidad civil y se tramitará en forma de incidente en los términos que fije el Código de Procedimientos Penales.

Quando el condenado no pudiere pagar la multa que se le hubiere impuesto como sanción, o solamente pudiere

pagar parte de ella, el juez fijará, en sustitución de ella, los días de prisión que correspondan, según las condiciones económicas del reo, no excediendo de cuatro meses."

El Artículo 489 del Código Federal de Procedimientos Penales establece lo siguiente:

"ART. 489.- La acción para exigir la reparación del daño a personas distintas del inculpado, de acuerdo con el artículo 32 del Código Penal, debe ejercitarse por quien tenga derecho a ello ante el tribunal que conozca de lo penal, pero deberá intentarse y seguirse ante los tribunales del orden común, en el juicio que corresponda, cuando haya recaído sentencia irrevocable en el proceso, sin haberse intentado dicha acción, siempre que el que la intente fuere un particular. Esto último se observará también cuando, concluida la instrucción, no hubiere lugar al juicio penal por falta de acusación del Ministerio Público y se promueva posteriormente la acción civil.

Quando promovidas las dos acciones hubiere concluido el proceso, sin que el incidente de reparación del daño esté en estado de sentencia, continuará conociendo de él el tribunal ante quien se haya iniciado."

El artículo 539 del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal establece lo siguiente:

"ART. 539.- Cuando la parte interesada en la responsabilidad civil no promoviere el incidente a que se refiere el presente capítulo, después de fallado el proceso respectivo, podrá exigirla por demanda puesta en la forma que determina el Código de Procedimientos Civiles, según fuere la cuantía del negocio y ante los tribunales del mismo orden."

- c) Sentencias laborales (laudos).- El artículo 604 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal establece la posibilidad de ejecución en México de sentencias y demás resoluciones judiciales dictadas en países extranjeros; y el laudo no es una sentencia o resolución judicial, al menos de acuerdo a la legislación mexicana.

De acuerdo con el artículo 500 del Tratado de Montevideo de Derecho Procesal, no son ejecutables las sentencias en materia laboral que hayan sido dictadas por un estado signatario y que se pretenda tenga efectos en diverso país.

De acuerdo con los artículos 423 y 433 del Código de Bustamante, tampoco son ejecutables las sentencias o laudos laborales, ya que sólo se ejecutarán dentro del territorio de otro país signatario aquellas sentencias de carácter civil, aun cuando hayan sido dictadas por tribunales internacionales.

No existe tratado internacional que México haya firmado a efecto de que se reconozca ejecución a una sentencia o laudo laboral proveniente del extranjero.

- d) Laudo arbitral.- De conformidad con el artículo 604 del Código de Procedimientos Civiles del Distrito Federal, no podría ejecutarse un laudo arbitral extranjero, toda vez que no tiene carácter de sentencia o resolución judicial.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Tesis número 13, de la Cuarta Sala, resolvió: "La resolución dictada por un árbitro privado no constituye un acto de autoridad, pues para que tenga ese carácter es preciso que el órgano estatal correspondiente la envista de imperio elevándola a la categoría de acto jurisdiccional".

El Tratado de Montevideo de Derecho Procesal no prevé en su artículo 5o. la posibilidad de que se reconozca ejecutoriedad a laudos arbitrales extranjeros.

El Código de Bustamante, en sus artículos 423 y 433, no prevé la posibilidad de que puedan ejecutarse en otros países los laudos arbitrales emanados de diverso país que hubiere suscrito dicho Código.

De acuerdo con Couture, el juicio arbitral necesario tiene forma de proceso y órgano idóneo indicado por la ley, pero no tiene naturaleza jurisdiccional en razón de carecer los árbitros del imperium, que es uno de los atributos de la jurisdicción (144).

(144) Couture, Eduardo J., "Fundamentos del Derecho Procesal Civil", Tercera Edición, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1972, pág. 35.

