

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

***INFLUENCIA DE LA LEY FISCAL SOBRE LOS CONTRATOS***

AUGUSTO ARROYO SOTO(\*) (1068)

**SUMARIO**

Introducción. - Capítulo Primero: Breve exposición del sistema tributario mexicano - Capítulo Segundo: Autonomía de la voluntad y derecho tributario. - Capítulo Tercero: La simulación para efectos fiscales. - Capítulo Cuarto: La extraterritorialidad. - Conclusiones.

**INTRODUCCIÓN**

Debemos ante todo, hacer una observación sobre el título con que se designa el presente tema. Más que de la influencia de la ley fiscal sobre los contratos, debe hablarse de la influencia de ella sobre los actos jurídicos en general. Esto último va más de acuerdo con las realidades del derecho positivo a que habremos de referirnos adelante y también con las ideas modernas, que tienden, con mayor amplitud, a considerar el acto jurídico como un género del cual es solamente una especie el contrato.

La influencia de la ley fiscal sobre los actos jurídicos encuentra su fundamento en el derecho mexicano en el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación que dice textualmente en su párrafo primero: "La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales" (el subrayado es nuestro). La distinción que se hace entre situaciones jurídicas y situaciones de hecho, como posibles generadoras del crédito fiscal, tanto unas como otras, comprende sin duda entre las primeras los actos jurídicos.

Pero aquí surge un problema. ¿Por qué distinguir entre situaciones jurídicas y de hecho si en último término ambas son jurídicas, puesto que producen efectos de esta clase? Desde el momento en que las dos especies de situaciones producen consecuencias fiscales, que son de derecho, tienen que ser ambas de carácter jurídico.

Sin duda alguna, las que la ley llama situaciones jurídicas en el precepto citado son las que conciernen a relaciones pertenecientes a otras ramas del derecho (civiles, mercantiles, laborales, etc.) que además de los efectos jurídicos propios de éstas dan lugar a otros de carácter fiscal. La situación

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

llamada de hecho por la ley, es, en cambio, la que no produce más efecto jurídico que el puramente fiscal.

**CAPÍTULO PRIMERO: BREVE EXPOSICIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO**

I. Dentro del régimen legal mexicano, que por ser de carácter federal comprende tanto leyes tributarias federales, aplicables en toda la nación, como locales, aplicables sólo a la entidad federativa que las dicta, los cuatro ordenamientos que interesan de manera especial al notariado, únicos de que vamos a ocuparnos en este trabajo, son: el Código Fiscal de la Federación, la Ley General del Timbre, la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal. Son federales las tres primeras leyes; local la última.

II. El Código Fiscal de la Federación, ordenamiento que no crea ninguna prestación fiscal, pero que contiene disposiciones de aplicación general a todas ellas y establece además el procedimiento contencioso - fiscal, agrupa en cuatro clases las percepciones que el Estado obtiene. En primer lugar están los impuestos o sean "Las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos". En segundo lugar, los derechos, o sean "las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio".

En tercer lugar, los productos, que son "los ingresos que percibe la Federación por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público o por la explotación de sus bienes patrimoniales". Y, finalmente, los aprovechamientos, categoría esta última en la que quedan incluidos "los recargos, las multas y los demás ingresos de derecho público, no clasificables como impuestos, derechos o productos".

Esta clasificación es tan amplia que comprende en realidad todos los ingresos del Estado y, por lo mismo, rebasa en cierta medida los límites de lo estrictamente fiscal. Así ocurre, por ejemplo, con los ingresos de la tercera categoría o sean los productos y con algunos de los comprendidos en la última parte de la cuarta. En ellos no puede hablarse propiamente de relación fiscal en su verdadero sentido, aun cuando el acreedor de las prestaciones sea el Estado.

III. La Ley General del Timbre establece un impuesto que grava en principio actos jurídicos no mercantiles - en su mayor parte contratos - y también, a veces, los documentos en que dichos actos se consignan. La Ley del Impuesto sobre la Renta grava, en cambio, "los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos", sin tomar en cuenta el hecho de que provengan de

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

relaciones jurídicas civiles, mercantiles o laborales. En cuanto a la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, establece diversos impuestos y derechos, entre los cuales interesan a los notarios el Impuesto sobre Traslación de Dominio de Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Productos de Capitales, el Impuesto Predial o territorial, el Impuesto para Obras de Planificación y algunos derechos tales como los que se pagan por el servicio de aguas, por la cooperación para obras públicas y sobre todo, por la inscripción en el Registro Público de la Propiedad de los actos que la requieren conforme a las leyes.

IV. La Ley General del Timbre interesa a los notarios por cuanto a que muchos de los actos y contratos ante ellos otorgados causan dicho impuesto. Señalaremos entre éstos a la compraventa, equiparándose por disposición de esa ley la adjudicación de bienes en pago o la que se haga en remate a postor, la cesión onerosa de derechos reales o personales y la dación en pago. También causan este impuesto el arrendamiento y subarrendamiento, la donación, la permuta, el depósito, el mandato, la constitución de sociedades civiles, el recibo, la subrogación convencional, la promesa de venta o de compra y en general todo contrato no especificado si no se encuentra exceptuado expresamente por la ley.

Se enumeran entre los exceptuados la constitución de renta o pensión temporal o vitalicia, el mutuo, el comodato, la anticresis, la fianza, la hipoteca, la prenda, la aparcería, la subaparcería, la prestación de servicios profesionales, las capitulaciones matrimoniales y los contratos de trabajo celebrados de acuerdo con las leyes respectivas, aparte de algunos otros que eximen del impuesto diversos ordenamientos, tomando en cuenta la calidad de los sujetos que contratan, como ocurre cuando son los Estados, el Distrito y los Territorios Federales y los Municipios, siempre que la actividad de todos ellos corresponda a sus funciones de derecho público, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las naciones extranjeras en caso de reciprocidad, las sociedades cooperativas, etc.

Respecto de los actos que causan el Impuesto del Timbre, tiene el notario funciones de calculador, para cuotizarlo bajo su responsabilidad y de pagador, con obligación de entregarlo a las oficinas recaudadoras cuando el cliente le ha suministrado fondos para ello. El incumplimiento de estas obligaciones, independientemente de la responsabilidad penal que puede entrañar en algunos casos, hace al notario solidariamente responsable con el cliente y ante el fisco, del pago del impuesto omitido, sin perjuicio de las sanciones administrativas que se le impongan.

Cuando el impuesto no es pagado dentro del término de ley, cualquiera que sea la causa de ello, el notario debe poner una anotación al margen de la escritura, haciendo constar que no pasó ésta, la que no podrá autorizarse definitivamente si no se obtiene después autorización de la Secretaría de Hacienda para hacer el pago del impuesto omitido y sus recargos y se efectúa este pago. La omisión del impuesto produce entonces una ineficacia temporal del instrumento notarial o suspensión de sus efectos, mientras no se subsana. Aun cuando el acto consignado en el mismo

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

conservar su validez sustantiva, no es susceptible de inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

Respecto de los actos y contratos que no causan el impuesto, también tiene el notario obligación de manifestarlos a la oficina recaudadora, expresando el fundamento legal de la exención. Los casos dudosos pueden ser sometidos a consulta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro del plazo establecido para pagar el impuesto, plazo que queda en suspenso mientras no se resuelve dicha consulta.

Por último, el notario tiene obligación de pagar Impuesto del Timbre por las fojas del protocolo que utilice y por las de los testimonios que expida, fijando en ellas los timbres que manda la ley. Y también tiene obligación de consignar a la autoridad fiscal, para no incurrir en responsabilidad, todos los documentos que le fueren presentados en el ejercicio de sus funciones, cuando debiendo haberse pagado Impuesto del Timbre por tales documentos o por los actos que en ellos constan, encontrare el notario que se ha omitido total o parcialmente dicho impuesto.

V. La Ley del Impuesto sobre la Renta llega a ser también de aplicación por el notario en el caso de enajenación de inmuebles urbanos por personas físicas, cuando ello se efectúa antes de haber transcurrido diez años desde que fueron adquiridos por el enajenante. Si hay superioridad en el precio de la enajenación respecto al de la adquisición o también si hay superioridad en el valor fijado al inmueble por una institución de crédito al tiempo de la enajenación, respecto al que se le fijó por institución de esa misma clase al tiempo de la adquisición, se considera utilidad para el enajenante la diferencia que resulte mayor en las dos comparaciones antes indicadas y, por lo mismo, causa Impuesto sobre la Renta que el notario está obligado a calcular, exigir al enajenante y entregar a la oficina recaudadora dentro del término establecido en la ley. La base gravada por dicho impuesto no es la totalidad de esa diferencia, sino un porcentaje de la misma que la ley establece, el cual es decreciente a medida que sea mayor el tiempo transcurrido entre la adquisición y la enajenación, aceptándose además por la ley que se hagan algunas deducciones por gastos que hubiere hecho el enajenante, que la propia ley especifica.

También tiene interés para el notario la Ley del Impuesto sobre la Renta en el caso de operaciones que implican creación, modificación, enajenación o extinción de negociaciones u otras fuentes de ingresos gravadas por dicho impuesto. El artículo 39 del Código Fiscal de la Federación dispone a este respecto: "Son infracciones cuya responsabilidad corresponde a los jueces, encargados de los registros públicos, notarios, corredores, y en general a los funcionarios que lleven la fe pública. . . V. Autorizar actos, o contratos de enajenación o traspaso de negociaciones; de disolución de sociedades, u otros, relacionados con fuentes de ingresos gravadas por la Ley, sin cerciorarse previamente de que se esté al corriente en las obligaciones fiscales o sin dar los avisos que prevengan las leyes de la materia;..."

Por otra parte el artículo 17 del Reglamento del Registro Federal de Causantes dispone: "Los Notarios y Jueces que actúen por receptoría,

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

estarán obligados a enviar a la Dirección General de Vigilancia de Fondos y Valores, por conducto de la Oficina Receptora que corresponda, copia simple de las escrituras que autoricen, relativas a la constitución de sociedades y de cambio de razón o denominación social, dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha de la autorización..."

