

**Situación Fiscal de los Contratos
sobre Bienes Inmuebles que celebran
las Misiones Diplomáticas**

Por el

LIC. ROBERTO NÚÑEZ Y ESCALANTE

Las misiones diplomáticas acreditadas ante el Gobierno de México requieren necesariamente de uno o más edificios para el establecimiento de su sede, ya sea para habitación de los agentes diplomáticos o para las oficinas propias de la misión. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su Artículo 27 establece la capacidad legal para que los gobiernos extranjeros puedan adquirir los bienes inmuebles que necesiten para sus misiones diplomáticas, limitando este derecho en forma territorial a la sede de los poderes federales, o sea que actualmente solo tienen capacidad para adquirir los gobiernos extranjeros bienes inmuebles en el Distrito Federal.

El mismo Artículo 27 Constitucional, su Ley Reglamentaria y las leyes conexas, no establecen limitaciones por lo que toca al arrendamiento de bienes inmuebles, lo cual significa que las misiones diplomáticas si pueden arrendar bienes inmuebles en cualquier parte del territorio de la República; lo que es además necesario en vista de que por la naturaleza misma de la función consular, los consulados se encuentran en distintas partes del país dado que su función está limitada a una jurisdicción territorial.

En el tratado sobre inmunidades y privilegios de funcionarios de las Naciones Unidas y organizaciones inter-gubernamentales el Gobierno de México hizo la reserva en el sentido de que las organizaciones u organismos internacionales no podrán adquirir bienes inmuebles en el Territorio de la República Mexicana, por lo cual nos limitamos a estudiar el problema fiscal con relación a los Gobiernos Extranjeros, aun cuando incidentalmente mencionamos que esa reserva hecha por el Gobierno mexicano no tiene aparentemente una razón de peso y traerá como consecuencia que ningún organismo inter-gubernamental establezca su sede permanente en la República Mexicana.

Supuesto lo anterior consideramos que son dos contratos los que fundamentalmente conciernen al objeto de este estudio, que son: el de compra venta y el de arrendamiento, celebrados con el propósito directo de establecer domicilio u oficinas para los agentes diplomáticos.

En el Artículo 21 de la Convención de Viena Sobre Relaciones

Diplomáticas, el cual fue promulgado por el Ejecutivo de la Unión, después de haber sido aprobado por el Presidente de la República y por el Senado de la República, en el Diario Oficial correspondiente al día 3 de Agosto de 1965, se estableció que los Estados contratantes se comprometían a dar todas las facilidades que sean necesarias para que las misiones diplomáticas acreditadas ante sus Gobiernos obtengan los locales apropiados para sus necesidades.

En este caso el convenio al hablar de facilidades no impone la obligación de autorizar la compra o el arrendamiento de los bienes inmuebles, lo cual deja a las disposiciones de la ley nacional de cada estado, puesto que se considera que debido a los distintos sistemas que regulen la propiedad territorial en el mundo actual, esta situación deberá quedar regulada en forma interna por los estados puesto que hay casos como el de la U.R.S.S. donde no existe el derecho de propiedad privada, y por tanto los gobiernos extranjeros no podrán constituir una excepción al régimen de propiedad que rige en su país, sin embargo en estos casos, existen dentro de la legislación soviética otras formas de aprovechamiento de la propiedad que son acequibles para llenar la función que se requiere en cumplimiento del mencionado convenio.

El Artículo 23 de la misma Convención de Viena estableció que el estado acreditante y el jefe de la misión están exentos de todos los impuestos y gravámenes nacionales, regionales o municipales, sobre los locales de la misión de que sean propietarios o inquilinos, salvo de aquellos impuestos o gravámenes que constituyan el pago de servicios particulares prestados. O sea que tanto los contratos de compra venta como los contratos de arrendamiento que celebran el jefe de misión a nombre propio o de su gobierno para el arrendamiento, y a nombre de su gobierno para la adquisición de bienes inmuebles quedarán exceptuados del pago de cualquier impuesto o derecho que grave estos contratos. Conforme al Artículo 133 de la Constitución Federal que establece que la propia Constitución, las leyes que de ella emanen y los tratados celebrados conforme a la Constitución serán la Ley Suprema de la Unión, la Convención de Viena Sobre Relaciones Diplomáticas celebrada por el Gobierno Mexicano a través de su plenipotenciario acreditado, aprobada y promulgada por el Presidente de la República, y aprobada también por el Senado de la República es una Ley con jerarquía Constitucional dentro de la República.

Bastaría considerar la jerarquía del tratado para no ir más adelante debido a que precisamente por esa razón deroga cualquier

otra disposición que pueda oponerse a su vigencia y a su aplicación, sin embargo debido a las frecuentes dudas que se suscitan en cuanto a la aplicación y vigencia de los tratados internacionales, hemos querido explorar en esta materia concreta el derecho fiscal mexicano.