- e) Sentencias fiscales.- El punto de partida del presente capítulo es el de resolver si se puede ejecutar en México alguna sentencia extranjera dictada en materia fiscal. Personalmente considero que no debe ejecutarse en México ninguna sentencia extranjera en materia fiscal, entre otras, por las razones que más adelante se indican. Las sentencias fiscales pueden referirse también como resoluciones administrativas, al ser dictadas (en México) por la autoridad administrativa.
1. La doctrina, entre otros, Arellano García, sostiene que no podrá ejecutarse en otro país una sentencia administrativo-fiscal, salvo que existiera algún tratado internacional que así lo establezca (145).
 2. Igualmente, Wolff considera que no pueden ejecutarse en otros países las sentencias emanadas de tribunales administrativos.
 3. El artículo 423 del Código de Bustamante si prevé la ejecución de sentencias extranjeras contencioso-administrativas dictadas en uno de los estados contratantes, otorgándole fuerza y ejecución en los demás, siempre y cuando reúnan determinados requisitos; sin embargo, este Código no fue adoptado por México.
 4. De acuerdo con el artículo 606 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, "es competente para ejecutar una sentencia dictada en el extranjero el juez que lo sería para seguir el juicio en que se dictó, conforme al Título Tercero". Sin embargo, de acuerdo a nuestra legislación mexicana, los jueces no tienen facultad para ejecutar sus resoluciones en materia fiscal, ya que dicha facultad le está reservada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a las tesorías locales. En efecto, las autoridades fiscales, ya sean federales o locales, serán las únicas autoridades que podrán ejecutar el cobro de créditos fiscales de los que tengan competencia para su administración.
 5. Jules Valery sostiene que no es posible ejecutar una sentencia fiscal en otro país, ya que ello interferiría con la autonomía de los Estados.

(145) Arellano García, ob.cit., pág. 716.

6. Para que en México pueda ejecutarse una sentencia extranjera, se requiere que los que en ella intervienen como partes sean particulares y dirijan intereses privados, por lo que un Estado no podría ser parte, a no ser que interviniese desvestido de su imperio, es decir, que hubiere intervenido en la causa litigiosa en su carácter de coordinación, lo cual sólo podría darse en materia civil o mercantil.

7. No existe tratado internacional que México haya firmado a efecto de que dé reconocimiento a una sentencia en materia fiscal, por lo cual no podrán ejecutarse en México este tipo de sentencias, atento a lo dispuesto por el artículo 604 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, el cual a la letra dice:

"ART. 604.- Las sentencias y demás resoluciones judiciales dictadas en países extranjeros tendrán en la República la fuerza que establezcan los tratados respectivos o, en su defecto, se estará a la reciprocidad internacional."

Toda vez que no existe tratado internacional para la ejecución de sentencia fiscal extranjera, atento a lo dispuesto por el artículo 604 del Código de Procedimientos Civiles, la otra posibilidad de que se dé reconocimiento y ejecución a una sentencia en materia fiscal, sería el que existiere la reciprocidad internacional. Al respecto, e independientemente de los requisitos antes mencionados, tendría que analizarse si el país solicitante reconoce y otorga el carácter de ejecutabilidad a las sentencias mexicanas en materia fiscal.

En cuanto al caso de ejecutar en México sentencias fiscales provenientes de los Estados Unidos de América, como se vio en el capítulo anterior, al no existir reciprocidad en dicho país, México no debe de ejecutar una sentencia fiscal ordenada por un juez americano.

CONCLUSIONES

1. Algunos países con el fin de promover la inversión privada dentro de su territorio, otorgan atractivos incentivos, estímulos, exenciones y dan una protección rigurosa a los inventores y creadores. Asimismo, en contraprestación, exigen una buena calidad y competitividad en los productos, para lo cual mantienen rigurosos controles de calidad. Todo lo anterior está enmarcado dentro de un campo de seguridad jurídica. En materia fiscal mantienen tasas impositivas bajas y amplias deducciones, al menos en un principio, y sus sistemas de fiscalización son muy estrictos.

2. Otros países al pretender también motivar la inversión dentro de sus territorios, pero por virtud de un desconocimiento de la industria y del comercio, no solamente no logran sus objetivos, sino que provocan consecuencias contrarias a los mismos. Estos países han ido ampliando su reglamentación interna para mantener muy controlada a la empresa, a grado tal de hacer difícil su existencia, que aunque por otro lado otorgan un proteccionismo nacional, esto en muchas ocasiones provoca una industria deficiente, aunado a que en ocasiones existe una falta de control de calidad. Fiscalmente se establecen altos impuestos o pocas deducciones, lo que aparejadamente con una deficiente fiscalización, genera la evasión. Las empresas dentro de estos países, normalmente no son competitivas en los mercados internacionales.