Cuando se trate de creación o reconocimiento de adeudos que devenguen intereses, no tiene el notario obligación de manifestarla, sino sólo el acreedor como causante del Impuesto sobre la Renta. Pero como asesor del cliente incumbe al primero el deber de ilustrar al segundo sobre esta obligación que le grava.

En cambio, cuando se trata de modificar en alguna forma, ceder o extinguir esos créditos, sí tiene el notario obligación de exigir que se le compruebe el pago del Impuesto sobre la Renta correspondiente a los intereses percibidos por ellos o bien la imposibilidad de cobrar esos intereses, sin poder autorizar la escritura otorgada ante él mientras no obtenga esa comprobación. El acreedor sí tiene además obligación de presentar manifestaciones periódicas de los intereses percibidos y hacer pagos del impuesto correspondiente a ellos, todo lo cual debe hacérselo saber el notario para evitarle que infrinja la ley; principalmente cuando se extingue el crédito, caso en el cual debe además el notario certificar la verdad de este hecho en la manifestación que el acreedor tiene para presentar a la oficina recaudadora.

Especial interés presenta para el notario, en el caso de extinción de fuentes productoras de ingresos gravados, el artículo 42, fracción VII, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que dispone:"....En caso de clausura, no se aplicarán los bienes de la empresa al pago de partes sociales, cuotas de liquidación, adjudicación o socios, accionistas o propietarios, o al pago de acreedores respecto a los cuales el Fisco sea preferente, mientras no transcurra un año de la fecha de clausura o antes, si concluida la revisión que podrá practicar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, resultare que la empresa no tiene adeudos por los conceptos señalados en esta ley o que éstos han quedado cubiertos. Dicha Secretaría podrá autorizar la aplicación de bienes antes del año citado, si se garantiza el posible interés fiscal..."

VI. La Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal que, como indicamos al principio de este capítulo, establece varios impuestos y derechos que son de interés para el notario, crea para el mismo obligaciones de diversa índole en relación con cada uno de ellos. Las más importantes son las que tiene en el caso del Impuesto sobre Traslación de Dominio de Bienes Inmuebles, respecto del cual tiene funciones de calculador y de pagador, similares a las que ejerce en el caso del Impuesto del Timbre. También tiene obligación de manifestar a la autoridad fiscal local las operaciones que están exceptuadas del pago de este impuesto, solicitándole que confirme la exención. El notario queda imposibilitado para autorizar definitivamente la escritura traslativa de dominio mientras no quede cubierto el impuesto o, en su caso, confirmada la exención del

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

mismo.

Respecto a otros impuestos y derechos establecidos por la misma Ley de Hacienda, tales como el Impuesto Predial o Territorial, el Impuesto para Obras de Planificación y el Impuesto sobre Productos de Capitales, así como los derechos por el suministro de agua o los de Cooperación para Obras Públicas, el notario tiene únicamente como función comprobar que se han pagado ya, cuando son exigibles, no pudiendo mientras tanto autorizar definitivamente la escritura con que esos impuestos o derechos se relacionan. También respecto de ellos tiene el notario obligación de presentar las manifestaciones o avisos que la ley exige para dar a conocer al fisco, ya sea el acto traslativo de dominio, el de constitución o extinción de algún derecho real o el de constitución, modificación o extinción de alguna fuente de ingresos gravados. Finalmente, por lo que toca a los derechos que se pagan por la inscripción en el Registro Público de la Propiedad de los actos que son objeto de ella, es costumbre que los pague el notario cuando tramita dicha inscripción, pero sin que haya en realidad ningún precepto legal que lo obligue a hacerlo.

Huelga decir que las obligaciones a cargo del notario, que tiene por objeto el pago de algún impuesto o sea la entrega de su importe a la oficina recaudadora, quedan condicionadas al hecho de que el particular causante le haya suministrado oportunamente los fondos necesarios para hacerlo, sin lo cual no puede surgir la obligación ni configurarse responsabilidad alguna para el notario por la falta de pago dentro del término legal.

**CAPÍTULO SEGUNDO: AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD Y DERECHO  
TRIBUTARIO**

I. El Código Civil - dice Gabriel Marty refiriéndose al de su país - consagró el principio de la libertad de las convenciones; sus comentaristas desarrollaron la teoría, o aun el dogma de la autonomía de la voluntad". Y en otro lugar señala como precepto legal que en dicho código establece ese principio, el artículo 1134 que dice: "Las convenciones legalmente formadas tienen fuerza de ley para quienes las han celebrado". Por último, más adelante comenta este autor, refiriéndose a la libertad de contratación en su derecho positivo: "Toda convención constituye ley para las partes. En esto consiste la libertad de las convenciones en cuanto al fondo" (Derecho civil. Teoría general de las obligaciones, vol. I, cap. 1º, págs. 27 y sigts. Edición Castellana de Editorial José M. Cajica Jr. Puebla, Rep. Mexicana, 1952).

En el derecho mexicano el precepto correspondiente al que del código francés invoca Marty, es el artículo 1796, que no dispone exactamente lo mismo. Su texto es el siguiente: "Los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento; excepto aquellos que deben revestir una forma establecida por la ley. Desde que se perfeccionan obligan a los contratantes no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a las consecuencias que, según su naturaleza, son conforme a la buena fe, a uso

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

o a la ley".

Podemos sostener que en nuestro derecho privado existe reconocida como principio la autonomía de la voluntad, que rige en materia contractual como regla no exenta de restricciones cada vez más acentuadas por el debilitamiento que ha sufrido el individualismo, inspirador del principio de autonomía de la voluntad y por la creciente influencia que en el derecho ejercen las tendencias sociales y estatistas contemporáneas. No obstante ello, la libertad de contratación subsiste no sólo en cuanto a la posibilidad de pactar en los contratos cláusulas de contenido diverso y hasta opuesto a las disposiciones consignadas en la ley, que en la mayoría de los casos sólo rigen en forma supletoria, siendo por tanto renunciables, sino también en el sentido de que los particulares pueden idear y celebrar contratos de tipo diverso de los que se encuentran configurados en la ley o, como dice Marty, "convenciones totalmente nuevas y desconocidas del legislador". A este respecto contiene nuestro Código Civil vigente en el Distrito y Territorios Federales diversas disposiciones. Una de ellas es la contenida en el artículo 1839 que dice: "Los contratantes pueden poner las cláusulas que crean convenientes; pero las que se refieran a requisitos esenciales del contrato o sean consecuencia de su naturaleza ordinaria, se tendrán por puestas aunque no se expresen, a no ser que las segundas sean renunciadas en los casos y términos permitidos por la ley". La posibilidad de renunciar disposiciones legales, sustituyéndolas en el contrato por la estipulación convenida, está prevista y a la vez limitada en los siguientes artículos del mismo código: "Art. 6º - La voluntad de los particulares no puede eximir de la observancia de la ley, ni alterarla o modificarla. Sólo pueden renunciarse los derechos privados que no afecten directamente al interés público, cuando la renuncia no perjudique derechos de tercero". "Art. 7º - La renuncia autorizada en el artículo anterior no produce efecto alguno si no se hace en términos claros y precisos, de tal suerte que no quede duda del derecho que se renuncia". "Art. 8º - Los actos ejecutados contra el tenor de las leyes prohibitivas o de interés público serán nulos, excepto en los casos en que la ley ordene lo contrario".

Finalmente, el artículo 1858 del mismo Código Civil reconoce la posibilidad legal de los contratos innominados o sea de contratos diversos de los que la ley reglamenta y designa con un nombre determinado. Así dispone este precepto: "Los contratos que no están especialmente reglamentados en este Código, se regirán por las reglas generales de los contratos; por las estipulaciones de las partes y, en lo que fueron omisas, por las disposiciones del contrato con el que tengan más analogía, de los reglamentados en este ordenamiento".

II. Como consecuencia de la libertad que tienen los particulares en sus relaciones de derecho privado para elegir el tipo de contrato - nominado o innominado - que convenga a sus intereses y mediante el cual puedan alcanzar el fin perseguido por ellos, se plantea el problema de saber si dicha libertad de elegir puede ser empleada como medio para obtener una más leve imposición tributaria e incluso una exención fiscal total para el

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

negocio que se pretende llevar a cabo. Este problema alcanza también al notario en su labor de consejero y asesor jurídico de las partes.

Sin eximirse de la obligación que le incumbe como funcionario público para colaborar con las autoridades fiscales evitando la evasión de impuestos y urgiendo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias a las partes contratantes, el notario es también abogado de ellas y, por lo mismo, tiene el deber de velar por sus intereses no solamente buscando evitarles cualquier perjuicio presente o futuro, sino también buscando y aconsejando la manera de llevar a cabo el negocio pretendido por ellas, en la forma que les resulte menos onerosa y más ventajosa para sus intereses. Esta labor es la que se conoce con el nombre de economía de opción y fue objeto de estudio en diversas ponencias presentadas en el VIII Congreso Internacional del Notariado Latino, celebrado en México el año de 1965. Nos parece interesante citar algunas de ellas.

La autorizada voz de Adhémar H. Carámbula, notario de Uruguay, se expresó en aquella ocasión como sigue, respecto al tema que nos ocupa:

"El quehacer tributario notarial está integrado por las obligaciones fiscales notariales y por las funciones de asesoramiento y de consejo.

"Las primeras, son de origen y composición legal, y por ello de ejecución forzada (infra 6, letra A); las segundas son de origen deontológico e integración natural, por ello ejecución voluntaria (infra 6, letra B)".

Y más adelante añade el mismo jurista:

"Cabe, ante todo, señalar que el profesional ilustra a las partes sobre el impacto tributario a recaer en el negocio proyectado, así como las ulterioridades fiscales del mismo, todo ello dentro del principio de economía de opción.

"Concilia los opuestos intereses de las partes en relación a la distribución de la carga impositiva.