El primer tropiezo que nos encontramos, es la escasez de la literatura que acerca de esta especialidad existe en nuestro país, y después, las prácticas viciadas tanto de las autoridades fiscales como de algunas dependencias de la Secretaría de Relaciones Exteriores en cuanto a la interpretación y alcance de las inmunidades fiscales diplomáticas.

Primeramente podemos aseverar que siendo claro y preciso el artículo 23 de la Convención de Viena, en esta materia es inoperante hablar de reciprocidad, ya que cuando existe una obligación contraída ésta es recíproca y sinalagmática, por lo que la inobservancia de esta obligación dará lugar a incurrir en una responsabilidad internacional que traería como inmediata consecuencia una reclamación diplomática, y que en última instancia podría llegar hasta la Corte Internacional de Justicia, Tribunal que tendrá que dictar un fallo condenando al estado que ha incumplido su obligación.

Sentada la base de la eficacia constitucional del tratado, buscaremos de explicar su compatibilidad con nuestro régimen fiscal. En la técnica fiscal el sujeto puede colocarse en 4 hipótesis que son:

- A.—Quedar afecto al gravámen.
- B.—Estar exento del gravámen.
- C.—No incidir en el gravámen.
- D.—Ser inmune al régimen fiscal.

Ruy Barbosa Nogueira en su libro de derecho financiero manifiesta que es muy común la confusión entre exento, no gravado, e inmune. Está exento del gravámen quien colocándose en el presupuesto de la ley, la misma ley, lo exime de pago o a quien la autoridad fiscal por otras razones legales exime del pago.

No está grabado quien realiza un acto que la Ley no grave expresamente.

No incide en el impuesto quien no realice un acto que se encuentra gravado o sea aquellas personas cuya actividad no se con-

forma con los presupuestos de la Ley, ya que la Ley Fiscal solamente grava expresamente determinadas situaciones que de no realizarse no pueden originar gravámenes.

La inmunidad nos dice también Barbosa Nogueria es una forma de no incidencia por la falta de competencia para gravar ciertos actos, situaciones o personas.

Esta última situación significa que hay determinados sujetos que no pueden ser gravados porque su personalidad jurídica los coloca fuera del radio de acción territorial de una Ley Fiscal.

Aún cuando no es el caso a estudio, podemos mencionar que contrariamente a lo que sostiene el Dr. Ernesto Flores Zavala, el Gobierno Federal en México, no puede ser sujeto de impuestos, aun en aquellos casos en que la actividad gubernamental caiga dentro de los presupuestos que los autores de derecho administrativo han calificado de actos que realiza como sujeto de derechos y obligaciones en la esfera del derecho privado, ya que aun cuando por la naturaleza de estos actos pudiera suponerse que el Estado incide en el presupuesto de la Ley Fiscal, estaríamos olvidando uno de los principios fundamentales del Derecho, de que la situación de acreedor y deudor reunidas en una misma persona opera per se confusión de derechos y por tanto la extinción de derechos y obligaciones.

Hacemos mención a la situación del Gobierno Federal para diferenciarlo de lo que ocurre con algunos Gobiernos Extranjeros, éstos, al celebrar los contratos de compra venta o de arrendamiento a los que hemos venido haciendo referencia, si inciden en los presupuestos de la Ley, pero es cuando nos encontramos frente a una inmunidad personal que en el caso a estudio se funda en el Artículo 23 de la Convención de Viena, pero que además tiene un fundamento más profundo; los gravámenes fiscales, según aseguran los estudiosos de la materia, resultan ser una fórmula evolucionada y adecuada al estado moderno de lo que en la época medioeval constituye el tributo que pagaba el vasallo a su señor; de aquí podemos obtener dos conclusiones:

1.—El que un Gobierno Extranjero se vea obligado a pagar impuestos implica una sumisión de jurisdicción que vendría a ser ofensiva para el gobierno extranjero; 2.—Que si la técnica fiscal moderna pretende la distribución proporcional y equitativa de la carga pública entre los habitantes del país en razón del beneficio que reciben a través de la acción gubernamental y de los servicios públicos, sería inequitativo que un gobierno extranjero compartiera esta obligación, ya que el envío de su misión diplomática al país no tiene como

propósito beneficiarse de los servicios públicos o de la acción gubernamental, sino la finalidad más elevada de mantener relaciones amistosas entre ambos gobiernos para beneficio recíproco y para su colaboración a los intereses de la comunidad internacional.

El Artículo 23 de la Convención de Viena exceptúa lo que llama pago de derechos por servicios particulares prestados, y esta única excepción merece que se haga una especial consideración sobre ello para establecer cuál es su alcance.

Primeramente tenemos que considerar que en los convenios internacionales es indispensable utilizar un lenguaje técnico de tipo genérico que pueda tener validez universal, así como se utiliza la designación de jefe de estado, canciller, etc. puesto que sería imposible hacer en cada caso una enumeración completa de las designaciones que corresponden conforme al derecho interno a los órganos de gobierno. Igualmente en materia de derecho fiscal, se habla genéricamente de gravámenes, impuestos y derechos, ya que las Leyes Fiscales de cada país pueden tener dentro de sus técnicas particulares una clasificación diferente.

