



308909
24
24.

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Escuela de Derecho

Con estudios incorporados a la Universidad Nacional Autónoma de México

**REGIMEN IMPOSITIVO A
LA IMPORTACION DE MERCANCIAS**

T E S I S

**Que para optar por el título de
Licenciado en Derecho
presenta el alumno:**

ENRIQUE RAMIREZ FIGUEROA

México, D.F.

1991

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

	PAGINA
INTRODUCCION	
Capítulo 1. Impuestos.	1
1. 1. Concepto.	2
1. 2. Clasificación.	14
1. 3. Elementos.	17
1. 3. 1. Hecho Generador.	17
1. 3. 2. Sujetos.	21
1. 3. 2. 1. Sujeto Activo.	21
1. 3. 2. 2. Sujeto Pasivo.	22
1. 3. 2. 3. Responsables Solidarios.	24
1. 3. 3. Materia Imponible.	26
1. 3. 4. Base Gravable.	27
1. 3. 5. Tasa.	29
1. 3. 6. Determinación.	31
1. 3. 7. Pago y otras formas de Extinción.	37
1. 3. 8. Exención.	42
Capítulo 2. Importación de Mercancías.	46
2. 1. Concepto.	47
2. 2. Zonas Libres y Franjas Fronterizas.	54
2. 3. Regimenes Aduaneros.	56
2. 4. Despacho Aduanero para la Importación de Mercancías.	58

Capítulo 3. Impuestos a la Importación de Mercancías.	65
3. 1. Concepto.	66
3. 2. Marco Constitucional.	69
3. 2. 1. Facultades del Poder Legislativo.	69
3. 2. 2. Prohibiciones a los Estados.	70
3. 2. 3. Facultades del Poder Ejecutivo.	73
3. 3. Clasificación.	78
3. 3. 1. Legal.	78
3. 3. 2. Doctrinal.	84
 Capítulo 4. Impuesto General de Importación.	 87
4. 1. Hecho Generador.	89
4. 2. Sujetos.	97
4. 2. 1. Sujeto Activo.	97
4. 2. 2. Sujeto Pasivo.	105
4. 2. 3. Responsables Solidarios.	109
4. 3. Materia Imponible.	117
4. 4. Base Gravable.	120
4. 5. Tasa.	133
4. 6. Determinación.	141
4. 6. 1. Determinación de la Realización del Hecho Generador.	141
4. 6. 2. Determinación de los Elementos Cuantitativos del Impuesto.	143
4. 7. Formas de Extinción.	149
4. 7. 1. Pago.	150
4. 7. 2. Otras Formas de Extinción.	154
4. 8. Exenciones.	156

Capítulo 5. Impuesto al Valor Agregado por la Importación de Mercancías.	162
5. 1. Hecho Generador.	163
5. 2. Sujetos.	165
5. 2. 1. Sujeto Activo.	165
5. 2. 2. Sujeto Pasivo.	165
5. 2. 3. Responsables Solidarios.	166
5. 3. Base Gravable.	166
5. 4. Tasa.	167
5. 5. Determinación.	169
5. 6. Pago.	170
5. 7. Exenciones.	170
Capítulo 6. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por la Importación de Mercancías.	174
6. 1. Hecho Generador.	175
6. 2. Sujetos.	177
6. 2. 1. Sujeto Activo.	177
6. 2. 2. Sujeto Pasivo.	178
6. 2. 3. Responsables Solidarios.	178
6. 3. Base Gravable.	178
6. 4. Tasa.	179
6. 5. Determinación.	181
6. 6. Pago.	181
6. 7. Exenciones.	183

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

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

A partir del año de 1983, nuestro país ha sufrido profundas transformaciones estructurales caracterizadas por el saneamiento de las finanzas públicas, la reestructuración y contracción del sector paraestatal y la racionalización de la protección comercial internacional de nuestra planta productiva.

Dentro de este proceso, la apertura comercial internacional de nuestro país ha jugado un papel preponderante. Esta apertura adquiere gran relevancia en el año de 1985, en el que se firma el protocolo de adhesión de México al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT).

Como consecuencia de la adhesión de nuestro país al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, se reducen considerablemente las restricciones a la importación de mercancías a nuestro país, al mismo tiempo que los aranceles o impuestos a la importación de mercancías toman un carácter cada vez más recaudatorio y menos proteccionista, es decir, responden a fines fiscales y no a objetivos de protección a la industria nacional.

Las reformas sufridas por nuestra legislación aduanera durante los años de 1989 y 1990 responden a esta transformación, al establecer un sistema aduanero y fiscal-aduanal más eficiente y operativo, a la vez que otorgan un carácter recaudatorio a los impuestos que gravan la importación de mercancías.

En este marco, hemos considerado necesario realizar una exposición del régimen fiscal aplicable a la introducción de mercancías a territorio nacional desde un enfoque sustantivo, es decir, analizando los elementos que componen a los tributos que gravan la importación, con independencia del régimen procedimental de los mismos, que en nuestra opinión, pertenece al campo del derecho aduanero.

Los impuestos a la importación de mercancías forman parte del campo de estudio del derecho fiscal, aún cuando, por su naturaleza se encuentran vinculados y reciben su aplicación práctica dentro del derecho aduanero. En este trabajo realizaremos el análisis de estos tributos desde el punto de vista fiscal, sin entrar, en la medida de lo posible, al régimen procedimental aduanal vinculado con los mismos.

En virtud de lo anterior, en el presente trabajo daremos una visión general de los elementos que componen los impuestos a la importación de mercancías, no sin antes establecer una introducción general a los conceptos fundamentales necesarios al efecto, a saber, los impuestos y la importación de mercancías. El tema a desarrollar lo consideramos de especial relevancia ante la próxima firma del Tratado de Libre Comercio que suscribirán México, Canadá y los Estados Unidos de Norteamérica, toda vez que ésto exigirá el que nuestro sistema fiscal aduanal se equipare técnicamente con los que rigen en estos países, los cuales pueden ser considerados entre los más avanzados en esta materia.

Es difícil anticipar los resultados a largo plazo del Tratado de Libre Comercio, sin embargo, creemos que a la postre desembocará en la formación de un territorio aduanero común para los tres países, lo que, a corto plazo, ciertamente disminuirá la recaudación derivada de la importación de mercancías, ya que no se gravarán aquellas que actualmente representan la gran mayoría de las

realizadas por nuestro país, es decir, las procedentes de los Estados Unidos de Norteamérica, pero a largo plazo las operaciones realizadas con México se incrementarán con las exportaciones que efectúen otras áreas económicas con el objeto de introducir sus productos al mercado del Norte de América, que será el más grande del mundo.

C A P I T U L O I

IMPUESTOS

1.1. Concepto

El Estado requiere de recursos económicos para el cumplimiento de los fines que le son propios, los que en su mayor parte obtiene mediante los tributos que recauda de sus gobernados en virtud de ser los directamente beneficiados por las obras y servicios de interés público que el propio Estado realiza y promueve.

De entre de los ingresos que por vía tributario se allega el Estado, aquellos que provienen del establecimiento de impuestos a cargo de los particulares, son por mucho los que representan una mayor proporción respecto de las demás contribuciones.

Además, de entre los tributos, los impuestos son los que reflejan de mejor manera el objetivo de la relación jurídico-tributaria al obligar a todos y cada uno de los gobernados a contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos, en función de sus respectivas capacidades económicas o contributivas.

Por lo anterior, afirmamos que el impuesto es el tributo por excelencia y el más importante, justo y equitativo, siendo por tanto el más estudiado en la doctrina del derecho fiscal.

Dentro de la doctrina encontramos gran número de definiciones de este tributo, de las que apuntaremos aquellas que nos parecen más representativas:

El Maestro Antonio Berliri nos dice al respecto que:

"Impuesto es la obligación de dar o hacer, coactivamente impuesta por el mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta a favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo una sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria". (1)

Por su parte, el licenciado Sergio Francisco de la Garza nos establece:

"El impuesto es una prestación tributaria ex-lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos". (2)

A su vez, el tratadista Luigi Cossa nos aporta la siguiente definición:

(1)Berliri Antonio, Corso Istituzionale di Diritto Tributario. Pág. 46.

(2)De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Pág. 338.

"El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales". (3)

Por último, citaremos la enumeración que de las características del impuesto hace el Maestro Gastón Jéze a modo de definición.

1.- Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero y no servicios personales.

2.- La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado.

3.- El constreñimiento jurídico. El impuesto es esencialmente un pago forzado.

4.- Se establece según reglas fijas.

5.- Se destina a gastos de interés general.

6.- Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos formen parte de una comunidad política organizada". (4)

De estas definiciones sólo apuntamos dos conceptos que consideramos de especial relevancia.

En primer lugar, todos los autores apuntan que debe existir una relación de proporción entre la capacidad contributiva

(3)Cossa, Luigi, *Premiers Eléments de la Science des Finances*, citado por Flores Zavala Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Pág. 36.

(4)Jéze Gastón, *Cours de Finances Publiques*, citado por Flores Zavala Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Pág. 36.

o económica de los particulares y el monto de su obligación a contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos, es decir, debe pagar más quien más tiene y menos quien menos tiene, lo que constituye un principio que la doctrina ha señalado como fundamental dentro del concepto de justicia impositiva.

Por otra parte, la doctrina coincide en que los ingresos provenientes de la recaudación de impuestos deben ser destinados a la satisfacción de necesidades de interés colectivo o a la prestación de servicios públicos de carácter general, que no conllevan para el causante la recepción inmediata y directa de una contraprestación, sino sólo en la medida en que como miembro de la comunidad se ve beneficiado por los servicios públicos prestados por el Estado.

Dentro de nuestro derecho positivo hemos encontrado la definición que nos parece más adecuada para realizar un análisis detallado del concepto que nos ocupa. En efecto, el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1986, en vigor hasta el 30 de septiembre de 1982, definía los impuestos de la siguiente manera:

"Artículo 2º.- Son impuestos 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".

La definición propuesta puede ser analizada a través de los siguientes elementos:

A).- El impuesto es una prestación. El impuesto implica una relación unilateral entre el Estado y el contribuyente, es decir, un

vínculo jurídico por el que el fisco puede exigir al particular la entrega de una prestación sin dar absolutamente nada a cambio. En efecto, aún cuando el ciudadano que paga sus impuestos se ve beneficiado de una manera indirecta con las obras y servicios de carácter general que presta el Estado, éstos benefician por igual tanto a los que pagan como a los que no pagan impuestos y a los que quedan gravados con cantidades elevadas como a aquellos que exclusivamente cubren las cantidades mínimas. Cabe agregar que el impuesto es un acto de soberanía del Estado, que impone de modo unilateral a los ciudadanos la obligación de contribuir a los gastos públicos en aras del interés colectivo.

B).- La prestación a cargo de los particulares puede ser cubierta en dinero o en especie. Por regla general la Ley establece que el pago de los impuestos debe hacerse en dinero, es decir, en moneda de curso legal de la República Mexicana, que según dispone el artículo primero de la Ley Monetaria en vigor son los pesos mexicanos, sin que ésto obste para que en un determinado momento la Ley pueda ordenar que los impuestos sean cubiertos mediante la entrega de bienes distintos a dicha moneda de curso legal, es decir, en especie.

C).- El impuesto debe ser establecido siempre mediante una ley. Lo anterior constituye el principio de legalidad tributaria, al respecto del que el licenciado Sergio Francisco de la Garza, nos expone:

"El impuesto es una prestación tributaria, con todas las características impuestas en torno a los tributos. Pero además, y también como el resto de las obligaciones tributarias, es ex-lege, en cuanto tiene su origen en la conjunción de un hecho real y de una hipótesis normativa o presupuesto que lo prevé y define. Esa hipótesis debe

estar contenida en una norma jurídica formal y materialmente legislativa, que comprenda todos los elementos del impuesto" (5)

A su vez, el licenciado Ernesto Flores Zavala nos establece respecto del alcance del principio propuesto que:

"La necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, lo que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante". (6)

A lo anterior sólo podemos agregar que el que los impuestos deban ser contenidos en una ley, tanto en el sentido material como en el formal, constituye una importante garantía de seguridad jurídica para el gobernado, ya que si la relación tributaria no estuviera regida por normas jurídicas expedidas por aquel poder que tiene a su cargo la

(5)De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano. Pág. 335.

(6)Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Pág. 201.

facultad legislativa, se correría el riesgo de que la obligación impositiva se convirtiera en un medio de extorsión y abuso sobre los particulares, al único arbitrio de las autoridades que están encargadas por la Constitución de la recaudación fiscal.

D).- Otro elemento de la definición que hemos venido analizando consiste en que las leyes impositivas deben ser de aplicación general. A este respecto el Maestro Arrijoa Vizcaino nos expone:

"Para su validez, los impuestos deben estar previstos en normas jurídicas de carácter general, es decir, aplicables sin distinciones ni discriminaciones de ninguna especie, a todas aquellas personas que por cualquier motivo se ubiquen o se coloquen dentro de las correspondientes hipótesis normativas". (7)

Es importante apuntar que la aplicación general de la ley fiscal no significa que todas las personas deben pagar impuestos, sino que deben pagarlos sin excepción, todas aquellas personas que se coloquen dentro del supuesto normativo que la propia ley consigna como hecho generador del tributo.

E).- Un elemento más de nuestra definición es el denominado principio de obligatoriedad, el que expone el Maestro Ernesto Flores Zavala de la siguiente forma:

(7)Arrijoa Vizcaino Adolfo. Derecho Fiscal. Pág. 241.

"No queda en la voluntad del particular cooperar o no a los gastos del Estado; es el Estado, unilateralmente, el que impone la obligación de hacerlo y puede; por lo mismo, ejercer la coacción que sea necesaria para constrañirlo a que cumpla con su obligación". (8)

La obligatoriedad de las leyes impositivas se traduce entonces en que una vez que el gobernado se coloca en el supuesto de causación que la norma establece, queda obligado a pagar el impuesto respectivo, como consecuencia lógica del carácter público y de interés colectivo que las normas fiscales poseen.

Así entonces, ante el incumplimiento de las leyes impositivas, el Estado puede ejercitar las especiales facultades coercitivas que la propia Ley le otorga para forzar su cumplimiento, sobre las que el Maestro Arrijo Vizcaino nos expone:

"Inclusive podemos afirmar que las mencionadas potestades coercitivas del Estado son especialmente significativas en el caso concreto de los impuestos ya que al derivar por una parte de un acto de soberanía del Estado y al constituir el más importante de los ingresos tributarios por la otra, es evidente que las autoridades hacendarias ponen especial énfasis en su entero obligatorio y oportuno, así como en el empleo de los procedimientos económico-coactivo o de ejecución, cuando dicho entero por cualquier razón no se efectúa o se demora injustificadamente". (9)

En conclusión, podemos afirmar que no puede quedar al

(8) Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Pág. 39

(9) Arrijo Vizcaino Adolfo, Derecho Fiscal. Pág. 241.

arbitrio de los particulares el contribuir para sufragar los compromisos económicos a que el propio Estado tiene que hacer frente y, por ende, la Ley establece dicha obligación a su cargo y confiere a las autoridades hacendarias las facultades coercitivas necesarias al efecto de lograr su cumplimiento.

F).- Como penúltimo elemento, la definición adoptada nos señala que los impuestos pueden estar a cargo, tanto de personas físicas, como de personas morales. En general será sujeto pasivo de la relación jurídica impositiva toda aquella persona o ente que se coloque en el supuesto normativo o hecho generador que la Ley establece.

En nuestro derecho encontramos que pueden ser sujetos pasivos de un impuesto:

a).- Las personas físicas, aún cuando conforme a otras leyes no tengan capacidad de obligarse.

b).- Las personas morales, tanto de derecho privado, como de derecho público, sean nacionales o extranjeras.

c).- Agrupaciones o entes que sin tener personalidad jurídica propia constituyen una unidad económica diversa a las de sus miembros.

d).- Los Poderes Federales y sus dependencias.

e).- Las Entidades Federativas.

f).- Los Municipios.

g).- Los Estados Extranjeros, cuando en ellos el Estado Mexicano sea sujeto de obligaciones fiscales.

No es el objeto de este trabajo el hacer un análisis detenido de los supuestos en que cada una de las anteriores personas o entes pueden ser sujetos pasivos de una obligación impositiva, dejando apuntado únicamente que en este punto la definición que venimos analizando nos parece incompleta por no abarcar a todas las clases de sujetos pasivos que en nuestras leyes fiscales encontramos.

G).- Como último elemento encontramos la necesaria vinculación que debe existir entre los impuestos y los gastos públicos. Este elemento es fundamental dentro del concepto en estudio toda vez que constituye el fin de toda institución impositiva y la única justificación que podemos encontrar para el cobro de impuestos por parte del Estado.

Por gasto público debemos entender, siguiendo la opinión del licenciado Manuel Sáinz Orantes:

"Aquel que está destinado a satisfacer una necesidad colectiva mediante las funciones y servicios públicos, siempre y cuando dicha erogación se encuentre comprendida en el Presupuesto de Egresos de la Nación". (10)

(10) Sáinz Orantes Manuel, Gerardo. Principios Impositivos Derivados de la Fracción IV del artículo 31 Constitucional. Tesis Profesional. Universidad Panamericana. Pág. 40.

El gasto público en un estado financieramente sano, debe ser sufragado casi totalmente por recursos provenientes del cobro de impuestos a los gobernados, que son precisamente quienes aprovechan los servicios y funciones públicas a que está destinado.

En consecuencia, el único fundamento de las facultades del Estado para imponer el pago de impuestos a los particulares es la necesidad que éste tiene de los recursos indispensables para hacer frente a necesidades colectivas y a la prestación de los servicios públicos imprescindibles para la colectividad, es decir, para hacer frente al gasto público.

De lo anterior desprendemos la estrecha vinculación que debe existir entre los impuestos y el gasto público, ya que este último constituye el fundamento y medida de toda obligación impositiva e inclusive, tal y como lo afirma el Maestro Arriola Vizcaino en la cita que transcribimos a continuación, de la eficiente y honesta aplicación del gasto público depende en gran medida el que los gobernados cumplan fielmente con sus obligaciones fiscales:

"Cuando se observan en la actuación de un gobierno problemas de corrupción por parte de los funcionarios públicos y una deficiente e incompleta atención de las necesidades colectivas de interés general, no solamente no se explica ni se justifica la existencia de la relación jurídico-tributaria, sino que se debilita enormemente la autoridad moral del gobernante frente al pueblo y su capacidad política para exigirle aportaciones y sacrificios económicos. No es posible, desde un punto de vista tanto político como social y económico, para no seguir mencionando al aspecto moral, exigir en forma insistente de la ciudadanía que cumpla con todos sus deberes impositivos, si al mismo tiempo se le ofrecen continuos ejemplos de corrupción y deshonestidad de

parte de quienes manejan los fondos públicos y de insatisfacción permanente de las grandes carencias colectivas de toda una comunidad nacional". (11)

Una vez analizado el concepto que nos ocupa, apuntaremos la definición que aporta al respecto nuestro Código Fiscal de la Federación en vigor:

"Artículo 2º.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho, prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo".

Las fracciones II, III y IV a que se hace referencia corresponden a la definición que aporta el mismo artículo respecto de los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras.

La definición en comento resulta imprecisa y carente de toda técnica legislativa pues nada establece respecto a la naturaleza jurídica de los impuestos, definiéndolos por exclusión, es decir, disponiendo que será impuesto todo aquella contribución que no sea derecho, aportación de seguridad social o contribución de mejora.

(11) Arrijo Vizcaino Adolfo. Derecho Fiscal. Pág. 242.

El método empleado por el legislador resulta incorrecto e injustificable, pues el impuesto es el tributo más estudiado por la doctrina del derecho fiscal la que ha definido con precisión sus particularidades y su naturaleza jurídica, lo que permite a su vez que el legislador elabore una definición certera de los mismos, tal y como lo demuestra la contenida en el Código Fiscal de la Federación anterior misma que ya ha sido objeto de nuestro estudio.

Además de lo anterior, es de nuestra opinión que la definición en comento tiene las siguientes deficiencias:

a).- No hacer referencia a la naturaleza jurídica del impuesto como acto unilateral público.

b).- No establecer los principios a que deben ajustarse los impuestos para ser justos, y en nuestro país apegados a la Constitución, es decir, omite especificar que todo impuesto debe ser proporcional, equitativo, general y estar contenido en Ley.

c).- No indica el fundamento y objeto de todo impuesto, es decir, el que debe estar destinado a cubrir el gasto público.

En tal virtud, creemos que debe ser reformada la fracción I del artículo segundo del Código Fiscal de la Federación en vigor, para establecer una auténtica definición de los impuestos, que bien podría ser la prevista por el Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 30 de septiembre de 1982.

1. 2. Clasificación

Para una mejor comprensión del tema en estudio, realizaremos un breve análisis de las principales clasificaciones que la doctrina ha elaborado respecto de los impuestos.

A.- Impuestos Directos e Impuestos Indirectos.

Tradicionalmente se ha considerado que un impuesto será directo cuando no sea repercutible e indirecto cuando si lo sea. A últimas fechas, tratadistas como Sommers, Hugh Dalton y Elnaudi estiman que es indebido afirmar que un impuesto no es repercutible, toda vez que aún cuando la Ley establezca que no puede ser trasladado por el contribuyente, tendrá necesariamente un impacto en los precios o condiciones de su actividad económica, que repercutirá a su vez en las personas que con ellos contraten.

Por lo anterior, compartimos la opinión de estos tratadistas en el sentido de que debemos considerar como impuestos directos a aquellos que tienen por objeto gravar ganancias, utilidades o rendimientos y por impuestos indirectos aquellos que se imponen sobre operaciones de consumo, adquisición o disposición.

B.- Impuestos Reales e Impuestos Personales.

Serán impuestos reales aquellos destinados a gravar la titularidad de un derecho real por parte de los contribuyentes prescindiendo de sus características personales, es decir, su supuesto de causación consiste en la titularidad jurídica del contribuyente sobre determinados bienes.

En cambio, impuesto personal será todo aquel que grava los ingresos, ganancias o utilidades devengados en favor de determinadas personas en virtud de las actividades productivas que realicen, totalmente desvinculadas e independientes de la relación jurídica que los contribuyentes guarden con sus bienes o derechos reales.

C.- Impuestos Generales e Impuestos Especiales.

Los impuestos generales serán aquellos que graven diversas actividades económicas que únicamente tienen en común el ser de la misma naturaleza, en cambio, los impuestos especiales son aquellos que gravan a determinada rama o actividad económica, bien sea comercial o industrial, en atención a los bienes o servicios que ésta genera.

D.- Impuestos con Fines Fiscales e Impuestos con Fines Extrafiscales.

Esta clasificación más que atender a la naturaleza del impuesto en sí mismo considerado, toma en cuenta el objetivo que persigue el Estado al establecerlo. En tal virtud, un impuesto que en un momento dado se establece con fines fiscales, puede variar su objetivo para ser de fines extrafiscales o bien; puede participar de ambas naturalezas.

Los impuestos con fines fiscales serán todos aquellos que sean establecidos por el Estado con el objeto de allegarse los ingresos necesarios para la satisfacción de su presupuesto, es decir, con fines recaudatorios. Por su parte, los extrafiscales serán los que se establecen con el objetivo de propiciar una finalidad de carácter social o económica y no con el ánimo directo de generar ingresos para el Estado.

E. - Especificos y Ad-Valorem.

Un impuesto será específico cuando para su determinación en cantidad líquida atienda al peso, medida, volumen, cantidad o dimensiones del objeto gravado. En cambio, será Ad-Valorem cuando únicamente atienda al valor o precio de dicho objeto, es decir, los primeros atienden a las características intrínsecas o cualidades de los objetos a imponer, en tanto que los segundos atienden a un concepto económico de valor con independencia de las demás características.

1.3. Elementos.

Como último punto de estudio del presente capítulo analizaremos los elementos que componen la relación jurídico-impositiva. Estos elementos los podemos encontrar y distinguir en toda ley que establezca algún impuesto a cargo de los particulares, sin que por ello podamos decir que todos ellos son esenciales a la institución impositiva. En general estos elementos son el hecho generador, los sujetos, la materia imponible, la base gravable, la tasa, los modos de extinción y las exenciones al gravamen.

1. 3. 1. Hecho Generador.

Como ya hemos señalado, la obligación impositiva es una relación jurídica de derecho público por virtud de la cual el Estado exige de una manera unilateral el pago de impuestos a los particulares, sin que éstos se vean beneficiados en forma directa con contraprestación alguna. Esta obligación por mandato constitucional debe ser ex-lege, es decir, derivada de una ley tanto formal como material.

La fuente de la obligación impositiva es entonces la ley, sin embargo, no basta su existencia para el nacimiento de la obligación tributaria sino que es menester que surja el hecho o presupuesto que el legislador señala como fundamento o motivo de la misma.

Este hecho o presupuesto recibe en la doctrina el nombre de hecho generador.

El Maestro De Araujo Falcao nos establece que el hecho generador es:

"El hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo". (12)

Por su parte el Maestro Adolfo Carretero Pérez afirma que:

"El hecho imponible se define... como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico-tributaria; equivale por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo" (13)

De las anteriores definiciones podemos desprender los siguientes elementos característicos del hecho generador:

(12) De Araujo Falcao Amílcar. El Hecho Generador de la Obligación Tributaria. Pág. 2

(13) Carretero Pérez Adolfo. Derecho Financiero. Pág. 441, citado por Arrijo Vizcaino Adolfo, Derecho Fiscal, Pág. 91.

a).- Debe estar previsto en una ley, tanto en el sentido formal como en el material. Esto es consecuencia del más importante principio derivado del estado de derecho, el de la legalidad de los actos de la administración y más específicamente el de legalidad tributaria. Sin embargo, este principio no se limita exclusivamente a la definición del hecho generador, como ya lo mencionamos, sino que por efecto del mismo deberán estar determinados por la Ley cuando menos; el hecho generador, los elementos necesarios para su cuantificación y los sujetos pasivos directos e indirectos.

Sin este requisito esencial no puede configurarse el hecho generador, habrá si a caso un hecho material que puede resultar relevante por otras ramas del derecho, pero no para el derecho fiscal.

b).- El hecho generador es un hecho económico de relevancia jurídica para el derecho tributario. El hecho generador nunca es para el derecho tributario un acto jurídico de contenido negocial.

El hecho generador constituye para el derecho fiscal un indicador de la capacidad económica de los contribuyentes, es decir, el indicativo que el legislador toma como punto de referencia para determinar capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria, del que se vale ante la imposibilidad práctica de medir en forma concreta e inmediata la capacidad económica de cada sujeto en particular.

Además, el hecho generador siempre será para el derecho fiscal un hecho jurídico y nunca un acto jurídico. Aún cuando algunos impuestos tienen su origen en un negocio jurídico elaborado entre particulares, los efectos fiscales nunca son producto de la voluntad de las partes sino exclusivamente de la Ley. Por tanto, el presupuesto previsto por el legislador puede ser para el derecho privado un hecho o

un acto jurídico, pero para el derecho fiscal siempre será un hecho que da origen a una obligación contributiva.

c).- El hecho generador se determina por la consecuencia jurídica específica que está destinado a producir. El hecho imponible constituye el punto de partida o el nacimiento de la obligación tributaria.

No obstante, diversos autores sostienen que el punto de partida de la obligación fiscal se encuentra en la determinación de los impuestos y no en el hecho generador, afirmando que antes de la determinación no hay relación jurídico-tributaria pues no puede exigirse ni pagarse la deuda impositiva, admitiendo a lo más que antes de quedar determinados los gravámenes no existe sino únicamente un interés legítimo en favor de la hacienda pública.

A nuestro modo de ver, la determinación del impuesto no tiene sino únicamente efectos declarativos que aportan el reconocimiento, la cuantificación y la eficacia de una obligación preexistente derivada del acaecimiento del hecho generador.

En tal virtud, la obligación jurídico-tributaria surge en el momento mismo en el que el contribuyente realiza el hecho generador del impuesto, quedando el entero de la contribución causada sujeto a la condición suspensiva de que se realice la valoración cualitativa y cuantitativa que fije sus alcances, es decir, a su determinación.