"Previene a los clientes sobre los resultados fiscales del acto protocolado. En este rubro, la prestación de la función tiene carácter preventivo y tiende a evitar, dentro de las posibilidades racionales, ulterioridades adversas.

"El deber de consejo, históricamente considerado - dice de la Marnierre - tiene un origen de orden moral y sólo de orden moral (2 bis)" (El quehacer tributario notarial. Montevideo, Uruguay, págs. 6 y 11).

Más contundente y explícita fue sobre este punto, aquella vez, la opinión de nuestro buen amigo el notario español Florencio Porpeta Clérigo quien expuso:

"b) La llamada «economía de la opción», nos permite, o mejor dicho nos obliga en conciencia, a dar un consejo orientador a los que se acercan; a nosotros sobre las formas jurídicas menos onerosas para la instrumentación del negocio. Ni qué decir tiene que no se pretende prestar apoyo al contribuyente defraudador, sino evitar un desembolso superfluo a quien no tiene necesidad de efectuarlo. A veces será necesario recurrir a arbitrios de técnica jurídica e incluso sutilizar en la redacción para acomodar el acuerdo de voluntades a tratamientos fiscales más favorables" (Las exigencias fiscales en relación con los efectos del acto jurídico, ponencia presentada al Congreso por la Delegación de España, pág. 15).

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

Atento el doble carácter que el notario tiene en nuestro sistema legal, como funcionario público y profesional del derecho, con la consiguiente actividad, también doble, de proteger los intereses del Estado en cuanto acreedor en la relación tributaria y a la vez también los del particular, como cliente suyo, la economía de opción implica saber conciliar las dos opuestas exigencias, consistentes en satisfacer al Estado que le ha conferido el cargo como funcionario y proteger al particular que se ha confiado a él como profesional. La economía de opción supone por tanto dos cosas: por una parte, la abstención de todo acto que tienda a defraudar al fisco o a aconsejar el incumplimiento o evasión de deberes fiscales y, por otra, la obligación de realizar toda actividad que, dentro de lo jurídicamente permitido, beneficie al particular contratante.

Sostiene el eminente fiscalista Manuel Matus Benavente, catedrático de la Universidad de Chile, al tratar la evasión tributaria, que puede ésta revestir una forma ilícita y otra forma lícita. La primera es, en opinión de dicho autor, "aquella que se realiza violando las leyes tributarias y en que, no obstante estarse jurídicamente obligado a satisfacer el impuesto, porque se han cumplido los requisitos legales para que nazca en favor del Estado el crédito tributario, el contribuyente contraviniendo la ley no cancela el impuesto". Y comenta a continuación el citado autor sobre esta forma de evasión: "Múltiples son los procedimientos que pueden emplearse para evadir ilegalmente el pago de los impuestos, tantos como la malicia puede inventar o autorizar la falta de conciencia tributaria".

La evasión lícita la define en cambio Matus Benavente diciendo que "Es una forma de reacción de las economías privadas frente a la incidencia de ciertos impuestos, y que consiste en sustraerse al pago de ellos, no realizando las actividades gravadas, o no ejecutando los hechos o no consumiendo los artículos afectos a imposiciones". Y expresa en seguida la razón de esa licitud en estos términos: "Es lícita porque quien debía ser el contribuyente eventual, no se coloca en las condiciones imponibles que la ley señala, no viola ningún precepto legal; su actitud es jurídicamente inobjetable" (Finanzas públicas, 3ª ed., Editorial Jurídica de Chile, 1964, 2ª parte, N° 126, pág. 201).

De acuerdo con estas ideas la economía de opción resulta ser una forma lícita de evasión fiscal, ya que el contratante al escoger dentro de las posibilidades que la ley le presenta, el tipo de contrato que le resultare mas ventajoso por sus consecuencias fiscales, ejerce una actividad lícita supuesto que es la misma ley la que le da libertad para elegir. El hecho de no realizar el contrato que le resultaría más oneroso por tener un mayor gravamen fiscal, implica que "no se coloca en las condiciones imponibles que la ley señala", según la expresión de Matus Benavente, lo cual es una actitud para él completamente lícita, supuesto que ninguna ley lo obligaba a colocarse en esas condiciones. El particular se encuentra, pues, en libertad y el notario, por tanto, también lo está para aconsejarlo e ilustrarlo al respecto. Sin embargo, esta libertad de elección contractual creemos que no es irrestricta, sino que tiene algunas limitaciones provenientes de su misma naturaleza y de las disposiciones legales que la establecen.

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

La primera limitación implica que el contrato elegido - nominado o innominado - debe ser ante todo lícito o sea que sus estipulaciones en ningún caso pueden ser antijurídicas. No deben contravenir disposiciones prohibitivas o de interés público, como lo previene el artículo 8º del Código Civil, antes transcrito. De lo contrario, el acto o contrato estaría condenado a la nulidad; resultaría ineficaz para alcanzar el fin que persiguen las partes. El notario no solamente no puede aconsejarlo sino que, por el contrario, en caso de insistencia de ellas para llevarlo a cabo, debe rehusar su intervención. Nuestra Ley del Notariado vigente en el Distrito y Territorios Federales dispone en su artículo cuarto que "El Notario está obligado a ejercer sus funciones cuando para ello fuere requerido". Pero añade a continuación: "Debe rehusarlas:... IV. Si el objeto o fin del acto es contrario a una ley de interés público o a las buenas costumbres..."Esta prohibición hecha al notario encuentra su fundamento sustantivo no sólo en el citado artículo octavo del Código Civil, sino también en el artículo 1795 del mismo, que dispone: "El contrato puede ser invalidado:...

III. Porque su objeto, o su motivo o fin, sea ilícito..."

La segunda limitación que tiene el derecho a elegir consiste en que el contrato escogido debe corresponder a la realidad económica del negocio que se pretende llevar a cabo. En otros términos, no se puede revestir con una forma jurídica determinada una realidad económica que no sea la correspondiente a ella. Esto significa no emplear la simulación ni aconsejarla como medio de protección para el cliente, porque el aligeramiento de la carga tributaria que para él se obtuviera sería alcanzado a través de un medio ilícito. Así ocurría, por ejemplo, cuando durante la vigencia de las leyes, actualmente derogadas, que gravaban en México las transmisiones de bienes por herencia, legado o donación con impuestos muy elevados, se acudía para evitar éstos, a la realización de compraventas simuladas. Ello significa que el particular sí se coloca realmente en la situación imponible prevista por la ley, pero que la disimula u oculta aparentando colocarse en otra situación diversa que no es imponible o, por lo menos, que reporta cargas fiscales de inferior cuantía. Implica, por tanto, una forma de evasión ilícita del impuesto, ya que evita pagar el que realmente debería corresponder al caso. En realidad no es fácil siempre, al ejercer la economía de opción, señalar el límite preciso que separa los actos reales de los que son simulados. Será la fina percepción jurídica del notario, unida a su experiencia y conocimientos en materia económica, de los que no puede carecer, la que debe determinar en cada caso concreto ese límite. Pero del problema de la situación nos habremos de ocupar más en el capítulo siguiente.

IV. Particular interés revisten en este tema de la economía de opción los diversos actos que la ley establece como medio para la transmisión de bienes, a causa de que son estos actos los que ordinariamente se encuentran gravados con mayores cargas por la legislación impositiva.

Nuestro derecho tipifica y reglamenta diversos actos traslativos de dominio. Algunos son de carácter contractual, como la compraventa, la permuta, la

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

donación, la constitución de renta vitalicia, la aportación a una persona moral y el fideicomiso. Otros son extracontractuales, como la prescripción, la trasmisión por herencia o legado. Por lo que toca a la dación en pago, no se encuentra reglamentada como contrato en nuestro Código Civil, sino como forma de extinción de obligaciones, pero el convenio que ella presupone se encuentra fiscalmente considerado y la Ley General del Timbre lo equipara a la compraventa para la fijación del impuesto, como lo expresamos en el capítulo anterior. Cabe también la posibilidad de efectuar transmisiones de dominio mediante contrato innominado ya que tal efecto no es contrario a la esencia de él.

Aun cuando la ley civil nada dice expresamente acerca de ello, el legislador fiscal, siempre alerta ante la posibilidad de evasión lícita, se ha adelantado a preverla en la fracción IX de la misma Ley General del Timbre que grava los contratos no especificados, incluyendo en su apartado a) al que importa "enajenación de bienes o cesión de derechos reales". De esta manera lo alcanza fiscalmente para que no escape a la carga tributaria.

No existe mucha amplitud para escoger lícitamente la forma de trasmisión de dominio más ventajosa desde el punto de vista fiscal para el interesado, de entre las que la ley establece, pues casi todas ellas presuponen realidades económicas diferentes e irreductibles entre sí, por lo que no pueden sustituirse con facilidad unas a otras, sin desfigurar esas realidades o sin incurrir en simulación.

La legislación local fiscal grava por igual las diversas formas de trasmisión, ya que la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal establece en su artículo 444 que el Impuesto sobre Traslación de Dominio de Bienes Inmuebles se causa por la trasmisión de la propiedad de éstos o de derechos de copropiedad sobre los mismos, sin distinguir el acto por el cual se opere dicha trasmisión y más adelante incluye de manera expresa este precepto la constitución o fusión de sociedades, el aumento de capital social, la adjudicación por disolución y liquidación de sociedades civiles o mercantiles, la adquisición por prescripción o por remate judicial o administrativo, por herencia, legado o donación, la cesión de derechos hereditarios sobre inmuebles, la renuncia o repudiación de herencia si se hace ésta después de la declaración de herederos y antes de la adjudicación, etc.