Las actas de las reuniones celebradas en Viena para llegar a la conclusión de la Convención no son muy específicas sobre este particular, por razones naturales, ya que de ellas aparece que el espíritu general que privó para la redacción del Artículo 23 es la de la total inmunidad fiscal, exceptuando solamente los casos en que la naturaleza de la percepción del fisco no obedece tanto a una técnica impositiva como al hecho de que en muchas ocasiones los estados modernos realizan determinadas funciones que no corresponden exactamente a su estructura gubernamental.

De aquí deducimos que cuando se habla de derechos por servicios particulares prestados, se está haciendo una referencia a situaciones en las que el estado tiene capacidad para prestar servicios públicos que en otros países se encuentran concesionados a los particulares, y son éstos precisamente a los que podemos denominar servicios particulares prestados, ya que en el supuesto de que la cuota de recuperación que cobre el estado por la prestación de estos servicios dentro de la técnica fiscal propia de ese estado puedan constituir prestaciones fiscales por acesión, no lo son por sí mismas, ya que en cualquier otro lugar el uso de estos servicios implica el pago a las empresas sean o no concesionarias del importe al que se tarifican esos servicios.

Entre los múltiples servicios que podríamos considerar como especiales, encontramos principalmente, el suministro de agua, de

luz, fuerza eléctrica, gas, así como servicio telefónico, servicios de transportes; y, en algunos estados de tipo socialista otros muchos servicios se prestan a través de empresas estatales o directamente por el estado mismo.

En las dos operaciones, compra venta y arrendamiento de bienes inmuebles, que venimos analizando, no cabe en ningún momento la posibilidad de considerar la existencia de prestación de servicios particulares.

Si bien las Leyes Fiscales en general estatuyen solidaridad para las partes que intervienen en la operación, independientemente del pacto que entre ellos celebran, para aclarar sobre los convenios en el caso de México, hay que recurrir al uso o costumbre en estas transacciones, pues quienes por razones profesionales intervenimos frecuentemente en ellas sabemos que la regla general es que el comprador y el arrendatario son quienes asumen el pago de todos los gastos e impuestos que originan dichos contratos, y que, solamente cuando el contrato es muy beneficioso para la otra parte, es cuando el arrendador o el vendedor aceptan compartir a mitad o absorber totalmente dichos gastos e impuestos. En el supuesto de operaciones celebradas con misiones diplomáticas es natural que el vendedor o arrendador sabiendo que su contra-parte está exenta de impuestos, no asumirá voluntariamente el pago de esos gravámenes si puede obtener un beneficio en el precio o en la renta, por lo cual el caso general es que cuando el gobierno extranjero es comprador o inquilino, sean a su cargo los gastos del contrato.

Las situaciones fiscales que se presentan en relación a estos contratos son

En el caso de compraventa o arrendamiento por más de 6 años, la autorización que concede el Gobierno Mexicano al gobierno extranjero para adquirir o arrendar, misma que estará exenta del pago de impuesto del timbre; desde luego es claro que esta autorización no puede implicar sumisión del gobierno extranjero al Gobierno Mexicano ni tampoco la aceptación de la Cláusula Calvo. El impuesto federal del timbre que como gravámen o impuesto federal o sea nacional cae dentro de la excepción prevista del Artículo 23. El impuesto de traslación de dominio que como impuesto estatal o regional también está previsto en el mismo Artículo.

Los derechos de inscripción en el registro público de la propiedad que constituyen también gravámenes regionales, ya que además, dicha inscripción no podrá nunca considerarse como servicio especial prestado, puesto que el Registro Público de la Propiedad es un

servicio general que tiene como función dar seguridad jurídica a la propiedad inmobiliaria; y si el tratado distingue los derechos por servicios especialmente prestados, se infiere que no se quiso referir a toda clase de derechos ya que es una regla general que la Ley no distingue donde no es necesaria la distinción, y si el concepto general de derechos equivalente en la mayor parte de los sistemas fiscales se limita al pago de un servicio, a diferencia del impuesto que constituye derrama general del gasto público, también se comprenden estos derechos como exentos.

En el contrato de arrendamiento el impuesto federal del timbre que paga el contrato mismo por su celebración cae dentro de la inmunidad diplomática, por las mismas razones que el caso de compraventa, así como también en su caso, los derechos de registro cuando dicho contrato legalmente debe inscribirse.

Como conclusión de lo expuesto anteriormente debemos dejar establecido que los contratos de arrendamiento que celebran los jefes de misión diplomática en su propio nombre o en el de sus gobiernos y los contratos de compraventa que celebran en nombre de sus gobiernos, condicionados solamente a que en los mismos se exprese que el uso de los inmuebles tendrá por objeto destinarlos al servicio de la misión diplomática ya sea como habitación o como oficinas, no deberán pagar ningún impuesto o derecho por su celebración y registro puesto que por razones de inmunidad diplomática estos casos no inciden en los presupuestos de las leyes fiscales.