3. Tanto las empresas exitosas dentro de sus países sedes, como las que viven dentro de un sistema estrangulador, al buscar nuevos campos industriales y comerciales, se ven en la necesidad de competir en los mercados internacionales, ya sea en busca de mercados cautivos o ante una huida de reglamentaciones muy rígidas. En ambos casos, cuando menos parcialmente, se desligan sus operaciones internacionales de la matriz para ubicarlas en lugares económicamente más atractivos y obtener así mayores ventajas netas durante toda su cadena operativa, incluyendo lo industrial y lo comercial.

4. Ante la internacionalización de las operaciones empresariales, los países han tratado de reglamentar dichas operaciones para evitar prácticas desleales, proteger a sus empresas nacionales, aumentar su recaudación y desmotivar la descapitalización de su país.

5. Los esfuerzos de reglamentación multilateral han fracasado al no haberse llegado a un consenso entre los diversos países que intervienen en los mercados internacionales de estas empresas. Los proyectos de código de ética de las multinacionales no han logrado ni siquiera la mayoría favorable para su implantación. Por otro lado, dichos códigos serían ineficaces, en todo caso, al no existir alguna punibilidad por la violación a los mismos.

6. Los intentos de reglamentación unilateral con frecuencia no cumplen con su cometido, ya que en la mayoría de las ocasiones existe un desconocimiento por parte de los países huéspedes en cuanto a las empresas multinacionales y sus operaciones, además de lo dinámico de los patrones operativos y de las estrategias utilizadas por tales empresas.

7. Algunos países, para tomar algún beneficio económico, dan grandes ventajas y estímulos a las empresas que se constituyen en sus territorios. A estos países se les ha llamado paraísos fiscales, ya que el ingreso que obtienen las empresas fuera del territorio del país sede se encuentra exento fiscalmente.

8. Normalmente los países que adoptan un sistema de paraíso fiscal, no tienen una industria fabril importante, carecen de riquezas naturales susceptibles de explotarse como materias primas y en algunos casos desarrollan la industria turística y proporcionan sólo servicios profesionales y bancarios especializados. La competencia entre los países paraísos fiscales se da a nivel de otorgamiento de mejores vías de comunicación y acceso, mayor estabilidad política, mayor seguridad jurídica en cuanto a un anonimato en la inversión, seguridad jurídica y sobre todo, la falta de gravámenes fiscales.

9. Las operaciones internacionales generan la posibilidad de una doble o mayor imposición tributaria, ante la intervención de varios países con intereses en el mismo hecho generador. Para evitar una doble imposición fiscal, se ha creado el crédito fiscal internacional, el cual México reconoce y respeta bajo su propia reglamentación.

10. Las transacciones internacionales generan conflictos legales, los cuales deben resolverse a nivel judicial. Ante este tipo de conflictos, resulta frecuente el pretender aplicar extraterritorialmente las leyes procesales de los diversos países involucrados.

En cuanto a la notificación de una demanda en México, de la cual conoce un juez extranjero, ésta deberá hacerse conforme a las leyes procesales mexicanas y en caso contrario o cuando el demandado no comparezca a juicio, la sentencia que se dicte en el extranjero no podrá ejecutarse en México, ya que estará viciada de nulidad, aunque dentro del territorio en el cual fue dictada si tenga validez.

13. En la República Mexicana compete a los Estados y no a la federación, conocer de la ejecución de sentencias extranjeras dentro de sus respectivos territorios.

14. Para que México pueda aceptar ejecutar una sentencia extranjera en materia fiscal, deberá existir reciprocidad con el país que la emitió. Los Estados Unidos de América no aceptan dar ejecución a una sentencia extranjera en materia fiscal, por lo cual, por falta de reciprocidad, nuestro país tampoco deberá ejecutar sentencias fiscales americanas.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

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

Albretch, "The Enforcement of Taxation under International Law". 30 B.Y.I.L. 454 (1954); Mann, 3 I.C.L.Q. 465 (1954).

Andrioli, Virgilio, "Commento al Codice di Procedure Civile", 2a. Edic. Vol. III, Nápoles 1947.