Además, el hecho generador constituye el elemento esencial de la relación jurídico-tributaria. En tal virtud, el estudio de esta relación "se puede hacer solamente partiendo del presupuesto de hecho. Este constituye el centro de la teoría jurídica del tributo

como el estudio del delito en el derecho penal; sobre él se construye la dogmática del derecho tributario material". (14)

En consecuencia, a partir del hecho generador deben explicarse los demás elementos de la relación jurídico-tributaria, ya que sólo con base en éste pueden ser determinados con propiedad y en su debida extensión los efectos y la incidencia de la obligación.

1. 3. 2. Sujetos.

En toda relación jurídico-tributaria intervienen dos clases de sujetos, el activo y el pasivo, pudiendo existir una tercer clase de sujetos obligados solidaria o subsidiariamente al sujeto pasivo principal, los que pasaremos a analizar a continuación.

1. 3. 2. 1. Sujeto Activo.

De manera general, podemos establecer que el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria es el Estado, como institución suprema de la organización social de cualquier comunidad política moderna, encargada en mayor o menor medida, dependiendo del sistema adoptado, de la atención de las necesidades de orden público y de los servicios de carácter general imprescindibles para la convivencia ordenada y pacífica de sus miembros.

La soberanía tributaria del Estado tiene dos consecuencias o manifestaciones, la primera de ellas, la facultad que éste tiene para

(14) Jarach Dino. El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Pág. 68

establecer, mediante disposiciones legales, tributos a cargo de los contribuyentes y la segunda, la facultad estatal para recaudar los gravámenes causados por los particulares.

De estas dos manifestaciones la segunda es la que podemos considerar como parte de la obligación jurídico-tributaria, ya que surge en el momento mismo en el que el particular realiza el presupuesto de hecho que la norma establece para el nacimiento del derecho del poder público para percibir una determinada contribución y para forzar su entero, ante el incumplimiento del contribuyente.

En tal virtud, el sujeto activo de la relación jurídico-tributario será aquel ente público que se encuentre facultado por la Ley para realizar la recaudación del impuesto o contribución de que se trate. Según la organización política del Estado Mexicano podrán ser sujetos activos la Federación, las Entidades Federativas, los Municipios y algunos organismos descentralizados de seguridad social.

1. 3. 2. 2. Sujeto Pasivo.

Para el Maestro Faya Viesca el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria es:

"Aquella persona física o moral a la que la Ley Fiscal imputa la realización de determinados hechos o actos que son generadores del crédito fiscal". (15)

Consideramos inadecuado este concepto, pues no es la Ley Fiscal quien imputa la realización del hecho generador, sino únicamente establece determinados presupuestos de hecho que dan origen a la obligación de cubrir la prestación fiscal.

Más aún, cuando la Ley Fiscal nada prevea acerca del sujeto pasivo del impuesto con la sola mención del hecho generador puede ser determinado el causante del gravamen, por lo que no puede considerarse esencial la mención expresa de la Ley a este respecto.

Por su parte, el Maestro brasileño Dino Jarach nos establece que el sujeto pasivo principal de un impuesto es:

"El sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos impositivos, que de acuerdo con la Ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza".
(16)

Por nuestra parte, diremos que el sujeto pasivo directo de una relación jurídico impositiva será aquella persona física o moral, o cualquier otro ente con patrimonio propio, que realice los hechos idóneos para llenar el supuesto jurídico que la Ley establece como generador del impuesto.

El sujeto pasivo principal es entonces aquella persona que adeuda en forma directa y principal una contribución, en virtud de haber realizado los hechos que la Ley establece como generadores de la obligación impositiva.

(16) Jarach Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Pág. 240.

Sin embargo, la Ley puede establecer que otros sujetos que por su especial vinculación jurídica con el sujeto pasivo principal o que por razón de las funciones que desempeñan se encuentran directamente relacionados con él, queden obligados de modo solidario o subsidiario al cumplimiento de una prestación fiscal. A estos sujetos los denominaremos en su conjunto como responsables solidarios y los analizaremos en el inciso siguiente.

Por último, es necesario indicar que puede haber una pluralidad de sujetos principales respecto de un solo supuesto legal existiendo, por tanto, una deuda única que por naturaleza será una deuda solidaria para cada uno de estos sujetos. Bajo este supuesto, son varios los obligados en forma directa al cumplimiento de una misma prestación fiscal en virtud de un único hecho generador, es decir, todos son sujetos pasivos principales de la prestación fiscal.

1. 3. 2. 3. Responsables Solidarios.

Dentro de este tema agrupamos a aquellos sujetos que junto con el sujeto pasivo principal quedan obligados a enterar una determinada prestación fiscal, aun cuando no han resolidado en lo personal el hecho imponible, en virtud de que la Ley los hace corresponsables del pago de la contribución, bien sea por su relación con el sujeto pasivo principal o en consecuencia de las funciones que desempeñan.

La doctrina ha denominado a estos sujetos como "sujetos pasivos responsables por adeudo ajeno", sin embargo, nosotros utilizaremos el concepto "responsables solidarios" por ser el que utiliza nuestro Código Fiscal de la Federación en vigor.

Los responsables solidarios pueden ser a su vez:

A.- Sujeto Pasivo Obligado Solidario. Es aquella persona que en virtud de haber establecido una determinada relación jurídica con el sujeto pasivo principal adquiere, concomitantemente con él, la obligación de cubrir el tributo, quedando a elección del fisco a quien exigirá el pago del gravamen.

Como podemos determinar del concepto anterior, es indispensable que exista un vínculo jurídico entre el causante y el sujeto pasivo obligado solidario, por el que la Ley lo obliga exactamente en los mismos términos que al sujeto pasivo principal, lo que permite al fisco elegir indistintamente entre ambos al llevar a cabo el cobro del tributo.

B.- Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o por Sustitución. Es aquella persona que se encuentra legalmente autorizada para gestionar, aprobar o dar fe respecto del acto o hecho que es generador del gravamen y al que la Ley hace responsable de su pago en los mismos términos que el sujeto pasivo directo, bajo determinadas circunstancias.

El sujeto pasivo obligado por sustitución debe encontrarse investido por la Ley para certificar, dar fe o auxiliar en la realización de determinados actos o hechos jurídicos que constituyen el hecho generador o parte del proceso de determinación de un gravamen. Su obligación se presenta bajo ciertas circunstancias, es decir, únicamente cuando no se cerciora puntualmente del cálculo y entero del tributo.

En ambos supuestos, es indispensable que la Ley tributaria los señale expresamente como obligados a la prestación fiscal, pues si nada dijera al respecto, a diferencia del sujeto pasivo directo, no podría desprenderse de una simple interpretación su responsabilidad al pago del impuesto.

1. 3. 3. Materia Imponible

Para el licenciado Sergio Francisco de la Garza la materia imponible es:

"el elemento económico sobre el cual está establecido el impuesto, en el cual toma su fuente directa o indirectamente y que puede ser un bien, un producto, un servicio, una renta o un capital". (17)

La materia imponible es entonces el elemento sobre el cual se determina la base y la tasa del impuesto, la que tendrá características diferentes según el hecho imponible al que se refiera.

En efecto, será sobre la materia imponible que se determinará la base gravable, a través de la medición, estimación o valoración del hecho que el legislador ha relacionado con la capacidad contributiva y sobre la que a su vez se aplicará la tasa del impuesto.

En conclusión, la materia imponible u objeto será el elemento material que el legislador establece como indicativo de la magnitud de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

(17)De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Pág. 417.

1. 3. 4. Base Gravable.

El Licenciado Faya Viesca nos define la base gravable del impuesto como:

"La traducción cuantitativa, evaluación en dinero, del objeto del impuesto" (18)

Por su parte, el licenciado Flores Zavala nos expone que la base del impuesto es:

"La cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto". (19)

La base de cálculo del impuesto debe ser una circunstancia inherente al hecho generador, por la que se pueda establecer una cuantificación exacta de la capacidad contributiva que éste supone en aquél que se coloca en la hipótesis normativa prevista por la Ley.

Sin embargo, no podemos asimilar el concepto de base gravable con el hecho generador o con la materia imponible, pues no obstante ser conceptos vinculados entre sí, y en ocasiones manifestaciones de una misma realidad, constituyen cada uno en lo particular elementos diferenciables perfectamente uno del otro. En efecto, en tanto el hecho generador es un hecho jurídico realizado por el causante, la materia imponible es la manifestación material o económica de ese hecho.

(18) Faya Viesca Jacinto. Finanzas Públicas. Pág. 139.

(19) Flores Zavala Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Pág.

Por su parte, la base del impuesto es la valorización o cuantificación de la materia imponible como indicativo de la capacidad económica o contributiva del propio sujeto pasivo.

La medición o cálculo de la base gravable puede consistir, según el impuesto de que se trate en:

a).- Una simple constatación, como en el caso de que la base esté constituida por una cantidad de dinero generado por determinada relación jurídica particular. (Impuestos al salario, a los premios, etc.).

b).- En la medición de determinados bienes con base a criterios técnicos normales. (Impuestos a la producción de bienes).

c).- En la fijación de una cualidad abstracta de un bien material. (Impuestos al valor de un bien).

En este supuesto, la medida de la base imponible se desdobra en dos operaciones, la medida en sentido técnico y la valoración estimativa de los bienes objeto del tributo.

d).- En el establecimiento de un valor abstracto determinado de un modo más o menos preciso por la Ley Tributaria, que difiere de los conceptos que para el mismo valor establecen otras ciencias o ramas del derecho. (Impuestos a la renta, en los que la renta legal difiere de la renta contable).

En este supuesto la determinación de la base gravable resulta particularmente compleja, toda vez que hay que interpretar primeramente la voluntad del legislador.

En conclusión, la base gravable del impuesto es la valoración de la manifestación objetiva de la capacidad contributiva, sobre la que debe referirse o aplicarse el tributo o contribución establecido por el legislador.

1. 3. 5. Tasa.

Por tasa del impuesto, debemos entender en forma genérica al elemento de los tributos variables que se aplica a la base imponible para determinar en cantidad líquida el impuesto a pagar.

Existe aquí una gran diversidad terminológica entre los doctrinarios del derecho fiscal, quienes denominan de diferentes maneras a este elemento, a saber, unos como "tipo de gravamen", otros como "alícuota" o "cuota" y otros más como "tarifa". Hemos decidido adoptar el concepto "tasa", no por estimarlo más preciso, sino por ser el más comunmente utilizado para denominar a este elemento.

Encontramos diversos tipos de tasas que pueden ser utilizadas por el legislador, para establecer la porción de la base gravable que en virtud de la realización del hecho generador se adeuda al Estado como contribución, mismas que pasamos a analizar a continuación.

Tasa fija.

Será aquella que se aplica a los parámetros constituidos por magnitudes consideradas por la Ley Tributaria, sin referencia a su valor monetario.

Este tipo de tasa se aplica sobre la materia imponible considerada en su magnitud, sin que sea necesario determinar el valor monetario de la base imponible, como por ejemplo en los impuestos que se pagan a razón de pesos por tonelada producida.

Tasa variable o porcentual.

Es aquella que se aplica porcentualmente al valor económico del hecho imponible, es decir, sobre la base gravable. En la tasa porcentual el legislador establece que una determinada proporción del valor monetario del objeto del gravamen es el impuesto a pagar.

A su vez, la tasa variable o porcentual puede ser proporcional, progresiva o regresiva.

Será proporcional aquella que permanece constante al variar la base gravable, de tal suerte que la cuantía de la obligación tributaria aumenta proporcionalmente al aumentar la base imponible. A este tipo de tasas se les conoce en la doctrina como cuotas fijas.

En cambio, será progresiva aquella en la que se incrementa el porcentaje gravado en tanto aumenie la base gravable, de tal suerte que a los aumentos de la base corresponden aumentos en el porcentaje que se grava de la misma, es decir, el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación a los incrementos del valor gravado.

A este tipo de tasas la doctrina las ha denominado como *tarifas progresivas*.

A su vez, será *regresiva* cuando la tasa disminuya *inversamente proporcional* al aumento de valor de la base gravable, es decir, a mayor base gravable, menor será el porcentaje que queda gravado de la misma.

Este tipo de tasas no es aplicable a los impuestos pues gravaría más a quien menos tiene, haciendo al impuesto *desproporcional*, sin embargo, puede ser perfectamente aplicable a los derechos. Se conoce a estas tasas como *tarifas regresivas*.

En conclusión, diremos que la tasa es el elemento que determina la porción o cantidad gravada sobre la medición o cuantificación del hecho imponible como manifestación de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

1. 3. 6. Determinación.

Para el tratadista *Giuliani Fourunge*, la determinación es:

"El acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación". (20)

(20) *Giuliani Fourunge* Carlos. Derecho Financiero. Pág. 238.

Por su parte, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha establecido:

"Doctrinalmente ha sido definida la figura de la determinación, como el acto u operación posterior al señalamiento en la Ley, de las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo. Es decir, el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la Ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que puede hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos. El concepto de determinación en el cual se apoya el Código Fiscal de la Federación de 1967 también se hace consistir en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso concreto, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación. Dicha determinación tiene varios momentos: se inicia con la investigación sobre si la persona correspondiente tiene la calidad de sujeto del tributo y termina con la liquidación que constituye la etapa fiscal en la que se precisa la suma cierta a pagar. Es por ésto que la liquidación se traduce en la cuenta que resume el acto de determinación y por medio del cual se exterioriza. Tomando en cuenta los conceptos anteriores, se ha admitido que la determinación tiene carácter declarativo, cumpliendo además la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente; por ello es que se ha considerado que en la repetida determinación se fija la medida de lo imponible y se establece el monto o quantum de la deuda; y cuando el acto o conjunto de actos que constituyen la determinación los lleva a cabo la autoridad, ésta puede valerse de ciertos elementos de juicio para efectuar el acto o conjunto de actos que le corresponden, pudiendo recurrir en nuestro

sistema jurídico, a la llamada visita domiciliaria". (21)

Por nuestra parte, diremos que la determinación es el acto o conjunto de actos realizados por el sujeto pasivo, por las autoridades recaudadoras o por un tercero, por los que se constata la realización del hecho generador, se valoriza la base imponible y se aplica la tasa, cuantificándose así el adeudo fiscal en cantidad cierta.

Diversos tratadistas utilizan como sinónimo del concepto en estudio la expresión *acertamiento*, así como indistintamente los vocablos *liquidación* y *determinación*. No obstante que es más preciso denominar *determinación* a la actividad de identificación del acaecimiento del hecho generador y *liquidación* a la fijación en cantidad cierta de la deuda del contribuyente, utilizaremos como sinónimos ambas expresiones pues en nuestra legislación no se les atribuye un significado distintivo.

Por lo general, las leyes fiscales no imponen la obligación tributaria como una suma preestablecida, sino que por el contrario, relacionan la deuda tributaria con la realización de una situación de hecho, de la que establecen sus elementos constitutivos enunciando en abstracto los presupuestos del gravamen y sus criterios de liquidación. Por lo tanto, es necesario comprobar la realización de los supuestos de causación y efectuar la valorización del débito conforme a lo previsto en Ley, para determinar en concreto la existencia y el monto de la obligación tributaria.

La determinación puede ser, dependiendo del impuesto de que se trate, simple o compleja, es decir, requerir de laboriosas

(21) Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de 1983, Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, Tercera Parte, Pág. 42.

indagaciones técnicas, de hecho o jurídicas o simplemente agotarse mediante un cálculo sencillo, pero siempre constituirá un elemento indispensable de la relación jurídica tributaria.

Por tanto, en la determinación se constata:

a).- Si se ha realizado el presupuesto de hecho previsto por la Ley.

b).- Cuáles son la base imponible y la tasa de cuya combinación resulta la suma a pagar.

c).- Cuál es el valor exacto de la base imponible y por tanto la suma exacta a enterar. Es decir, se comprueban y valorizan los diversos elementos de la deuda impositiva (hecho generador, tasa y base imponible), con la consecuente concretización cuantitativa de la deuda del contribuyente.

La Ley puede establecer que la determinación de un impuesto sea hecha por cualquiera de los siguiente sujetos:

a).- Por el sujeto pasivo principal o por el responsable solidario de la obligación fiscal. En este supuesto, la Ley establece que la determinación del gravamen debe ser realizada por el propio deudor fiscal, es decir, es el propio contribuyente, o bien por aquella persona que en virtud de las funciones que realiza queda obligado en forma solidaria con él, quien reconoce la existencia del hecho generador a él atribuido, realiza la valorización de la base gravable y aplica la tasa correspondiente, cuantificado así en cantidad líquida su adeudo con el fisco. En consecuencia, si la liquidación del impuesto

es realizada con apego a la Ley el nacimiento, la determinación y la extinción de la deuda contributiva se cumplen como una actividad exclusiva del sujeto pasivo, quedando únicamente a cargo del sujeto activo la revisión de la determinación realizada por el causante. Sólo en el caso de que ésta se encuentre inadecuada a las normas legales, el fisco podrá expedir un acto rectificativo determinando legalmente la cuantía de la obligación impositiva.

Esta forma de determinación es denominada por la doctrina como autodeterminación o autoimposición.

b).- Por la autoridad administrativa tributaria. En ocasiones, la Ley establece que la determinación de la contribución sea hecha por la propia autoridad hacendaria, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo, pero también en ocasiones sin colaboración alguna. Bajo este supuesto, la actividad del fisco consiste en determinar la existencia del hecho generador, su atribución al sujeto pasivo, la cuantificación de la base gravable y finalmente la fijación en cantidad líquida de la obligación contributiva.

En consecuencia, en virtud de la realización del hecho generador por el causante se da nacimiento a la obligación tributaria, pero ésta no es exigible hasta en tanto no sea realizado el acto de determinación por parte de la autoridad.

c).- Por combinación del causante y la autoridad. La propia Ley puede establecer que proceso de determinación quede parcialmente a cargo del causante y que ciertas cuantificaciones sean realizadas por la autoridad fiscal, es decir, en ocasiones la determinación del impuesto se realiza en una parte por el propio particular y en otra por la autoridad hacendaria.

Por otra parte, podemos distinguir tres clases de determinación según la base conforme a la cual se realice. En este orden de ideas, la determinación puede ser:

a).- Con base cierta: Es aquella que se ejecuta por el sujeto pasivo o por la administración hacendaria con el conocimiento cierto del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos y, por tanto, con la viabilidad de una determinación certera de los valores imponibles y de su magnitud económica.

b).- Con base presunta: Es cuando se determina la base gravable del impuesto mediante presunciones que la propia Ley establece, es decir, la capacidad contributiva del causante es determinada por medio de signos externos y no por la cuantificación efectiva de los valores imponibles. Generalmente este tipo de determinación queda a cargo de la autoridad y solo excepcionalmente la Ley establece que el particular se autodetermine de este modo.

c).- Con base estimativa: Es aquella en la que la autoridad hacendaria, ante la imposibilidad de determinar la base cierta y no habiendo base presunta establecida por la Ley, realiza la estimación de la dimensión económica del hecho generador a través de los elementos que se pueda allegar, bien sea del propio contribuyente o de terceros, sin que por esto pueda actuar arbitrariamente sin motivación alguna. En este supuesto, la Ley simplemente faculta al fisco para determinar el crédito fiscal con base a los elementos de que pueda servirse sin establecer, como en el caso de la base presunta, los indicadores en que debe apoyarse y la forma de valorarlos, sino dejando al arbitrio de la autoridad administrativa la elección de los indicadores a tomar en cuenta y su estimación.

Por último, diremos que en nuestra legislación, según lo previsto por el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, la determinación de los tributos se realiza por los propios contribuyentes, salvo disposición expresa en contrario, conforme a las disposiciones vigentes en la fecha de su causación pero aplicando las normas de procedimiento que se expidan con posterioridad, es decir, en nuestro régimen fiscal impera como regla general el sistema de autodeterminación.

1. 3. 7. Pago y otras Formas de Extinción.

La obligación impositiva se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación tributaria o cuando la Ley extingue o autoriza a extinguir el crédito fiscal. Dentro de las formas de extinción de la deuda contributiva, el pago constituye el modo normal y el más común, por lo que le damos un mayor realce en el desarrollo del tema.

Las diversas formas de extinción de las obligaciones fiscales son:

A.- Pago.

El pago es el cumplimiento normal de una obligación. Para las obligaciones de dar, como lo son las tributarias, el pago es la entrega de la cosa o cantidad debida, lo que presupone dentro del derecho fiscal la existencia de un crédito por una suma líquida y exigible, es decir, el nacimiento y la determinación de la obligación fiscal.

El pago debe ser hecho por aquellas personas a quienes la Ley Fiscal imponga la obligación de efectuarlo. Por regla general, la Ley establece que el pago debe ser realizado por el sujeto pasivo del gravamen, aún cuando se establezca esta obligación a cargo de otros sujetos, haciéndolos responsables solidarios del deudor principal en el cumplimiento del entero oportuno y correcto del impuesto.

El pago debe consistir en la entrega de la cantidad de dinero o de otros bienes debida en virtud de la realización del hecho generador. Así entonces, ha de cumplirse precisamente la prestación que es debida por la obligación tributaria y no otra, y debe ser enterada en su totalidad para que el crédito fiscal quede totalmente satisfecho. El pago no podrá realizarse parcialmente salvo que la Ley lo autorice expresamente.

La doctrina fiscal ha establecido que existen las siguientes clases de pago:

Pago liso y llano.- Es el que se efectúa sin objeción alguna y por el cual se enteran correctamente las cantidades adeudadas cumpliéndose adecuada y oportunamente con la obligación tributaria.

Pago de lo indebido.- Este se presenta cuando el contribuyente paga al fisco lo que no le adeuda o una cantidad mayor a la adeudada. En este supuesto, no existe propiamente extinción de la obligación tributaria pues en realidad no existe deuda fiscal por parte del contribuyente.

Pago bajo protesta.- Es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, y el cual se propone impugnar a través de los medios de defensa legalmente

establecidos, por considerar que no adeuda total o parcialmente dicho crédito.

Pago extemporáneo.- Es el que se realiza por el contribuyente sin objeciones ni inconformidades, pero fuera de los plazos o términos establecidos al efecto por las disposiciones fiscales.

Pago de anticipos.- Es el que se realiza cuando el contribuyente al percibir un ingreso gravado, cubre al fisco la parte proporcional del mismo a cuenta del impuesto que en definitiva deba enterar.

Dentro de nuestro derecho positivo, el Código Fiscal de la Federación establece que el pago debe realizarse ante las oficinas administrativas competentes y dentro de los plazos que establezcan las leyes que fijen el gravamen o, en su defecto, a más tardar el día 11 del mes siguiente a aquel en el termine el periodo, para los impuestos que se causen por lapsos de tiempo, o dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación. Los pagos deben realizarse en moneda nacional, salvo que la Ley determine expresamente otra cosa.

B).- Prescripción.

La prescripción negativa es la extinción de un derecho de crédito por el mero transcurso del tiempo, mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos por la Ley.

En materia fiscal, la prescripción opera como una forma de extinción de la obligación de los contribuyentes a pagar un tributo previamente causado y determinado, así como una forma de extinguir la

obligación del fisco a devolver a los contribuyentes las cantidades que procedan conforme a la Ley.

En nuestro derecho, la prescripción opera a los cinco años contados a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cualquier gestión de cobro que se notifique al deudor o por el reconocimiento de éste del crédito a su cargo.

C. - Caducidad.

La caducidad es la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que marca la Ley. Dentro del derecho fiscal, la caducidad es la extinción de las facultades fiscalizadoras de la autoridad por su no ejercicio dentro del término establecido al efecto por la Ley. En nuestro Derecho el término para la caducidad es de 5 años como regla general y de 10 años en tratándose de contribuyentes no inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes o que no lleven contabilidad, o bien, respecto de los ejercicios en que se omite presentar declaración. Este plazo se computará a partir del día siguiente a aquel en el que se debió presentar la declaración o en el que se cometió la infracción a las disposiciones fiscales, excepto cuando ésta sea de carácter continuo o continuado en donde se computará a partir del día siguiente a aquel en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho.

La caducidad no es en realidad una forma de extinción de la obligación tributaria, sino la extinción de las facultades de comprobación, determinación y liquidación de la autoridad, por lo que en este supuesto realmente no se extingue el crédito fiscal, sino que caducan las facultades de fiscalización de la autoridad.

D.- Compensación.

La compensación es la extinción de dos deudas hasta el monto de la menor, entre dos o más personas que posean el carácter de acreedores y deudores recíprocos.

En materia fiscal, la compensación es una forma de extinción de las obligaciones tributarias cuando la hacienda pública y el causante tienen el carácter de deudores y acreedores recíprocos, extinguiéndose en consecuencia las obligaciones recíprocas hasta el monto de la menor.

En nuestro derecho, sólo pueden ser compensadas las cantidades que deriven de una misma contribución, salvo cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general que pueden ser compensadas cantidades originadas por contribuciones diversas, previo el cumplimiento de los requisitos previstos al efecto.

E.- Condonación.

La condonación es el perdón o remisión de una deuda otorgada por el acreedor al deudor.

En el derecho fiscal mexicano, únicamente se puede dar la condonación de contribuciones mediante resoluciones de carácter general expedidas por el Ejecutivo Federal, cuando se haya afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de alguna región del país, una rama de actividad económica, así como en casos de catástrofes naturales.

A título particular, únicamente procede la condonación de multas siempre que lo solicite el contribuyente, que éstas hayan quedado firmes y que no sea materia de impugnación un acto administrativo conexo. La condonación de multas es una facultad discrecional de las autoridades fiscales.

F.- Destrucción del Objeto de la Obligación.

En ocasiones, la Ley Fiscal establece que si una vez causado el gravamen, pero antes de que sea exigible su cumplimiento, se destruye o desaparece el objeto de la obligación, sin responsabilidad del contribuyente, queda extinguida la obligación fiscal.

Esta es una figura típica de los impuestos reales y solo ocasionalmente llega a presentarse en los impuestos de tipo personal.

I. 3. 6. Exención.

La exención es la figura tributaria por la que el legislador establece la no exigibilidad del crédito fiscal, es decir, dispensa el pago del tributo debido por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del causante, o en razón de consideraciones extrafiscales. En la exención se produce el hecho generador y por tanto se causa el impuesto, sin embargo, éste no es exigible en virtud de la disposición legal que exime de su pago al causante, en consideración a sus características personales o bien a las cualidades del objeto a gravar.

La exención es entonces una excepción al principio de que habiendo incidencia debe exigirse el pago del tributo y no una excepción a las reglas generales de causación del gravamen.

Parte de la doctrina ha sostenido que la exención es la eliminación de situaciones jurídicas imponibles o que es una excepción a la regla general de causación del impuesto. No nos parecen aceptables estas afirmaciones, pues si la Ley establece que el impuesto se causa mediante la realización de un determinado supuesto normativo y si la misma dispone que la realización del presupuesto de hecho bajo determinadas circunstancias no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, no hace sino delimitar el hecho generador del gravamen y evidentemente no se puede eximir entonces de aquello a lo que no se está obligado.

En efecto, la ley determina con toda precisión cuáles son los supuestos en los que se causa un tributo, y si para este efecto establece una premisa general acompañada de diversas precisiones, no realiza sino la delimitación del supuesto de causación, pues aquella conducta que se ajuste a lo dispuesto por dicha premisa general pero que no quede comprendida dentro de las precisiones realizadas, simplemente no causará el gravamen.

Cosa muy distinta es el que el legislador establezca que el tributo se causará cuando se realice determinado presupuesto de hecho, pero a su vez disponga que cuando dicho presupuesto revista ciertas características no se deberá enterar el gravamen, es decir, se establece la posibilidad del contribuyente a realizar la conducta prevista como hecho generador, sin quedar obligado al pago del impuesto.

En conclusión, en la exención existe causación del impuesto pero no exigibilidad del mismo.

Las exenciones las podemos clasificar en:

A. - Por su causa:

Objetivas.- Son aquellas que se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del hecho generador específico.

Subjetivas.- Son aquellas que se establecen en razón de las cualidades o atributos de los causantes.

B. - Por su duración:

Permanentes.- Son aquellas previstas por la Ley y que subsisten hasta que ésta no sea reformada.

Transitorias.- Son aquellas que se establecen por la Ley para gozarse por un determinado periodo o por un número limitado de veces.

C. - Por sus características:

Directas.- Son las que para su aplicación no requieren sino el estar comprendidas en el supuesto de excepción.

Indirectas o Condicionadas.- Son aquellas que para su aplicación es necesario obtener una autorización previa de autoridad competente, bien sea que sus facultades sean discrecionales o regladas.