Por cuanto al impuesto de carácter federal que establece la Ley General del Timbre, existe una mayor amplitud al respecto, pues si bien los contratos de compraventa, permuta y donación, se encuentran gravados con la misma cuota progresiva que establece la ley, lo mismo que la dación en pago y la adjudicación por remate, que, como antes se indicó, se equiparan a la compraventa, se da alguna ventaja fiscal a otros actos traslativos de dominio. La aportación en propiedad a una compañía mercantil, así como la aplicación de bienes por liquidación o reducción de capital, no causan el impuesto por ser actos mercantiles, lo mismo que la afectación en fideicomiso. La constitución de renta vitalicia se encuentra exceptuada expresamente en la fracción IX de la tarifa, y el contrato no especificado, que grava esta misma fracción, causa solamente la cuota proporcional de

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

2% cuando importa enajenación de bienes y no la progresiva que grava la compraventa y demás contratos equiparados a ella por la ley, que antes se indicaron, la cual puede llegar hasta el 5%. El mismo contrato de permuta presenta alguna ventaja fiscal en cuanto a que el Impuesto del Timbre se causa únicamente sobre el bien de mayor valor, cuando es desigual el de los permutados o sobre el valor de uno solo de ellos cuando son equivalentes, pero en ningún caso sobre el de ambos. Es, por tanto, en el dominio de esta última ley en el que puede tener lugar, aunque con un campo de acción muy restringido, el ejercicio de la economía de opción.

**CAPÍTULO TERCERO: LA SIMULACIÓN PARA EFECTOS FISCALES**

I. Como expresamos en el capítulo anterior, la simulación constituye uno de los límites que tiene la economía de opción o sea el derecho que asiste al particular para elegir la forma contractual que resulte más ventajosa a sus intereses en el negocio que se propone realizar, por ser la que reporta un gravamen fiscal menor. Y, consecuentemente, constituye también un límite a la función del notario para asesorar y aconsejar en esta elección, límite que no pueden traspasar ni él ni las partes contratantes, sin faltar al cumplimiento de sus deberes legales y morales.

Ante todo conviene aclarar que no consideramos correcto que se hable de una simulación fiscal, como tampoco de una simulación civil o de una simulación penal. La simulación no es más que una; los que se distinguen son los fines perseguidos con ella y los efectos que produce.

La simulación se realiza en el campo del derecho sustantivo y los autores están de acuerdo en que su finalidad es, en la mayor parte de los casos, ilícita; tiene por objeto defraudar a alguien mediante el engaño que ella implica. Este alguien es un tercero, ajeno al contrato o acto simulado y la defraudación de que resulta víctima se obtiene causándole un engaño por el acuerdo de dos o más partes contratantes que se conciertan entre sí para la realización de un acto aparente, con conocimiento y voluntad de que dicho acto o no corresponde a realidad alguna (simulación absoluta) o corresponde a una realidad diversa de la que se hace aparecer ostensiblemente (simulación relativa).

Cuando el tercero defraudado con esa simulación es el fisco, porque - mediante ella se evade total o parcialmente el pago de alguna prestación tributaria, es cuando se da la figura jurídica que aquí nos interesa examinar.

II. Partiendo de la base de que el impuesto tiene como fundamento una situación económica que el Estado considera imponible porque, como dice Manuel de Juano, revela capacidad contributiva en el particular, ya sea mediante la posesión de la riqueza por parte de éste, su capacidad para adquirirla o el gasto, puede entenderse que la simulación tiene por objeto ocultar esa situación económica disfrazándola bajo la apariencia de un acto jurídico que no la revele. En otros términos, la simulación se da cuando el acto celebrado para producir efectos jurídicos no corresponde a la

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

verdadera realidad económica que lo motiva.

Este desacuerdo entre la forma jurídica y la realidad económica del negocio es el que tiende a producir el engaño al fisco, pues como la acción impositiva de éste se dirige a la segunda, se impide que llegue hasta ella interponiéndole la primera o sea el acto jurídico falso o aparente.

Nos parecen acertados a este respecto los siguientes conceptos que expresa Manuel de Juano refiriéndose a los impuestos que gravan el tráfico patrimonial entre vivos, porque ponen de manifiesto la esencia del problema de la simulación para efectos fiscales: "Ya hemos dicho que estos tributos gravan una manifestación de la capacidad contributiva apreciada según la realidad económica que se advierte bajo las formalidades jurídicas que tales actos ofrecen...

Las formas jurídicas que revisten los actos no condicionan el tipo de imposición; es el contenido económico del acto mismo, más que su denominación, el que revela la capacidad contributiva, ya que los efectos jurídicos que interesan a la legislación privada son ajenos al derecho tributario, como rama del derecho público" Curso de finanzas y derecho tributario, t. II, título décimotercero, capítulo I, N° 485, pág. 284. Ediciones Molachino, Rosario, 1964).

Pero lo peculiar que se presenta en el caso de la simulación para efectos fiscales es que, como la realidad económica imponible se debe manifestar al exterior en estos casos, mediante actos jurídicos, es a través del prisma de ellos que el Estado la conoce y también solamente a través de los mismos puede gravarla, toda vez que lo hace mediante disposiciones legales. De no ser así, no podría haber régimen jurídico para la imposición, la que resultaría arbitraria e inaceptable en un estado de derecho, aun cuando fuera proporcionada y justa.

Por ello es que, cuando tales actos jurídicos, en vez de dar a conocer la realidad económica imponible, la disfrazan, el Estado tiene que tomar medidas defensivas de diversa índole para destruir o hacer inoperante la simulación y poder llegar hasta esa realidad económica que le interesa y que dolosamente se le oculta.

III. Un primer tipo de medidas está constituido por las presunciones que la ley establece en algunos casos, desconociendo los efectos jurídicos del acto engañoso y reconociendo sólo la realidad económica del negocio que mediante él se oculta. Este procedimiento lo empleaba nuestra antigua Ley del Impuesto sobre Donaciones, actualmente derogada, la cual disponía en su artículo 27: "Para los efectos fiscales, se reputan como donaciones:

"I. Las operaciones de compraventa o de adquisición de cualquiera especie efectuadas por los ascendientes o padres adoptivos en representación de sus descendientes o hijos adoptivos, menores o incapacitados, a favor de éstos, aun cuando en el contrato se exprese que la operación se celebra con capital propio del beneficiario, salvo prueba en contrario.

"II. Las operaciones de compraventa o de adquisición de cualquiera especie, efectuadas entre ascendientes o padres adoptivos y

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

descendientes o hijos adoptivos; entre cónyuges o entre concubinario y concubina, salvo prueba en contrario.

"III. Toda operación de compraventa o de adquisición de bienes en que no medie entrega del precio ante el notario u otro funcionario ante quien se otorgue o se compruebe la autenticidad de las firmas, si no se justifica ante ellos, por medio de documento público o privado, la entrega anterior del precio o la existencia de la contraprestación correspondiente.

"IV. Toda operación de compraventa o de adquisición de bienes inmuebles en las cuales se haga aparecer como precio o valor de la cosa uno notoriamente inferior al fiscal.

"En el supuesto de esta fracción, se entenderá donada la diferencia en la forma y términos que señala el reglamento.

"V. La constitución del derecho de usufructo, uso o habitación a favor de ascendientes, descendientes, parientes colaterales hasta el segundo grado inclusive, hijos adoptivos, padres adoptivos, cónyuges, concubina o concubinario, sobre bienes propiedad del que los constituya, así como toda operación de compraventa o de adquisición de bienes en que el comprador concede el derecho de usufructo, uso o habitación a cualquiera de las personas mencionadas y se reserva la nuda propiedad.

"No tendrán aplicación las presunciones que establece este artículo en los casos en que sean parte la Federación, el Departamento del Distrito, los Territorios Federales, los Estados, los municipios o cualquiera institución de derecho público, en los de enajenación o ejecución forzosa por mandamiento legal o de autoridad competente, en los de división de bienes, particiones y, a juicio de la Secretaría de Hacienda, en todas aquellas operaciones similares a estas cuatro últimas.

"El reglamento determinará las pruebas admisibles para destruir las presunciones que establece este precepto, así como lo que deba entenderse, para los fines del mismo, por «valor fiscal» y por «valor notoriamente inferior al fiscal»".

Otro ejemplo de presunción es el que presentaba la Ley Federal del Impuesto sobre Herencias y Legados de 28 de diciembre de 1959, que también fue ya derogada pero que se sigue aplicando a las sucesiones de personas fallecidas durante su vigencia, la cual establecía en el párrafo final del artículo 23: "Se presume, salvo prueba en contrario, que siguen formando parte del caudal hereditario los bienes que aparezcan vendidos en escrituras que dentro del plazo legal no hayan sido inscritas en el Registro Público de la Propiedad, al abrirse la sucesión, siempre que por disposición legal hubieran debido registrarse aquellas escrituras".

Como decíamos antes, la situación económica objeto de imposición no es cognoscible por el Estado sino mediante el acto jurídico con que se manifiesta. Si tal acto jurídico es simulado con objeto de defraudar al fisco, necesita éste, para evitar ese fraude, del mismo modo que cualquier tercero a quien perjudica una simulación, probar que existe ésta, para que no surta el efecto engañoso que se pretende obtener con ella. Ahora bien, el sistema de presunciones legales a que nos estamos refiriendo y del que acabamos de citar dos ejemplos, tiene por objeto invertir la carga de la prueba,

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

haciendo que el causante deba acreditar que el acto es verdadero, esto es, que no entraña simulación y relevando al Estado de la obligación de probar esta última.

IV. El segundo medio de defensa empleado por el Estado contra las simulaciones que lo defraudan, consiste en aplicar medidas represivas a sus autores. Algunas veces son sanciones puramente administrativas, considerando al acto simulado, como una simple falta o contravención. Tal ocurre, por ejemplo, con la disposición contenida en el artículo 38, Frac. XXVI, del Código Fiscal de la Federación, que señala como infracción cuya responsabilidad recae sobre los sujetos pasivos de la obligación tributaria "eludir el pago de las prestaciones fiscales como consecuencia de inexactitudes, simulaciones, falsificaciones y otras maniobras".

Esta falta se encuentra sancionada con multa de \$ 100,00 a \$ 10.000,00 en el artículo 42, Frac. IX, del mismo código.