Arellano García Carlos, "Derecho Internacional Privado". Ed. Porrúa, S.A., México 1976.

Arce, Alberto, G. "Derecho Internacional Privado". Guad. 3a. Edic. 1961.

Arozemena, Noriega y Castro, "Panama a Business Profile", Investigación y Desarrollo, S.A., Panamá, Panamá., 1979."

Arrijoa Vizcalno, Adolfo. "La Doble Tributación Internacional". Artículo publicado por JURICA. Universidad Iberoamericana, México, No.12/1980.

Banco Interamericano de Desarrollo, Instituto para la Integración de América Latina "Proyectos, Conjuntos y Empresas Conjuntas en la Integración Económica de América Latina", Buenos Aires, Argentina, 1974.

Barnet Richard J./Miller Ronald E. "Global Reach, the Power of the Multinational Corporation", Simon and Shuster. Nueva York 1974.

Barton, A., "World History for Workers", E.U.A., 1922.

Beale, "Conflict of Laws", 1385-89, (1935).

Becerra Bautista, José. "El Proceso Civil en México", Ed. Porrúa, S.A., México, 4a. Edic. 1974.

Becerra Hernández, Javier. "Reconocimiento y Ejecución de Sentencias Civiles Extranjeras", Tesis Escuela Libre de Derecho, México 1967.

Black, Blank and Hanson. "Multinationals in Contention".

Black's Law Dictionary, 4th. Edic. 1963, pa. 977.

Bonnecase (Suppl. T. II, No. 251).

Brantner, Paul F., 1973. "Taxation and the Multinational Firm".

Briseño Sierra, Humberto, "El Arbitraje en el Derecho Privado", Imprenta Universitaria, México 1963.

Castillo Larrañaga, José y de Pina, Rafael, "Instituciones de Derecho Procesal Civil", Ed. Porrúa, S.A., México, 1950.

Clarke, Elias, Lusky, Louis, Murphy, W. Arthur. "Gratuitous Transfers", West Publishing, Co., 2nd. Edition, 1976.

Couture, Eduardo J., "Fundamentos del Derecho Procesal Civil", Ediciones de Palma, Buenos Aires, 3a. Edic. 1972.

Crockett, E.J. and Fox N., "Tax Heaven Review", 1st. Ed., Engl., Ed. H.D.M. Limited, 1977.

Crockett, E.J. And Fox., "The International Tax Heaven Directory", Ed. H.D.M. Limited. Engl., 1977.

Chiovenda, "Instituciones", III-26.

De la Plaza Manuel. "Derecho Procesal Civil Español", Madrid 1951, Vol. II.

Doggart Caroline, "Tax Heavens and their Uses", E.U.A. 1979.

Eells and Walton. "Conceptual Foundations of Business".

Ehrenzweig, Albert. "Private International Law", 1967.

Fehrenbach, T.R. "Los Bancos Suizos", Ed. Diana, 1a. Edic. 1968. Traducción de René Cárdenas - orig. "The Swiss Banks", Mc Graw Hills Book Company, 1966.

Fehrenbach, T.R. "Los Bancos Suizos", Ed. Diana, 1a. Edic., 1969.

Flores Zavala, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Ed. Porrúa, S.A., México, 17a. Edic. 1976.

Foignet, René, "Manuel Élémentaire de Droit International Privé", 5a. Ed. Rousseau et Cie, Francia 1919.

Goodrich "Conflicts of Laws", 605-608 (3rd. Ed. 1949).

Gunther, Gerarid y Dowling Noel T., "Constitutional Law", Cases and Materials, The Foundation Press, Inc., Mineola, N.Y., U.S.A. 1970.

Hamilton, Alexander, "Informe sobre Manufacturas", diciembre 5 de 1791.

Heilbroner, Robert L., 1980. "The Worldly Philosophers".

Hidalgo Acuña, Tomás. "Ejecución de Sentencias Extranjeras". Tesis U.N.A.M. 1961.

Hugh W. Babb, Charles Martin, 1969. "Business Law".

Instituto para la Integración de América Latina (BID/INTAL), 1974. "Asociación Internacional de Empresas en América Latina", Aspectos Jurídicos.