D.- Por sus efectos:

Absolutas.- Liberan al contribuyente de las obligaciones fiscales materiales y de las formales.

Relativas.- Liberan al causante de las obligaciones fiscales sustantivas pero no de las formales.

C A P I T U L O 2IMPORTACION DE MERCANCIAS

2. 1. Concepto.

A. - Definición.

Dentro de la doctrina del derecho aduanero encontramos diversas definiciones de la importación de mercancías, de las que únicamente apuntaremos las que consideramos más relevantes.

Los licenciados Leonel Péreznieto y Jorge Witker nos establecen que:

"La importación es una operación por la que un producto de procedencia extranjera se dedica al consumo interior de un territorio aduanero, previo pago de los derechos de aduana y de su importe en divisas extranjeras o en divisas nacionales transferibles". (22)

Por su parte, según el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas:

"La importación es la acción de introducir en un territorio aduanero, una mercancía cualquiera". (23)

(22)Péreznieto Leonel y Witker Jorge. Aspectos Jurídicos del Comercio Exterior. Pág. 89.

(23)Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas. Glosario de Términos Aduaneros Internacionales.

Por último, la Escuela Interamericana de Administración Pública establece en su glosario de términos aduaneros latinoamericanos que:

"La importación es la entrada de cualquier mercancía en un territorio aduanero". (24)

Las anteriores definiciones resultan imprecisas, la primera de ellas por hacer referencia más bien a lo que debe entenderse por una importación bajo el régimen definitivo que no agota todos los regímenes mediante los que se puede dar la importación de mercancías. A su vez, la segunda y tercera resultan demasiado genéricas, pues no toda introducción de mercancías a un territorio aduanero constituye una importación ya que esta internación puede tener el único objeto de transportar los efectos a un estado colindante, o sea, en tránsito internacional.

En consecuencia, creemos más apropiado decir que la importación de mercancías será la introducción de mercaderías de procedencia extranjera al territorio de un estado, con el objeto de que permanezcan en él indefinidamente o durante determinado tiempo.

Para la correcta comprensión de este concepto es indispensable analizar lo que debe entenderse por mercancías y por territorio nacional.

(24) Escuela Interamericana de Administración Pública de la Fundación Getulio Vargas. Glosario de Términos Aduaneros Latinoamericanos.

B. - Mercancías.

El Maestro Carlos Anabalón Ramírez establece que deben considerarse mercancías:

"Todos los productos y bienes corporales muebles, sin excepción alguna". (25)

Por su parte, el artículo segundo de la Ley Aduanera en vigor nos establece:

Artículo 2.- "Para los fines de esta Ley se consideran mercancías, los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aún cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular".

En nuestra opinión, la definición de la Ley Aduanera omite hacer referencia a la naturaleza propia de los bienes que deben considerarse como mercancía, toda vez que únicamente pueden calificarse como tales a los bienes muebles y no a los inmuebles.

Por nuestra parte, diremos que por mercancías debemos entender a todos aquellos bienes muebles corporales que sean susceptibles de representar algún valor económico, no obstante que la Ley los considere inalienables o irreductibles a propiedad particular.

(25) Anabalón Ramírez Carlos, Control y Fiscalización Aduanera al Tráfico Internacional de Mercancías, Pág. 4.

Podemos establecer la siguiente clasificación de las mercancías para los efectos de importación.

Por su origen:

Nacionales.- Son todas aquellas producidas o manufacturadas en el país con materias primas nacionales o nacionalizadas.

Nacionalizadas.- Las que siendo de procedencia extranjera, han satisfecho los requisitos legales para su importación definitiva a territorio nacional, entrando a la libre circulación y consumo dentro del país.

Extranjeras.- Son aquellas que provengan del extranjero y que no hayan cumplido con los requisitos legales para su importación en forma definitiva.

Por los requisitos para su importación:

Libres.- Serán aquellas que para su importación únicamente se requieran de cubrir los impuestos establecidos al efecto.

Restringidas.- Las que para su importación requieran, además del pago de los impuestos correspondientes, obtener una autorización previa de autoridad competente al efecto.

Prohibidas.- Serán aquellas que de acuerdo a la Ley de ninguna manera pueden ser objeto de importación.

Por el pago de impuestos:

Exentas.- Serán todas aquellas que no se encuentran gravadas con impuestos a la importación.

Gravadas.- Las que están sujetas al pago de impuestos por su introducción a territorio nacional.

C.- Territorio Nacional.

El licenciado García Maynes nos establece que por territorio estatal o nacional debemos entender:

"La porción del espacio en que el Estado ejerce su poder". (26)

El territorio estatal es entonces, desde el punto de vista jurídico, el ámbito espacial de validez de las normas jurídicas creadas o reconocidas por el propio Estado, y en general, la demarcación geográfica del espacio sobre el cual un estado ejerce su potestad soberana.

Al respecto de la extensión del concepto que nos ocupa el licenciado Porrúa Pérez nos establece:

(26)García Maynes Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho.
Pág. 98.

"El territorio comprende además de la superficie terrestre, el subsuelo, la atmósfera y el mar territorial, comprendiendo en el mismo la plataforma continental". (27)

Dentro de nuestro derecho nacional, el concepto de lo que comprende el territorio de los Estados Unidos Mexicanos lo encontramos definido por el artículo 42 de nuestra Constitución Política en los términos siguientes:

Artículo 42.- El territorio nacional comprende:

I.- El de las partes integrantes de la Federación;

II.- El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;

III.- El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo, situadas en el Océano Pacífico;

IV.- La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;

V.- Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el derecho internacional, y las marítimas interiores;

VI.- El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional.

Por su parte, el artículo 43 de la propia Carta Magna nos establece que las partes integrantes de la Federación son los Estados de: Aguascalientes, Baja California Norte, Baja California Sur, Campeche, Coahuila, Colima, Chiapas, Chihuahua, Durango, Guanajuato, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, México, Michoacán, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz, Yucatán, Zacatecas y Distrito Federal.

El artículo 8º del Código Fiscal de la Federación amplía el concepto constitucional de territorio nacional para efectos fiscales en los términos siguientes:

Artículo 8º.- Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

En consecuencia, para efectos tributarios debe considerarse como territorio nacional, además de lo establecido por los artículos 42 y 43 de nuestra Constitución Federal, la zona económica exclusiva adyacente al mar territorial, la que, de acuerdo al párrafo octavo del artículo 27 Constitucional, queda comprendida por una extensión de 200 millas náuticas medidas a partir de la línea de base desde la cual se mide el mar territorial.

En tal virtud, también deberá considerarse como importación la introducción de mercancías a la zona económica exclusiva adyacente al mar territorial de nuestro país.

2. 2. Zonas Libres y Franjas Fronterizas.

Existen diversas porciones del territorio nacional que se encuentran sujetas a un régimen fiscal especial en materia de comercio exterior, en virtud de su atraso económico y social, de su alejamiento de los centros de producción y de la falta de vías de comunicación con el resto del país.

En virtud de este régimen fiscal especial, algunas porciones de nuestro territorio quedan sustraídas parcialmente de la jurisdicción aduanera, por consiguiente, las mercancías procedentes del extranjero pueden ingresar a estas zonas exentas del pago de los impuestos y derechos respectivos, así como salir al exterior con la misma exención. Por el contrario, si de estas porciones se introducen mercancías al resto del país, deberán satisfacer los impuestos y requisitos especiales necesarios para su importación. En nuestra legislación aduanal encontramos dos figuras bajo las que se puede establecer un régimen fiscal especial para una determinada porción del territorio nacional, que son:

A.- Zonas Libres

El licenciado Ocegueda Gallardo nos dice que las zonas libres son:

"La extensión territorial legalmente delimitada que puede comprender una o más entidades federativas o bien, parte de alguna de ellas, en donde por razones de índole geográfica, socioeconómica y política, impera un régimen fiscal especial, que consiste, en la exención de impuestos de importación para las mercancías extranjeras, siempre y cuando no sean similares a las

producidas en dicha zona y en la exención de impuestos de exportación de aquellas mercancías que se produzcan, elaboren o transformen dentro de las mismas". (28)

Dentro de nuestro sistema jurídico, corresponde al Ejecutivo Federal la facultad para establecer o suprimir las zonas libres y señalar sus límites. En la actualidad existen cuatro zonas libres en nuestro país, la de Baja California Norte y parcial de Sonora; la de Baja California Sur; la de Quintana Roo; y la del Municipio de Salina Cruz, Oaxaca.

En estas zonas libres, podrán introducirse mercancías extranjeras exentas del pago de los impuestos a la importación, siempre que no sean similares a las nacionales que concurren al mercado de estas zonas. La Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, previa opinión de la de Hacienda y Crédito Público, establecerá mediante reglas de carácter general las mercancías cuya importación a estas zonas quedará total o parcialmente gravada, restringida o prohibida.

Por otra parte, las mercancías introducidas exentas a una zona libre y reexpedidas posteriormente al resto del país, quedarán sujetas a cubrir los requisitos de permisos previos y al pago de los impuestos a la importación respectivos.

Las mercancías nacionales que se exporten de estas zonas y hayan sido transformadas, elaboradas o reparadas mediante procesos industriales no estarán sujetas al pago de los impuestos a la exportación, quedando también facultada la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial para fijar, mediante disposiciones de carácter

(28) Ocegueda Gallardo Ramón. Régimen Fiscal de los Puertos, Zonas y Perímetros Libres. Pág. 58.

general, las mercancías cuya exportación de estas zonas quede gravada, restringida o prohibida.

B.- Franjas Fronterizas

Las franjas fronterizas están determinadas dentro de una zona de veinte kilómetros paralela a la línea divisoria internacional de nuestro país, dentro de las cuales podrán introducirse mercancías extranjeras libres del pago de los impuestos a la importación y del cumplimiento de requisitos especiales o restricciones, siempre y cuando se destinen al consumo de sus habitantes.

Estas mercancías, no podrán ser introducidas al resto del país sin que previamente se cumplan todas las formalidades y requisitos legales establecidos para su importación.

2. 3. Regímenes Aduaneros

La importación o exportación de mercancías se puede realizar con diversos objetivos o propósitos, por lo que no puede regularse del mismo modo a todas las operaciones. En tal virtud, las legislaciones aduaneras de casi todos los países establecen los denominados regímenes aduaneros que disponen los tratamientos especiales necesarios para los fines de cada operación.

La Asociación Latinoamericana define a los regímenes aduaneros como:

"Los tratamientos aplicables a las mercaderías sometidas al control de la

aduana, de acuerdo con las leyes y reglamentos aduaneros, según la naturaleza y objetivos de la operación". (29)

La elección del régimen aduanero al que se destina la mercancía debe ser hecha por el particular, de entre aquellos establecidos por la Ley, debiendo cumplir con las obligaciones aduaneras propias del régimen escogido.

La Ley Aduanera establece diversos regímenes para la importación, exportación, depósito y tránsito de mercancías, de los que únicamente nos referiremos a los de importación por ser la materia de este trabajo.

Los regímenes para la importación de mercancías son:

A.- Régimen Definitivo:

Es aquel en el que la mercancía importada está destinada a permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado, es decir, en el que la mercadería es importada con el propósito de nacionalizarla en territorio nacional.

B.- Régimen Temporal:

Es aquel en que la importación se realiza con el objeto de

(29)Escuela Interamericana de Administración Pública de la Fundación Gutulio Vargas, Glosario de Términos Aduaneros Latinoamericanos.

que la mercancía permanezca en territorio nacional por tiempo limitado y para una finalidad específica. A su vez, el régimen temporal puede ser:

a).- Para retornar al extranjero en el mismo estado: Es aquel en el que las mercancías importadas son reexpedidas al exterior sin modificación alguna, una vez realizada la finalidad para la que se autorizó su ingreso.

En virtud de las reformas a la Ley Aduanera publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 26 de diciembre de 1990, se ha limitado en forma significativa la posibilidad de optar por este régimen, estableciéndose en la Ley los supuestos específicos y los plazos máximos para su aplicación, de los que no nos ocuparemos por estar exentos del pago de impuestos a la importación.

b).- Para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación: Es aquel en el que las mercancías son importadas para ser destinadas a procesos industriales, una vez concluidos los cuales deberán ser retornadas al exterior bien sea reparadas, transformadas o incorporadas a otros bienes. A partir del 1º de enero de 1991, este régimen únicamente podrá ser autorizado para las importaciones que realicen empresas maquiladoras autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y por empresas que cuenten con un programa de exportación autorizado por la misma Secretaría y la de Comercio y Fomento Industrial.

2. 4. Despacho Aduanero para la Importación de Mercancías.

Creemos indispensable hacer somera mención de este concepto, toda vez que por regla general es dentro de éste

procedimiento en donde se determinan y enteran los impuestos a la importación de mercancías.

El despacho de mercancías o despacho aduanero es el conjunto de trámites, requisitos y formalidades que se deben cumplimentar ante autoridades aduaneras para destinar las mercancías depositadas ante la aduana a cualesquier de los regímenes previstos por la Ley para su importación o exportación.

El licenciado Fernández Lalanne nos define el despacho aduanero de importación como:

"El conjunto de trámites y procedimientos que, con arreglo a las disposiciones en vigor, se siguen ante las dependencias aduaneras y por medio de las cuales se asegura la correcta verificación de las declaraciones comprometidas y la determinación de los valores de los efectos que se presentan para su ulterior ingreso a la plaza, asegurando en esa forma la percepción de la renta fiscal". (30)

En nuestro derecho positivo, encontramos definido el despacho de mercancías por el artículo 5º de la Ley Aduanera en vigor de la siguiente forma:

"Artículo 5º.- para los efectos de esta ley, se entiende por despacho el conjunto de actos y formalidades relativos a la entrada de mercancías a territorio nacional y a su salida del mismo, que de acuerdo a los diferentes tráficos y regímenes aduaneros establecidos en el presente ordenamiento,

deben realizar en la aduana las autoridades fiscales y los consignatarios o destinatarios en las importaciones y los remitentes en las exportaciones".

De estas definiciones podemos concluir:

a).- El despacho aduanero es el procedimiento administrativo que debe realizarse para retirar las mercancías del control fiscal de las autoridades aduaneras.

b).- Dentro de este procedimiento se realiza la comprobación del cumplimiento de los requisitos sustantivos que, de acuerdo a la naturaleza de las mercancías, las leyes establecen para cada operación, los que pueden ser fiscales, sanitarios, de política comercial, ecológicos, fitosanitarios o de seguridad nacional.

c).- Que el cumplimiento de las obligaciones fiscales causadas por la importación de las mercancías, es sólo uno de los requisitos cuyo cumplimiento es verificado durante y mediante el despacho aduanero de mercancías.

d).- El resultado de este procedimiento es el poner las mercancías a la libre disposición de sus propietarios o poseedores, bajo un régimen aduanero determinado, para su comercialización, uso o consumo en territorio nacional.

A continuación, describiré brevemente el procedimiento de despacho aduanero para la importación definitiva de mercancías, tal y como se encuentra previsto en nuestra legislación aduanera.

El arribo de las mercancías de procedencia extranjera a territorio nacional debe realizarse por las aduanas o secciones aduaneras autorizadas al efecto y por conducto de cualquiera de los tráficos que la Ley establece (fluvial, aéreo, postal, terrestre o marítimo). Una vez que han arribado las mercancías, quedan depositadas ante los recintos fiscales o fiscalizados establecidos para tal fin, hasta que sean despachadas y destinadas a alguno de los regímenes aduaneros previstos por la Ley, siempre que se trate de aduanas marítimas o aéreas, ya que si las mercancías arriban por una aduana terrestre deberán ser despachadas inmediatamente, a menos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público autorice su depósito.

Si las mercancías son depositadas en el recinto fiscal de la aduana, los importadores cuentan con un término legal para realizar su despacho so pena de que éstas causen abandono y pasen a propiedad del fisco federal. Este término es de dos meses, salvo en tratándose de mercancías explosivas, inflamables, contaminantes, radioactivas, corrosivas, perecederas o de fácil descomposición para las que el término será de 15 días.

Cuando las mercancías sean depositadas en un recinto fiscalizado, es decir, aquel en el que los servicios de manejo almacenaje y custodia se realizan por un particular autorizado, no causarán abandono.

Excepcionalmente, las mercancías podrán ser autorizadas a permanecer en lugares de mero tránsito, siempre y cuando vayan a ser despachadas dentro de las 24 horas siguientes a su arribo, no ingresadas por tanto al depósito en los recintos fiscales o fiscalizados. La misma regla se observará de modo general para las mercancías que arriben por una aduana terrestre.

Una vez que las mercancías se encuentran en depósito ante algún recinto o dentro de la aduana en lugar de mero tránsito, se está en posibilidad de iniciar propiamente el despacho aduanero de importación, conforme a lo siguiente.

El despacho aduanero se inicia con la manifestación por escrito que realiza el importador, mediante las formas oficiales establecidas al efecto denominadas pedimento, indicando el régimen de importación al que se destinará la mercancía, los datos necesarios para su clasificación arancelaria y la determinación hecha por el particular de los impuestos que se deban cubrir. Además, deberá acreditarse la personalidad de quien promueve el despacho.

Si los importadores o sus representantes legales desconocen las características de la mercancía, tendrán derecho a examinarlas dentro del recinto con el objeto de determinar sus características y clasificación arancelaria.

Para la presentación de este documento ante las autoridades aduaneras es indispensable que se acredite que se han cubierto los impuestos que se generen por la importación. Este pago se realiza con base a la determinación hecha por el particular a partir de los datos que, bajo protesta de decir verdad, asienta en el pedimento.

Al pedimento de importación deberán anexarse los siguientes documentos:

a).- La factura que ampara la mercancía, siempre y cuando su valor exceda de \$ 100 dólares americanos o su equivalente con otras monedas al tipo de cambio vigente en el momento del arribo de los efectos a territorio nacional.

b).- El conocimiento de embarque en tráfico marítimo o guía aérea en tráfico aéreo, redactados en idioma Español o acompañados de la traducción correspondiente y revalidados por la empresa porteadora.

c).- Los documentos que acrediten el cumplimiento de las obligaciones en materia de restricciones y requisitos especiales.

d).- La comprobación del origen y procedencia de las mercancías.

Presentado el pedimento y cubiertos los impuestos al comercio exterior, se solicitará sea presentada la mercancía a despacho y se accionará el llamado mecanismo de selección aleatoria, mediante el que se determinará si se practica o no el reconocimiento aduanero.

El reconocimiento aduanero consiste en el examen practicado por las autoridades aduaneras a las mercancías a importar, así como de sus muestras, para allegarse elementos que ayuden a precisar la veracidad de lo declarado en el pedimento respecto de los siguientes conceptos:

I.- Las unidades de medida señaladas en las tarifas de las Leyes de los Impuestos Generales de Importación y Exportación.

II.- La descripción, naturaleza, estado, origen y demás características de las mercancías.

III.- Los datos que permitan identificar las mercancías en su caso.

El mecanismo de selección aleatoria puede indicar cualquiera de estos dos resultados: El llamado "Luz Verde" o "Desaduanamiento Libre", que tiene como consecuencia el que se autorice el retiro de la mercancía sin sujetarse al reconocimiento aduanero; o el llamado "Luz Roja" o "Reconocimiento Aduanero", caso en el que de inmediato se pasará a practicar dicho reconocimiento por el personal autorizado y designado al efecto por la aduana.

Si en la práctica del reconocimiento no se encuentran irregularidades o discrepancias entre lo manifestado en el pedimento y la mercancía reconocida, ésta se liberará de inmediato y quedará a la libre disposición del importador. Si por el contrario, del reconocimiento aduanero se determina que existen irregularidades o discrepancias entre lo manifestado por el importador y el análisis practicado a la mercancía, ésta quedará retenida por la aduana y se iniciará el procedimiento establecido por la Ley Aduanera para resolver si existen o no tales irregularidades y si se han cometido infracciones a las leyes de la materia u omitido el pago los impuestos correspondientes, así como para determinar las sanciones a que haya lugar.

Una vez determinado el desaduanamiento libre o practicado el reconocimiento aduanero, las mercancías son autorizadas a retirarse de los recintos fiscales o fiscalizados, concluyendo con ésto el despacho aduanero de importación, quedando en consecuencia la mercancía a la libre disposición de los interesados.

Lo anterior constituye en general el procedimiento ordinario de despacho, sin embargo, cada una de estas etapas tiene establecida en la Ley diferentes modalidades dependiendo del tráfico por el que arriben las mercancías y de su naturaleza, lo que únicamente dejamos apuntado por exceder de la materia de este trabajo.

C A P I T U L O 3IMPUESTOS A LA IMPORTACION DE MERCANCIAS

3. 1. Concepto.

Con todo lo apuntado hasta aquí estamos ya en posibilidad de definir los impuestos a la importación de mercancías, que serán la materia de análisis de los capítulos subsecuentes.

Los impuestos a la importación de mercancías serán todos aquellos que sean establecidos por leyes federales y que contemplen como hecho generador el acto de introducir mercancías de procedencia extranjera al territorio nacional, bajo alguno de los regímenes aduaneros previstos al efecto, bien sea que éstos deban ser enterados durante el despacho de las mismas o en momento posterior.

De la anterior definición podemos desprender los siguientes elementos:

a).- Los impuestos a la importación únicamente pueden ser establecidos mediante Leyes Federales.

En el sistema de división de competencias establecido por nuestra Constitución Federal, se reserva de manera exclusiva a los Poderes Federales la facultad de establecer, cobrar y fiscalizar impuestos que tengan como hecho generador la importación o exportación de mercancías, prohibiéndose a los Estados el gravar o establecer cualquier privilegio o distinción entre los efectos de producción nacional y aquellos que conforme a las regulaciones federales hayan quedado debidamente importados al país.

b).- El hecho generador o supuesto de causación es el acto de introducir mercancías de procedencia extranjera al territorio nacional. En tal virtud, serán impuestos a la importación todos aquellos que se causen por el ingreso de mercancías de procedencia extranjera al territorio de nuestro país.

Por mercancías extranjeras debemos entender a todos aquellos productos y bienes corporales muebles que provengan del extranjero y que no hayan satisfecho todos los requisitos e impuestos necesarios para su importación definitiva, es decir, todas las mercancías de origen extranjero que no hayan sido nacionalizadas.

El que la mercancías deban ser de procedencia extranjera no necesariamente implica que deba estar producidas en el extranjero. En efecto, en el caso de que mercancía producida en territorio nacional haya sido exportada en forma definitiva, quedando nacionalizada en otro país, deberán cubrirse los impuestos y llenarse todos los requisitos que la Ley establece para su ulterior importación a nuestro país, no obstante que la mercancía sea de origen mexicano.

c).- Serán impuestos a la importación aquellos que graven la introducción de mercancías a territorio nacional bajo cualquiera de los regímenes aduaneros que la Ley establece.

Como ha quedado señalado, la Ley Aduanera prevé diversos regímenes bajo los cuales puede realizarse la importación de mercancías.

Las legislaciones aduaneras de la generalidad de los países, al igual que en el nuestro, gravan con impuestos a la importación a la introducción de mercancías de procedencia extranjera hecha con ánimo

de permanencia o de consumo dentro de sus territorios, es decir, lo que en nuestro derecho conocemos como importación definitiva.

De modo excepcional, algunas legislaciones nacionales establecen impuestos sobre la introducción de mercancías, hecha con el objeto o fin de que permanezcan en sus territorios por un tiempo determinado, para después ser retornadas al exterior, esto es, por la importación que se realice bajo algún régimen temporal.

Durante el año de 1990, nuestra legislación fiscal gravaba la importación temporal de mercancías para retornar al extranjero en el mismo estado realizada para fines empresariales, con el Impuesto al Valor Agregado a una tasa especial y con un Impuesto al Comercio Exterior, lo que generó graves problemas y costos a la industria nacional. Estos gravámenes, se establecieron con el objeto de evitar el que este régimen fuera utilizado como instrumento para diferir el pago de los impuestos a la importación. Mediante las reformas a la Ley Aduanera publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1990, se derogaron estos gravámenes y se limitaron los supuestos por los que se puede optar por este tratamiento, lo que redundó en hacer inflexible a nuestra legislación aduanal. En mi opinión, el problema que existía en la aplicación de este régimen podía haber sido resuelto mediante la actualización de las contribuciones causadas en las operaciones que fueran cambiadas al régimen definitivo, sin que para ello fuera necesario el limitar su aplicación, conservando la flexibilidad que otorgaba a los importadores el sistema anterior.

d).- La Ley puede establecer que los impuestos a la importación deban ser pagados durante el despacho de las mercancías o en un momento posterior, sin que por este hecho pierdan esta naturaleza.

Por regla general, la Ley establece que los impuestos a la importación deben enterarse en el momento en que las mercancías se someten al procedimiento necesario para su internación al territorio nacional, o sea, durante su despacho. Sin embargo, ésto no impide que la Ley disponga que en ocasiones los impuestos causados por la importación puedan o deban ser enterados con posterioridad al despacho de los bienes, es decir, los impuestos a la importación son lo que establecen como supuesto de causación la introducción de mercancías a territorio nacional y no aquellos que se deban pagar durante el despacho.

3. 2. Marco Constitucional.

Para analizar las disposiciones que en materia de impuestos al comercio exterior contiene la Constitución Política de nuestro país, sistematizaremos el estudio de los diferentes preceptos en tres grupos, a saber; facultades del Poder Legislativo, prohibiciones a los Estados y facultades del Poder Ejecutivo.

3. 2. 1. Facultades de Poder Legislativo.

Nuestra Constitución Política consagra como facultad privativa del Congreso de la Unión el establecer, mediante leyes generales, todo tipo de contribuciones sobre el comercio exterior. Esto dentro del marco de la Ley de Ingresos de la Federación, de la que los impuestos a la importación son una más de las contribuciones que se establecen anualmente con el objeto de cubrir el gasto público presupuestado.

En efecto, el artículo 73 de nuestra Constitución, en sus fracciones VII, XXIX y XXX establece:

"Artículo 73.- El Congreso tiene la facultad:

Fracción VII.- Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Fracción XXIX.- Para establecer contribuciones:

1.- Sobre el comercio exterior:

Fracción XXX.- Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión".

En conclusión, será facultad privativa del Congreso de la Unión establecer impuestos sobre la importación de mercancías, mediante leyes federales expedidas a través del procedimiento establecido por la Constitución Federal para la creación de las leyes fiscales.

3. 2. 2. Prohibiciones a los Estados.

La Constitución Federal prohíbe a las Entidades Federativas gravar la importación o exportación de mercancías y restringir de cualquier modo el ingreso, la salida, el consumo o la libre circulación de los efectos de procedencia extranjera dentro de sus territorios.

En efecto, los artículos 117, fracciones V, VI y VII y 118, fracción I, establecen:

"Artículo 117.- Los Estados no pueden en ningún caso:

Fracción V.- Prohibir ni gravar directa ni indirectamente, la entrada a su territorio ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera".

Esta fracción tiene un doble efecto, el primero es prohibir los impuestos alcabulatorios, es decir, aquellos que se establecen sobre la entrada o salida de mercancías de una Entidad Federativa a otra, pero a su vez y para los Estados cuyos límites son coincidentes con los del territorio nacional, también implica la prohibición de imponer contribuciones locales a la entrada o salida de bienes a nuestro país, por conducto de los puertos o fronteras que se encuentren dentro de su territorio.

"Fracción VI.- Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía".

Mediante esta fracción, se garantiza la libre circulación y consumo de las mercancías de procedencia extranjera dentro de los territorios de las Entidades Federativas y se prohíbe a las autoridades estatales el exigir la documentación que deba acompañar estas mercancías e inspeccionar o registrar los bultos que las contengan, pues éstas son facultades reservadas a las autoridades aduaneras federales.

"Fracción VII.- Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de

mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que éstas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia".

Esta fracción en complemento a las dos anteriores, garantiza que las mercancías que haya sido debidamente importadas a nuestro país reciban, dentro de los Estados de la Federación, un tratamiento idéntico a aquel que reciben las mercancías de origen nacional y las de origen local, quedando prohibido a las Entidades Federativas gravar de cualquier modo a estos bienes por razón de su procedencia.

"Artículo 118.- Tampoco pueden, sin el consentimiento del Congreso de la Unión:

Fracción 1.- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones".