La represión suele llegar hasta la sanción penal propiamente dicha, la cual puede coexistir con la administrativa antes indicada. Así el artículo 72 del propio Código Fiscal de la Federación establece que "La pena que corresponde al delito de defraudación se impondrá también a quien: I. Mediante la simulación de actos jurídicos omita total o parcialmente el pago de los impuestos a su cargo". Y similar disposición se encuentra en el artículo 984 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal que expresa que la pena a que se refiere el artículo anterior o sea la que corresponde al fraude fiscal, se impondrá también: "I. Al que simule un acto jurídico del que resulte o pueda resultar la omisión total o parcial del pago de impuestos, derechos o aprovechamientos". (De estas formas de represión penal nos hemos ocupado más ampliamente en nuestro trabajo intitulado Los notarios frente a la legislación fiscal punitiva, presentado como ponencia en el VIII Congreso Internacional del Notariado Latino que se celebró en México en 1965.)

V. Por último, presentan particular interés, como un tercer medio de defensa del Estado contra la simulación para fines fiscales, las repercusiones que ella tiene en el ámbito puramente civil. Desde el punto de vista exclusivamente patrimonial y sin tomar en cuenta las consecuencias penales antes indicadas, es evidente que al fisco, en su calidad de defraudado con el acto aparente, lo que le interesa nada más es desconocer éste, impidiendo que produzca efectos en su contra y de ese modo poder cobrar las prestaciones fiscales que se intentaron evadir con él o sea las que correspondan a la realidad económica ocultada. Si hemos de ser más exactos en esta expresión debemos decir que le interesa cobrar las prestaciones fiscales que corresponderían al acto jurídico que debió haberse celebrado con verdad, revelando esa situación económica tal como es, en lugar del acto simulado que se celebró para ocultarla o disfrazarla. Al fisco le interesa en el aspecto patrimonial únicamente la percepción del tributo junto con sus accesorios legales, tales como recargos, multas, etc. Pero no le interesa destruir o anular en sí mismo el acto simulado ni impedir

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

que éste produzca efectos en el terreno sustantivo (civil, mercantil, etc.). Esto último resulta indiferente para el Estado en cuanto acreedor tributario. Sin embargo, es típica en este aspecto la defensa que para los intereses del fisco resulta en el derecho mexicano, con la posibilidad que tiene de hacer declarar civilmente nulos los actos simulados, cuando le causen perjuicio en el aspecto tributario.

Se desprende esta conclusión de lo dispuesto en los siguientes artículos del Código Civil, que tratan de la simulación:

"Art. 2180. - Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas".

"Art. 2181. - La simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real; es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter".

"Art. 2182. - La simulación absoluta no produce efectos jurídicos. Descubierto el acto real que oculta la simulación relativa, ese acto no será nulo si no hay ley que así lo declare".

"Art. 2183. - Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la hacienda pública".

"Art. 2184. - Luego que se anule un acto simulado, se restituirá la cosa o derecho a quien pertenezca, con sus frutos e intereses, si los hubiere; pero si la cosa o derecho ha pasado a título oneroso a un tercero de buena fe, no habrá lugar a la restitución.

"También subsistirán los gravámenes impuestos a favor de tercero de buena fe".

Como puede verse, el artículo 2183 establece la nulidad de los actos simulados, nulidad que debe entenderse para efectos civiles, atento el ordenamiento que la establece, y no solamente para efectos fiscales, cuando se realiza en perjuicio de la hacienda pública (fisco).

Desde luego dos puntos nos parecen criticables en este precepto: el hecho de que señale como caso de nulidad del acto, aquel en que la simulación se realiza "en transgresión de la ley" y el hecho de que atribuya al Ministerio Público la acción de nulidad cuando se causa perjuicio con la simulación a la hacienda pública. Lo primero era innecesario, pues la simulación nunca puede hacerse de acuerdo con la ley, ni aun en el caso de que su finalidad no fuere lesiva para nadie. El derecho busca en todas sus manifestaciones la verdad, su correspondencia con la realidad. La simulación, que es contraria a ella, no puede menos que transgredir la ley. Lo segundo está en desacuerdo con nuestro sistema legal, pues la representación y defensa del fisco competen a otros funcionarios especialmente encargados de ellas, no al Ministerio Público, cuyas funciones son otras diversas.

Diremos, por último, que el artículo 56 de nuestra derogada Ley del Impuesto sobre Donaciones definía como sigue el acto simulado: "Para los efectos fiscales, se consideran simulados y, en consecuencia nulos, todos los actos jurídicos a los que las partes les den una falsa apariencia que

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

oculte su verdadero carácter, que den como resultado la omisión total o parcial del impuesto sobre donaciones.

"La acción de nulidad respectiva se ejercerá en la forma prevenida por el Código Civil para el Distrito y Territorios Federales".

Este envío de la ley fiscal a la civil es una prueba más de la vinculación que existe entre ambas en este punto. El que pretende defraudar al fisco mediante la simulación, no sólo ve frustrado su intento de evasión tributaria, sino que causa la ineficacia del acto simulado, en todos sus efectos, inclusive civiles. Tal consecuencia que tiene los caracteres de un castigo para el simulador, nos parece que resulta ser un medio más de defensa del Estado contra la simulación para efectos fiscales.

Otra forma de esta última, no comprendida en el precepto que acabamos de citar, consiste en el señalamiento de un valor inferior al real en los actos que deben tributar sobre éste. Aquí no se oculta el verdadero carácter del acto dándole una falsa apariencia.

Sólo se disimula uno de sus elementos. Es el caso de la llamada simulación parcial. Acerca de ella podemos decir que ha perdido importancia práctica en los negocios de nuestro país, desde que las leyes establecieron el deber de tomar como base en las compraventas y otros actos traslativos de dominio de inmuebles, el valor que resulte más alto en la comparación de tres: el declarado por las partes en el contrato, el que sirva para fijar el impuesto territorial del inmueble y el que señale alguna institución de crédito en avalúo que necesariamente debe practicar al efecto.

Mayor interés reviste aun en la actualidad, como caso de simulación parcial, el que se refiere a la ocultación de intereses. Cuando se trata de operaciones de préstamo, de compraventa con reserva de dominio o algunas otras a consecuencia de las cuales resulta la creación de un adeudo o se reconoce la preexistencia de éste, es frecuente que los contratantes se concierten para estipular que no se causará interés alguno o que se causará por menor cuantía que la real, ocultando de ese modo el que verdaderamente se va a pagar, con el objeto de evadir los impuestos. Contra esta forma de simulación se defiende el fisco mediante el sistema de presunciones legales a que antes nos hemos referido. Así la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal establece en su artículo 316 que "se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe derecho a percibir los intereses a que se refieren las fracciones I, II, III, IV, XI y XII de este artículo (entre las cuales se comprenden los casos antes indicados), no obstante que en los documentos en que se hubieran hecho constar las operaciones relativas no aparezca estipulado ningún interés o bien cuando aparezca estipulado interés menor del seis por ciento o anual o se estipule que temporal o permanentemente, total o parcialmente, no se causará interés alguno. En estos casos, el ingreso gravable será el que resulte de aplicar al capital dicha tasa de seis por ciento anual..."

**CAPÍTULO CUARTO: LA EXTRATERRITORIALIDAD**

La inclusión de esta materia dentro del cuestionario propuesto para el tema

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

que nos ocupa. La influencia de la ley fiscal sobre los contratos, nos obliga a abordarla, para su presentación al Congreso, únicamente desde el punto de vista de las relaciones tributarias.

Con el nombre de extraterritorialidad designamos, en términos generales, todos los casos en que, por cualquier causa, la ley dictada por algún Estado, destinada a regir en su territorio, se aplica en el de otro Estado diverso. Pero esto sólo presenta el aspecto activo del fenómeno. El pasivo, que necesariamente lo acompaña, bien podría llamarse intraterritorialidad, porque consiste en la aplicación dentro del territorio de un Estado, de las leyes dictadas por otro.

Los problemas que encierra esta materia constituyen el objeto del derecho internacional, cuyo origen hacen remontar sus historiadores a la Edad Media y que en la actualidad ha alcanzado considerable desarrollo o importancia como efecto de las necesidades impuestas por las relaciones entre los Estados, por las relaciones de un Estado con los nacionales de otro y por las relaciones entabladas por nacionales de diversos Estados, entre sí.

Si se toma en cuenta que el acto impositivo por parte del Estado es un acto de soberanía, se comprenderá la posibilidad de los conflictos de soberanía entre diversos Estados, por causa de la imposición tributaria, tomando en consideración que ellos no viven ni pueden vivir aislados en la actualidad en sus relaciones económicas y que éstas dan origen a situaciones complejas, motivadas en parte por el desplazamiento de la riqueza y de los nacionales de un país a territorio de otro y en parte también, por la diversidad de naturaleza que hay en las situaciones imponibles.

"Los conflictos surgen - dice Manuel de Juano - en razón de la aplicación divergente de la legislación positiva sobre la materia: nacionalidad o domicilio, por un lado, o situación de la riqueza imponible, por el otro. Así se superponen los gravámenes y ello origina el problema que se trata de superar" (obra citada, título décimo octavo, capítulo I, N° 798, pág. 725).

De lo anterior surge una primera consecuencia, es la necesidad de distinguir al derecho tributario internacional del derecho internacional privado. Este último tiene por objeto resolver los conflictos de aplicación de leyes de diversos Estados cuando surgen con motivo de relaciones entre particulares. El primero, en cambio, es una rama del derecho público por cuanto a que en los conflictos que aborda entra en juego la soberanía de los Estados.

Nuevamente pasamos a citar párrafos de Manuel de Juano que nos parecen interesantes a este respecto, los cuales se refieren al derecho tributario internacional: "Para nosotros, pues, el fin de esta disciplina responderá a una razonable sistematización de los tributos y a una equitativa repartición de las cargas público - financieras, dentro del marco de las relaciones que exceden los límites territoriales del Estado o de sus poderes tributarios, y el medio para lograr tales fines ha de ser, entre otros, la vigencia armoniosa de los distintos tributos que se dan en los sistemas tributarios de los países económicamente vinculados.