Jarach, Dino, "Derecho Tributario", Liceo Profesional, Lima, Buenos Aires. Rep. Argentina, 1964.

Karl E. Lachmann, "International Tax. Treaties and their Effect on Double Taxation", Management Report, Nueva York, American Management Association. 1958.

Kulzer, Barbara. "Some Aspects of Enforceability of Foreign Judgments: A Comparative Summary", 16 Buff. L. Rev. 90 (1966).

"Manual de Negociaciones de Tratados Bilaterales entre países desarrollados y en vías de desarrollo, Publicación de la Organización de las Naciones Unidas", ST/ESA/94 (1979, pag. 29).

Margain, Hugo B. "Tesis para evitar la Doble Tributación en el Campo Internacional en Materia de Impuesto sobre la Renta, basada en la Teoría de la Fuente del Ingreso Gravable", S.H.C.P. México, 1956.

Margain Manatou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano".

Obregón Heredia, Jorge. "Código de Procedimientos Civiles para el Distrito y Territorios Federales", Ed. Porrúa, S.A. México, 1a. Edic. 1973.

Organización de las Naciones Unidas, "Código de Conducta", 1976.

Organización de las Naciones Unidas, Consejo Económico Social, 1976. "Empresas Transnacionales: Opiniones y Propuestas de los Estados sobre un Código de Conducta".

Organización de las Naciones Unidas, "Manual de Negociaciones de Tratados Bilaterales entre países desarrollados y en vías de desarrollo". E.U.A., 1979.

Pallares, Eduardo. "Derecho Procesal Civil, Ed. Porrúa, S.A., México, 1965.

Pallares, Eduardo. "Diccionario de Derecho Procesal Civil", Porrúa, S.A., México 1966.

Pérez Palma, Rafael. "Guía de Derecho Procesal Civil", México 4a. Edic. 1971.

Platon, Laws VII.

Pugn. "International Business Transactions in the Common Marquet", Installment II, Columbia University School of Law, 1981.

Reese. "The Status in this Country of Judgements Rendered Abroad", 50 column L. Rev. 797-798.

Sánchez Apelanis, Francisco. "Reconocimiento y Ejecución de Sentencias Extranjeras en Derecho Hispano-Americano".

Satta, Salvatore. "Diritto Processuale Civile", Cedam, Milán, 2a. Edic. 1950.

Schwartz, Bernard. "The Law in America", E.U.A. 1974.

Scoles, Eugene. "International and Interstate Distinctions in Conflict of Law of the United States", 54 Calif. L. Rev. 599 No.4 (1966).

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, "Antecedentes, Problemas y Perspectivas de la Doble Imposición Internacional". Estudio elaborado por la Dirección General de Asuntos Hacendarios de la S.H.C.P. México 1978, pág. 2.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, "La Asociación Latinoamericana de Libre Comercio", México 1960.

Sidney Rolfe, Walter Damm, 1970. "La Corporación Multinacional en la Economía".

- Tugendhat, Cristopher. "Las Empresas Multinacionales".
- Uniform Foreign Money Judgements Recognition Act., 13
Uniform Laws Act, Nota del Prefacio del Comisionado 1975,
pág. 269.
- Universidad Autónoma de México, 1972, Instituto de
Investigaciones Juridicas, "Régimen Jurídico de las
Empresas Multinacionales en la Asociación Latinoamericana
de Libre Comercio".
- Wallace, Don Jr., "International Regulations of
Multinational Corporations", E.U.A.
- Wells, D., "Theory and Practice of Taxation", E.U.A.,
1900.
- Weston, Wells Hawkins, Horst Vernon, Copper. "The Case for
the Multinational Corporation".
- Wills L.Marzo. Reese, "El Estatus en este país de
Sentencias Dictadas en el Exterior", 50 columna L. Rev.
797-798.
- Wolff, Martin, "Derecho Internacional Privado".

L E Y E S

Antidumping Law. Estados Unidos de América.

Antitrust Law. Estados Unidos de América.

Código Civil para el Distrito Federal, arts. 2011, 2027, 2028.

Código Civil del Distrito Federal y Territorio de Baja California, de 1872.

Código Civil del Distrito Federal, art. 10.

Código de Bustamante, arts. 423, 433.

Código de Comercio (México), art. 1343.