Este precepto resulta ilógico y contrario a la regulación que sobre la materia de comercio exterior establece la misma Constitución. En efecto, históricamente y por disposición expresa de los artículos 73, 117, fracciones V, VI y VII y 131 de la propia Carta Magna, la materia de comercio exterior se encuentra reservada como facultad privativa de los Poderes Federales.

Tratando de interpretar armónicamente este precepto con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 131, podemos decir que la intención del constituyente pudo ser el permitir al Congreso de la Unión delegar sus facultades en materia de gravámenes al comercio exterior en favor de las legislaturas locales, y no el establecer una prohibición, la que ya quedaba prevista en virtud de lo dispuesto por el artículo 131, en relación al principio de división de facultades

mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que éstas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia".

Esta fracción en complemento a las dos anteriores, garantiza que las mercancías que haya sido debidamente importadas a nuestro país reciban, dentro de los Estados de la Federación, un tratamiento idéntico a aquel que reciben las mercancías de origen nacional y las de origen local, quedando prohibido a las Entidades Federativas gravar de cualquier modo a estos bienes por razón de su procedencia.

"Artículo 118.- Tampoco pueden, sin el consentimiento del Congreso de la Unión:

Fracción 1.- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones".

Este precepto resulta ilógico y contrario a la regulación que sobre la materia de comercio exterior establece la misma Constitución. En efecto, históricamente y por disposición expresa de los artículos 73, 117, fracciones V, VI y VII y 131 de la propia Carta Magna, la materia de comercio exterior se encuentra reservada como facultad privativa de los Poderes Federales.

Tratando de interpretar armónicamente este precepto con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 131, podemos decir que la intención del constituyente pudo ser el permitir al Congreso de la Unión delegar sus facultades en materia de gravámenes al comercio exterior en favor de las legislaturas locales, y no el establecer una prohibición, la que ya quedaba prevista en virtud de lo dispuesto por el artículo 131, en relación al principio de división de facultades

entre la Federación y los poderes locales contenido en el artículo 124 Constitucional.

De cualquier manera, aún en el supuesto de que el Congreso de la Unión otorgara su consentimiento para que los Estados gravaran la importación y exportación de mercancías, estimamos que no existiría manera de que la Ley Estatal que se expidiera al amparo de dicha autorización pudiese establecer contribución alguna en esta materia, sin contravenir lo dispuesto por el artículo 117 en sus fracciones V, VI y VII, es decir, no se podrían fijar estos tributos sino mediante una ley que resultara inconstitucional.

3. 2. 3. Facultades del Poder Ejecutivo.

De modo general, dado el principio de división de poderes adoptado por nuestra Constitución Federal, es competencia del Poder Ejecutivo en materia de impuestos al comercio exterior, como en todas las materias de carácter federal, el hacer cumplir o aplicar las leyes que expida el Congreso de la Unión.

En efecto, tal y como lo establece el Maestro Tena Ramírez en su excelente obra de Derecho Constitucional Mexicano:

"El concepto de ejecución de una ley, a que se refiere la fracción I del 89, podemos entender que consiste en la realización de los actos necesarios para hacer efectiva, en casos concretos, la ley del Congreso. Estos actos comienzan inmediatamente después de la promulgación, se desarrollan a través de la tramitación encomendada a las oficinas del Ejecutivo y culminan en la ejecución

material del remiso a cumplir la Ley". (31)

En consecuencia, será facultad del Ejecutivo Federal en virtud de lo previsto por la fracción I del artículo 89 Constitucional, realizar dentro de la esfera administrativa los actos concretos de aplicación necesarios al efecto de hacer cumplir las leyes que establecen impuestos al comercio exterior, es decir, compete al Poder Ejecutivo el recaudar estos impuestos, fijar los mecanismos adecuados para su fiscalización y, en general, establecer todas las dependencias u organismos necesarios para asegurar el cumplimiento de los particulares a las obligaciones fiscales derivadas de la importación de mercancías.

De igual manera, derivado también de la fracción I del artículo 89 de la Constitución Federal, es facultad del Poder Ejecutivo el expedir reglamentos que definan o detallen la interpretación administrativa de las leyes por las que el Congreso de la Unión ha establecido impuestos al comercio exterior.

El Poder Ejecutivo está facultado para expedir disposiciones reglamentarias de carácter general, es decir, materialmente legislativas, que tengan como fin detallar la aplicación de alguna ley, respetando siempre lo previsto en ella, o sea, sin que los reglamentos puedan establecer mayores cargas al particular o variar de alguna manera la naturaleza y características del gravamen impuesto. En tal virtud, será facultad del Ejecutivo de la Unión el expedir reglamentos que detallen la aplicación de las Leyes por las que se establecen impuestos a la importación de mercancías.

Además de estas facultades concedidas por nuestra Constitución Política al del Poder Ejecutivo para toda materia federal,

(31)Tena Ramírez Felipa. Derecho Constitucional Mexicano. Pág. 458.

como lo es el comercio exterior, la propia Carta Fundamental establece en su favor facultades específicas en materia de importación y exportación de mercancías que constituyen una de las excepciones al principio de división de poderes dispuesto por su artículo 49 en los términos siguientes:

"Artículo 49.- El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar".

Este precepto prohíbe la reunión de dos o más poderes en una sola persona o corporación y el depositar el legislativo en un solo individuo. A este principio se establecen dos excepciones, la primera de ellas es la suspensión de garantías y facultades extraordinarias al Ejecutivo para legislar prevista por el artículo 29 Constitucional para los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, y la segunda, consistente en las facultades extraordinarias para legislar en materia de comercio exterior concedidas al Ejecutivo Federal por el Congreso de la Unión con una periodicidad anual, de acuerdo a lo previsto por el artículo que paso a analizar a continuación:

El artículo 131 de nuestra Constitución Federal establece:

"Artículo 131.- Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen en tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso del presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida".

La primera parte de este artículo establece la facultad privativa de la Federación para gravar la importación o exportación de mercancías, en concordancia con lo dispuesto por la fracción XXIX del artículo 73. Por otra parte, establece la facultad de la Federación para reglamentar o prohibir la circulación de toda clase de efectos dentro del territorio nacional, sin que por esto puedan establecerse impuestos o restricciones a la circulación y consumo de bienes dentro del Distrito Federal, en los mismos términos en que ésto queda prohibido para los Estados por las fracciones VI y VII del artículo 117. Esta segunda parte del primer párrafo, es meramente de policía interior y nada tiene que ver con la materia de comercio exterior.

El segundo párrafo de este precepto es el que más interesa para nuestro estudio, pues establece la excepción al principio de división de poderes en materia de comercio exterior antes apuntada.

Esta disposición faculta al Ejecutivo Federal a modificar las Leyes de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, que son disposiciones formal y materialmente legislativas, consolidándose de esta forma dos poderes en una sola persona y depositándose el poder legislativo en un individuo. El Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto de egresos de cada año, solicitará la aprobación a-posteriori del uso que hubiese hecho de esta facultad.

En efecto, el Congreso de la Unión podrá facultar al Ejecutivo para modificar estas leyes, aumentando, disminuyendo, suprimiendo y creando las fracciones y cuotas que las mismas establecen, así como para restringir o prohibir la importación, el tránsito o la exportación de mercancías.

En materia de restricciones al comercio internacional, esta disposición constitucional ha sido detallada por la Ley Reglamentaria del Artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que tiene por objeto regular la materia de permisos previos y cuotas máximas para la importación o exportación de mercancías, así como sancionar la introducción de mercancías al territorio nacional en condiciones de prácticas desleales al comercio exterior, mediante el establecimiento de cuotas compensatorias.

Este precepto resulta de particular importancia para el tema en estudio, toda vez que establece la facultad del Ejecutivo para modificar las cuotas o tasas aplicables al Impuesto General de Importación, constituyendo una excepción al principio de legalidad tributaria que dejamos apuntado en el capítulo I de este trabajo.

En efecto, tal y como lo apunta la totalidad de la doctrina y nuestra propia Carta Magna en la fracción IV del artículo 31, los elementos de los impuestos (objeto, sujeto, base gravable, cuota, tasa o tarifa, hecho imposible, etc.), deben estar establecidos mediante disposiciones emanadas del poder que tiene a su cargo la facultad legislativa, es decir, deberán ser preceptos tanto formal como materialmente legislativos, de tal suerte que los contribuyentes puedan determinar con exactitud el monto y alcance de sus obligaciones tributarias.

El numeral constitucional que nos ocupa establece la única excepción a este principio, al facultar al Ejecutivo para modificar las fracciones y las tasas de los Impuestos Generales a la Importación o Exportación de mercancías, mediante disposiciones materialmente legislativas, pero formalmente ejecutivas.

3. 3. Clasificación.

3. 3. 1. Legal.

Dentro de nuestra legislación nacional encontramos cuatro diferentes impuestos establecidos sobre la importación de mercancías, el primero de ellos previsto en el artículo 35 de la Ley Aduanera, otro por el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, uno más por el artículo 1º de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y el último por el artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

El artículo de la Ley Aduanera en comento establece:

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

79.

"Artículo 35.- Se causarán los siguientes impuestos al comercio exterior:

I.- A la importación:

A.- General, conforme a la tarifa respectiva.

B.- (Derogada).

C.- Cuotas compensatorias a la importación de mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional, conforme a la Ley Reglamentaria del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en Materia de Comercio Exterior.

II.- A la exportación..."

Respecto de las cuotas compensatorias a que alude el inciso "C" de la fracción primera del numeral transcrito, hemos de establecer que aunque el legislador equivocadamente las considere dentro de la enumeración de los impuestos al comercio exterior, no son tales, en virtud de no participar de ninguno de los elementos característicos de los impuestos.

En efecto, las cuotas compensatorias son aquellas tasas adicionales establecidas sobre el Impuesto General de Importación de determinadas mercancías, en virtud de haberse decretado que están siendo importadas a nuestro país en condiciones de prácticas desleales al comercio internacional, a través del procedimiento previsto al efecto por la Ley Reglamentaria del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en Materia de Comercio Exterior y por el Reglamento sobre Prácticas Desleales al Comercio Internacional, por lo que no son generales, proporcionales, ni equitativas.

En tal virtud, las cuotas compensatorias son una restricción al comercio exterior de acuerdo a lo previsto por la Ley y el Reglamento antes citados, que tienen como único fin, el proteger a la planta productiva nacional de importaciones que se realizan en condiciones de competencia desleal. Por lo anterior, no nos ocuparemos más del análisis de estas cuotas, dejando apuntado únicamente que cuando la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial haya decretado una cuota compensatoria sobre la importación de determinadas mercancías, se aplicará la sobretasa correspondiente al Impuesto General de Importación que corresponda, bajo las mismas reglas que se aplican a este gravamen.

Por su parte, el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado dice:

"Artículo 1º.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y morales que, en territorio nacional realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios..."

A su vez, el artículo 1º de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios dispone:

"Artículo 1º.- Están obligados al pago de impuesto especial sobre producción y

servicios, las personas físicas y las morales que realicen los actos y actividades siguientes:

I.- La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de bienes señalados en esta Ley.

II.- La prestación de los servicios señalados en esta Ley.

Como podemos apreciar de estos preceptos, mientras el gravamen previsto por la Ley Aduanera resulta específico a la importación de mercancías, es decir, contempla ésta como supuesto único de causación, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios son tributos genéricos en los que la importación de mercancías es sólo uno de los hechos generadores que dan lugar a su causación. Cada uno de estos tributos es regulado por Ley de modo distinto y contemplan elementos diferentes, según el régimen y las características bajo los cuales se realiza la importación.

Por último, el artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos establece:

"Art. 1º.- Están obligadas al pago del impuesto sobre automóviles nuevos establecido en esta ley, las personas físicas y morales que realicen los actos siguientes:

I. Enajenen automóviles nuevos de producción nacional. Se entiende por automóvil nuevo el que se enajena por primera vez al consumidor por el fabricante o por el distribuidor.

II. Importen en definitiva al país automóviles. Los automóviles a que se refiere esta fracción son los que

corresponden al año modelo en que se efectúe la importación, o a los 7 años modelos, inmediato anteriores.

Los automóviles a que se refiere esta Ley son los de transporte hasta de diez pasajeros, los camiones con capacidad de carga hasta de 3,100 kilogramos incluyendo los tipo panel, así como los remolques y semirremolques tipo vivienda".

La importación de los vehículos automotores que quedan gravados por este tributo, se encuentra sujeta al requisito de permiso previo de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, es decir, su importación no puede efectuarse sin el permiso de importación correspondiente.

Tradicionalmente, la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial ha seguido la política de no autorizar la importación de estos vehículos salvo a las empresas que conforman la industria automotriz terminal, en relación a los saldos positivos que presenten en su balanza comercial, en los términos del Decreto para el Fomento de la Industria Automotriz publicado en el Diario Oficial de la Federación del 11 de diciembre de 1989.

En virtud de lo anterior, la aplicación de este impuesto a la importación se limita a las operaciones que en forma sumamente excepcional autoriza la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial y a las que se resalizan por la industria automotriz, por lo que no dedicaremos un capítulo especial al estudio de este gravamen y nos limitaremos a establecer a continuación un breve resumen de su aplicación sobre la importación de vehículos.

La base del impuesto se calculará conforme al precio de enajenación del automóvil al consumidor por el importador, incluyendo

el equipo opcional, común o de lujo, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones y adicionando el Impuesto General de Importación y los demás gravámenes que se tengan que pagar en la operación, a excepción del Impuesto al Valor Agregado. En el caso de que el automóvil sea importado por personas distintas al fabricante o sus distribuidores autorizados, el impuesto se calculará sobre el valor que se considere para efectos del Impuesto General de Importación adicionado con el monto de este último impuesto y de los demás gravámenes que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del Impuesto al Valor Agregado.

La tasa del impuesto será, para los automóviles y camiones con capacidad hasta de diez pasajeros, el que corresponda conforme a la siguiente tarifa:

LIMITE INFERIOR M\$N	LIMITE SUPERIOR SUPERIOR M\$N	CUOTA FIJA M\$N	% PARA APLICARSE SOBRE EL EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR
01	25'350,000.00	0.00	2
25'350,000.01	30'420,000.00	507,000.00	5
30'420,000.00	35'490,000.00	760,000.00	10
35'490,000.01	45'630,000.00	1'267,500.00	15
45'630,000.00	en adelante	2'788,500.00	17

Si el precio del automóvil es superior a \$70'000,000.00, el monto del impuesto determinado se reducirá a la cantidad que resulte de aplicar el 7% sobre la diferencia entre el precio de la unidad y la cantidad establecida.

Las cantidades que forman los tramos de la tarifa se actualizarán el día 15 de cada mes, con base en el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Tratándose de camiones con capacidad de carga hasta de 3,100 kilogramos, incluyendo los tipos panel con capacidad máxima de tres pasajeros, al precio de enajenación del vehículo se le aplicará la tasa del 5%.

El impuesto se calculará por ejercicios fiscales, excepto en aquellas importaciones realizadas por personas distintas al fabricante o sus distribuidores autorizados, en las que el impuesto deberá pagarse conjuntamente con el Impuesto General de Importación, sin que los vehículos puedan retirarse de la aduana, recinto fiscal o fiscalizado hasta en tanto se haya realizado el pago de este impuesto.

Por último, es necesario mencionar que para los efectos del cálculo de este gravamen se considera importación la que tenga el carácter de definitiva en los términos de la legislación aduanera, por lo que el impuesto en análisis no se causará por la importación temporal de vehículos.

3. 3. 2. Doctrinal.

A modo de introducción al análisis particular de cada uno de los impuestos a la importación establecidos en nuestra legislación, los ubicaré dentro de la clasificación general de los impuestos que dejamos apuntada en el capítulo primero de este trabajo, para pasar en los siguientes capítulos al estudio de cada uno de ellos.

a).- Impuesto General de Importación:

Este impuesto es un gravamen que se impone a la disposición de mercancías, por lo que debe ser considerado indirecto; es un impuesto real, ya que se establece en relación al vínculo que existe entre el causante y los bienes importados; es general, como su nombre lo indica, por gravar a todo aquel que realice la importación de mercancías con independencia de las características particulares del causante; tiene al día de hoy un fin meramente recaudatorio, aun cuando hasta hace algunos años era utilizado como instrumento de protección a la industria nacional; y es Ad-Valorem toda vez que su base gravable se establece en relación al valor de las mercancías a importar.

b).- Impuesto al Valor Agregado:

También es un impuesto indirecto pues grava operaciones de disposición o adquisición; es real, pues grava la relación entre contribuyente y mercancías; es general por gravar a todos los contribuyentes que se coloquen en los supuestos que la Ley establece, con independencia de las cualidades de los mismos; tiene un fin puramente recaudatorio; y al igual que todos los demás impuestos clasificados es Ad-Valorem, por tener como base gravable el valor normal de las mercancías, adicionado con el Impuesto General de Importación pagado en la operación.

c).- Impuesto Especial sobre Producción y Servicios:

Este impuesto, al igual que los anteriores, es indirecto por gravar la disposición de bienes por el importador; es real en virtud de imponer la relación jurídica que existe entre el importador y las

mercancías; es especial, puesto que únicamente se establece para determinadas mercancías; tiene un fin puramente fiscal; y es Ad-Valorem, en tanto su base gravable se calcula a partir del valor normal de la mercancía adicionado de los impuestos causados en la operación a excepción del Impuesto al Valor Agregado.

d).- Impuesto sobre Automóviles Nuevos:

Este tributo es indirecto, pues grava la disposición de bienes por el importador; es real por imponer al vínculo jurídico entre el vehículo y su propietario; es especial, pues únicamente grava a la importación de automóviles; tiene un fin mixto, pues a la vez que establece una protección a la industria automotriz nacional, persigue objetivos recaudatorios y; es Ad-valorem, en tanto su base se determina a partir del valor comercial del automóvil.

C A P I T U L O 4IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACION

Este tributo es en nuestra legislación, el impuesto a la importación por excelencia. Afirmamos lo anterior con base en las siguientes consideraciones:

a).- *Es el único impuesto en nuestro país que grava directa y exclusivamente a la importación de mercancías. En efecto, este tributo establece como único supuesto de causación la importación de mercancías en tanto los demás gravámenes que la imponen, son en realidad impuestos cuyo objeto es gravar el consumo o la producción y, por tanto, establecen diversos supuestos de causación, entre los que necesariamente deben incluir a la importación para no colocar en desventaja a la producción nacional frente al mercado internacional.*

b).- *Es con base a la determinación del Impuesto General de Importación, como se calculan los demás tributos que se causan por la introducción de mercancías al territorio nacional. En efecto, los demás tributos que gravan la introducción de mercancías a territorio nacional hacen referencia a los elementos del Impuesto General de Importación para su determinación. Más aún, los demás impuestos que gravan a la importación establecen como parte de su base gravable el Impuesto General de Importación causado en la operación, lo que nos lleva a afirmar que no pueden ser calculados sin que previamente se determine el impuesto general del que nos ocupamos.*

c).- *El Impuesto General de Importación, es aquel que representa una mayor recaudación por este concepto, de entre los tributos que gravan la introducción de mercancías a territorio nacional.*

Por todas estas consideraciones, trataremos el análisis de este impuesto en primer lugar ya que haremos constante referencia a

sus elementos al exponer los otros tributos que gravan la importación de mercancías.

La determinación de este impuesto resulta bastante compleja y en ocasiones no puede llevarse a cabo sin la intervención de especialistas en diversas ciencias y técnicas.

En general, los impuestos previstos en la ley Aduanera son llamados Impuestos al Comercio Exterior, de los que el general de importación es el más importante y alrededor el cual la Ley establece la regulación genérica a estas operaciones.

4. 1. Hecho Generador.

El hecho generador del Impuesto General de Importación es la introducción de mercancías de procedencia extranjera a territorio nacional, excepto cuando ésta se realiza en tránsito internacional.

En estos términos queda dispuesto por el primer párrafo del artículo 36 de la Ley Aduanera en vigor, de la siguiente forma:

"Artículo 36.- Están obligados al pago de los impuestos al comercio exterior las personas físicas y las morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo".

Para una mejor comprensión de este concepto es menester hacer los siguientes comentarios:

a).- *El Impuesto General de Importación se causa por toda introducción de mercancías de procedencia extranjera, aun aquella que se realiza bajo algún régimen temporal. Aún cuando la mercancía que se importa sea destinada a alguno de los regímenes temporales que la Ley establece se causa el Impuesto General de Importación, no obstante que la Ley Aduanera establezca una exención al pago del mismo.*

Para entender lo anterior, hemos de establecer la diferencia entre la no incidencia de un hecho respecto de la causación del impuesto y la exención del pago de un gravamen.

La no incidencia se presenta cuando un hecho determinado no se constituye en el presupuesto establecido por el legislador para la causación de un impuesto. La no incidencia comprende dos modalidades; la no incidencia pura y simple; y la no incidencia jurídicamente calificada, es decir; aquella que se configura por disposición constitucional o legal.

En efecto, la Ley puede establecer que una circunstancia determinada que podría constituirse en hecho generador para un determinado impuesto, no se califique de tal en atención a su naturaleza jurídica o a sus consecuencias. Bajo esta figura, simplemente no existe causación del impuesto por no configurarse la situación de hecho que el legislador ha establecido como presupuesto del tributo.

En cambio, "la situación es distinta en la exención. En ésta hay incidencia, se produce el acto generador, pero el legislador, sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extrafiscales, establece la no exigibilidad de la deuda tributaria o, como dice

Rubén Gómez de Sousa resuelve "dispensar del pago de un tributo debido". (32)

En ambos supuestos, no nace la obligación de pagar el impuesto, pero en la no incidencia ni siquiera existe la relación jurídico-tributaria, en tanto, en la exención si hay relación jurídico-tributaria aunque el legislador ha establecido un supuesto bajo el que el crédito fiscal generado no es exigible al contribuyente.

Una vez anotado lo anterior, diremos que cuando se introducen a territorio nacional mercancías de procedencia extranjera bajo alguno de los regímenes temporales previstos por la Ley, si existe causación del Impuesto General de Importación, pero el legislador exime al contribuyente de su pago siempre que cumpla con los requisitos y condiciones propios del régimen.

En efecto, la fracción I del artículo 79 de la Ley Aduanera establece:

"Artículo 79.- Las importaciones temporales de mercancías de procedencia extranjera se sujetarán a lo siguiente:

I.- No se pagarán los impuestos al comercio exterior."

De este precepto podemos determinar que por la importación temporal de mercancías no se paga el Impuesto General de Importación,

en virtud de que el legislador exenta o exime del pago a estas operaciones y no porque no se configure el hecho generador del gravamen.

b).- El Impuesto General de Importación se causa por la introducción de mercancías de procedencia extranjera a cualquier parte del territorio nacional, incluyendo las zonas libres y franjas fronterizas del país.

Como ya hemos analizado en el capítulo segundo de este trabajo, las zonas libres y las franjas fronterizas son porciones de nuestro territorio en las que algunas mercancías de procedencia extranjera pueden ingresar libres del pago de los impuestos a la importación bajo ciertas condiciones y requisitos. Sin embargo, como en el caso de las importaciones temporales, la introducción de mercancías que se realice a una zona libre o a una franja fronteriza causa el Impuesto General de Importación, pero se encuentra exenta de su pago por disposición de la Ley.

En cuanto a las zonas libres, el artículo 107 de la Ley Aduanera establece:

"Artículo 107.- Las mercancías extranjeras podrán introducirse a las zonas libres, sin el pago de los impuestos a la importación siempre que no sean similares a las de producción nacional que concurren a las mismas.

La Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, previa opinión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, determinará, por medio de disposiciones de carácter general, las mercancías que estarán total o parcialmente gravadas con los impuestos a la importación. La propia Secretaría de Comercio y Fomento Industrial con base en la

Ley Reglamentaria del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en Materia de Comercio Exterior, determinará las mercancías cuya importación a las citadas zonas libres quedará restringida o prohibida.

Las bebidas alcohólicas, el tabaco labrado en cigarrillos o puros y los caballos de carrera que se importen a las zonas libres, causarán los impuestos a la importación."

Con arreglo a este precepto, resulta confuso determinar si la introducción de mercancías de procedencia extranjera a una zona libre queda eximida del pago de impuestos al comercio exterior en virtud de no constituir hecho generador o en consecuencia de una exención a su pago establecida por el legislador. En el primer párrafo del precepto en análisis parece establecerse una excepción en el pago, pero de los párrafos segundo y tercero parece desprenderse que se trata de un supuesto de no incidencia.

En mi opinión, en los párrafos segundo y tercero el legislador ha utilizado indebidamente los términos "gravados" y "causarán" para equiparlos a una exención en el pago, es decir, la introducción de mercancías a una zona libre o franja fronteriza se encuentra exenta del pago de los impuestos a la importación, pero si constituye hecho generador de los mismos.

En efecto, en el párrafo segundo del artículo en análisis se autoriza a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial para determinar, mediante reglas de carácter general, las mercancías que estarán total o parcialmente gravadas con los impuestos a la importación. De sostenerse que la importación de mercancías a una zona libre no tiene incidencia sobre el Impuesto General de Importación, se afirmaría en consecuencia que la Ley faculta a dicha Secretaría para establecer, mediante disposiciones de carácter general,

los supuestos de causación de un impuesto, lo que no puede sostenerse por resultar contrario al principio de legalidad tributaria.

Lo anterior resultaría insostenible, aún al amparo de las facultades extraordinarias para legislar previstas a favor del Ejecutivo Federal por el artículo 131 de nuestra Carta Magna, pues en primer lugar, estas facultades se conceden al Ejecutivo Federal que en los términos del artículo 80 de la misma se deposita en un solo individuo que se denominará "Presidente de los Estados Unidos Mexicanos" y no en los titulares de las Secretarías de Estado que lo auxilien en el ejercicio de sus atribuciones, y en segundo término, porque las facultades que dicho artículo establece a su favor son exclusivamente para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación y no para determinar los supuestos de causación de los Impuestos al Comercio Exterior.

En cambio, si es posible y constitucional el que la Ley faculte a una Secretaría de Estado para que determine, mediante disposiciones de carácter general, los casos particulares en que se aplicará una exención al pago de un gravamen.

Con lo anterior, se demuestra que la introducción de mercancías extranjeras a una zona libre si causa el Impuesto General de Importación, pero se encuentra exenta del pago del mismo por disposición de la Ley.

Por lo que se refiere a las franjas fronterizas, el primer párrafo del artículo 114 de la Ley Aduanera establece:

"Artículo 114.- Las mercancías a que se refiere el artículo 46, fracción VII podrán ser consumidas por los habitantes de

poblaciones fronterizas dentro de una franja de veinte kilómetros paralela a la línea divisoria internacional. Dichas mercancías no se podrán introducir al resto del territorio nacional sin que previamente se efectúe el pago de los impuestos a la importación y se cumplan los requisitos especiales correspondientes".

En esta disposición, queda claro que en el caso de las franjas fronterizas se trata de una exención en el pago respecto de las mercancías que importen sus habitantes para su consumo. Lo que se confirma en el artículo 46, fracción VIII de la misma Ley de acuerdo a lo siguiente:

"Artículo 46.- No se pagarán los impuestos al comercio exterior por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de las siguientes mercancías:

Fracción VIII.- Las que importen los habitantes de poblaciones fronterizas para su consumo, siempre que sean de la clase, valor y cantidad que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cuando así lo exijan las necesidades de los residentes de dichas poblaciones y la dificultad para que productos nacionales concurren en ellas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, escuchando la opinión de las autoridades correspondientes y de productores agropecuarios, podrá señalar la clase y cantidad de las mercancías que los centros comerciales, las cooperativas y el comercio organizado establecido en las citadas poblaciones pueden importar sin el pago de los impuestos a la importación".

c).- El Impuesto General de Importación no se causa por la introducción de mercancías extranjeras a territorio nacional que se realiza en tránsito internacional.

El tránsito es el traslado de una a otra aduana nacional de mercancía que se encuentra bajo el control fiscal. El tránsito puede ser de dos tipos; interno o internacional.

El tránsito interno es aquel en el que la aduana de entrada envía la mercancía de procedencia extranjera a otra aduana en el interior del país, para que se encargue de su despacho.

El tránsito internacional consiste en el envío de mercancías extranjeras de la aduana de entrada a la de salida, por estar destinadas al extranjero, o bien, en el traslado de mercancías nacionales o nacionalizadas por territorio extranjero para ser reingresadas al territorio nacional.