"Deduciremos pues a modo de corolario, que bajo tales conceptos, el

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

derecho tributario internacional queda fuera de la órbita del derecho internacional privado y del derecho internacional público, mereciendo, por tanto, el reconocimiento de su propia individualidad dentro de las ramas jurídicas del derecho público... Los países poseen su propia soberanía fiscal pero las relaciones económicas y financieras entre ellos, sus contribuyentes y demás partes interesadas, obligan a condicionar y coordinar el ejercicio de sus poderes tributarios en aras de una solidaridad internacional que es la meta a la que aspiran todos los esfuerzos cumplidos hasta la fecha" (obra citada, título décimo octavo, capítulo I, N° 784, pág. 702).

Pero aun cuando el derecho tributario internacional no forme parte del derecho internacional privado y se distinga de él, no puede desconocerse la estrecha relación que existe entre ambos, la cual se evidencia principalmente en el tema que nos ocupa, o sea el de la influencia de la ley fiscal sobre actos jurídicos de derecho privado. Las leyes sustantivas que rigen estos últimos entran a la órbita del derecho internacional privado cuando surge conflicto en la aplicación de ellas, en tanto que si el conflicto surge entre leyes impositivas de diversos Estados, corresponde al derecho tributario internacional.

Tanto en un caso como en otro, las disposiciones legales y los principios aplicables para la solución de esos conflictos se encuentran en los tratados o convenios internacionales celebrados entre dos o más países para concertarse precisando el alcance de la extraterritorialidad o intraterritorialidad de sus leyes. Dichos tratados tienen en nuestro derecho el rango de leyes constitucionales, de acuerdo con el artículo 133 de nuestra Constitución Federal, pero también las leyes internas de cada país, ajustándose a esos tratados, contienen disposiciones expresas para resolver los problemas de su aplicación fuera del territorio nacional y permitir, además, la aplicación dentro del mismo de las disposiciones legales de otros países.

Señalamos a continuación algunas de esas disposiciones, tanto las que corresponden al derecho internacional privado como de las que pertenecen al derecho tributario internacional, pues ya hemos hecho notar la relación que existe entre unas y otras, motivada principalmente por la que existe en la función impositiva con los actos jurídicos de derecho privado.

Nuestro Código Civil vigente en el Distrito y Territorios Federales contiene los siguientes preceptos sobre el tema que nos ocupa:

"Art. 12. - Las leyes mexicanas, incluyendo las que se refieren al estado y capacidad de las personas, se aplican a todos los habitantes de la República, ya sean nacionales o extranjeros, estén domiciliados en ella o sean transeúntes".

"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".

"Art. 14. - Los bienes inmuebles, sitios en el Distrito o Territorios Federales, y los bienes muebles que en ellos se encuentren, se regirán por las disposiciones de este código, aun cuando los dueños sean extranjeros".

"Art. 15. - Los actos jurídicos, en todo lo relativo a su forma, se regirán por

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

las leyes del lugar donde pasen. Sin embargo, los mexicanos o extranjeros residentes fuera del Distrito o de los Territorios Federales, quedan en libertad para sujetarse a las formas prescritas por este código cuando el acto haya de tener ejecución en las mencionadas demarcaciones".

El principio dominante en las anteriores disposiciones es el de territorialidad de la ley, especialmente en el artículo 12, que tan severamente ha sido criticado por Trinidad García, debido a que no respeta el principio de la personalidad, como lo hicieron nuestros anteriores códigos civiles, para regular el estado y capacidad de las personas, por lo que, según dicho autor, "Esta disposición formulada en términos tan absolutos, nos vuelve al sistema feudal de estricta territorialidad de la ley, reprobado en la actualidad unánimemente" (Introducción al estudio del derecho, edición de Manuel de Jesús Nucamendi. México, 1935, cap. XI, N° 117, pág. 122).

Solamente el último de los preceptos transcritos, o sea el artículo 15, sigue el principio de intraterritorialidad al reconocer validez dentro del territorio nacional a los actos jurídicos celebrados en el extranjero de acuerdo con las formalidades prescritas en el país de origen. Es la aplicación del antiguo aforismo *locus regit actum* que no puede ser desconocida ni aun en sistemas de estricta territorialidad de la ley, pues, como ha dicho acertadamente Planiol, "es de una necesidad absoluta en la práctica... aceptada en todas partes, sin textos ni convenciones, por efecto de una especie de costumbre internacional". Corolario de este principio son en nuestro Código Civil, entre otras disposiciones, las contenidas en los artículos 1593 y 3005. El primero, que se refiere al testamento otorgado en otro país, dispone que "Los testamentos hechos en país extranjero, producirán efecto en el Distrito y Territorios Federales cuando hayan sido formulados de acuerdo con las leyes del país en que se otorgaron". El segundo, relativo a la inscribibilidad de actos otorgados en el extranjero, en el Registro Público de la Propiedad, dispone: "Los actos ejecutados, los contratos otorgados y las resoluciones judiciales pronunciadas en país extranjero, sólo se inscribirán concurriendo las circunstancias siguientes:

"I. Que si los actos o contratos hubiesen sido celebrados o las sentencias pronunciadas en el Distrito o en los Territorios Federales, habría sido necesaria su inscripción en el Registro.

"II. Que estén debidamente legalizados.

"III. Si fueren resoluciones judiciales, que se ordene su ejecución por la autoridad judicial nacional que corresponda".

Los principios del derecho internacional privado y las disposiciones legales que los expresan tienen interés para el régimen tributario que, aunque ajeno a ellos, según hemos expuesto antes, necesita tener en cuenta, no obstante, la validez que en un país determinado se reconoce a los actos y contratos celebrados en otro, validez proveniente tanto del cumplimiento de los requisitos legales de fondo, como de los de forma, pues es indiscutible que la imposición fiscal queda condicionada al hecho de que exista esa validez. El derecho fiscal no puede gravar actos nulos, pues aunque lo que preocupa al sistema impositivo, como dijimos en el capítulo anterior, es más la realidad económica reveladora de la capacidad tributaria, que la forma

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

jurídica que ella reviste, se hace necesario a pesar de ello que dicha realidad económica imponible se manifieste jurídicamente, eso es, en forma de actos válidos conforme a la ley. De lo contrario, si la imposición tributaria se realizara sin tomar en cuenta la expresión legal de esa realidad económica a la cual va dirigida, resultaría arbitraria y la garantía de exacta aplicación de la ley fiscal que tiene el causante, la cual se manifiesta mediante la creación del tipo impositivo, quedaría sin efecto.

Los principios jurídicos de territorialidad y personalidad de las leyes, tomando este último con el doble matiz que presenta consistente en el fuero del domicilio o el de la nacionalidad, tienen también aplicación, con expresión apropiada, en el derecho tributario internacional.

Ernesto Flores Zavala habla de sujeción personal y de sujeción real en la facultad impositiva, y refiriéndose al problema de la gravación fiscal doble, por estados diversos, que es uno de los temas centrales del derecho tributario internacional, dice lo siguiente: "En términos generales puede decirse que el problema de la doble imposición por parte de Estados soberanos, se deriva de que cada Estado tiene derecho para gravar a las personas que dependen de él por razón de su nacionalidad, domicilio o residencia; en estos casos el Estado grava a esas personas teniendo en cuenta su situación económica general, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de las rentas o de sus bienes; esto es lo que se llama sujeción personal. Al mismo tiempo tiene derecho para gravar las rentas creadas y los bienes situados en su territorio sin tener en cuenta las cualidades de las personas que las perciben o poseen, es decir, sin tener en cuenta la nacionalidad del causante, o su domicilio, etc., esto es lo que se llama sujeción real" (Elementos de finanzas públicas mexicanas, 8ª ed., Editorial Porrúa S. A., México, 1966, cap. XI, N° 271, pág. 290).

Nuestras leyes fiscales contienen algunas disposiciones concernientes al derecho tributario internacional, en las que a veces encaran el problema de la doble imposición. Es de hacerse notar la significación que este último tiene dentro del derecho mexicano en el que por ser Estado Federal se presenta también el problema de la doble tributación con motivo del ejercicio que cada entidad federativa hace de su facultad para establecer impuestos.

En primer lugar la Ley General del Timbre dispone en su artículo 1º: "Los impuestos o derechos del timbre se causan:

"I. En los contratos no mercantiles y en los actos y documentos de la misma naturaleza señalados en esta ley, que se efectúen, celebren o expidan en la República.

"II. En los mismos actos, contratos y documentos que se efectúen, celebren o expidan en el extranjero, cuando surtan algún efecto en la República, salvo las excepciones que determine esta ley".

En el artículo 81 dispone este ordenamiento: "Los contratos otorgados en el extranjero que deban surtir efectos en la República y cuya forma y denominación no estén claramente definidas en la ley mexicana, se someterán a la resolución de la Secretaría de Hacienda para que decida la cuota que deben pagar por similitud con los contratos comprendidos en la

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

tarifa".

En las anteriores disposiciones puede reconocerse un efecto de intraterritorialidad que se da a la ley sustantiva extranjera permitiéndole producir efectos en territorio mexicano, el reconocer la validez de los actos otorgados de acuerdo con sus disposiciones y a la vez un efecto de extraterritorialidad que se da a la ley fiscal mexicana al hacerla que grave actos celebrados en otro país de acuerdo con las leyes del mismo. Ningún precepto contiene la Ley General del Timbre referente al problema de la -doble imposición tributaria, ya que no prevé el caso de que los actos celebrados en país extranjero, que ella grava por producir efectos en territorio nacional, hayan pagado antes algún otro impuesto similar en el país en que fueron celebrados.

Por lo que toca al artículo 81 que arriba transcribimos, es interesante notar que constituye una excepción, posiblemente la única existente en materia fiscal, al principio de exacta aplicación de la ley, ya que deja al arbitrio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la determinación del gravamen, sin hacerla por aplicación exacta de un tipo impositivo determinado, sino tan sólo por simple analogía.