Código de Comercio de Panamá, art. 89.

Código de Conducta Internacional.

Código Civil de 1880, arts. 1606 al 1620.

Código Distrital de 1881, arts. 780 al 794.

Código de los Estados Unidos, Título 28, Secc. 1738; art. 28, Secc. 1936; art. 28, Secc. 1332 (a) (2).

Código Fiscal de Panamá, art. 708, inciso 1), 694, 756.

Código Fiscal de la Federación (México), arts. 14, 15, 90., 41, 42, 13.

Código Federal de Procedimientos Civiles, arts. 428, 131, 302, 213.

Código Federal de Procedimientos Penales, art. 489.

Código Penal del Distrito Federal, art. 29.

Código de Ingreso Internacional de los E.U.A., Secciones 861 (a) (2) (c) y 243 (d).

Código de Procedimientos Civiles del D.F., art. 114, fracc. I, arts. 116, 117, 78, 604, 108, 329, 605, 119, 426, 94, 427 fracc. II y III, 58, 116, 80. y 17, 156

fracc. IV, 605 fracc. II y 606, 25, 146, 603, 604, 607, 608, 601, 602, 147, 429, 330, 705, 213, primer párrafo, 119, 599, 329, 600.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Aguascalientes, arts. 488 a 493.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Baja California, (Adopta Código de Procedimientos Civiles del D.F.).

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Campeche, arts. 890 a 899.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Coahuila, arts. 604 a 608.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Colima, arts. 603 a 607.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Chiapas, arts. 582 a 586.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Chihuahua, arts. 756 a 760.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Durango, arts. 593 a 597.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Guanajuato, (no reglamenta el tema).

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Guerrero, arts. 585 a 589.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Hidalgo, arts. 592 a 596.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Jalisco, arts. 516 a 519.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de México, art. 719, remite al Federal.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Michoacán, arts. 827 a 830.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Morelos, arts. 454 a 461.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Nayarit, Adopta el Código de Procedimientos Civiles del D.F.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Nuevo León, arts. 508 a 512.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Oaxaca, arts. 586 a 690.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Puebla, arts. 372 a 374 (remite al Federal).

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Querétaro, arts. 536 a 560.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de San Luis Potosí, arts. 1016 a 1021.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Sinaloa, arts. 523 a 528.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Sonora, arts. 475 a 482.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Tabasco, arts. 583 a 587.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Tamaulipas, arts. 718 a 725.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Tlaxcala, arts. 694 a 707.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Veracruz, arts. 447 a 451.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Yucatán, arts. 420 a 433.

Código de Procedimientos Civiles del Estado de Zacatecas, art. 475 a 482.

Código de Procedimientos Penales para el D.F., art. 539.

Código Procesal Civil de California, Regla 1915.

Constitución Política de Estados Unidos Mexicanos, arts. 123-IX, 73-XVI, 133, 115, 121-II-III, 73-XXX, 124, 104, 104-I, 121, 8, 17, 41.

Constitución de los Estados Unidos de América. Enmienda XIV, art. IV, Secc. I.

Convención Interamericana sobre Eficacia Extraterritorial de las SENTENCIAS Y LAUDOS ARBITRALES EXTRANJEROS, realizada en la ciudad de Montevideo, República Oriental del Uruguay, el 8 de mayo de 1987. (D.O. 20-AGOSTO-87).

Convención Interamericana sobre Competencia en la Esfera Internacional para LA EFICACIA EXTRATERRITORIAL DE LAS SENTENCIAS EXTRANJERAS, realizada en la ciudad de la Paz, Bolivia, el 24 de mayo de 1984. (D.O. 28-AGOSTO-87).

Convención Interamericana sobre Competencia en la Esfera Internacional para LA EFICACIA EXTRATERRITORIAL DE SENTENCIAS EXTRANJERAS. (D.O. 28-AGOSTO-87).

Convenio Bilateral Estados Unidos de América y Berna, para la retención de impuestos equivalentes, 1951.

Decreto de Gabinete No. 238 del 2 de julio de 1970, art. 40. (Ley Bancaria de Panamá), art. 16 incisos 1), 2), 3), 74.

Decreto de Gabinete No. 90, de 25 de marzo de 1971 (Panamá).

Decreto 11/1978 (Panamá).