Es en el primero de los tránsitos internacionales explicados en donde no existe causación del Impuesto General de Importación, no obstante que se introducen mercancías de procedencia extranjera a territorio nacional, toda vez que el objeto del mismo es transportarlas a otro estado colindante.

En efecto, la introducción de mercancías extranjeras al territorio nacional hecha con el objeto de transportarlas a otro país, no puede constituir hecho generador del Impuesto General de Importación, pues la intención del legislador es el gravar la introducción de bienes de procedencia extranjera al territorio mexicano en virtud del impacto que éstos producen en la economía nacional y en relación al beneficio económico que la importación representa al contribuyente dentro del país, lo que de ningún modo se actualiza por el mero transporte de efectos a través de nuestro territorio que no representa consecuencia económica alguna en nuestro territorio.

Aún más, no obstante que en el tránsito internacional las mercancías ingresan físicamente a territorio nacional, nunca abandonan jurídicamente el control de las autoridades aduaneras, es decir, se consideran en todo tiempo en depósito fiscal, por lo que nunca son legalmente despachadas pues su destino no está en territorio nacional.

Por otra parte, es necesario mencionar que el Impuesto General de Importación se causa en el momento en el que la mercancía ingresa físicamente a nuestro territorio y no hasta que se realiza su despacho aduanal, aún cuando el gravamen causado todavía no está determinado. Entonces, desde el momento que la mercancía ingresa a nuestro territorio el importador adquiere el carácter de contribuyente del impuesto, no obstante que la ley establezca que la mercancía se considera arribada a territorio nacional en otro momento pues, como lo analizaremos posteriormente, estas fechas de arribo se establecen para fines de la determinación del impuesto

4.2. Sujetos.

4. 2. 1. Sujeto Activo.

Como ya hemos analizado, es facultad privativa de la Federación por conducto del Congreso de la Unión, o del Ejecutivo Federal en los supuestos previstos por el artículo 131 de la Constitución Política, establecer todo tipo de contribuciones a la importación de mercancías.

La recaudación del Impuesto General de Importación ésta encargada, junto con las demás funciones administrativas relativas a la entrada de mercancías al territorio nacional, al Ejecutivo Federal por conducto de las autoridades aduaneras.

El artículo 3º de la Ley Aduanera nos establece que serán consideradas autoridades aduaneras, las que de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tengan competencia para ejercer las facultades que la propia Ley establece.

Excede del objetivo de este trabajo el hacer un análisis detallado de las dependencias que tienen a su cargo la administración de las facultades que en materia de comercio exterior establece la Ley Aduanera, por lo que únicamente daremos un marco general de las unidades administrativas competentes en materia fiscal aduanal.

El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establece que la materia aduanal, y por ende, la aplicación de las disposiciones que gravan la importación de mercancías, es facultad de la Subsecretaría de Ingresos. De ésta dependen las siguientes unidades administrativas que tiene a su cargo la administración de las atribuciones en materia fiscal aduanal:

A.- Centrales.

a).- Dirección General de Política de Ingresos.

Es de su competencia el proponer, para aprobación superior, la política fiscal y la aduanera, así como participar con otras autoridades competentes en el estudio y formulación de aranceles, cuotas compensatorias y normas que regulen el fomento de la industria maquiladora, las operaciones fronterizas, las zonas libres y las franjas fronterizas.

b).- Dirección General de Recaudación.

Es competencia de esta Dirección General el formular, para aprobación superior, los programas y la política en materia de recaudación y registro federal de contribuyentes que deben aplicar las unidades administrativas adscritas a la Subsecretaría.

Asimismo, es de su competencia el integrar y mantener actualizados los registros que establezcan las leyes fiscales y aduaneras, así como diseñar las formas oficiales que deben emplearse en el pago de contribuciones al comercio exterior y los instructivos necesarios al efecto.

c).- Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

Es de su competencia lo siguiente:

I.- Formular, para aprobación superior, los programas y las políticas en materia de fiscalización de contribuciones al comercio exterior, vigilancia, reconocimiento aduanero, comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales y aduanales, procedimiento administrativo de investigación y audiencia, valoración aduanera y secuestro o embargo de mercancías extranjeras, que deben llevar a cabo las unidades administrativas adscritas a la Subsecretaría de Ingresos.

II.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, vigilancia, reconocimiento aduanero, verificaciones y los demás actos que establezcan las leyes para comprobar el cumplimiento de los contribuyentes y responsables solidarios en materia de tributos causados por la importación de mercancías.

III.- Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo o secuestro de mercancías de comercio exterior.

IV.- Tramitar y resolver el procedimiento administrativo de investigación y audiencia que se derive del ejercicio de sus facultades en materia aduanal.

V.- Determinar el valor normal de las mercancías de importación, así como señalar porcentajes de ajuste en casos de vinculación comercial.

d).- Dirección General Técnica de Ingresos.

Es competencia de esta Dirección General lo siguiente:

I.- Formular, para aprobación superior, la política y los programas en materia de normas de operación, franquicias, exenciones, regímenes temporales, criterios arancelarios, autorizaciones, consultas y prórrogas, que lleven a cabo las unidades administrativas adscritas a la Subsecretaría, así como el establecimiento de reglas generales en materia de contribuciones a la importación o exportación de mercancías.

II.- Resolver consultas y solicitudes de autorización en materia aduanera, determinar los créditos fiscales que resulten de dichas consultas y resolver las solicitudes de devolución de impuestos a la importación y exportación de mercancías.

III.- Autorizar previamente el empleo de ductos, cables, tuberías u otros medios susceptibles de conducir mercancías de

importación o exportación; las importaciones temporales; el despacho de mercancías a domicilio y en plantas de montaje de vehículos y los recintos fiscalizados para el depósito de mercancías.

IV.- Declarar la caducidad de las facultades de comprobación, determinación y sanción de las autoridades fiscales y la prescripción de créditos generados por la importación o exportación de mercancías, así como resolver los recursos administrativos que se interpongan por los particulares en materia de su competencia.

e).- Dirección General de Aduanas.

Hasta el 31 de diciembre de 1989, esta Dirección se encargaba de la administración total de las facultades que la Ley Aduanera establece a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En virtud de los graves problemas de corrupción y abuso de autoridad que se venían presentando en esta dependencia, a partir de esa fecha se inició un proceso de desincorporación de las facultades en materia aduanal, para distribuir las entre las dependencias de la Subsecretaría de Ingresos que hemos señalado con anterioridad. En tal virtud, esta Dirección tiene en la actualidad únicamente las siguientes atribuciones:

I.- Proponer, para aprobación superior, los programas de actividades para aplicar la legislación que regula el despacho aduanero, la prevención de delitos fiscales, así como la política y programas en materia de agentes y apoderados aduanales.

II.- Representar a la Secretaría en organismos internacionales en materia aduanera, en coordinación con la

Procuraduría Fiscal de la Federación y la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

III.- Proponer el establecimiento de aduanas, secciones aduaneras y oficinas aduaneras de recaudación.

IV.- Proponer, para aprobación superior, los acuerdos sobre patentes aduanales y llevar el registro de los mismos, así como comprobar el cumplimiento de sus obligaciones.

V.- Integrar la información estadística sobre comercio internacional.

VI.- Realizar los actos de prevención de delitos fiscales y apoyar las actividades de fiscalización.

VII.- Ejercer las facultades en materia de abandono de mercancías.

VIII.- Ordenar y practicar la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, la verificación en tránsito de vehículos de procedencia extranjera y la custodia de los recintos fiscales, así como llevar a cabo otros actos de vigilancia para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones que regulan y gravan la entrada y salida de mercancías del territorio nacional y el despacho de mercancías, todo ello bajo las políticas y lineamientos que establezca la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

IX.- Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo o secuestro de mercancías extranjeras.

X.- Determinar las contribuciones causadas por la importación o exportación de mercancías, cuando ello sea necesario por el ejercicio de sus facultades.

XI.- Dictaminar, mediante el análisis científico y técnico, las características, naturaleza y funciones de las mercancías de comercio exterior.

B.- Regionales.

a).- Administraciones Fiscales Federales.

Es de su competencia en materia fiscal aduanal, dentro la circunscripción territorial que a cada una corresponda, lo siguiente:

I.- Autorizar previamente los regímenes temporales de importación y los despachos a domicilio y en plantas de montaje.

II.- Resolver sobre consultas, autorizaciones y solicitudes de devolución y compensación en materia de impuestos al comercio exterior.

III.- Ordenar y practicar visitas de inspección para cerciorarse del cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de comercio exterior.

IV.- Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo o secuestro de mercancías de comercio exterior.

V.- Declarar la prescripción de créditos fiscales en materia de comercio exterior, así como la caducidad de las facultades de revisión y liquidación.

VI.- Resolver los recursos administrativos en materia de contribuciones al comercio exterior, así como autorizar pagos en parcialidades.

VII.- Orientar a los contribuyentes respecto al cumplimiento de disposiciones aduanales.

VIII.- Tramitar y resolver el procedimiento administrativo de investigación y audiencia en materia aduanera.

IX.- Determinar el valor normal de las mercancías de importación.

b).- Aduanas.

Compete a las aduanas dentro de su circunscripción territorial:

I.- Aplicar los programas de actividades referentes a la legislación que regula y grava la importación o exportación de mercancías y la regulación del control fiscal en lo relativo a despacho

de mercancías, así como lo relativo a la vigilancia del cumplimiento de obligaciones en materia fiscal aduanal, recaudación, cobro coactivo e imposición de sanciones.

II.- Exigir y vigilar el cumplimiento de las disposiciones que rigen el comercio exterior así como efectuar el almacenamiento y control de mercancías.

III.- Aplicar las autorizaciones previas, franquicias, exenciones, estímulos fiscales y subsidios en materia de contribuciones al comercio exterior.

Estas unidades administrativas no son todas la que en un determinado momento pueden tener vinculación con la materia aduanal, sin embargo, si son aquellas que ordinariamente realizan funciones de esta índole y, por tanto, se constituyen en las dependencias que constituyen el sujeto activo del Impuesto General de Importación.

4. 2. 2. Sujeto Pasivo.

La Ley Aduanera establece que quedan obligados al pago de los impuestos a la importación, las personas físicas o morales que introduzcan mercancías a territorio nacional o las extraigan del mismo.

Por tanto, el sujeto pasivo del Impuesto General de Importación será aquel contribuyente para quien se efectúa la importación, es decir, el propietario de la mercancía si éste es su destinatario en territorio nacional y cuando la propiedad quede en el remitente extranjero, el que en el interior del país podrá dar a la mercadería, a la salida de la aduana, el destino que corresponda.

Cabe entonces aclarar que la disposición legal que se comenta hace referencia a la introducción de las mercancías como una concepción jurídica de destino más que como la acción física de movilizar los efectos al interior de nuestro territorio. En tal virtud, no podemos considerar que el sujeto pasivo del gravamen que nos ocupa sea aquel que físicamente introduce la mercadería, sino que deberá atribuirse este carácter a su propietario o destinatario en el interior del país.

Para aquellos casos en que no sea posible determinar el destinatario de la mercancía en territorio nacional, la Ley puede establecer que la responsabilidad directa del pago del gravamen recaiga sobre el transportista o cualquier otro sujeto que tenga alguna vinculación con la operación.

Así las cosas, la Ley Aduanera presume, salvo prueba en contrario, que la introducción de mercancías a territorio nacional se realiza por:

- a).- El propietario o tenedor de las mercancías.*
- b).- Su destinatario en territorio nacional.*
- c).- El mandante, por los actos que haya autorizado.*
- d).- Los propietarios y empresarios de medios de transporte, los pilotos, capitanes, o en general los conductores de los mismos, en los casos de bultos sobrantes o faltantes en importación respecto de los consignados en los manifiestos o guías de carga.*

Las dos primeras presunciones establecidas por la Ley no requieren de mayor explicación, sin embargo, es necesario precisar la interpretación que debe darse a las dos últimas.

Por lo que hace a la presunción de que las mercancías son introducidas por el mandante por aquellos actos que autorice, es necesario determinar quién es el mandatario que realiza estos actos, cuáles son los que generan esta responsabilidad y cuando se pueden considerar como autorizados.

El despacho de mercancías requiere, en la mayoría de los casos, de amplios conocimientos, jurídicos, comerciales y técnicos. Es por ésto que la Ley Aduanera dispone que únicamente se reconocerá legitimación para realizar toda clase de trámites y gestiones relacionados con el despacho a los agentes aduanales y a los apoderados aduanales autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con excepción de los casos específicos en los que la misma Ley autoriza al destinatario de la mercancía para encargarse personalmente del despacho o que lo establece como obligación de alguna otra persona o entidad.

A reserva del análisis más detallado de estas figuras, diremos que estas personas son las únicas legitimadas para realizar el despacho de mercancías, el que como ya vimos comprende la determinación y pago de los impuestos a la importación.

En consecuencia, no es el destinatario o propietario de las mercancías quien realiza su despacho, sino que lo encarga mediante un mandato a un agente o apoderado aduanal, por lo que el mandante a que se refiere el supuesto en estudio será aquella persona que encomiende el despacho de una mercancía a cualquiera de estos sujetos.

Sin embargo, es lógico que para encargar el despacho de una mercancía se requiera acreditar un interés jurídico sobre la misma, lo que a nuestro modo de ver sólo puede satisfacerse acreditando ser su propietario o consignatario, por lo que este supuesto del artículo 38 de la Ley resulta inútil y redundante.

Los actos que realice un agente aduanal se considerarán autorizados a través del encargo, por el que se le solicite encargarse del despacho de la mercancía.

Por lo que toca al apoderado aduanal, deben considerarse autorizados todos los actos que realice respecto de su mandante, ya que únicamente tiene este carácter respecto de un solo contribuyente del que de ordinario es empleado o funcionario.

En cuanto a la presunción de que los empresarios de los medios de transporte, pilotos, capitanes o en general los conductores de los mismos, introducen al país la mercancía contenida en bultos sobrantes o faltantes es necesario precisar lo que la Ley dispone respecto de éstos.

La Ley Aduanera presume introducidas al país las mercancías contenidas en bultos sobrantes o faltantes cuando existen diferencias entre lo efectivamente descargado y lo consignado en los manifiestos o guías de carga.

Para que los bultos faltantes no se presuman introducidos al país, deberá demostrarse ante la autoridad aduanera que no fueron cargados, que fueron perdidos por accidente, que fueron descargados en lugar distinto o que quedaron abordo del medio de transporte. En

cuanto a los bultos sobrantes deberá acreditarse que fallaron en otro destino.

En estos casos, la Ley presume que la importación se realiza por la empresa transportista o por la máxima autoridad del medio de transporte que conduzca la mercancía, en virtud de no ser identificable el destinatario o importador, quedando, por tanto, estos sujetos como principales obligados respecto del pago de los impuestos causados por la importación.

Existe también la posibilidad de que las mercancías sean enajenadas durante su depósito ante los recintos fiscales o fiscalizados, previa conformidad de la autoridad aduanera y del depositario, es decir, antes de que se hayan cubierto los impuestos de importación y se haya concluido el despacho. En este caso, el adquirente de la mercancía se subrogará en las obligaciones fiscales del importador, quedando como sujeto pasivo principal del Impuesto General de Importación causado en la operación.

Por otra parte, la ley establece que la Federación, los Estados, el Distrito Federal, los Municipios, las Entidades de la Administración Pública Paraestatal, las instituciones de beneficencia, y las sociedades cooperativas, deberán pagar los Impuestos al Comercio Exterior aun cuando conforme a otras leyes estén exentos del pago de impuestos federales. En tal virtud, estas entidades podrán tener el carácter de sujetos pasivos directos de este impuesto.

4. 2. 3. Responsables Solidarios.

La Ley Aduanera establece que serán responsables solidarios del pago de los Impuestos al Comercio Exterior y de las demás contribuciones que se causen con motivo de la introducción de mercancías a territorio nacional, los siguientes sujetos:

A.- Los mandatarios, por los actos que personalmente realicen conforme al mandato:

El legislador confiere el carácter de sujeto pasivo obligado por solidaridad al apoderado aduanal, respecto de los actos de despacho que realice en cumplimiento de la representación concedida.

El apoderado aduanal es la persona física que haya sido designada por otra persona física o moral, para que en su nombre y representación se encargue del despacho aduanal de las mercancías respecto de las cuales es destinatario o remitente. La designación de apoderado aduanal deberá recaer en una persona que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Dirección General de Aduanas, haya autorizado al efecto. Para obtener esta autorización la persona interesada deberá cumplir con los requisitos siguientes:

a).- No haber sido condenado por sentencia ejecutoriada por delito intencional o responsabilizado por alguna infracción relacionada con la importación o exportación de mercancías o con su legal tenencia y estancia en el país.

b).- No haber sufrido la cancelación de su patente en caso de haber sido agente aduanal.

c).- Gozar de buena reputación personal.

d).- No ser servidor público o militar en servicio activo, ni haber prestado sus servicios en la administración aduanera durante los dos años anteriores a su solicitud.

e).- No tener parentesco por consanguinidad o afinidad con el jefe o subjefe de la aduana de su adscripción.

f).- Exhibir sus constancias de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

g).- Acreditar que su poderdante ha constituido un fondo de garantía, mediante depósito de dinero en Nacional Financiera a favor de la Tesorería de la Federación, por una cantidad de trescientos millones de pesos. Este fondo se invertirá en valores gubernamentales una vez concedida la autorización y su monto con los rendimientos garantizaran el correcto desempeño de su función.

Esta obligación puede cumplirse también mediante fianza otorgada por compañía autorizada.

Esta garantía se constituye una sola vez para todos los apoderados aduanales del mandante.

Los apoderados aduanales de la Federación, los Estados, los Municipios, los Estados Extranjeros, así como de las empresas maquiladoras no requieren de acreditar esta garantía.

h).- Que se les otorgue poder general para realizar todos los trámites y gestiones necesarios a efecto de efectuar a nombre de su mandante el despacho de mercancías.

i).- Acreditar su relación laboral con el mandante.

El apoderado aduanal sólo podrá promover el despacho ante una sola aduana y en representación de una sola persona, quien será ilimitadamente responsable de sus actos.

B.- Los agentes aduanales, por los actos que se originen con motivo de las importaciones o exportaciones en cuyo despacho aduanero intervengan personalmente o por conducto de sus empleados autorizados.

El maestro Máximo Carbajal nos dice que el agente aduanal es "la persona física que a través de una patente, otorgada por la autoridad hacendaria, interviene ante una aduana para despachar mercancías en cualesquiera de los regimenes aduaneros, en virtud de los servicios profesionales que presta". (33)

El agente aduanal es un especialista en la importación y exportación de mercancías que constituye un importante auxiliar de los importadores o exportadores y del fisco federal, al otorgar certeza y seguridad en las operaciones de comercio internacional. En la actualidad, sus funciones han trascendido los límites propiamente aduaneros, ya que dentro de su actividad ofrecen una serie de

servicios conexos como son la contratación de los medios y seguros de transporte, la asesoría en negociaciones comerciales internacionales, el almacenaje de productos en el extranjero, la contratación de servicios de carga, descarga, estiba y alijo, etc.

Para obtener la patente de agente aduanal se requiere acreditar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se cumplen con los requisitos previstos en el artículo 143 de la Ley Aduanera, que soportan la honestidad del solicitante, su capacidad profesional para ejercer esta función, su experiencia en la materia aduanal y su solvencia económica. Estos requisitos son esencialmente los mismos que se requieren para ser apoderado aduanal, con excepción de los que se refieren al poder general y a la relación laboral del apoderado, y con la circunstancia de que el agente aduanal deberá ser mexicano por nacimiento y tener experiencia en materia aduanera de por lo menos tres años. Además de lo anterior, el agente aduanal deberá acreditar que cuenta con título profesional de licenciado en Derecho, Economía o Administración de Empresas, o de Contador Público o Vista Aduanal.

Una vez acreditado lo anterior, la propia Secretaría expedirá en un plazo no mayor de 4 meses la patente respectiva.

La responsabilidad solidaria del agente aduanal tiene una doble naturaleza. Respecto del pago de los Impuestos al Comercio Exterior que deriven de la determinación que realice con motivo de las operaciones que se le encomiendan, es un sujeto pasivo obligado solidario, es decir, responde de manera solidaria respecto del pago de estas contribuciones sin que para ello sea necesario el que no haya dado debido cumplimiento a las obligaciones derivadas de su encargo.

Sin embargo, en tratándose de diferencias de impuestos que sean determinadas por la autoridad aduanera y de las consecuentes multas y recargos, únicamente será responsable solidario por subsidiariedad, pues sólo estará obligado a su pago cuando dichas diferencias no deriven de la inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por el interesado y siempre que no hubiese sido posible al agente aduanal conocerlas al examinar las mercancías. En el supuesto de que estas diferencias no deriven de su culpa o negligencia, el agente aduanal no tendrá obligación de pago respecto de ellas o de sus accesorios.

C.- Los propietarios y empresarios de los medios de transporte, los pilotos, capitanes y en general los conductores de los mismos serán responsables solidarios de los impuestos que causen las mercancías que transporten, siempre y cuando dichas personas no cumplan con las obligaciones que les imponen las leyes que regulan la entrada y salida de mercancías a territorio nacional o sus reglamentos.

La responsabilidad de estos sujetos es la de un sujeto obligado subsidiariamente o por sustitución, toda vez que únicamente serán responsables solidarios cuando no cumplan con las obligaciones que las Leyes que regulan el comercio exterior establezcan a su cargo.

Las obligaciones a cargo de estos sujetos se encuentran enunciadas principalmente por el artículo 10 de la Ley Aduanera, en los siguientes términos:

"Artículo 10.- Los capitanes, pilotos y conductores de los medios de transporte de mercancías materia de importación o de exportación están obligados a:

I.- Recibir la visita de inspección que las autoridades aduaneras realicen a los citados medios de transporte con motivo de su entrada al país o de su salida;

II.- Aplicar las medidas que la autoridad aduanera señale para prevenir y asegurar en los vehículos el cumplimiento de las disposiciones de esta Ley;

III.- Exhibir, cuando las autoridades aduaneras lo requieran, los libros de navegación y demás documentos que amparen los vehículos y las mercancías que conduzcan;

IV.- Presentar a las autoridades aduaneras las mercancías, así como los manifiestos y demás documentos que las amparen, utilizando las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

V.- Manifestar a las autoridades aduaneras los bultos sobrantes o faltantes de la carga;

VI.- Mantener intactos los instrumentos de seguridad puestos por las autoridades aduaneras en los medios de transporte y en los bultos;

VII.- Colocar las marcas o símbolos que son obligatorios internacionalmente en los bultos que contengan mercancías explosivas, inflamables, contaminantes, radioactivas o corrosivas, y

VIII.- Evitar la venta de mercancías de procedencia extranjera en las embarcaciones o aeronaves una vez que se encuentren en el territorio nacional.

En el caso de tráfico marítimo, los capitanes deben, además, pagar los créditos fiscales que hubiere causado la embarcación y obtener de la autoridad la constancias de que la misma está solvente antes de zarpas.

Los propietarios de los medios de transporte y las empresas porteadoras de las mercancías tienen también, las obligaciones señaladas en este artículo.

En conclusión, estos sujetos serán responsables solidarios del pago del Impuesto General de Importación y de las demás contribuciones que se causen por la importación de las mercancías que conduzcan, siempre que no cumplan con las obligaciones previstas en el artículo antes transcrito o en cualquier otra ley o reglamento que regule la entrada o salida de mercancías a territorio nacional.

D.- Los remitentes de mercancías de una zona libre al resto del país, serán responsables solidarios por los impuestos que se deban pagar con este motivo.

Como hemos analizado, cuando se envía al resto del país una mercancía introducida a una zona libre exenta del pago del Impuesto General de Importación, deberá enterarse el impuesto causado por su importación. En general, el remitente de una mercancía de importación no puede ser responsable de los impuestos que se generen con motivo de su introducción al país de destino, por no encontrarse sujeto a la jurisdicción de este estado, sin embargo, en este supuesto el remitente de la mercadería se encuentra dentro del propio territorio nacional, por lo que la Ley lo hace responsable solidario de los impuestos causados con motivo de la expedición al resto del país de las mercancías procedentes de una zona libre.

La responsabilidad de estos sujetos tiene el carácter de solidaria, es decir, se encuentran obligados en los mismos términos que el sujeto pasivo principal.

E.- Los que enajenen las mercancías materia de importación antes de su despacho, en los casos de subrogación establecidos por la Ley Aduanera.

Existen diversos supuestos en los que la mercancía de importación puede ser enajenada antes de que se haya realizado su despacho y, en consecuencia, de que sean pagados los impuestos respectivos, caso en el que el adquirente queda obligado al pago de los gravámenes causados en la operación como responsable directo y el enajenante queda como sujeto pasivo obligado solidario, respecto del entero de los mismos.

Estos son los supuestos en los que diversos sujetos pueden adquirir el carácter de obligados solidarios respecto de los impuestos causados por la importación de mercancías y, en consecuencia, respecto del Impuesto General de Importación, bien sea como sujetos pasivos obligados solidarios o como sujetos pasivos obligados subsidiariamente o por sustitución.

4. 3. Materia Imponible.

La materia imponible del Impuesto General de Importación son las mercancías de procedencia extranjera que se introducen al territorio nacional.

Como ya lo apuntamos anteriormente, la Ley Aduanera nos establece que son mercancías los productos, artículos, efectos y cualquiera otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

La misma Ley no nos ofrece un concepto de lo que debemos entender por mercancías extranjeras, sin embargo, de la interpretación armónica de sus disposiciones podemos establecer que serán de origen extranjero y, por tanto, podrán ser objeto del Impuesto General de Importación, aquellas que provengan del exterior y que no hayan

cumplido con los requisitos legales para su importación definitiva a territorio nacional, sin importar que hayan sido producidas en el extranjero o no.

La mercancía de procedencia extranjera es el elemento económico que el legislador toma en cuenta para establecer este impuesto, por lo que será en base a esta como se determine el monto de las obligaciones fiscales causadas.

En consecuencia, la Ley estipula que las mercancías estarán afectas directa y preferentemente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales generados por su ingreso a territorio nacional y, por ende, las autoridades aduaneras tienen la facultad de retenerlas, embargarlas o secuestrarlas, en los casos previstos y con las formalidades establecidas por la Ley

De esta facultad se derivan los siguientes derechos del fisco-aduanas en relación a la mercancías.

a).- Derecho de retención: La autoridad aduanera tiene la facultad de retener bajo su control las mercancías, hasta en tanto el contribuyente no satisfaga los impuestos causados y demás formalidades y requisitos para su importación.

b).- Derecho de persecución: En el supuesto de que las mercancías sean introducidas ilegalmente, la autoridad tiene el derecho de perseguirlas dentro del territorio nacional.

c).- Derecho de secuestro o embargo: Cuando la autoridad descubra mercancías extranjeras sin que se compruebe su legal

importación, tiene la facultad de secuestrarlas o embargarlas, cumpliendo las formalidades establecidas al efecto por la Ley.

d).- *Derecho de disposición:* La autoridad aduanera tiene esta facultad cuando las mercancías han causado abandono, es decir, cuando no han sido despachadas dentro del término establecido al efecto, o bien, cuando son decomisadas siempre que exista resolución firme que decrete el decomiso de las mismas.

e).- *Derecho de remate:* Cuando resoluciones firmes en la esfera administrativa determinen créditos fiscales insolutos, la autoridad está facultada para rematar las mercancías que no hayan pasado a propiedad del fisco, con el fin de cubrir dichos créditos.

f).- *Derecho preferencial de crédito:* El Estado tiene preferencia en el pago de los créditos fiscales causados por la importación, respecto de cualquier otro crédito que pudiera gravitar sobre las mercancías.

Por último, es necesario mencionar que puede darse el caso de que se causen impuestos a la importación sin que de hecho exista materia imponible sobre la cual determinarlos. En efecto, como ya hemos apuntado la Ley presume introducidas al país las mercancías contenidas en bultos faltantes, cuando exista diferencia entre lo descargado y lo consignado en los manifiestos o guías de carga, siempre que en un plazo de un mes en el tráfico aéreo o de dos meses en el tráfico marítimo, contados a partir de la terminación de la descarga, no se demuestre que no fueron cargadas, que fueron perdidas en accidente, que quedaron descargadas en lugar diverso o que por error quedaron a bordo del medio de transporte.