Estimamos que esta facultad discrecional debe quedar sujeta, sin embargo, para no ser arbitraria, a la regla de una semejanza estricta entre el tipo contractual y el tipo impositivo, tanto por lo que dispone en su última parte el referido artículo 81 de la Ley General del Timbre, como por lo que establece el artículo 1858 del Código Civil, expresando que "Los contratos que no están especialmente reglamentados en este Código, se regirán por las reglas generales de los contratos; por las estipulaciones de las partes y, en lo que fueren omisas, por las disposiciones del contrato con el que tengan más analogía de los reglamentados en este ordenamiento".

La Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, como hemos expresado en el capítulo primero, establece diversos impuestos de interés para el notario. El primero de ellos es el Impuesto sobre Traslación de Dominio de Bienes Inmuebles que se funda en un principio de estricta sujeción real, siendo aplicable exclusivamente a las operaciones traslativas de inmuebles que se encuentren ubicados dentro del Distrito Federal, atento lo dispuesto por el artículo 443 de dicha ley que expresa: "Es objeto del impuesto que establece este título, la transmisión o adquisición del dominio de bienes inmuebles ubicados en el Distrito Federal".

Sin embargo, las disposiciones legales que rigen este impuesto sí contemplan el caso de intraterritorialidad de leyes extranjeras, previendo que los actos traslativos de dominio de bienes inmuebles ubicados en el Distrito Federal se realicen fuera de éste. Por tal razón el artículo 454 de la misma Ley de Hacienda dispone que: "En los contratos celebrados en la República, pero fuera del Distrito Federal, con relación a inmuebles ubicados en el territorio de éste, causarán el impuesto a que este título se refiere, conforme a las disposiciones del mismo, exceptuando lo relativo al plazo para el pago, que será de noventa días hábiles contados a partir de la fecha de la autorización definitiva de la escritura pública o de la fecha del contrato privado". Más adelante añade el mismo precepto: "Cuando se trate

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

de contratos o actos traslativos de dominio, otorgados o celebrados fuera del territorio de la República, o de resoluciones dictadas por autoridades extranjeras, por virtud de las cuales se trasmite el dominio de bienes inmuebles ubicados en el territorio del Distrito Federal, el pago del impuesto deberá hacerse dentro del término de noventa días hábiles contados a partir de la fecha en que surtan efectos en la República los citados actos, contratos y resoluciones".

Igualmente rige el sistema de sujeción real o sea el de aplicación territorial de la ley para los impuestos predial y para obras de planificación, así como para los derechos que se pagan por el consumo de agua, por la cooperación para obras públicas y por la inscripción en el Registro Público de la Propiedad de los actos que la requieren. Todas estas prestaciones fiscales se rigen también por la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal cuando recaen sobre inmuebles situados en éste, sin tomar en cuenta disposiciones tributarias dictadas en otras entidades federativas de la República o en país extranjero.

Cosa muy diferente ocurre en el caso del Impuesto sobre Productos de Capitales que establece la misma Ley de Hacienda, pues como este último impuesto grava los ingresos percibidos por "personas físicas o jurídicas que tengan derecho a obtener en el Distrito Federal, o de fuentes de riqueza en el mismo Distrito", tales como intereses simples o capitalizados sobre préstamos en general, intereses sobre cantidades que se adeuden como precio en contratos de promesa de venta, de compraventa con reserva de dominio, o compraventa a plazos; usufructo de capitales impuestos a rédito y otros más, que enumera el artículo 316 de dicha ley, se plantea necesariamente el problema de la doble imposición, toda vez que el criterio seguido para gravar dichos ingresos es en parte personal y en parte territorial, como lo muestra el artículo citado, y lo confirma el siguiente, que incurre en notorias confusiones respecto al lugar de la fuente o percepción del ingreso con el del domicilio del acreedor.

El artículo 317 dispone sobre este punto: "Para los efectos de este impuesto se considerará:...

"II. Que se tiene derecho a percibir ingresos en el Distrito Federal, por alguno de los conceptos a que se refiere el artículo 316, cuando el acreedor tenga su residencia en el mismo Distrito, aun cuando el pago se obtenga fuera de él, o en el contrato respectivo se estipule que el pago se haga fuera del propio Distrito. Se exceptúan de esta disposición los casos en que los créditos de que se deriven los ingresos gravables estén a cargo de personas que radiquen fuera del Distrito Federal, siempre que el pago se haga fuera del mismo Distrito, y se compruebe que, por la percepción de los mismos ingresos, se causa un impuesto local igual al establecido en este título, en el lugar de la ubicación de los bienes con que se garantice el crédito, o de la residencia del deudor;

"III. Que se tiene derecho a obtener ingresos de fuentes de riqueza en el Distrito Federal:

"a) Cuando el deudor resida en él;

"b) Cuando el pago de los ingresos gravables esté garantizado con bienes

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

ubicados en el Distrito Federal, y

"c) Cuando el capital de que provengan esté invertido en el Distrito Federal" Finalmente, la Ley del Impuesto sobre la Renta, que también grava percepciones, se enfrenta al mismo problema o sea el de la doble imposición tributaria, resolviéndolo con mejor técnica que la ley anterior, al tomar en cuenta unas veces el principio de sujeción personal, ya sea por razón de la nacionalidad o por razón del domicilio, como ocurre en el caso de la fracción I del artículo tercero de dicha ley, que a continuación transcribimos, y en otras ocasiones el principio de sujeción real, atendiendo a la ubicación de la fuente de riqueza productora del ingreso gravado, como ocurre en el caso de la fracción II del mismo artículo cuyo texto es como sigue: "Son sujetos del impuesto, cuando se coloquen en alguna de las situaciones previstas en esta ley:

"I. Respecto de todos sus ingresos gravables, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de donde procedan:

"a) Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.

"b) Los extranjeros residentes en México y las personas morales de nacionalidad extranjera establecidas en el país.

"c) Las agencias o sucursales de empresas extranjeras, establecidas en la República.

"II. Los extranjeros residentes en el extranjero y las personas morales de nacionalidad extranjera no comprendidas en la fracción anterior, respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional. En los casos comprendidos en la fracción I del artículo 31, se considera que la fuente de riqueza está en territorio nacional cuando los ingresos se obtengan de persona residente en el país.

"III. Las unidades económicas sin personalidad jurídica, sólo en los casos en que esta ley prevenga se grave en conjunto el ingreso de las mismas unidades económicas.

"En los casos de las fracciones anteriores, cuando la fuente del ingreso se encuentre en el extranjero, el contribuyente podrá deducir del impuesto que le corresponda pagar en México, el impuesto sobre la renta que haya cubierto en el país en donde se originó el ingreso, hasta el límite del impuesto que para ese ingreso considerado aisladamente, se causaría conforme a las disposiciones de esta ley. Las exenciones concedidas en países extranjeros en el Impuesto sobre la Renta, excepto las que correspondan a ingresos derivados de imposición de capitales, se considerarán como impuestos cubiertos por el contribuyente en el país extranjero, para los efectos de la deducción a que se refiere este párrafo".

El precepto que se acaba de transcribir establece en su último párrafo el sistema de deducción del impuesto pagado en el extranjero, que es uno de los que se emplean para evitar la doble tributación, siguiendo con esto en parte el criterio sustentado en el punto sexto del "Proyecto de Tratado o Convención Internacional tendiente a evitar la doble imposición entre los países americanos", elaborado por el Comité Permanente de Derecho Fiscal de la Federación Interamericana de Abogados y presentado en su XII Conferencia, celebrada en Bogotá, Colombia, en 1961.

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

Hugo B. Margáin, actual secretario de Hacienda y Crédito Público de nuestro país, sostiene que hay dos maneras de evadir la doble tributación por Impuesto sobre la Renta:

"A) Deduciendo del impuesto que debe cubrir la empresa en el lugar de su residencia, el pagado en el país de la fuente.

"B) No acumulando al ingreso gravable en el país en que resida la empresa, el obtenido en el de la fuente real externa, sobre el cual ya se debió haber cubierto el impuesto" (Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del Impuesto sobre la Renta, basada en la teoría de la fuente de ingreso gravable. México, 1956, cap. IV, página 27). El artículo de nuestra ley que antes se transcribió adopta el primer sistema o sea el de la deducción del impuesto pagado en el país en donde se encuentra ubicada la fuente productora del ingreso, aunque imponiéndole algunas modalidades. La primera consiste en que el impuesto a deducir llegue nada más hasta el límite del que se causaría conforme a las disposiciones de nuestra ley, para ese ingreso considerado aisladamente. A este respecto dice Margáin que "únicamente en la zona de coincidencia de ambas legislaciones se presenta el fenómeno de la doble tributación: de donde se desprende que al estructurarse un tratado sobre la doble imposición entre dos países debe tomarse como base la ley del Impuesto sobre la Renta del país que tenga una menor órbita de aplicación, para delimitar la coincidencia con la ley del otro país.

"Una vez fijada la zona común de imposición, ésta será la que sirva de base, en lo normativo, al tratado con el cual se evite el pago del doble gravamen" (obra citada, cap. I, pág. 6).

La segunda modalidad que nuestra ley impone a la deducción del impuesto pagado en el país donde se originó el ingreso, consiste en considerar como impuesto pagado el impuesto eximido por dicho país, siempre dentro del límite antes indicado. Hugo B. Margáin dice sobre este tema: "Con esto se reafirma el principio de que el ingreso gravado en un país, debe quedar excluido del gravamen en el otro país contratante, de acuerdo con el criterio de la fuente del ingreso, debiéndose entender también por ingreso gravado, aquél al que un Estado ha concedido exención total o parcial del Impuesto sobre la Renta, y que el otro Estado debe considerar como ingreso ya gravado, aunque realmente no lo haya sido".

La razón de esta modalidad la da el mismo Margáin al expresar que: "...un Estado otorga una exención de impuestos con el propósito de alentar alguna actividad que le interesa. Para que el sacrificio de dicho Estado no redunde sólo en un beneficio para el otro país, haciendo negatorio el incentivo a las actividades que desee impulsar, debe sostenerse que los ingresos no sean gravados por el segundo país" (obra citada, cap. IV, págs. 28 y 29).