Decreto de Gabinete No. 109 de 7 de mayo de 1980, art. 20 (Panamá).

Decreto de Nacionalización de la Banca (México) D.O. 10. septiembre de 1982.

International Revenue Code 1954, modificado (I.R.C.) arts. 1, 11, 881-(a), 887 (a) (1), 861 (a) (2) (C), 243 (d). E.U.A.).

Ley Aduanera (publicada el 30 de diciembre de 1981).

Ley Columbia Británica, capítulo 225.

Ley Española de 1855, arts. 922 y 929.

Ley Federal del Trabajo, arts. 117 a 131, 113 y 114.

Lodging Tax Act (Ley de Impuestos por Hospedaje), sección 5 (2) y secc. 35 a 40 (E.U.A.).

Ley de Enjuiciamiento Civil Española de 1881, arts. 951 a 958.

Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (Abrogada).

Ley del Impuesto Sobre la Renta (México), arts. 75, 154, 10., 57-A a 57M, 154-I y II, 10, 25-III, 108, 147, 141, 13, 24-XI, 152, 144, 2, 3, 6, 154-A.

Ley del Impuesto Sobre la Renta de Columbia Británica.

Ley del Impuesto Sobre la Tala de Madera (Columbia Británica).

Ley de Inversiones Extranjeras de Argentina.

Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, art. 10.

Ley General de Población, arts. 42, 48, 52.

Ley de Nacionalidad y Naturalización, arts. 10., 20., 21, 17, 18 y 50.

Ley del Secreto Bancario Suiza.

Ley de Valoración Aduanera, D.O. 27-XII-1978.

Ley Bancaria de Panamá, arts. 50. y 60.

Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, (L.G.I.C.O.A.), art. 105.

Ley General de Sociedades Mercantiles, (L.G.S.M.), ARTS. 89-I, 229-IV y 10.

Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, (L.G.T.O.C.), arts. 346 Y 350.

Ley Orgánica del Servicio Exterior Mexicano, art. 97.

Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera (México) arts. 20., 40., y 50.

Ley Sobre Control y Registro de Transferencia de Tecnología y el Uso y Explotación de Patentes y Marcas, art. 20., 60. y 11.

Ley Uniforme de Reconocimiento de Sentencias en Moneda Extranjera (E.U.A.), (Uniform Foreign Money Judgments Recognition Act., 13 Uniform Laws Ann).

Ley 9 de 1964 (Panamá), art. 13.

Ley 9 de 1964 (Código Fiscal de Panamá, art. 10. inciso a).

Ley No. 18 (Panamá) arts. 2, 4, 5 y 6.

Ley No. 32 de 1927 (Panamá) art. 10.

Ley 40 de 1930 aprobada por la Asamblea Nacional de Panamá el 20 de noviembre de 1930, art. II.

Ley 75 de 1904 (Panamá) aprobada el 11 de junio de 1904 por Asamblea Nacional de Panamá, art. II.

Ley 77 de 22 de diciembre de 1976 en vigor a partir del 10. de enero de 1977 (Panamá).

Ley 101 del 8 de julio de 1941 (Panamá).

Ley 181 de 28 de enero de 1959 (Panamá).

Pacto Andino Decisión No.24 Carta de Derechos y Deberes Económicos de los Estados.

Regla de la Ley Impositiva de Inglaterra.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, art. 30.

Restablecimiento Segundo, Sentencias (Tent, Draft No.1, 1973) E.U.A.

Restatement Second, Conflicto de Leyes Sección 98 (E.U.A.); Sección 611, Comentario 13 (b) M. T. No. 11 (1964).

Tratado de Montevideo sobre Derecho Procesal de 1940, arts. 50., 60., 90., 500.

JURISPRUDENCIAS

Seminario Judicial de la Federación, Apéndice, Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Cuarta Parte, Tercera Sala. 1965.

Tesis 177, Quinta Epoca.

Tesis 180, Quinta Epoca.

Tesis 124, Quinta Epoca.

Tesis 125, Quinta Epoca.

Tesis 880, 881, 883.

Ejecutoria. Tomo XXV, pág. 1647. J.C.J.N.

Ejecutoria. Tomo XI, pág. 1099.

Ejecutoria. Tomo XXXIII, pág. 978.