En este supuesto, pueden causarse impuestos a la importación sin que de hecho existan mercancías extranjeras que se introduzcan al país, ya que la diferencia entre lo descargado y lo consignado puede deberse a un mero error en la elaboración del manifiesto o guía respectivo, resultando que no se internó mercancía alguna a territorio nacional.

4. 4. Base Gravable.

La base gravable del Impuesto General de Importación está constituida por el valor normal de las mercancías a importar.

El valor normal de las mercancías es aquel que les correspondería en la fecha de su llegada al territorio nacional, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia, entre un vendedor y un comprador independientes entre sí.

El legislador hace consistir la base gravable del Impuesto General de Importación en una cualidad abstracta de la mercancía, es decir, en el valor de libre mercado internacional de los efectos extranjeros, para lo que establece los elementos que deberán considerarse para determinarlo.

El tráfico internacional de mercaderías se puede realizar bajo un gran número de modalidades, debido a las diversas operaciones que es menester realizar para el comercio entre diversos estados.

Así las cosas, estos factores influyen en la valuación de las mercancías determinando diferencias entre sus precios efectivos que no derivan del valor mismo de los productos, sino de los gastos

indirectos que se generan por su comercialización internacional. Además, en virtud de la creciente interrelación comercial y empresarial que se ha generado en los últimos años en todo el mundo, se han dado factores que inciden en el precio de las transacciones derivados de vinculaciones comerciales entre empresas que, en diferentes estados, son parte de los mismos grupos o poseen intereses económicos comunes.

En tal virtud, se ha hecho necesario la creación de un sistema uniforme de valoración aduanera que permita, con base en el principio de no discriminación entre los importadores, evitar que transacciones semejantes o comparables sean gravadas en forma desigual por las condiciones bajo las que se realizan.

Esta circunstancia ha sido reconocida internacionalmente, dando lugar a la creación de códigos y sistemas de valoración aduanera que han sido incorporados a los acuerdos de comercio y de cooperación aduanera vigentes en el ámbito internacional. No es materia de este trabajo el analizar al detalle los sistemas internacionales de valoración, por lo que únicamente apuntaremos que nuestro sistema legal vigente se ha inspirado en la definición de valor aportada por el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas.

Para determinar el valor que le correspondería a la mercancía en la fecha de su arribo como consecuencia de una venta en condiciones de libre competencia entre un vendedor y un comprador independientes entre sí, la Ley establece que se presume que la venta se realiza bajo determinadas condiciones de precio, tiempo, lugar, cantidad y costos de propiedad intelectual. En tal virtud, si la operación se realiza en condiciones distintas a las previstas por la Ley, deberá ajustarse el precio efectivo de la mercancía para determinar su valor normal.

Apuntado lo anterior, a continuación analizamos las condiciones bajo las que la Ley Aduanera establece que debe determinarse el valor normal de las mercancías, para efectos del Impuesto General de Importación.

Condiciones Objetivas

A.- Precio

Dentro de este elemento agrupamos las disposiciones que establecen los precios o valores que deben ser considerados en la valuación para fines aduaneros.

De manera general, podemos decir que los precios o valores de los se debe partir para efectos de establecer el valor normal de la mercancía están referidos a aquellos que corresponden al libre mercado, es decir, a los que se establecen por el libre acceso de los compradores internacionales a la mercancía de que se trate.

Al respecto, nuestra Ley Aduanera dispone que para determinar el valor normal de las mercancías se partirá en orden sucesivo y por exclusión de los siguientes precios:

a).- El precio de factura pagado o por pagar, es decir, aquel que se haya pactado entre el comprador y el vendedor y que conste en la factura o contrato.

b).- El usual de competencia, es decir, el que habitualmente se aplica en las compraventas en condiciones de libre competencia, para mercancías idénticas o similares a las que se valoran.

c).- El probable de venta en territorio nacional, es decir, el que resulte de la venta de primera mano de una mercancía idéntica a la importada, efectuada dentro del país, en una fecha que no exceda de tres meses anteriores a la valoración.

d).- El efectivo de venta en territorio nacional, es decir, el que se obtenga de la venta de primera mano en territorio nacional de las mercancías que se importan.

e).- El que corresponda a la suma de alquileres, es decir, el que se establezca con base en la suma de los alquileres previstos en los convenios de uso o goce temporal de bienes con deducción de los elementos extraños a la noción de valor normal, tales como los intereses legales durante dicho periodo y la asistencia técnica, y tomando como plazo mínimo de duración, el periodo normal de utilización establecido en función del porcentaje anual de deducción de la inversión que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

f).- El que se desprenda del avalúo que realice la autoridad.

El Reglamento de la ley Aduanera dispone que para la determinación del valor normal deberá considerarse en primer lugar el precio usual de competencia, es decir, desconoce la prelación de valores a considerar que establece la Ley Aduanera. Esta disposición del Reglamento va más allá de la Ley que le da origen, por lo que en el

caso de que el precio de factura resulte más favorable al importador deberá aplicarse éste, sin tomar en cuenta el usual de competencia.

B. - Tiempo.

Los precios del mercado están sujetos a variaciones en función del tiempo, por lo que es necesario establecer el momento que debe servir de referencia para los fines de valoración aduanera.

La Ley Aduanera establece que el valor normal de las mercancías será el que les corresponda en la fecha de su arribo a territorio nacional. La misma Ley establece que se deberán considerar como fechas de arribo las siguientes:

En tráfico marítimo.- La fecha de fondeo de la embarcación en que son transportadas las mercancías, en el puerto de destino.

En tráfico terrestre.- La fecha en la que las mercancías crucen la línea divisoria internacional.

En tráfico aéreo.- La fecha en que arribe la aeronave al primer aeropuerto nacional, aun cuando no sea el de destino de los efectos.

En vía postal.- La fecha que corresponda según el tráfico que conduzca las piezas, es decir, según haya ingresado por los litorales, fronteras o por vía aérea.

En tratándose de mercancías que se encuentran sujetas al pago del Impuesto General de Importación por su ingreso a las zonas libres del país, deberá considerarse como fecha de arribo a territorio nacional la que corresponda según el tráfico que las conduzca, aun cuando el punto de ingreso se encuentre dentro de dichas zonas y el destino de las mercancías sea el resto del país.

Por el contrario, para las mercancías que ingresaron a las zonas libres exentas del pago del Impuesto General de Importación y que son reexpedidas al resto del país, se considerará que arriban a territorio nacional en la fecha en que son presentadas a la autoridad aduanera para su despacho, con el objeto de remitirlas al interior.

No obstante, la misma Ley dispone que si existen variaciones normales de precio entre la fecha de adquisición de la mercancía y la fecha en que arriba a nuestro país, no se tomarán en cuenta para la determinación de la base gravable, siempre que este plazo no exceda de tres meses. Se deben considerar como variaciones normales de precio a aquéllas que se deriven de situaciones competitivas del mercado.

En consecuencia, si entre la adquisición de la mercancía y su arribo a territorio nacional no media un plazo superior a estos tres meses, la fecha conforme a la que deberá estarse para la determinación del valor normal será la de adquisición, a menos que los precios de las mercancías hayan variado por circunstancias ajenas a las del mercado.

C.- Lugar.

Respecto del elemento lugar debemos considerar dos aspectos, a saber, el del mercado que debe ser considerado para evaluar el precio de las mercancías para fines de valor normal y el de

las condiciones de entrega de la mercancía con la incorporación de los gastos resultantes de la misma.

En cuanto al primer aspecto, la Ley establece que el valor normal de la mercancías se determinará conforme al que le correspondería en el lugar de introducción a territorio nacional. En consecuencia, para aquellos supuestos en los que el valor normal debe determinarse por el precio de mercado, probable o efectivo, dentro de territorio nacional, deberá estarse a los valores que rijan en la plaza por donde sea ingresada la mercancía.

Por lo que hace a las condiciones de entrega, la Ley Aduanera presume, sin admitir prueba en contrario, que la mercancía es entregada al importador en el lugar de introducción al territorio nacional y, por tanto, los gastos por la venta y entrega hasta este lugar son por cuenta del vendedor, debiendo quedar incluidos dentro del valor normal con excepción de los cargos derivados de los fletes y seguros contratados desde el lugar de exportación hasta el de introducción al país.

Las condiciones de entrega y riesgos de la compraventa internacional de mercaderías, pueden ser muy diversas en virtud del gran número de elementos que en ella intervienen como son los fletes, seguros, impuestos, derechos, etc. En tales circunstancias, el legislador ha estimado necesario establecer una presunción absoluta respecto de estas condiciones, en virtud de resulta imposible la creación de un sistema que, tomando en cuenta las circunstancias particulares de cada operación, regule estas condiciones sin derivar en un tratamiento inequitativo a circunstancias equiparables.

En cuanto a la exclusión de los cargos originados por fletes y seguros desde el lugar de exportación hasta el de introducción a

territorio nacional, nos parece acertada toda vez que impide diferencias en la valoración de las mercancías en razón de su procedencia, ya que de incluirse estos conceptos, mercancías idénticas procedentes de distintos países, uno más cercano que el otro, pagarían diferentes impuestos por razón de sus costos de transportación a territorio nacional.

No obstante lo anterior, es necesario mencionar que en este punto nuestro legislador se apartó de las recomendaciones del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas que establecen que debe considerarse el concepto CIF (Costo, Seguro y Flete) para la determinación del valor normal.

D.- Cantidad.

Los precios de las mercancías varían en una relación inversa a la cantidad adquirida, en virtud de la aplicación de descuentos, bonificaciones o rebajas por volumen.

Así las cosas, la Ley Aduanera establece que el valor normal será determinado considerando únicamente la cantidad de mercancías presentadas a valorar.

Sin embargo, en algunas operaciones no es posible entregar la mercancía adquirida en una sola remesa sino que se hace mediante diversos envíos, por lo que la Ley establece que se considerará que se trata de una sola adquisición aun cuando la mercancías sean recibidas en parcialidades, siempre que al llegar la primera remesa se declare la cantidad adquirida comprobándose con la factura o contrato respectivo, que el total de la mercancía se importe dentro de los seis meses siguientes a la fecha de arribo de la primera remesa y que la mercancía

adquirida esté destinada en su totalidad al país y para el mismo importador.

E. - Costos de Propiedad Industrial.

Dentro del valor normal de la mercancía deberá incorporarse el importe de los cargos originados por haberse fabricado con arreglo a patentes de invención, dibujos o modelos protegidos legalmente o por ostentar o tener autorización para usar marcas extranjeras.

Estos cargos no deberán tomarse en cuenta para determinar el valor normal cuando el importador realice trabajos en territorio nacional que le den a la mercancía sus características definitivas o le incorporen propiedades que posibilíten su uso.

Así entonces, los costos de propiedad industrial únicamente se incluirán dentro del valor normal cuando se trate de importaciones de productos terminados, es decir, aquellos destinados directamente a su comercialización, sin pasar por algún proceso de elaboración en territorio nacional.

F. - Costos Fiscales y Gastos en Territorio Nacional.

Los impuestos y derechos que sean causados en territorio nacional y los gastos erogados dentro del mismo que no estén relacionados con la venta y entrega de los bienes, no deberán incluirse dentro del valor normal de la mercancía.

Estos elementos se excluyen del valor normal por ser costos ajenos a la comercialización internacional de mercaderías, ya que son derivados de valores y operaciones realizados en territorio nacional.

Los gastos que se originan en territorio nacional que no están relacionados con la venta y entrega de la mercancía son, entre otros, los fletes y seguros dentro del país, los cargos por instalación, asistencia técnica, montaje y mantenimiento, así como las comisiones bancarias, intereses y demás costos financieros.

Condiciones Subjetivas.

Es dentro de las características subjetivas de la operación en donde la Ley atiende a los problemas derivados de la constante interrelación comercial y empresarial que se presenta cada vez con más fuerza como tendencia de la economía mundial.

En efecto, desde principios de este siglo se ha presentado el fenómeno de las grandes corporaciones y consorcios internacionales que necesariamente han influido en las condiciones del mercado internacional de mercancías, pues los precios de venta de los diferentes productos varían considerablemente cuando se ofrecen a compradores que pertenecen a un mismo grupo económico, respecto de aquellos que se establecen para adquirentes ajenos a él.

A estas diferencias preferentes se les ha denominado dentro del derecho aduanero como vinculaciones comerciales.

Por lo anterior, la Ley ordena que la venta debe ser hecha en condiciones de libre competencia entre un vendedor y un comprador independientes entre sí.

Para que la venta sea considerada bajo condiciones de libre competencia entre un vendedor y un comprador independientes uno del otro es necesario que la operación tenga las siguientes características:

a).- Que el pago del precio constituya la única prestación a cargo del comprador.

b).- Que el precio no esté influido por vinculaciones comerciales, financieras o de otra índole, entre el vendedor y el comprador o entre un tercero asociado en negocios con ambos.

c).- Que ninguna parte del producto de la venta o de posteriores actos de disposición o utilización de los bienes se revierta en favor del vendedor o de personas asociadas en negocios con él. Para estos efectos, se considera que dos personas están asociadas en negocios cuando una de ellas posee un interés cualquiera en los negocios o bienes de la otra, cuando las dos tengan intereses comunes en otros negocios o bienes, o cuando un tercero tiene intereses directa o indirectamente en los negocios o bienes de ambos.

La vinculación comercial plantea un difícil problema en relación a la valoración aduanera de mercancías, ya que a diferencia de las condiciones objetivas de la operación en las que los ajustes al precio de adquisición se realizan sobre bases perfectamente mesurables, en la vinculación es difícil determinar en forma certera y equitativa su impacto sobre en el precio efectivo de venta.

Nuestra legislación dispone como solución a este problema, el sistema de determinar porcentajes fijos de ajuste al precio de la operación para cada importador en particular.

En efecto, la Ley Aduanera establece la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para señalar porcentajes fijos de ajuste al precio de factura, cuando existan vinculaciones comerciales que lo influyan. Estos porcentajes serán aplicables para incrementar los precios de factura relativos a importaciones de mercancías idénticas o similares, provenientes del mismo vendedor, mientras se mantengan las mismas condiciones que motivaron el ajuste.

El porcentaje fijo de ajuste se determinará con base a una importación en la que exista vinculación comercial, de oficio o a petición de parte, previa notificación al importador y será aplicable únicamente a éste y respecto de operaciones idénticas o similares realizadas respecto del mismo proveedor.

Este sistema resulta de difícil aplicación práctica por el enorme número de operaciones que se realizan bajo vinculaciones comerciales. Por otra parte, los porcentajes fijos de ajuste resultan violatorios de los principios constitucionales de equidad y legalidad tributaria previstos por el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política, al establecer normas de carácter administrativo y a título particular aplicables a la determinación de la base de un impuesto, que colocan en una situación desfavorable a un contribuyente frente a los demás causantes del impuesto a los que no se les haya determinado el porcentaje fijo de ajuste.

De lo anterior, podemos concluir que la solución dada por el legislador nacional al problema de la vinculación comercial a través de

porcentajes fijos de ajuste al precio de factura, resulta inoperante e inconstitucional, por lo que proponemos su derogación.

En nuestra opinión, la solución a este problema estaría en establecer que en el caso de que en la operación existan vinculaciones comerciales no deberá tomarse en cuenta el precio de factura, sino el usual de competencia, siempre que la autoridad demuestre previamente la vinculación, o bien, que el importador así lo manifieste.

Precios Oficiales

Como excepción al sistema de valoración de mercancías, la Ley establece que la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, previa opinión de la de Hacienda y Crédito Público, podrá fijar y modificar precios oficiales a la mercancías de importación. En tal virtud, la base gravable del Impuesto General de Importación para aquellas mercancías que tengan señalado precio oficial será el valor más alto entre éste y su valor normal. En la actualidad, no existen mercancías cuya importación esté sujeta a precio oficial.

En nuestra opinión, no existe razón de ser para el sistema de precios oficiales, toda vez que, como el propio legislador lo señala, su objetivo es el evitar importaciones en condiciones perjudiciales a la industria o a la economía nacional, lo que ya se encuentra debidamente regulado en la Ley Reglamentaria del artículo 131 Constitucional en Materia de Comercio Exterior que autoriza al Ejecutivo a evitar importaciones en condiciones desleales o perjudiciales a la planta productiva nacional, mediante restricciones y cuotas compensatorias, mecanismos que son mucho más técnicos y eficientes que los obsoletos precios oficiales.

4. 5. Tasa.

Las tasas aplicables al Impuesto General de Importación están contenidas en una ley diversa a aquella que lo establece denominada Ley del Impuesto General de Importación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de febrero de 1988.

El artículo primero de esta ley establece el agrupamiento de todo un universo de mercancías que pueden ser objeto de comercio internacional, es decir, es un catálogo en el que deben quedar comprendidas todas las mercancías que sean objeto de importación. A este catálogo se le denomina tarifa del Impuesto General de Importación.

Para determinar la tasa aplicable a cada importación es necesario ubicar a la mercancía de que se trate en la fracción aplicable dentro de la tarifa, es decir, lo que en el derecho aduanero se conoce como determinar su clasificación arancelaria.

La tarifa está estructurada en 21 secciones, que a su vez comprenden 98 capítulos, los que están compuestos de partidas y subpartidas, las que a su vez contienen las fracciones arancelarias particulares en las que deben quedar clasificada cualquier mercancía para poder conocer la tasa que deberá aplicarse a su valor normal para determinar el monto del impuesto causado.

La tarifa que contiene la ley del Impuesto General de Importación está elaborada en base a normas de carácter internacional especialmente diseñadas para la clasificación de mercancías por el Comité del Sistema Armonizado del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas, que permite al sistema de descripción y codificación ser

utilizado simultáneamente para fines aduaneros y de estadística de comercio exterior.

Nuestro sistema tarifario coincide con las normas internacionales del Comité del Sistema Armonizado en las secciones, los capítulos, las partidas y las subpartidas. Las fracciones específicas son propias de la codificación arancelaria mexicana y están creadas conforme a la producción e importaciones de nuestra economía durante las últimas décadas.

El contenido de la tarifa está estructurado de la siguiente manera:

Las veintinueve secciones que la componen, ordenadas con números romanos, sólo son indicativas de lo que agrupan pero no son consideradas para la codificación y están estructuradas de lo más sencillo a lo más elaborado.

Los capítulos en que se subdividen las secciones, están numerados del 01 al 98 y su orden progresivo está determinado en la forma de ordenar las mercancías, de lo más simple a lo más complejo y de lo menos elaborado a lo más elaborado. Así en el capítulo 01 están comprendidos los animales vivos y en el 97 los objetos de arte. El capítulo 98 está reservado para las fracciones relativas a materias primas, partes, componentes y otros, que son importados bajo el régimen temporal por empresas con programa de maquila o de exportación autorizado.

Las partidas que componen cada uno de los capítulos se numeran del 01 al 99, adicionándose en su dos primeros dígitos con el número de capítulo correspondiente, siguiendo también el criterio de orden de lo más simple a lo más elaborado.

Las subpartidas de cada partida vuelven a numerarse del 01 al 99 y se adicionan de los cuatro dígitos que corresponden a su capítulo y partida, separados por un punto.

Por último, las fracciones se componen de dos dígitos más que nuevamente van del 01 al 99 mismas que se adicionan con los números del capítulo, la partida y la subpartida que les corresponden separados nuevamente por un punto.

Cada una de las fracciones arancelarias está compuesta de los siguientes elementos:

a).- Su codificación numérica, que como ya dijimos está compuesta de 8 dígitos, los dos primeros corresponden al capítulo, los dos segundos a la partida, separados por un punto los dos terceros a la subpartida y separados con otro punto los dos últimos complementan el código de cada fracción.

b).- El texto legal que indica las mercancías que deben comprenderse específicamente dentro de esa fracción. El texto de la última fracción de cada subpartida es por lo general "los demás", con el objeto de agrupar en esta fracción todas las mercancías que queden clasificadas dentro de la subpartida respectiva, pero que por sus características no puedan clasificarse en ninguna otra de las fracciones que la integran.

c).- La unidad de cantidad que debe aplicarse para la medición de la mercancía que se clasifique en cada fracción.

d).- *La tasa porcentual que deberá aplicarse a la mercancía que quede comprendida en cada fracción, la cual se denomina Ad-Valorem. En la actualidad, las tasas varían del 0% al 20%, siempre siguiendo múltiplos de 5, aun cuando en años anteriores existían tasas Ad-Valorem superiores al 100%.*

Solo el texto de las fracciones tiene valor legal, ya que el texto de las partidas y subpartidas es meramente indicativo. Sin embargo, las notas legales que se establecen al principio de cada sección o capítulo y que aclaran el texto de las fracciones, evitando que una mercancía pueda ser clasificada en dos lugares diferentes de la tarifa, si tienen valor legal para efectos de clasificación.

El artículo segundo de la Ley del Impuesto General de Importación establece las reglas generales y complementarias para la aplicación de la tarifa, las que por su extensión y alto contenido técnico únicamente explicaremos de forma breve.

Las reglas generales de la tarifa establecen lo siguiente:

La primera regla general dispone que la clasificación debe establecerse a partir del texto de la fracción y de las notas de sección y de capítulo, pues los títulos de las secciones, capítulos, partidas y subpartidas únicamente tienen valor indicativo.

La regla segunda general establece que la mención de una partida alcanza también al artículo incompleto o sin terminar, así como al artículo desmontado, salvo que aun no presente las características esenciales del producto terminado. También ordena que cualquier referencia a una materia, la alcanza tanto pura como mezclada o

asociada con otras y que cualquier referencia a manufacturas de una materia, alcanza a las constituidas parcialmente por dicha materia.

La regla tercera general establece que cuando una mercancía pudiera clasificarse en dos o más partidas se estará a los siguientes principios:

a.- La partida más específica prevalecerá sobre la más genérica.

b.- Los productos mezclados, las manufacturas compuestas por materias diferentes o por la unión de artículos y las mercancías presentadas en conjuntos, que no se puedan clasificar conforme lo anterior, se clasificarán con la materia o el artículo que les confiera su carácter esencial.

c.- Cuando no se pueda clasificar conforme a los dos principios anteriores, se clasificará en la última partida por orden de numeración de entre las susceptibles de tomarse en cuenta.

La cuarta regla general establece que las mercancías que no puedan clasificarse conforme a las reglas anteriores, se clasificarán en la partida de los artículos con los que tengan mayor analogía, es decir, establece a la analogía como último criterio clasificador por lo que ninguna mercancía podrá quedar fuera del catálogo de la tarifa.

La quinta regla establece que los estuches o continentes especialmente diseñados para contener un artículo determinado y que se presenten con dicho artículo, se clasificarán con el siempre que sean del tipo de los normalmente vendidos con los artículos que contienen y

que no confieran al contenido su carácter esencial. Asimismo, ordena que los envases que contienen mercancías deben clasificarse con ellas siempre que sean del tipo normalmente utilizado para envasarlas y que los envases no sean susceptibles de utilizarse de manera repetida.

La sexta regla general establece que la clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida, está determinada legalmente por los textos de las subpartidas y por sus notas conforme a las reglas anteriores, debiéndose aplicar las notas de sección y de capítulo salvo disposición en contrario.

A su vez, las reglas complementarias de la tarifa establecen lo siguiente:

La primera hace extensivas las reglas generales para establecer la fracción aplicable dentro de cada subpartida.

La segunda regla complementaria describe la estructura de la tarifa, tal y como la hemos dejado apuntada.

La tercera establece que para efectos de interpretación y aplicación de la nomenclatura de la tarifa, la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial conjuntamente con la de Hacienda y Crédito Público, publicará en el Diario Oficial de la Federación las notas explicativas de la nomenclatura a efecto de determinar la subpartida correspondiente.

Estas notas explicativas fueron publicadas en los Diarios Oficiales de la Federación del 10 al 31 de mayo y del 1º al 28 de junio de 1988 y comprenden las notas de las secciones, los capítulos, las

partidas y las subpartidas de la tarifa, debiendo ser tomadas en cuenta para efectos de clasificación.

Las notas explicativas no son sino precisiones y aclaraciones de lo que debe ser clasificado dentro de cada partida y subpartida y de lo que debe quedar excluido de las mismas.

La cuarta regla complementaria establece que con el objeto de mantener unidad de criterio en la aplicación de la tarifa, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público expedirá criterios de clasificación de carácter obligatorio que se publicarán en el Diario Oficial de la Federación. Asimismo, dispone que las diferencias de criterio que se susciten en materia de clasificación serán resueltas mediante el procedimiento establecido por la misma Secretaría.

La quinta regla complementaria establece los significados de las abreviaturas usadas en la tarifa.

La sexta regla complementaria establece que los límites de peso establecidos en la tarifa se aplican exclusivamente al peso de las mercancías.

La séptima regla dispone que los tratamientos preferenciales en materia de importación que nuestro país tenga concertados con otros estados, se incluirán en las fracciones de la tarifa o en apéndices adicionados a la misma, siendo aplicables a los apéndices las reglas generales y las complementarias así como las notas explicativas.

La octava regla complementaria establece que, previa autorización de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, se consideran artículos completos las mercancías que aunque no tengan las características esenciales de los mismos, sean importadas por empresas que cuenten con un programa de fomento autorizado por la misma Secretaría. Asimismo, ordena que estas mercancías se podrán importar bajo la fracción que les corresponda del capítulo 98.

La novena regla complementaria dispone que no se considerarán mercancías los ataúdes y urnas que contengan cadáveres y restos; las piezas postales obliteradas consideradas como correspondencia; los efectos importados por la vía postal cuyo valor no exceda del que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público así como las muestras y muestrarios que por sus condiciones carecen de valor comercial.

La Ley excluye expresamente a estos bienes del concepto de mercancías, por lo que su introducción a territorio nacional no constituye hecho generador del Impuesto General de Importación.

La regla décima complementaria establece que la Dirección General de Aduanas podrá exigir en caso de duda o controversia los elementos que permitan la identificación arancelaria de la mercancía, mismos que los interesados deberán proporcionar en un término de 15 días naturales, prorrogable por única vez por igual término.

La clasificación arancelaria de mercancías requiere de amplios conocimientos técnicos respecto de los bienes importados, así como del manejo eficiente de la tarifa, de sus reglas generales y complementarias así como de las notas explicativas, por lo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público imparte cursos de vista aduanal, con el objeto de especializar al personal de la institución

y a los particulares que lo deseen en la clasificación arancelaria de mercancías.

En resumen, la tasa aplicable al valor normal de las mercancías para efectos del Impuesto General de Importación, estará determinada conforme a la clasificación arancelaria que les corresponda de acuerdo a la tarifa contenida en la Ley del Impuesto General de Importación.

La tarifa del Impuesto General de Importación es realmente un conjunto de cuotas fijas porcentuales, no una tarifa en el sentido que dejamos apuntado en las consideraciones generales establecidas respecto de este elemento.

4. 6. Determinación del Impuesto General de Importación

4.6.1. Determinación de la Realización del Hecho Generador

La determinación de la realización del presupuesto de hecho previsto por la Ley como generador del Impuesto General de Importación, es decir, de la introducción de mercancías de procedencia extranjera a territorio nacional, es realizada mediante la autodeclaración del propio importador.

Como ya lo hemos señalado, la introducción de mercancías al territorio mexicano debe ser hecha a través de las aduanas y secciones aduaneras autorizadas al efecto, en donde por regla general los bienes quedan depositados en los recintos fiscales o fiscalizados hasta que sea tramitado su despacho.

En consecuencia, las mercancías importadas quedan depositadas en los recintos fiscales hasta en tanto el importador, por conducto de su apoderado o agente aduanal, solicite su despacho a través de la presentación del pedimento de importación respectivo, acompañado del conocimiento de embarque o guía aérea que acredite su carácter de destinatario de los efectos internados. Es con la presentación del pedimento como el causante declara haber causado el Impuesto General de Importación.

De igual manera, los pasajeros están obligados a declarar mediante las formas oficiales respectivas si traen consigo mercancías distintas a su equipaje, quedando obligados a presentar pedimentos únicamente cuando el valor de la mercancía de que se trate sea superior al equivalente en moneda nacional de 1000 dólares norteamericanos calculado al tipo de cambio promedio de enajenación vigente en el día de su arribo. En este supuesto, la realización del hecho generador se determina por el propio pasajero mediante la presentación de la forma oficial o del pedimento según corresponda.

En las importaciones realizadas por la vía postal, la obligación de declarar la introducción de mercancías y presentarlas a la autoridad aduanera para su despacho corre a cargo de las oficinas de correos. Este es el único supuesto en el que la realización del hecho generador es determinada por persona distinta del importador.