<b>CONCLUSIONES</b>
---------------------

Para poder presentar algunas sugerencias de orden práctico con relación al

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

tema de la Influencia de la ley fiscal sobre los contratos, debe tomarse en consideración el hecho de que van dirigidos al Congreso Internacional del Notariado Latino. Es por esta razón que debemos ocuparnos exclusivamente de las disposiciones fiscales que directa o indirectamente interesan a los notarios. Pero como estas disposiciones forman parte del derecho positivo fiscal tomado en su conjunto, no pueden ser desvinculadas del mismo y, por consiguiente, tienen que sujetarse a los mismos principios generales que rigen a éste aun cuando en su aplicación puedan presentarse algunos matices especiales en el caso de las disposiciones que nos ocupan.

El primer punto que ha sido materia de este tema es el de la diversidad de actos jurídicos, especialmente contratos, con la consiguiente posibilidad legal de elegir entre ellos para satisfacer los intereses del particular contratante que acude como cliente al notario, con el fin de obtener para él una menor imposición fiscal, siempre que ello no entrañe fraude al fisco ni forma alguna de evasión ilícita a la imposición tributaria. Sobre este punto ya expresamos nuestra opinión en los capítulos segundo y tercero del presente trabajo y aquí nos limitamos a reiterarla.

El otro problema tratado, por haber sido propuesto en el índice del tema, reviste en la actualidad extraordinaria importancia para el derecho fiscal en general. Es el de la colisión que entre sí pueden tener las leyes fiscales de diversos países, no tanto por conflicto u oposición entre las mismas cuanto por su coincidencia al gravar todas ellas una misma situación fiscal que consideren imponible desde diversos puntos de vista, motivando con ello el problema de la doble tributación internacional.

Ya nos ocupamos ampliamente de este problema en el capítulo cuarto, en el que expusimos la materia u objeto del derecho tributario internacional y los principios que lo rigen, así como la diferencia de éste con el derecho internacional privado, pero señalando a la vez las inevitables conexiones que entre ambos existen, las que se hacen evidentes de modo particular en los casos que son objeto de este tema o sea cuando surge la influencia de la ley fiscal sobre los actos jurídicos de derecho privado.

Estamos muy lejos aún de poder llegar a proponer una solución definitiva y radical para los problemas que con este motivo se presentan. La han intentado ya, sin haberla encontrado aun de modo totalmente satisfactorio, los fiscalistas extraños al notariado, cuyas deliberaciones, estudios y proyectos constituyen valiosas aportaciones que por su amplitud resultan de imposible examen dentro de este trabajo, pero que deben ser tomados en consideración para la resolución de los problemas particulares que interesen al notariado cuando entran en juego, para su aplicación, las disposiciones fiscales manejadas por éste.

No se puede pretender desde luego pugnar por la creación de impuestos iguales en los diversos países ni de la unificación de las leyes de éstas en cuanto a la determinación de las situaciones imponibles, pues el nivel de desarrollo industrial y económico en general de cada Estado, la capacidad tributaria de sus nacionales y las fuentes de riqueza objeto de imposición difieren radicalmente de uno a otro, así como los medios de control de que

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

cada nación dispone para la percepción tributaria. Hasta las costumbres de los pueblos en esta materia deben ser diferentes.

Siguiendo el pensamiento de Manuel de Juano, nos parece que debe aspirarse, como punto de partida, a la creación de una ley o Código Fiscal Internacional, que contuviera normas de aplicación general para la imposición, para la determinación y cobro de los créditos fiscales, de los sujetos obligados al pago y de los medios de defensa del contribuyente frente al Estado. Las disposiciones de este código tendrían la suficiente amplitud y elasticidad para permitir su aplicación en todos los países que lo adoptaran, sin restringir su soberanía impositiva ni el derecho que tienen para satisfacer sus propias necesidades financieras. Pero lo más importante sería que en este código se incluyeran disposiciones precisas sobre la aplicación extraterritorial de las leyes fiscales, estableciendo deberes de cooperación y ayuda mutua entre los Estados para evitar la evasión fiscal y en general cualquier acto lesivo para el desarrollo económico de los países que lo adoptaran, fijando por otra parte normas para proteger a los contribuyentes contra la doble imposición.

En esta última materia, de particular interés para los notarios, el primer problema que se presenta es el que se refiere a los impuestos que gravan los actos jurídicos, especialmente contratos y también los documentos, como es el caso de la Ley General del Timbre en nuestro país, de cuyas disposiciones hemos hecho una breve exposición en el capítulo primero. Son los impuestos que en expresión de De Juano gravan la circulación de la riqueza o sea el paso de ésta de un patrimonio a otro. "No interesa aquí el tráfico territorial sino el patrimonial - dice el referido autor - y es en éste donde habrá que buscar el hecho imponible que requiere la previsión legal inherente a tales tributos" (obra citada, título décimotercero, cap. I, N° 482, pág. 280).

Conviene examinar la posibilidad y conveniencia de que tales actos imponibles se gravaran conforme a las siguientes bases: a) Que la imposición fiscal de los mismos corresponda exclusivamente al país en que se celebre el acto o se expida el documento, y b) Que el país adonde se ejecuten o deban surtir efectos, se abstenga a su vez de gravarlos, para evitar la doble tributación.

Esto resultaría ventajoso por los siguientes motivos. En primer lugar porque sería más fácil conocer la norma tributaria aplicable dentro de la legislación interna, por la correspondencia exacta entre el tipo contractual y el tipo impositivo. En segundo lugar porque los notarios del país de celebración del acto o expedición del documento estarían en aptitud de asesorar mejor a su cliente en el ejercicio de la economía de opción, aconsejándole la forma contractual más ventajosa y haciéndole saber según la expresión de Carámbula a que nos referimos en el capítulo segundo, "el impacto tributario" con las "ulterioridades fiscales" del negocio proyectado, las que serían mejor conocidas por los notarios del país de celebración del acto, aplicando su propia legislación, que las que se produjeran de acuerdo con las leyes del país extranjero adonde va a surtir sus efectos.

En otros términos, se trata de un sistema de aplicación territorial semejante

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

al que rige las formalidades externas de los actos en el derecho internacional privado. Así, al principio *locus regit actum*, aplicable en materia civil, podía equipararse el que paralelamente rija en materia fiscal, *locus regit tributum*, por su semejante necesidad y conveniencia.

Una excepción habría que establecer sin embargo a este sistema impositivo. Sería para los actos o contratos que produjeran efectos sobre bienes inmuebles ubicados en otro país, tales como los de transmisión de dominio, constitución, traslación o extinción de derechos reales sobre ellos, pues en este supuesto, será al país de ubicación al que corresponda gravar esos actos, debiendo en tal caso abstenerse de hacerlo el país en que ellos se celebraron. Esto último nos parece fundado en el derecho que cada Estado tiene para gravar su propia riqueza inmobiliaria y la circulación de ella, sin interferencias de leyes extranjeras. La anterior propuesta queda condicionada aquí al estudio y amplia consideración de que de la misma se hagan, si de su resultado se llega a la conclusión de que no se lesionan con este sistema otros intereses económicos de los Estados o de los particulares.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta y particularmente a la intervención que en su cobro o en la vigilancia de su pago corresponde a los notarios, según lo que expresamos en el capítulo primero, creemos difícil que puedan resolverse en un Código Fiscal Internacional los problemas de la doble tributación. La razón de esto es que ella se presenta, como dice acertadamente Hugo B. Margáin, cuando alguno de los elementos que él llama "jurídico - objetivos" de los sujetos del impuesto o sea nacionalidad, residencia y fuente, se sitúa en otro país y las condiciones económicas o el grado de desarrollo de éste pueden cambiar, según pensamos nosotros, obligándolo a escoger un sistema diverso del que había elegido, en un momento dado, para evitar la doble tributación. Por eso es que el mismo Margáin sostiene que este problema sólo puede resolverse satisfactoriamente mediante un tratado bilateral entre los países interesados (obra citada, cap. I, págs. 5 y 9).

Pero este tema rebasa ya los límites de la intervención del notario, pues el interés que el mismo puede tener en la aplicación del Impuesto sobre la Renta, se limita al que exija su propio país a los contratantes, sin que pueda evitar ni deba intervenir, en caso de doble tributación, en el cobro o vigilancia del impuesto que estableciera otro país sobre el mismo ingreso.

Es sin embargo interesante que una comunicación frecuente entre los notarios les permitiera darse a conocer mejor, mutuamente, la gravación fiscal de cada Estado al respecto, para poder orientar a un momento dado al cliente sobre los efectos tributarios que puede tener el acto otorgado ante el notario de un país, cuando llegue a ejecutarse en otro país determinado, lo que permitiría a dicho cliente saber de antemano si le amenaza o no una doble tributación.

El notario que a más de ser fiscalista conociese el derecho internacional tributario estaría en condiciones de prestar un mejor servicio a los contratantes en todos los negocios que vayan a llevar a cabo éstos, cuando con sus efectos rebasen las fronteras del país en que se celebran. Para esta

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

finalidad sería muy útil la creación, dentro de la Unión Internacional del Notariado Latino, de una comisión de consulta que sirviese como medio permanente de información. Y también sería de alta conveniencia que en los estudios que se impartan a los aspirantes al ejercicio del notariado y en los conocimientos que se les exija tener para su ingreso al mismo, se incluyan los correspondientes a la aplicación internacional de las leyes fiscales.

En cuanto a la propuesta que hicimos antes sobre la conveniencia de pugnar por la creación de un Código Fiscal Internacional, veríamos con agrado que la iniciativa para realizar este hermoso ideal, que comparten fiscalistas que no son notarios, emanara del notariado latino para que fueran los gobiernos de sus países los primeros en promoverlo y adoptarlo, con miras a que posteriormente lo hagan también los de otros Estados no pertenecientes a la Unión, para que su aceptación sea cada vez más amplia, contribuyendo de ese modo a la implantación de una mayor justicia internacional en la materia impositiva.