Tesis No. 13, Cuarta Sala.

CASOS DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA

- Bayle vs Mosely, 1025, C. 361, 86 S.E. 771, 773.
- Boucher vs Lawson, 95 Eng. Rep. 53 (1734).
- Fautleroy vs Lum, 210 U.S. 230, 1908.
- Frost vs Thompson, 219 Mass, 360, 106 N.E. 1009, 1010.
- Goodwin vs McMinn, 193, Pa. 646, 44A. 1974, 74 AM. St. Rep. 703.
- Goldberg vs Goldberg, 57 Misc. 2nd. 24, 291 N.Y.S. 2d. 482 (N.Y. Country Ct. 1968), 23 Or. App. en 398-99, 542 P. 2nd. en 921.
- Harrison vs Triplex Gold Mines, 33F. 2d. 667 st Cir. 1929.
- Her Majesty the Queen in Righth of the Province of British Columbia vs Gilbertson, ET. al.
- Hilton vs Guyot, 159 U.S. 113 (1895).
- Holman vs Jhonsen.
- International Shoe Co. vs Washington, 326 V.S. 310 (1945) 316.
- James vs Catherwood, 3 Dow de R. 190 (1823).
- Kahn vs Taxwell, 125 Cr. 528, 266 P. 238 (1928).
- King vs Richardson, C.C.A.N.C., 136 F. 2nd. 849, 856, 857.
- Levin vs Gladstein, 142, N.C. 482, 55, S.E. 371 (1906).
- Ludlow vs Van Rensselaer, 1 Johns. R. 94 (N.Y. 1806).
- Milwaukee County vs M.E. White & Co. 296 U.S. 268.
- Moore vs Mitchell. 30F. 2o. 600 (2o. Cir. 1929).
- Plarrche vs Fletcher. 1 Gouldg. 251 99 Eng. Rep. 164 (1779).
- Red Fox, Matter of a Marriage of, 23 Or. App. 393, 542 P. 2d. 918 (1975).

Somportex Limited vs Philadelphia Chewing Gum Corp. 318
F. Supp. 161 (E.D. Pa. 1979). State Ex. Rel. Wirt V.
Superior Court for Spokane County. 10 Wash, 2nd., 362,
116, P. 2nd. 752, 755.

State vs Rodgers. 193 S.W. 2d. 219 (Ma. 1946).

Toronto - Dominion Bank vs Hall, 367 F. Supp 1009
(E.D. Ark. 1973).

United State vs Field, 532 F. 2nd. 404 (5th. Circuit 1976)
Apelación negada 429 U.S. 940 (1976).

United States vs Harden, 30 D.L.R. 2d. 566, afirmado. 36
D.L.R. 2d. 602, afirmado Cam. Supp. CT. 366, 41 D.L.R. 2d.
72 (1963).

REVISTAS

BID/INTAL. Aspectos Juridicos.

Derecho Procesal. "Procedimientos para el exequatur de Sentencias Civiles Extranjeras en España". Año VIII-4, octubre-diciembre de 1958, pág. 553.

Revista de Derecho Procesal, Año VIII-4, octubre-diciembre 1958. Aragonese Alonso, Pedro. "Procedimiento para el exequatur de Sentencias Civiles Extranjeras en España".

Revista de Investigación Fiscal. Informe del Secretario General de las Naciones Unidas al Grupo de Expertos. No. 44.

Revista de Investigación Fiscal. "La doble imposición internacional y las medidas para evitarla". No. 13, enero de 1967.

Revista de Investigación Fiscal. National Industrial Conference Board, 1965 U.S.A. citado en: Trabajo de Delegación de México a la 5a. Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios celebrada en Rio de Janeiro. No. 65, pág. 18, mayo de 1971.

Revista de Investigación Fiscal. S.H.C.P. "Estudio sobre 1900 empresas computadas". No. 46, octubre 1969.

Revista de Investigación Fiscal. Trabajo preparado por la Delegación de México a la Quinta Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios. No. 65. Mayo de 1971.

C O N F E R E N C I A S

Lucas López, Carlos, "La Ley Bancaria Panameña y su Reglamentación", Cuarto Seminario Latinoamericano Sobre Derecho Corporativo, 12 de noviembre de 1980, Panamá, Panamá.