En consecuencia, por regla general corresponde al contribuyente manifestar ante las autoridades aduaneras que se ha colocado en los supuestos de causación del Impuesto General de Importación, como requisito indispensable para obtener el retiro de las mercancías internadas del recinto fiscal. Excepto en tratándose de pasajeros el presentar el pedimento, más que una obligación, es un interés del importador toda vez que si dentro de los plazos establecidos por la Ley el destinatario de las mercancías no gestiona

su despacho, las mismas pasarán a propiedad del fisco federal por haber causado abandono. Es por ésto que la Ley Aduanera no establece sanción alguna por la omisión en la presentación de pedimento, cuando la mercancía se encuentre en depósito.

En las importaciones realizadas por pasajeros internacionales, si existe propiamente una obligación de declarar la causación del Impuesto General de Importación mediante las formas oficiales previstas al efecto, toda vez que de no hacerlo se estará en presencia de una infracción de contrabando.

En cambio, en aquellas importaciones que se realicen por la vía postal la obligación de declarar la causación del impuesto queda a cargo de las oficinas postales.

4. 6. 2. Determinación de los Elementos Cuantitativos del Impuesto.

La determinación de los elementos cuantitativos del impuesto, es decir, de la base gravable y de la tasa aplicable, se lleva a cabo mediante la fijación del valor normal de las mercancías y de su clasificación arancelaria dentro de la tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación.

La determinación del valor normal de las mercancías y de su clasificación arancelaria deberá realizarse con arreglo a los valores, disposiciones y tipos de cambio que estén vigentes en las siguientes fechas:

1.- La de fondeo de la embarcación que las transporta en el puerto de su destino.

2.- En la que las mercancías crucen la línea divisoria internacional.

3.- La del arribo de la aeronave que las conduzca, al primer aeropuerto nacional.

4.- En la de presentación ante la autoridad aduanera cuando se envíen mercancías de las zonas libres al resto del territorio nacional.

Cuando se reexpidan al resto de país mercancías de procedencia extranjera que hayan sido transformadas, elaboradas o reparadas mediante procesos industriales en una zona libre, se tomará en cuenta el valor de la materia prima extranjera incorporada, pero se aplicará la tasa que corresponda a la fracción arancelaria del producto terminado.

La determinación del valor normal de la mercancía se hará en las condiciones materiales en que se encuentre, por lo que si está averiada o usada se valorará tomando en cuenta estas circunstancias.

La determinación de la base gravable y de la tasa aplicable debe ser hecha por el propio contribuyente, a través de su agente o apoderado aduanal, manifestando en el pedimento respectivo la descripción, valor normal y clasificación arancelaria de la mercancía.

En consecuencia, si quien deben formular el pedimento ignora las características de la mercancía las autoridades aduanales están obligadas a permitir su examen dentro de los recintos fiscales, bajo la estricta supervisión del personal que se designe al efecto.

Sin embargo, en las importaciones efectuadas por la vía postal, la determinación del valor normal y la clasificación arancelaria de las mercancías quedará a cargo de la autoridad aduanal.

En las importaciones realizadas por pasajeros se puede optar por determinar los impuestos causados por la importación de mercancías, por medio de un procedimiento simplificado por el cual se aplicará sobre el valor comercial o normal de la mercancía el factor de .388 que se estableció por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a partir de la tasa prevista por el artículo 1º de la ley del Impuesto al Valor Agregado, los derechos de trámite aduanero y de la tasa más alta prevista por la tarifa del Impuesto General de Importación.

También se determinan por la autoridad aduanal el valor normal y la clasificación arancelaria, cuando del reconocimiento aduanero se desprenda que existe inexactitud o falsedad en lo declarado en el pedimento.

El determinar la clasificación arancelaria aplicable a una operación es el procedimiento más complejo, de entre los necesarios para determinar el Impuesto General de Importación. Por lo tanto, a partir del 1º de enero de 1991 la Ley Aduanera establece que en el caso de que el agente o apoderado aduanal considere que la mercancía que presentará a despacho es de difícil clasificación arancelaria, podrá presentar, junto con el pedimento correspondiente, consulta dirigida a las autoridades aduaneras señalando la clasificación arancelaria que considere aplicable, las razones que sustentan su apreciación y la

fracción o fracciones arancelarias con las que exista duda, así como, en su caso, las muestras, catálogos y demás elementos que permiten identificar la mercancía. Los impuestos causados en la operación se enterarán conforme a la fracción que se haya estimado aplicable.

Si las autoridades resuelven que la clasificación arancelaria declarada en el pedimento es incorrecta, resultando diferencias de contribuciones a cargo del importador, éste deberá pagarlas, sin actualización ni sanciones, junto con un recargo equivalente al monto que correspondería a los rendimientos que se hubieran generado si los impuestos y derechos omitidos se hubieran invertido en Certificados de la Tesorería de la Federación, a la tasa más alta, desde la fecha en que se realizó el pago y hasta aquella en que se cubran las diferencias omitidas. Este novedoso sistema para establecer el monto de los recargos, resulta de una gran utilidad práctica pues los fija con base en valores reales de mercado, no obstante, no podemos dejar de apuntar su inconstitucionalidad pues deja la determinación de la tasa aplicable a cargo del mercado financiero, lo que rompe con el principio de legalidad tributaria.

La propia ley faculta a las autoridades aduaneras para resolver conjuntamente las consultas formuladas con base en este procedimiento, notificando la misma resolución a los interesados que corresponda, así como para establecer, mediante disposiciones de carácter general, criterios de clasificación arancelaria. No se podrá optar por este procedimiento cuando exista un criterio de clasificación expedido respecto de la mercancía de que se trate, o bien, cuando la importación de la mercancía esté sujeta a restricciones o prohibiciones.

Mediante este novedoso procedimiento la Ley Aduanera pone fin a una larga serie de actos ilegales y arbitrarios de las autoridades aduanales, que con base en supuestas inexactitudes en la clasificación arancelaria declarada por el importador, obstaculizaban

el despacho de la mercancía creando graves daños y perjuicios a los importadores.

El Impuesto General de Importación causado se determinará aplicando al valor normal de la mercancía, la tasa que corresponda conforme a su clasificación arancelaria. El impuesto causado será calculado por quien haya determinado el valor normal y la clasificación arancelaria de la mercancía.

Como ya hemos apuntado, por regla general corresponde al contribuyente, por conducto de su agente o apoderado aduanal, determinar el Impuesto General de Importación causado por la introducción de mercancías a territorio nacional, el cual debe ser declarado ante las autoridades aduanales a través de las formas oficiales denominadas pedimento, el que debe contener los siguientes datos:

- a).- Régimen aduanero al que se destinan las mercancías.**
- b).- Descripción de las mercancías, su origen y su procedencia.**
- c).- La clasificación arancelaria que corresponda.**
- d).- El valor normal de los efectos a importar.**
- e).- El monto de los impuestos causados con motivo de la importación.**

f).- *Los datos que sean necesarios conforme a las disposiciones de control de cambios.*

g).- *El nombre, dirección y registro federal de contribuyente del importador, y en su caso, el nombre y clave del agente o apoderado aduanal.*

En el caso de que las mercancías sean conducidos en tránsito interno hasta la aduana de despacho, deberá formularse un pedimento especial que se presentará ante la aduana de entrada por el apoderado o agente aduanal, en el que se podrá determinar el Impuesto General de Importación con base en la tasa máxima señalada en la tarifa. Si la mercancía se extravía en el tránsito, este pedimento será considerado como definitivo para todos los efectos legales.

Los interesados podrán rectificar los datos contenidos en el pedimento mediante la presentación de declaraciones complementarias, sin ninguna responsabilidad, hasta antes de activar el mecanismo de selección aleatoria. Después de activado dicho mecanismo, se podrá rectificar el pedimento siempre que no varíen las declaraciones relacionadas con las unidades de medida y con la descripción, naturaleza, estado, origen e identificación de la mercancía.

Estas limitaciones para la presentación de declaraciones complementarias no serán aplicables para aquellas en las que se determinen contribuciones a pagar.

Si de la rectificación del pedimento se originan saldos a favor del contribuyente, únicamente se podrá presentar una declaración complementaria.

Por último, es necesario mencionar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público queda facultada en todo tiempo para comprobar y revisar los datos, manifestaciones y documentos consignados en los pedimentos, a fin de cerciorarse del correcto cumplimiento a las disposiciones fiscales en materia de importación de mercancías.

Resumiendo, la determinación del Impuesto General de Importación se realizará aplicando al valor normal de las mercancías la tasa que le corresponda conforme a su clasificación arancelaria, debiéndose declarar por el importador, salvo en aquellos casos en que la Ley establezca que la determinación debe realizarse por las autoridades aduanales.

4. 7. Formas de Extinción.

Una vez internadas las mercancías de procedencia extranjera a territorio nacional, determinados su valor normal y su clasificación arancelaria, surge a cargo del contribuyente un crédito fiscal, es decir, la obligación a su cargo de pagar el Impuesto General de Importación y los demás gravámenes causados por dicha introducción de bienes tangibles.

El crédito fiscal generado por la importación de mercancías puede extinguirse por diversas causas. En general, los impuestos causados por la importación pueden extinguirse a través de las figuras previstas para toda contribución federal por el Código Fiscal de la Federación y bajo las mismas reglas, es decir, por prescripción, condonación, compensación o pago. De estas figuras no nos ocuparemos en el presente capítulo toda vez que han sido objeto de nuestro estudio en el capítulo primero, por lo que únicamente apuntaremos las reglas especiales que rigen al pago del Impuesto

General de Importación y aquellas formas especiales de extinción de este gravamen que establece la Ley Aduanera.

4. 7. I. Pago.

El pago del impuesto General de Importación causado en una operación constituye el modo normal de extinción del crédito fiscal causado por la introducción de mercancías a territorio nacional.

El pago debe ser hecho ante las oficinas autorizadas al efecto en cada aduana o ante las sucursales bancarias que estén facultadas para recibirlo. El mismo debe ser realizado al contado y en moneda de curso legal en la República Mexicana, es decir, en pesos mexicanos.

El pago de este impuesto, y el de las demás contribuciones causadas por la importación, debe realizarse al presentar el pedimento para su trámite y antes de que se active el mecanismo de selección aleatoria. En consecuencia, el pago de las contribuciones causadas en la operación constituye un requisito indispensable para el trámite del despacho aduanero de las mercancías a importar.

En el caso de que la mercancía sea importada por la vía postal, el pago de los impuestos causados deberá realizarse dentro de los cinco días siguientes a la notificación de su determinación, a menos que el interesado haya solicitado que la determinación sea hecha por él mismo o por su agente o apoderado aduanal.

Es evidente que para poder efectuar el pago de los impuestos causados por una importación es necesario que éstos hayan

sido previamente causados, es decir, que se haya realizado la introducción de mercancías a territorio nacional. Sin embargo, la Ley Aduanera establece la posibilidad de enterar por anticipado los impuestos a la importación que se causarán por una operación que aun no se realiza.

En efecto, la Ley establece que el pago de los impuestos generados por una importación podrá realizarse antes de que la mercancía arribe a territorio nacional, siempre que las mercancías se presenten ante la aduana y se active el mecanismo de selección aleatoria dentro de los tres días siguientes a aquel en el que el pago se realice. En tratándose de importaciones efectuadas por ferrocarril este plazo será de 20 días. En este caso, los impuestos causados se calcularán conforme a las cuotas, bases gravables, tipos de cambio de moneda, restricciones, requisitos especiales y prohibiciones aplicables en la fecha en que se efectúe el pago.

El pago de los impuestos causados por la importación de mercancías, cuando estas quedan en depósito ante un recinto fiscal o fiscalizado, deberá efectuarse al presentar el pedimento, a más tardar dentro del mes siguiente a su depósito o dentro de los dos meses siguientes cuando se trate de aduanas marítimas. Si el pago de los impuestos no se realiza dentro de este plazo, se causarán recargos en los términos del Código Fiscal de la Federación a partir del día siguiente a su vencimiento.

Como excepción a lo anterior, encontramos el régimen de depósito fiscal que consiste en el almacenamiento de mercancías de procedencia extranjera en Almacenes Generales de Depósito autorizados y bajo el control de las autoridades aduaneras. Para el destino de los efectos a este régimen deberán determinarse previamente los impuestos causados en la operación. Cuando la mercancía queda afectada a este régimen, los contribuyentes cuentan con un plazo de dos años

para tramitar su despacho de importación y, por ende, para efectuar el pago de los impuestos causados por la operación.

Las contribuciones causadas por la importación de mercancías deberán pagarse actualizadas en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, desde la fecha en la que las mercancías hayan arribado al país conforme a lo previsto por el artículo 38 de la Ley Aduanera y hasta aquella en que el pago se efectúe.

El artículo 38 de la Ley Aduanera establece que las mercancías de importación se consideran introducidas al país en las siguientes fechas:

a).- La de fondeo de la embarcación que las transporte al puerto al que las mercancías vengán destinadas.

b).- En la que las mercancías crucen la línea divisoria internacional.

c).- La de arribo de la aeronave que las transporte, al primer aeropuerto nacional.

d).- En vía postal, en las señaladas en los incisos anteriores según la mercancía haya entrado al país por los litorales, fronteras o por aire.

e).- En las señaladas en los incisos anteriores tratándose de mercancías que deban pagar impuestos a la importación en las zonas libres, ya sea que vengán destinadas a esas zonas o al resto del país.

f).- La de presentación ante la autoridad aduanaera, respecto de las mercancías que se envíen de las zonas libres al resto del territorio nacional, cuando se hayan importado a dichas zonas exentas del pago de los impuestos a la importación.

Esta actualización deberá realizarse inclusive para las contribuciones causadas por mercancías que hayan sido destinadas al régimen de depósito fiscal, debiéndose actualizar desde la fecha de arribo hasta la de presentación del pedimento para su importación definitiva.

Los contribuyentes que tengan derecho a la devolución de los impuestos pagados por la importación de mercancías en virtud de destinarlas a la incorporación de artículos de exportación, podrán optar por pagar los impuestos causados por sus importaciones mediante depósitos que efectúen en las cuentas aduaneras establecidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

a).- Que las mercancías se destinen a un proceso de transformación o elaboración para ser exportadas dentro de los doce meses siguientes a su importación. Tratándose de productos terminados y de maquinaria y equipo, únicamente se podrán importar con el propósito de ser reparados, adaptados o transformados en el mismo plazo.

b).- Que dictaminen sus estados financieros.

c).- Que lleven un sistema de costeo que les permita identificar la parte importada incorporada a la mercancía que se exporta.

d).- Que presenten aviso ante la autoridad aduanera competente.

Los contribuyentes que ejerzan esta opción, tendrán derecho a recuperar los depósitos que efectúen en las cuentas aduaneras y los rendimientos que estos generen, en la proporción que corresponda a las mercancías efectivamente exportadas, mediante compensación con las contribuciones que deban pagar por nuevas importaciones o devolución solicitada con la constancia que permita su retiro.

4. 7. 2. Otras Formas de Extinción.

Dentro de la Ley Aduanera encontramos los siguientes supuestos de extinción de los impuestos a la importación de mercancías, diversos de aquellos que existen para todas las contribuciones federales:

I.- Si las mercancías se destruyen por accidente durante su depósito ante la aduana, se extinguirá la obligación fiscal generada por su importación salvo que los interesados destinen los restos a algún régimen aduanero.

II.- Cuando las mercancías depositadas ante un recinto fiscal se extravíen también se extinguirán los impuestos causados por su importación, quedando además obligado el fisco federal a pagar al importador el valor de las mismas.

Se considera que una mercancía ha sido extraviada en definitiva, cuando transcurridos tres días de que haya sido solicitada

para su examen o despacho, no sea presentada por el personal encargado de su custodia.

III.- También se extinguirán los créditos fiscales causados por la importación de mercancías cuando éstas hayan causado abandono a favor del fisco federal.

Causarán abandono las mercancías que se encuentren en depósito ante un recinto fiscal, cuando los interesados así lo manifiesten por escrito o cuando no sean despachadas en el plazo de dos meses contados a partir de la fecha en la que la mercancía ingrese al recinto fiscal, salvo en el tráfico marítimo en el que el plazo se computará a partir del día siguiente a aquel en que se concluya la descarga del buque. En tratándose de mercancías secuestradas por las autoridades aduanales el plazo de abandono será de dos meses, contados a partir del día en que hayan quedado a la disposición del particular.

Una vez transcurrido el plazo de abandono respectivo, se notificará al interesado que cuenta con un término de 15 días para retirar las mercancías y una vez transcurrido éste sin que sean despachadas, el crédito fiscal causado se extinguirá y los bienes pasarán en definitiva a propiedad del fisco federal.

No causarán abandono las mercancías pertenecientes a los Poderes Federales.

Los plazos de abandono se interrumpirán por la interposición de un medio de defensa legal, siempre que la resolución que recaiga no confirme en todo o en parte a la que se impugnó.

Lo anterior nos parece violatorio de garantías toda vez que coloca al particular en riesgo de perder la mercancía importada en el caso de que decida impugnar las resoluciones de las autoridades aduanales, lo que impide que los contribuyentes hagan valer los medios de defensa que la Ley les otorga en contra de las muy frecuentes arbitrarias resoluciones en esta materia.

También se interrumpirán los plazos de abandono por la consulta entre autoridades, de la cual dependa la entrega de la mercancía y por el extravío de los efectos depositados ante la aduana.

IV.- Se extinguirán los gravámenes causados por la importación cuando se autorice el retorno al exterior de las mercancías depositadas ante la aduana. Dicho retorno se autorizará siempre que no se haya manifestado el régimen al que se destinarán, no se trate de mercancías de importación prohibida y no se haya causado su abandono. Si ya se han destinado las mercancías a algún régimen, procederá su desestimamiento para retornarlas al extranjero, hasta antes de que se active el mecanismo de selección aleatoria.

4. 8. Exenciones.

Hemos dejado establecido que toda introducción de mercancías a territorio nacional causa el Impuesto General de Importación. Sin embargo, la Ley establece diversos supuestos en los que no obstante que se realiza el hecho generador, el impuesto no debe pagarse en virtud de las condiciones bajo las cuales se realiza la importación.

La exenciones de pago del Impuesto General de Importación son las siguientes:

A.- Importaciones temporales.

Como ya hemos establecido al analizar el hecho generador, aquellas mercancías que sean introducidas al territorio nacional bajo alguno de los regímenes temporales establecidos por la Ley Aduanera quedarán exentas del pago del Impuesto General de Importación, siempre que se cumpla con las obligaciones que para cada uno de estos regímenes establece la propia Ley.

B.- Importaciones realizadas a zonas libres.

Como también ya hemos apuntado, aquellas mercancías que sean introducidas a una zona libre quedarán exentas del pago del Impuesto General de Importación, siempre que no sean de aquellas que la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial ha determinado mediante disposiciones de carácter general que quedan sujetas al pago del impuesto.

Asimismo, pagarán el Impuesto General de Importación por su introducción a una zona libre, el tabaco labrado en cigarrillos, las bebidas alcohólicas y los caballos de carrera.

C.- Importación de mercancías a las franjas fronterizas.

Quedarán exentas del pago del Impuesto General de Importación aquellas mercancías que sean introducidas para el consumo de los habitantes de las franjas fronterizas, siempre que no sean cigarrillos o bebidas alcohólicas.

También quedarán exentas las mercancías que importen para su comercialización los centros comerciales, las cooperativas y el comercio organizado de estas franjas, siempre que sean de la clase y cantidad que mediante disposiciones de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

D.- Exenciones previstas en razón de los sujetos pasivos o de las características o destinos de la mercancía.

Dentro de este inciso agruparemos a aquellas exenciones que establece la Ley Aduanera en consideración a las características particulares de la mercancías, a su destino o a las condiciones personales del importador.

No se pagará el impuesto General de Importación por introducción a territorio nacional de las siguientes mercancías:

a).- Aquellas que estén exentas por la Ley del Impuesto General de Importación, o por algún tratado internacional.

b).- Las mercancías que se importen para destinarlas a finalidades de defensa nacional o de seguridad pública.

c).- Los metales, aleaciones, monedas y demás materia prima que sea importada por el Gobierno Federal con el objeto de realizar emisión de moneda o billetes.

d).- Los vehículos destinados a servicios de transporte internacional de carga o pasajeros, así como sus equipos propios e indispensables, siempre que no sean objeto de explotación comercial

dentro del territorio nacional o se destinen al uso o consumo en el interior del país o en el extranjero.

e).- Las destinadas al mantenimiento de aeronaves propiedad de las empresas nacionales de aviación que presten servicios internacionales.

f).- Los equipajes de pasajeros en viajes internacionales.

g).- Los menajes de casa, instrumentos científicos y herramientas pertenecientes a inmigrantes, nacionales repatriados o a deportados, que hubiesen residido en el exterior por más de un año o bien, a miembros del Servicio Exterior Mexicano que hayan permanecido en el desempeño de alguna comisión oficial en el extranjero por más de seis meses.

Los menajes de casa comprenden efectos usados cuyo valor no exceda de 5,000 dólares americanos. Los instrumentos científicos y herramientas sólo podrán importarse por profesionales, obreros o artesanos, cuando sean usados y su valor no sobrepase los 1000 dólares.

h).- Las mercancías donadas destinadas a fines culturales, de enseñanza, de investigación, de salud pública o de servicio social que importen organismos públicos o instituciones no lucrativas mexicanas con autorización para recibir donativos deducibles en el Impuesto sobre la Renta, siempre que la mercancía pase a formar parte de su patrimonio, que el donante sea institución no lucrativa o entidad pública extranjera y que se cuente con autorización previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

i).- El material didáctico de los estudiantes residentes en el extranjero, exceptuando aparatos y equipos de cualquier clase.

jj).- Las remitidas por jefes de estado o gobiernos extranjeros a la Federación, Estados, Municipios o a establecimientos de beneficencia o educación.

k).- Los artículos de uso personal de mexicanos fallecidos en el extranjero.

l).- Los vehículos que pertenezcan a gobiernos, embajadores y personal diplomático extranjeros, siempre que exista reciprocidad, así como los que pertenezcan al personal del Servicio Exterior Mexicano que haya permanecido en el extranjero cuando menos dos años continuos en el desempeño de una comisión oficial.

m).- Las obras de arte destinadas a formar parte de las colecciones permanentes de museos abiertos al público, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

n).- Las destinadas a instituciones de asistencia privada con autorización para recibir donativos deducibles en el Impuesto sobre la Renta, siempre que las mecánicas formen parte de su patrimonio.

ñ).- Los aparatos ortopédicos que importen los minusválidos para su uso personal, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Con ésto concluimos el estudio del Impuesto General de Importación desde el punto de vista sustantivo, que como ya hemos dejado apuntado constituye el gravamen directo sobre la introducción de mercancías a territorio nacional.

C A P I T U L O 5

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR LA IMPORTACION DE
MERCANCIAS.

5. 1. Hecho Generador.

Los supuestos de causación de este impuesto están señalados por el artículos 1º de la <ley del Impuesto al Valor Agregado en los siguientes términos:

Artículo 1º.- Están obligados al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios.

.....

De este artículo podemos concluir que la importación de mercancías es solo uno de los supuestos de causación de este gravamen. En realidad, este impuesto no tiene como finalidad el gravar la importación de mercancías, sino que, tal y como lo apunta el maestro Flores Zavala, se impone sobre "lo que se denomina la plusvalía o valor agregado, que el producto adquiere como consecuencia de cada una de las transacciones de que es objeto, desde su primera fabricación hasta su venta al consumidor". (34)

Por lo anterior, podemos decir que este tributo se impone sobre la importación de mercancías únicamente para mantener una igualdad entre los productos de fabricación nacional y los de origen extranjero que concurren al mercado mexicano.

(34) Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Pág. 469.

En este capítulo únicamente nos ocuparemos del análisis del Impuesto al Valor Agregado que se causa por la importación de mercancías, por ser la materia de estudio de nuestro trabajo.

El hecho generador del Impuesto al Valor Agregado por la importación de mercancías es la introducción al territorio nacional de bienes tangibles. Es necesario mencionar que el Impuesto al Valor Agregado se causa por la importación de mercancías a una zona libre o franja fronteriza debiéndose enterar a una tasa especial.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado considera bienes tangibles a los que se pueden tocar, pesar o medir. El concepto de bien tangible que nos aporta esta Ley podemos asimilarlo al de mercancías que hemos apuntado anteriormente.

Es necesario apuntar que el artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado considera como importación, además de la introducción al país de mercancías, a las siguientes operaciones:

a).- Adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles, enajenados por personas no residentes en él.

b).- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.

c).- El uso o goce temporal, en territorio nacional de bienes tangibles cuya entrega material se hubiere efectuado en el extranjero.

d).- El aprovechamiento en territorio nacional de servicios gravados por el Impuesto al Valor Agregado, cuando se presten por no residentes en el país.

No nos ocuparemos de estos supuestos de importación previstos por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que en ellos no se grava la importación de mercancías, sino la adquisición de derechos o la prestación de servicios provenientes del extranjero.

Para efectos del Impuesto al Valor Agregado se considera realizada la importación de bienes, y por tanto se causa el impuesto, cuando sea presentado el pedimento para su trámite o cuando la importación temporal de mercancías se convierta en definitiva en los términos de la legislación aduanera.

5. 2. Sujetos.

5. 2. 1. Sujeto Activo.

Las dependencias federales competentes para recaudar este gravamen son las mismas autoridades aduanales que hemos analizado en el capítulo precedente, toda vez que el Impuesto al Valor Agregado causado por la importación de bienes tangibles deberá ser enterado junto con el Impuesto General de Importación originado en la operación.

5. 2. 2. Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo del impuesto será la persona física o moral que introduzca al país bienes tangibles. En consecuencia, quedarán

obligados en forma directa al pago del impuesto, el propietario o destinatario de las mercancías o bien los empresarios o propietarios de medios de transporte, los pilotos, capitanes y conductores de los mismos, cuando queden obligados también al pago del Impuesto General de Importación en los términos de la Ley Aduanera.

Conforme al artículo 3° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado quedarán obligados al pago del impuesto por la importación de bienes, la Federación, los Estados, los Municipios, el Distrito Federal, los organismos descentralizados, las instituciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas y cualquier otra persona, aun cuando conforme a otras leyes no causen impuestos federales o estén exentos de ellos.

5. 2. 3. Obligados solidarios.

Serán obligados solidarios al pago del Impuesto al Valor Agregado por la importación de mercancías aquellos que tienen este carácter para los efectos del Impuesto General de Importación, por lo que nos remitimos a lo expuesto en el capítulo precedente.

5. 3. Base gravable.

La base gravable para el cálculo del Impuesto al Valor Agregado por la importación de bienes será el valor normal de las mercancías determinado para efectos del Impuesto General de Importación, adicionado del monto de este último y de los demás gravámenes que se deban pagar con motivo de la importación.

En tal virtud, la base gravable se calculará sumando al valor normal determinado para las mercancías, el importe del Impuesto General de Importación y, en su caso, el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios o el Impuesto sobre Automóviles Nuevos pagado en la operación.

Cuando se trata de bienes exportados temporalmente que retornen al país con un incremento de valor debido a reparaciones o mejoras realizadas en el extranjero, la base del impuesto será el valor que se utilice para efectos del Impuesto General de Importación por los bienes incorporados, adicionado de los impuestos causados en la operación.

5. 4. Tasa.

Por regla general, para el cálculo del Impuesto al Valor Agregado por la importación de mercancías se aplicará la tasa del quince por ciento. Sin embargo, se aplicarán las tasas del cero por ciento, seis por ciento y veinte por ciento para las siguientes operaciones:

A. Tasa de cero por ciento.

Será aplicable la tasa del cero por ciento durante el ejercicio fiscal de 1991 para la importación de productos destinados a la alimentación y de medicinas de patente. No queda comprendida en este supuesto la importación de bebidas distintas a la leche; de los concentrados, jarabes, esencias o extractos de sabores para preparar refrescos y; de aquellos alimentos y bebidas que se encuentran gravados con la tasa del veinte por ciento.

B. Tasa del seis por ciento.

Se aplicará esta tasa para las importaciones que se realicen a las franjas fronterizas o a las zonas libres de Baja California y parcial de Sonora y de Baja California Sur, siempre que las mercancías importadas sean utilizadas o enajenadas dentro de dichas zonas o franjas.

Sin embargo, para la importación a estas zonas libres y franjas fronterizas de los bienes señalados por el artículo 2º de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, así como de combustibles líquidos o gaseosos, aceites, grasas, lubricantes, derivados del petróleo, productos de petroquímica básica y vehículos sujetos a registro o matrícula mexicana se aplicarán las tasas del quince o veinte por ciento según corresponda.

C. Tasa del veinte por ciento.

Quedará sujeta a la aplicación de la tasa del veinte por ciento la importación al país de los siguientes bienes:

- a).- Caviar, salmón ahumado, angulas o champaña.*
- b).- Televisores para imagen a color con pantalla de más de 75 centímetros.*
- c).- Motocicletas de más de 350 centímetros cúbicos de cilindrada, esquí acuáticos motorizados, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor.*

d).- *Armas de fuego y sus accesorios.*

e).- *Rines de magnesio y techos movibles para vehiculos*

f).- *Aeronaves, excepto las diseñadas para fumigación.*

En resumen, la tasa porcentual que deberá aplicarse a la base gravable para el cálculo de este impuesto es del quince por ciento, salvo en los casos que hemos dejado apuntados.

5. 5. Determinación.

La determinación del Impuesto al Valor Agregado causado por la importación de mercancías se realizará aplicando la tasa que corresponda a la base gravable del impuesto determinada conforme a lo que hemos señalado.

Al monto del impuesto determinado, no será posible acreditarle el impuesto al Valor Agregado que se haya pagado con motivo de la importación.

La determinación estará a cargo del propio causante excepto en aquellos casos en que conforme a la Ley Aduanera corresponde a la autoridad determinar el Impuesto General de Importación, caso en el que también deberá determinar el Impuesto al Valor Agregado causado por la operación.

5. 6. Pago.

El pago del Impuesto al Valor Agregado causado por la importación de mercancías se realizará conjuntamente con el del Impuesto General de Importación, inclusive cuando el pago de este último gravamen se difiera por quedar sujetas las mercancías al régimen de depósito fiscal ante algún Almacén General de Depósito autorizado.

El pago que se realice tendrá el carácter de pago provisional y será acreditable siempre que la importación de la mercancía sea deducible para fines del Impuesto sobre la Renta. Para acreditar el impuesto pagado en la importación de bienes sujetos a la tasa del seis por ciento, será necesario poder comprobar que la mercancía fue utilizada o enajenada dentro de las franjas fronterizas o zonas libres.

Para retirar las mercancías de la aduana o de los recintos fiscales o fiscalizados será necesario que el Impuesto al Valor Agregado causado en la operación haya sido enterado.

5. 7. Exenciones.

Quedará exenta del pago del Impuesto al Valor Agregado la importación de las siguientes mercancías:

A. Aquellas que se destinen a algún régimen temporal, a tránsito, a transbordo, o que tengan carácter de mercancía retornada por haberse exportado temporalmente.

B. Los equipajes y menajes de casa, siempre que estén exentos del pago del Impuesto General de Importación.

C. Aquellas cuya enajenación en el país no den lugar al pago del Impuesto al Valor Agregado o se les aplique la tasa del cero por ciento.

No se causará el impuesto por su enajenación en el país o se les aplica la tasa del cero por ciento para su enajenación y, por tanto, quedan comprendidos dentro de esta exención, los siguientes bienes:

I. Animales y vegetales sin industrializar.

II. Carne en estado natural.

III. Leche y sus derivados, siempre que no estén mezclados con otro producto.

IV. Huevo.

V. Harina de maíz y de trigo, así como el mixtamal.

VI. Pan y tortillas, de maíz o de trigo.

VII. Aceite vegetal comestible.

VIII. Manteca animal o vegetal.

IX. Pastas alimenticias para sopa, excepto las enlatadas.

X. Café, sal común, azúcar, mascabado y piloncillo.

XI. Agua no gaseosa ni compuesta y hielo.

XII. Ixtle, palma y lechuguilla.

XIII. Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadores para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terreno de cultivo; aviones fumigadores y motosierras manuales de cadena.

XIV. Embarcaciones para pesca comercial.

XV. Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas destinados a ser usados en la agricultura o ganadería.

D.- Los donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o a cualquier otra

persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

E.- Las obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente.

F.- Las obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que sean importadas por su autor.

C A P I T U L O 6

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS POR LA
IMPORTACION DE MERCANCIAS.

6. 1.- Hecho Generador.

El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios se causa, entre otros supuestos, por la introducción a territorio nacional las siguientes mercancías:

A.- Cerveza.

B.- Vinos de mesa, sidras y rompopes, así como los vinos denominados aromatizados, quinados, generosos y vermut.

C.- El alcohol, aguardiente y bebidas alcohólicas distintas a las del inciso anterior, así como sus concentrados.

D.- Gas avión.

E.- Tabacos labrados.

F.- Petrolíferos.

Este impuesto, al igual que el Impuesto al Valor Agregado, no es exclusivo sobre la importación toda vez que grava también la enajenación de estas mercancías en territorio nacional.

La propia Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios aporta, con el fin de aclarar el hecho generador del gravamen, la definición legal de cada una de las mercancías cuya enajenación en territorio nacional o importación queda gravada, al tenor de lo siguiente:

Cerveza: La bebida fermentada, elaborada con malta de cebada, lúpulo, levadura y agua o con infusiones de cualquier semilla farinácea procedente de gramíneas o leguminosas, raíces, o frutos fuculentos o azúcares como adjuntos de la malta, con adición de lúpulo o sucedaneos de éste.

Bebidas alcohólicas: Las que a temperatura de 15° centígrados tengan una graduación alcohólica de más de 3° Gay Lusac, hasta 55° Gay Lusac, incluyendo el aguardiente y a los concentrados de bebidas alcohólicas aun cuando tengan una graduación mayor.

Vino de uva: El resultante de la fermentación alcohólica, total o parcial, del jugo de uvas frescas. Se le equiparán los productos obtenidos por fermentación de los líquidos derivados de la maceración de uvas pasas, incluyendo en este concepto a los vinos de mesa, a los generosos y a los vermouths.

Sidra: La bebida resultante de la fermentación principalmente alcohólica, del jugo de manzana o de peras frescas, adicionado en su caso de sacarosa.

Rompope: La bebida obtenida por cocción de mezclas de leche y huevos, y alcoholización posterior con espíritu neutro u otro destilado alcohólico, aromatizados optativamente, con productos vegetales inocuos.

Tabacos labrados: Los cigarros, los puros y los tabacos cernidos, picados, de hebra, de mazcar, así como el rapé.

Petrolíferos: Los combustibles líquidos o gaseosos derivados del petróleo excepto aceites, grasas y lubricantes.

Alcohol: La solución acuosa de etanol con las impurezas que la acompañan, obtenida por destilación de mostos fermentados provenientes de carbohidratos, con graduación mayor de 55° Gay Lusac a una temperatura de 15° centígrados.

Gas Avión: El combustible para avion que no contenga dicloruro de etileno y su punto de congelación sea inferior a menos 80° centígrados.

Para efectos de la causación del impuesto, se considera que la importación se realiza cuando el interesado presenta el pedimento a la aduana para su trámite, por lo que si antes de dicha presentación la mercancía es retornada al exterior no se pagará el impuesto. En el caso de que la mercancía se introduzca bajo un régimen temporal, se causará el impuesto al convertirse en definitiva.

6. 2. Sujetos.

6. 2. 1. Sujeto Activo.

Al igual que el Impuesto General de Importación, este gravamen es recaudado, en tratándose de importación, por las autoridades aduanales, por lo que las dependencias del Gobierno Federal

competentes en esta materia serán las que dejamos expuestas en el capítulo 4 de este trabajo.

6. 2. 2. Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo de este impuesto será la persona física o moral que realice la importación de cualquiera de las mercancías gravadas, es decir, el propietario o destinatario o bien, los propietarios o conductores de medios de transporte en los casos en los que la Ley Aduanera los presume como introductores de la mercancías.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los Organismos Descentralizados o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes no causen impuestos federales o estén exentos de ellos quedarán obligados al pago del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

6. 2. 3. Responsable Solidarios.

Serán responsables solidarios del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios causado por la importación de cualquiera de las mercancías gravadas, los agentes o apoderados aduanales; los propietarios, empresarios, capitanes, pilotos o conductores de los medios de transporte; los remitentes desde zonas libres y; el enajenante en los casos de subrogación, bajo las mismas reglas que hemos dejado expuestas en el capítulo 4 para el Impuesto General de Importación.

6. 3. Base Gravable.

La base gravable para el cálculo de este impuesto será el valor normal de la mercancía determinado para efectos del Impuesto General de Importación, adicionado del importe pagado por concepto de este último gravamen y el de los demás impuestos causados por la operación a excepción del Impuesto al Valor Agregado.

Sin embargo, si el pago del Impuesto General de Importación por la importación de alguna de estas mercancías se realiza por cualquier motivo a una tasa menor que la vigente, el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios se determinará adicionando al valor normal el Impuesto General de Importación que se hubiese tenido que pagar si se aplicará la tasa general.

En el caso de que estos bienes no paguen el Impuesto General de Importación, se considerará como valor de la mercancía el que aparezca en la factura comercial, adicionado de los demás impuestos que se paguen en la operación con excepción del Impuesto al Valor Agregado.

6. 4. Tasa.

Las tasas aplicables para efectos del cálculo de este gravamen están contenidas en el artículo segundo de la Ley de la materia al tenor de lo siguiente:

BIENES GRAVADOS

TASA LEGAL

a) Cerveza:

21.5%

b) *Vinos de mesa, sidras y rompopes
así como los vinos denominados aro-*

<i>matizados, quínados, generosos y vermutts:</i>	15%
<i>c) El alcohol, aguardiente y bebidas alcohólicas no comprendidas en el inciso anterior, así como sus concentrados:</i>	40%
<i>d) Gas avión:</i>	50%
<i>e) Tabacos labrados:</i>	
1. <i>Cigarros:</i>	139%
2. <i>Cigarros populares sin filtro elaborados con tabacos oscuros con tamaño máximo de 77 milímetros de longitud y con precio inferior al que cada año fije el Congreso de la Unión (para el año de 1991, el precio máximo es de \$20 pesos por cigarrillo):</i>	20.9%
<i>f) Petrolíferos:</i>	25%

No obstante lo anterior, para el año de 1991 se modifican las tasas aplicables para algunas de estas mercancías dado lo previsto por la fracción III del artículo décimo octavo de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroja diversas Disposiciones Fiscales y que Reforma en Leyes Federales, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 26 de diciembre de 1990. En tal virtud, las tasas

aplicables para el presente año por la importación de las siguientes mercancías serán:

- | | |
|--|-----|
| a) Cerveza: | 25% |
| b) Vinos de mesa, sidras, rompopes, así como los vinos denominados aromatizados, quinados, generosos y vermut: | 25% |
| c) El alcohol, aguardiente y bebidas alcohólicas no comprendidas en el inciso anterior, así como sus concentrados: | 50% |

6. 5. Determinación.

La determinación del impuesto se realizará, aplicando la tasa que corresponda conforme al artículo segundo de la Ley a la base gravable determinada conforme hemos dejado expuesto.

La determinación debe ser realizada por el Agente o Apoderado Aduanal del contribuyente, excepto en aquellos casos en los que corresponda a la autoridad aduanal determinar los impuestos a la importación conforme lo hemos dejado apuntado en el capítulo 4 de esta obra.

6. 6. Pago.

El pago del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios causado por la importación de mercancías debe realizarse conjuntamente

con el del Impuesto General de Importación, inclusive cuando éste se difiera por quedar las mercancías sujetas al régimen de depósito fiscal ante un Almacén General de Depósito autorizado.

El pago, por regla general tendrá carácter de provisional salvo cuando se trate de importaciones ocasionales en las que el entero se considerará definitivo.

El impuesto pagado por la importación será acreditable contra el impuesto anual determinado por el causante cuando se trate de contribuyentes que causen el impuesto en relación con el que se pretende acreditar, con motivo de la enajenación o exportación de bienes siempre que éstos se enajenen o se exporten sin haber modificado su estado, composición o forma, salvo que se trate de bebidas alcohólicas a granel o de sus concentrados.

En ningún caso podrán retirarse de las aduanas o recintos fiscales o fiscalizados las mercancías sin que se haya pagado previamente el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios correspondiente.

En relación a la determinación del impuesto que nos ocupa, es necesario mencionar que el artículo 19 fracción IV de la Ley establece la obligación para los importadores de bebidas alcohólicas, con excepción de la cerveza, de adherir marbetes a los envases que las contengan, a más tardar dentro de los quince días siguientes a su importación.

Estos marbetes deberán ser adquiridos por los importadores de estas mercancías ante las dependencias competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante un pago de quinientos pesos

por cada uno. De dicho pago, cuatrocientos cincuenta pesos serán acreditables contra el entero del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios causado en la operación y la cantidad restante tendrá el carácter de derecho por la adquisición del marbete.

En virtud de esta disposición, la legal importación de las bebidas alcohólicas al país se comprobará, además de con el pedimento correspondiente, con el marbete adherido a cada uno de los envases.

6. 7. Exenciones.

No se pagará el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por la importación de cualquiera de los bienes que quedan gravados en los siguientes casos:

I.- Cuando la importación sea realizada bajo algún régimen temporal o se trate de tránsito, transbordo o retorno de bienes exportados temporalmente.

II.- Cuando la mercancía sea retornada al exterior antes de que sea concluido su despacho.

III.- Cuando la importación se realice por pasajeros internacionales o por misiones diplomáticas acreditadas, con los controles y límites que establezca mediante disposiciones de carácter general la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La séptima regla de carácter general en materia aduanal publicada en el Diario Oficial de la Federación del 4 de febrero de

1885 establece que se podrán importar por pasajeros internacionales libres del pago de este impuesto hasta 20 cajetillas de cigarros o 50 puros o 250 gramos de tabaco y 3 litros de vino o licor siempre que se trate de mayores de edad.

IV.- Cuando se trate de importaciones de aguamiel, de productos derivados de su fermentación y de alcohol desnaturalizado.

CONCLUSIONES

1.- El impuesto es el tributo que establece una proporción más certera y justa entre la capacidad contributiva de los gobernados y la medida en que éstos deben contribuir para sufragar los gastos públicos.

2.- Los impuestos son las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas o morales o bien de cualquier otro ente con patrimonio propio, para cubrir los gastos públicos.

3.- La definición de los impuestos que aporta el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación en vigor resulta imprecisa y carente de toda técnica legislativa, pues los define por exclusión de los conceptos que aporta respecto de los derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras.

En tal virtud, proponemos su reforma para incluir una auténtica definición de este tributo, que bien puede ser la que hemos apuntado en la conclusión anterior, misma que tomamos del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 30 de septiembre de 1982, con una modificación respecto de los sujetos pasivos del impuesto.

4.- Los elementos sustantivos de los impuestos son el hecho generador, los sujetos, la materia imponible, la base gravable, la tasa, los modos de extinción y las exenciones del gravamen.

5.- El hecho generador del impuesto es el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar el tributo.

6.- En la relación jurídico-tributaria intervienen siempre el sujeto activo o acreedor del gravamen, y el sujeto pasivo o contribuyente, pudiendo existir una tercer clase de sujetos obligados solidaria o subsidiariamente con el sujeto pasivo principal.

7.- El sujeto activo de los impuestos será siempre el Estado cuya soberanía tributaria tiene dos expresiones, la de legislador estableciendo estas contribuciones a cargo de los gobiernos y la de recaudar los tributos causados, inclusive coactivamente ante el incumplimiento de los contribuyentes.

8.- El sujeto pasivo de los impuestos será aquella persona física o moral, o bien cualquier otro ente con patrimonio propio, que realice los hechos idóneos para llenar el supuesto jurídico que la ley establece como generador del impuesto.

9.- Los responsables solidarios del impuesto son aquellos sujetos que quedan obligados al pago del gravamen sin haber realizado el hecho generador, sino en virtud de que la Ley los hace responsables de su entero en virtud de la relación jurídica que guardan con el sujeto pasivo del impuesto. Estos pueden a su vez ser sujetos pasivos obligados solidarios o sujetos pasivos obligados subsidiariamente o por sustitución.

10.- La materia imponible de un impuesto, también conocida como objeto por parte de la doctrina, es el elemento económico sobre el que está establecido el impuesto, en el cual toma su fuente directa o indirectamente y que puede ser un bien, un producto, un servicio, una renta o un capital.

11.- La base gravable de los impuestos es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, como valorización económica del hecho generador e indicativo de la capacidad contributiva del causante.

12.- la tasa de los impuestos es el elemento que se aplica a la base gravable para determinar el monto del gravamen, la que puede ser fija o porcentual.

13.- La determinación de un impuesto es el acto o conjunto de actos realizados por el sujeto pasivo, por las autoridades recaudadoras o por un tercero, por los que se constata la realización del hecho generador, se valoriza la base imponible y se aplica la tasa, cuantificándose así el adeudo fiscal en cantidad cierta.

14.- La obligación impositiva se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación tributaria o cuando la Ley extingue o autoriza a extinguir el crédito fiscal.

La extinción de la obligación de pago de un impuesto puede darse mediante el propio pago, la prescripción, la caducidad, la compensación, la condonación y la destrucción del objeto de la obligación.

15.- La exención del impuesto es la figura por la que el legislador dispensa el pago del tributo por razones relacionadas con la capacidad económica del causante o bien con consideraciones extrafiscales, no obstante que se realiza el hecho generador.

16.- la importación de mercancías es la acción de introducir mercaderías de procedencia extranjera al territorio de un estado, con el objeto de que permanezcan en él indefinidamente o durante determinado tiempo.

17.- Serán mercancías, todos aquellos bienes muebles corporales que sean susceptibles de representar algún valor económico, no obstante que la ley los considere inalienables o irreductibles a propiedad particular.

18.- El territorio nacional es la porción del espacio en que el Estado ejerce su poder. El concepto y la extensión del territorio de los Estados Unidos Mexicanos se encuentra regulado por los artículos 42 y 43 de nuestra Constitución Política. El artículo 8 del Código Fiscal de la Federación hace extensivo el concepto de territorio nacional para efectos tributarios a la zona económica exclusiva adyacente al mar territorial.

19.- Las zonas libres son porciones del territorio nacional legalmente delimitadas que pueden comprender una o más entidades federativas o bien, parte de alguna de ellas, en donde por razones de índole geográfica, socioeconómica y política, impera un régimen fiscal especial, que consiste en la exención de los impuestos de importación para las mercancías extranjeras, siempre y cuando no sean similares a las producidas en dicha zona y en la exención de impuestos de exportación de aquellas mercancías que se produzcan, elaboren o transformen dentro de la misma.

20.- Las franjas fronterizas son las zonas delimitadas por una porción de territorio de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales de nuestro país, dentro de las que podrán introducirse mercancías extranjeras libres del pago de los impuestos a la importación y del cumplimiento de restricciones y requisitos especiales, siempre y cuando se destinen al consumo de sus habitantes.

21.- La importación de mercancías puede realizarse con muy diversos propósitos, por lo que las legislaciones aduaneras de casi todos los países establecen los denominados regímenes aduaneros que disponen los tratamientos necesarios según la naturaleza y objetivos de cada operación.

En importación, nuestra Ley Aduanera establece tres regímenes, a saber, definitivo, temporal para retornar al extranjero en el mismo estado y temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación.

22.- El despacho Aduanero para la importación de mercancías es el conjunto de trámites, requisitos y formalidades que se deben cumplimentar ante las autoridades aduaneras para destinar las mercancías depositadas ante la aduana a cualquiera de los regímenes previstos por la Ley para su importación.

23.- Los impuestos a la importación de mercancías serán todos aquellos que sean establecidos por leyes federales y que contemplen como hecho generador el acto de introducir mercancías de procedencia extranjera al territorio nacional, bajo alguno de los regímenes aduaneros previstos al efecto, bien sea que éstos deban ser enterados durante el despacho o en momento posterior.

24.- De acuerdo a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos los impuestos a la importación de mercancías, sólo pueden ser establecidos mediante leyes emanadas del Congreso de la Unión, por lo que queda prohibido a los Estados el gravar o establecer cualquier distinción sobre las mercancías de importación.

25.- la Constitución Federal de nuestro país establece como facultades del Poder Ejecutivo en materia de impuestos a la importación, como en toda materia federal, el aplicar o hacer cumplir las leyes que los establezcan y el expedir reglamentos que detallen a dichas leyes.

Además, se establece en favor del Ejecutivo de la Unión una facultad en esta materia que constituye una de las excepciones al principio de división de poderes, a saber, la de aumentar, disminuir, suprimir o crear las cuotas de la tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación, que es una ley tanto formal como material.

26.- En nuestra legislación encontramos cuatro impuestos sobre la importación de mercancías contenidos en, la Ley Aduanera, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

27.- Las cuotas compensatorias previstas por el inciso C de la fracción I del artículo 35 de la Ley Aduanera no son un impuesto, aun cuando este ordenamiento las considere como tal, en virtud de no participar de esta naturaleza por ser restricciones a las importaciones de mercancías realizadas bajo condiciones de prácticas desleales al comercio internacional.

28.- El Impuesto General de Importación es el único impuesto que grava directa y exclusivamente a la importación de mercancías y con base en él se calculan los demás tributos a la introducción de efectos a territorio nacional, por lo que lo consideramos el impuesto a la importación por excelencia.

29.- El hecho generador del Impuesto General de Importación es la introducción de mercancías de procedencia extranjera a territorio nacional, excepto cuando ésta se realiza en tránsito internacional.

30.- El sujeto pasivo del Impuesto General de Importación será la persona física o moral que introduzca las mercancías de procedencia extranjera a territorio nacional. La Ley Aduanera presume que la internación de los efectos se realiza por el propietario o destinatario o bien, por la primera autoridad del medio de transporte que las conduzca o por el empresario o propietario de dicho medio en el caso de bultos sobrante o faltantes.

31.- Podrán ser responsables solidarios respecto del pago del Impuesto General de Importación, los apoderados o agentes aduanales, los empresarios y propietarios de los medios de transporte que conduzcan las mercancías, la máxima autoridad o conductor de los mismos medios de transporte, los remitentes de mercancías de una zona libre al resto del país y los enajenantes de mercancías de importación antes de su despacho.

32.- La materia imponible del Impuesto General de Importación será la mercancía de procedencia extranjera que se introduzca a territorio nacional, la que queda afectada directa y preferentemente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales generados por su importación.

33.- La base gravable del Impuesto General de Importación será el valor normal de las mercancías. El valor normal de una mercancía será el que le corresponda en la fecha de llegada a territorio nacional, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia, entre un vendedor y un comprador independientes entre sí.

34.- La tasa aplicable al valor normal de las mercancías para determinar el Impuesto General de Importación se determinará por su clasificación arancelaria dentro de la tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación.

35.- La determinación del acoecimiento del hecho generador y del monto del Impuesto General de Importación causado en una operación se realiza por el propio contribuyente en el pedimento respectivo, excepto cuando se trate de importaciones por la vía postal.

36.- Las formas especiales de extinción del Impuesto General de Importación son, la destrucción o el extravío de la mercancía, el abandono y el retorno al extranjero de los bienes antes de que se accione el mecanismo de selección aleatoria en su despacho.

37.- Estarán exentas del pago del Impuesto General de Importación las importaciones temporales, las realizadas a una zona libre o franja fronteriza, las que tengan el carácter de retorno de una exportación temporal para reingresar en el mismo estado y aquellas operaciones que la Ley Aduanera establece exentas en razón de los sujetos o de las características de la mercancía.

38.- El Impuesto al Valor Agregado grava a la importación de mercancías en razón de mantener una equidad tributaria con las

mercancías nacionales que deben pagar este impuesto por su enajenación en territorio nacional.

39.- Los sujetos del Impuesto al Valor Agregado por la importación de mercancías serán los mismos que para el Impuesto General de Importación.

40.- La base gravable del Impuesto al Valor Agregado por la importación de mercancías será el valor normal de las mismas adicionado del Impuesto General de Importación y de los demás gravámenes que se paguen en la operación.

41.- La tasa aplicable para calcular el Impuesto al Valor Agregado por la importación de mercancías es del quince por ciento, excepto para aquellos casos en los que la Ley establece la aplicación de las tasas del veinte por ciento, seis por ciento o cero por ciento.

42.- La determinación del Impuesto al Valor Agregado y su pago debe realizarse conjuntamente con los del Impuesto General de Importación, bajo las mismas reglas.

43.- El supuesto de causación del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por la importación de mercancías será la introducción a territorio nacional de cerveza, vinos de mesa, sidra, rompopo, vinos aromatizados, vinos quinados, vinos generosos, vermouths, aguardientes, bebidas alcohólicas distintas de las anteriores, alcohol, gas avión, tabacos labrados o petrolíferos.

44.- La base gravable del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios sobre Producción y Servicios por la importación

será el valor normal de las mercancías gravadas adicionado del importe del Impuesto General de Importación y de los demás gravámenes causados en la operación con excepción del Impuesto al Valor Agregado.

45.- La determinación del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios causado por la importación de las mercancías gravadas se realizará conjuntamente con la del Impuesto General de Importación de la operación.

BIBLIOGRAFIA

Anabalón Ramírez, Carlos, CONTROL Y FISCALIZACION ADUANERA AL TRAFICO INTERNACIONAL DE MERCANCIAS, Escuela Interamericana de Administración Pública la Fundación Getulio Vargas, Río de Janeiro, 1979.

Arrijo Vizcaíno, Adolfo, DERECHO FISCAL, Primera Edición, Themis, México 1982.

Berliri, Antonio, CORSO ISTITUZIONALE DI DIRITTO TRIBUTARIO, Segunda Edición, Giuffrè, Milano 1965.

Carbajal Contreras, Máximo, DERECHO ADUANERO, Primera Edición, Porrúa, México 1985.

Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas, GLOSARIO DE TERMINOS ADUANEROS INTERNACIONALES, Editado por la Escuela Interamericana de Administración Pública de la Fundación Getulio Vargas.

De Araujo Falcao, Amílcar, EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA, Primera Edición, Depalma, Buenos Aires 1964.

De la Garza, Sergio Francisco, DERECHO FINANCIERO MEXICANO, Décima Quinta Edición, Porrúa, México 1988.

Escuela Interamericana de Administración Pública de la Fundación Getulio Vargas, GLOSARIO DE TERMINOS ADUANEROS LATINOAMERICANOS.

Faya Viesca, Jacinto, FINANZAS PUBLICAS, Segunda Edición, Porrúa, México 1986.

Fernández Lalanne, Pedro, DERECHO ADUANERO, Volumen I, Depalma, Buenos Aires 1966.

Flores Zavala, Ernesto, FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS, Vigésimo Tercera Edición, Porrúa, México 1981.

García Maynes, Eduardo, INTRODUCCION AL ESTUDIO DE DERECHO, Trigésimo Segunda Edición, Porrúa, México 1980.

Giulliani Fourunge, Carlos, DERECHO FINANCIERO, Primera Edición, Depalma, Buenos Aires 1982.

Jarach, Dino, CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO, Segunda Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires 1969.

Jarach, Dino, EL HECHO IMPONIBLE, Tercera Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires 1982.

Ocegueda Gallardo, Ramón, REGIMEN FISCAL DE LOS PUERTOS, ZONAS Y PERIMETROS LIBRES, Tesis Profesional Facultad de Derecho U. N. A. M., México 1983.

Pereznieto, Leonel y Witker, Jorge, ASPECTOS JURIDICOS DEL COMERCIO EXTERIOR, Primera Edición, Banco Nacional de Comercio Exterior, S. A ., México 1976.

Porrúa Pérez, Francisco, TEORIA DEL ESTADO, Vigésimo Segunda Edición, Porrúa, México 1988.

Sáinz Orantes, Manuel Gerardo, PRINCIPIOS IMPOSITIVOS DERIVADOS DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, Tesis Profesional, Universidad Panamericana, México 1985.

LEGISLACION

Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1966.

Ley Monetaria.

Código Fiscal de la Federación vigente.

Ley Aduanera.

Reglamento de la Ley Aduanera.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Ley Reglamentaria del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en Materia de Comercio Exterior.

Decreto para el Fomento y Modernización de la Industria Automotriz.

JURISPRUDENCIA

*Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1983.
Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, Tercera
Parte.*